

T-1216-99

T-1216-99

Judy Chua (*Applicant*)**Judy Chua** (*demanderesse*)

v.

c.

The Minister of National Revenue (*Respondent*)**Le ministre du Revenu national** (*défendeur*)*INDEXED AS: CHUA v. M.N.R. (T.D.)**RÉPERTORIÉ: CHUA c. M.R.N. (1^{re} INST.)*

Trial Division, McKeown J.—Vancouver, June 1; Ottawa, September 12, 2000.

Section de première instance, juge McKeown—Vancouver, 1^{er} juin; Ottawa, 12 septembre 2000.

Income Tax — Foreign tax debts — Taxpayer permanent resident, later citizen, of Canada — Acquiring vacation property in U.S.A. — Disposing of same, remitting withholding taxes to IRS, part of which later refunded — IRS issuing notice of deficiency to taxpayer — Requesting respondent's assistance in collecting debt under Canada-US Tax Convention, 1980 — Taxpayer seeking judicial review of M.N.R.'s decision to take collection action, challenging retroactive provision of Convention — Convention, Art. XXVI A infringing Charter, s. 15(1) as discriminating against "Convention citizens" — Not saved by Charter, s. 1.

Impôt sur le revenu — Dettes fiscales étrangères — La contribuable a été résidente permanente et est devenue citoyenne du Canada — Elle a acquis une résidence de vacances aux É.-U. — Elle a vendu cette résidence et versé des retenues d'impôt à l'IRS, qui en a remboursé une partie par la suite — L'IRS a délivré un avis de défaut de paiement à la contribuable — Il a demandé l'aide du défendeur pour percevoir la dette, en vertu de la Convention entre le Canada et les États-Unis en matière d'impôt, 1980 — La contribuable sollicite le contrôle judiciaire de la décision du M.R.N. de procéder à la perception, s'attaquant à la disposition rétroactive de la Convention — L'art. XXVI A de la Convention viole l'art. 15(1) de la Charte, étant discriminatoire à l'encontre des «citoyens visés par la Convention» — Il n'est pas légitimé par l'art. premier de la Charte.

Constitutional law — Distribution of powers — Taxpayer arguing tax collection falling within provincial jurisdiction as matter directly affecting property and civil rights under Constitution Act, 1867, s. 92(13) — Parliament's jurisdiction over taxation wide — Legislation at issue dealing with taxation, falling within competence of federal Parliament under Act, s. 91(3) — Canada-US Tax Convention, 1980, legislation implementing treaty protecting sovereignty of Canada, intra vires Parliament under s. 91(3).

Droit constitutionnel — Partage des pouvoirs — La contribuable soutient que la perception des impôts est de compétence provinciale, parce qu'elle affecte directement la propriété et les droits civils sous le régime de l'art. 92(3) de la Loi constitutionnelle de 1867 — La compétence du Parlement en matière de taxation est étendue — La législation en cause traitant de taxation, elle relève de la compétence du Parlement fédéral en vertu de l'art. 91(13) — La Convention entre le Canada et les États-Unis en matière d'impôt, 1980, et la législation la mettant en œuvre protègent la souveraineté du Canada et sont constitutionnels en vertu de l'art. 91(3).

Constitutional law — Charter of Rights — Equality rights — Case involving discrimination between "Convention citizens", other Canadian citizens — Whether taxpayer, "Convention citizens" group discriminated against on grounds related to personal characteristics — Taxpayer vulnerable to breaches of procedural, substantive justice in respect of escalating IRS claim — Charter, s. 15 infringed in that taxpayer member of disadvantaged group of "Convention citizens" because of previous status as non-citizen — Impugned law having discriminatory purpose, effect.

Droit constitutionnel — Charte des droits — Droits à l'égalité — Discrimination entre les «citoyens visés par la Convention» et tous les autres citoyens canadiens — La contribuable et le groupe des «citoyens visés par la Convention» font-ils l'objet d'une discrimination pour des motifs liés à des caractéristiques personnelles? — La contribuable est menacée de violations de l'équité procédurale et de la justice fondamentale en raison de la créance croissante de l'IRS — L'art. 15 de la Charte a été violé, la contribuable étant membre du groupe désavantagé des «citoyens visés par la Convention» du fait de son statut antérieur de non-citoyenne — La législation en cause a un objet ou un effet discriminatoire.

Constitutional law — Charter of Rights — Limitation clause — Canada-US Tax Convention, Art. XXVI A vio-

Droit constitutionnel — Charte des droits — Clause limitative — L'art. XXVI A de la Convention entre le

lating Charter, s. 15(1) — Whether saved by s. 1 — First part of Oakes test met — Inclusion of Art. XXVI A in Convention pressing, substantial need in context of whole Convention — Procedural fairness not accorded to taxpayer, other “Convention citizens” — Retroactive provisions of Art. XXVI A setting up two classes of citizens, not minimally impairing Charter guarantee — No proportion between effect, objective of measure — Impugned provision not saved by Charter, s. 1.

Practice — Limitation of Actions — Whether taxpayer brought judicial review application out of time — Letter sent by Revenue Canada to taxpayer on July 9, 1996 not final decision for judicial review purposes — Minister creating “decision” when obtaining certificate of judgment against taxpayer on June 18, 1999 — Taxpayer, having filed notice of application on June 30, 1999, within 30 days permitted under Federal Court Rules, 1998.

This was an application for judicial review of the Minister of National Revenue decision to collect tax debts owing by the applicant to the United States government. The applicant, who comes from Malaysia, became a permanent resident of Canada in November 1977, and Canadian citizen in October 1990. In 1981, she acquired, with her husband, a residential vacation property in Hawaii. She disposed of that property in 1986 and remitted withholding taxes to the Internal Revenue Service of the United States of America (IRS), part of which was later refunded. In November 1991, the IRS issued a notice of deficiency for the applicant's 1986 U.S. taxation year, setting out that she owed a total of US\$262,183.74. Applicant did not bother to contest this since, at that time, foreign tax debts were uncollectible in Canada. In July 1996, Revenue Canada advised the applicant that the IRS had requested its help to collect the debt and that it had accepted such request. A certificate of judgment was obtained from the Federal Court, Trial Division, certifying part of the debt. Revenue Canada refused to disclose the IRS letter requesting collection assistance on the grounds that to allow such disclosure would be injurious to international relations between Canada and the United States, as they relate to the administration of the *Canada-US Tax Convention, 1980*. The Convention was incorporated into Canadian law by the *Canada-United States Tax Convention Act, 1984* and has been amended by protocols, notably the Third Protocol which was proclaimed on November 9, 1995. Under paragraph 8 of Article XXVI A of the Third Protocol, those who were Canadian citizens during the relevant taxation period were exempted from the IRS using Revenue Canada to collect U.S. debts. Article 21, paragraph 3 of the Third Protocol also allows for retroactive application of Article XXVI A for a ten-year period.

Canada et les États-Unis en matière d'impôt viole l'art. 15(1) de la Charte — Est-il légitimé par l'art. premier? — Le premier critère de l'arrêt Oakes est satisfait — L'inclusion de l'art. XXVI A dans la Convention correspondait à un besoin urgent et réel dans le contexte de la Convention dans son ensemble — La contribuable et les autres «citoyens visés par la Convention» n'ont pas eu droit à l'équité procédurale — Les dispositions rétroactives de l'art. XXVI A créent deux catégories de citoyens et elles ne constituent pas une atteinte minimale aux droits garantis par la Charte — Il n'y a pas de proportionnalité entre l'effet de la mesure et son objectif — La disposition contestée ne peut être légitimée par l'art. 1 de la Charte.

Pratique — Prescription — La contribuable a-t-elle présenté sa demande de contrôle judiciaire hors délai? — La lettre du 9 juillet 1996 de Revenu Canada à la contribuable n'était pas une décision finale aux fins du contrôle judiciaire — Le ministre a créé une «décision» en obtenant un certificat de jugement contre la contribuable le 18 juin 1999 — Ayant déposé son avis de demande le 30 juin 1999, la contribuable a respecté le délai de 30 jours prévu aux Règles de la Cour fédérale (1998).

Il s'agit d'une demande de contrôle judiciaire portant sur une décision du ministre du Revenu national de percevoir une dette fiscale de la demanderesse envers le gouvernement des États-Unis. La demanderesse, qui vient de la Malaisie, a reçu le statut de résidente permanente au Canada en novembre 1977 et elle est devenue citoyenne canadienne en octobre 1990. En 1981, elle a fait l'acquisition avec son mari d'une résidence de vacances à Hawaï. Elle a cédé ses intérêts dans ce bien en 1986 et elle a versé les retenues d'impôt au Internal Revenue Service des États-Unis d'Amérique (IRS); par la suite, l'IRS lui a remboursé une partie des impôts retenus. En novembre 1991, l'IRS a délivré à la demanderesse un avis de défaut de paiement pour son année d'imposition 1986 aux É.-U., l'informant qu'elle devait un total de 262 183,74 \$US. Comme à cette époque les dettes fiscales dues à un pays étranger n'étaient pas recouvrables au Canada, la demanderesse n'a pas réagi. En juillet 1996, Revenu Canada a informé la demanderesse que l'IRS avait demandé son aide pour percevoir la dette et qu'il avait décidé de donner suite à cette demande. Un certificat de jugement a été délivré par la Section de première instance de la Cour fédérale pour une partie de la dette. Revenu Canada a refusé de transmettre la lettre de l'IRS demandant l'assistance du Canada en matière de perception au motif qu'une telle divulgation porterait préjudice à la conduite des affaires internationales entre le Canada et les États-Unis, dans la mesure où elles portent sur l'administration de la *Convention entre le Canada et les États-Unis en matière d'impôt, 1980*. La Convention a été intégrée au droit canadien par la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, et elle a été modifiée par des protocoles, notamment le Troisième Protocole qui a été promulgué le 9 novembre 1995. En vertu du paragraphe 8 de l'article XXVI A du Troisième Protocole, les personnes

Four issues were raised in this application for judicial review: (1) whether the Court should have drawn inferences due to the Minister's failure to produce persons for discovery with respect to communications between the IRS and Revenue Canada; (2) whether the applicant brought her application out of time; (3) whether Article XXVI A of the Convention is *ultra vires* the federal Parliament and (4), the principal issue herein, whether that Article offends subsection 15(1) of the Charter.

Held, the application should be allowed, subject to subsequent order when the parties have had an opportunity of making submissions as to an appropriate remedy.

(1) The applicant argued that the Court should draw adverse inferences from the Minister's refusal to produce an IRS agent and to disclose the letter of request for collection assistance on the purported ground that international relations would be injured. By order dated October 13, 1999, Rouleau J. found that the information relating to the amount of the U.S. tax was irrelevant. He refused to commit the IRS employee to be discovered. Accordingly, since the matters set out by the applicant were irrelevant, there could be no adverse inferences drawn against the Minister. However, the applicant's inability to get any answers from the IRS was relevant to the question of whether the applicant had been accorded due process.

(2) The letter sent by Revenue Canada to the applicant on July 9, 1996 was, at best, a tentative determination on the Minister's part to grant collection assistance to the IRS. It could not be considered a final decision for judicial review purposes. The Minister created a "decision" when he obtained a certificate against the applicant on June 18, 1999, and the latter, having filed a notice of application on June 30, 1999, was within the thirty days permitted under the *Federal Court Rules, 1998*. Therefore, the notice of application was duly filed.

(3) The applicant submitted that the provision in question falls within provincial jurisdiction under section 92, class 13 of the *Constitution Act, 1867*, because collection is a matter that directly affects her property and civil rights. The issue was whether that provision falls within a federal head of power under section 91 of the Act. Because of the doctrine of paramountcy, it does not matter if a provision falling

qui avaient la citoyenneté canadienne au cours de la période d'imposition pertinente étaient exemptées de toute intervention de Revenu Canada pour percevoir des dettes américaines pour le compte de l'IRS. Le paragraphe 3 de l'article 21 du Troisième Protocole autorise aussi l'application rétroactive de l'article XXVI A pour une période de dix ans.

Cette demande de contrôle judiciaire soulève quatre questions: 1) la Cour devait-elle tirer certaines inférences au vu du défaut du ministre de citer un témoin à l'interrogatoire préalable sur les communications entre l'IRS et Revenu Canada? 2) la demanderesse a-t-elle présenté sa demande hors délai? 3) l'article XXVI A de la Convention est-il inconstitutionnel? et 4), la question principale en l'instance, cet article porte-t-il atteinte au paragraphe 15(1) de la Charte?

Jugement: la demande est accueillie, sous réserve d'une ordonnance subséquente lorsque les parties auront eu l'occasion de présenter leur point de vue quant à la réparation appropriée.

1) La demanderesse soutient que la Cour devrait tirer certaines inférences défavorables au vu de la décision du ministre de ne pas citer un représentant de l'IRS et de ne pas divulguer la lettre de demande d'assistance à la perception, au motif que cela porterait préjudice à la conduite des affaires internationales. Dans une ordonnance en date du 13 octobre 1999, le juge Rouleau a conclu que les renseignements portant sur la somme de l'impôt dû aux É.-U. n'étaient pas pertinents. Il a donc refusé d'assigner l'employé de l'IRS à comparaître à l'interrogatoire préalable. Par conséquent, comme les questions présentées par la demanderesse n'étaient pas pertinentes, on ne pouvait en tirer aucune conclusion défavorable au ministre. Toutefois, le fait que la demanderesse n'ait pu recevoir de réponse de l'IRS est pertinent lorsqu'il s'agit de déterminer si elle a eu droit à l'application régulière de la loi.

2) Au mieux, la lettre envoyée par Revenu Canada à la demanderesse le 9 juillet 1996 était une indication provisoire de la part du ministre qu'il avait l'intention d'assister l'IRS dans le cadre de la perception. Cette lettre ne pouvait être considérée comme une décision finale pour les fins du contrôle judiciaire. Le ministre a créé une «décision» lorsqu'il a obtenu un certificat contre la demanderesse le 18 juin 1999, et comme cette dernière a déposé son avis de demande le 30 juin 1999, le délai de 30 jours prévu aux *Règles de la Cour fédérale (1998)* était respecté. Par conséquent, l'avis de demande a été dûment déposé.

3) La demanderesse soutient que la disposition en question est de compétence provinciale en vertu de l'article 92, catégorie 13 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, parce que la perception est une question qui affecte directement sa propriété et ses droits civils. Il s'agissait de savoir si la disposition en cause tombe sous un des chefs de compétence fédérale prévus à l'article 91 de la Loi. Si la disposition en

within a federal head of power under section 91 also falls within a provincial head of power under section 92. It is only if the legislation does not fall within a federal head of power that it must be determined whether it falls within a provincial head of power. Only then can the legislation be considered *ultra vires* Parliament. To determine whether a debt collection provision is *intra vires* Parliament, the Court must examine the nature of the debt. If a debt deals with a subject matter within an area of federal jurisdiction, it is only reasonable that the manner and form of its enforcement fall within Parliament's jurisdiction. Parliament's jurisdiction over taxation is very wide. The foreign debts are strictly foreign tax debts which can be collected. This is legislation which deals with taxation and therefore falls within the competence of the federal Parliament under section 91, class 3 as legislation in respect of taxation. The law is clear that the federal Parliament can collect tax debts. The Convention as a whole is an important part of the Canadian tax system, and Article XXVI A in particular is concerned with taxation. The Convention and legislation implementing the treaty protect adequately the sovereignty of Canada. Article XXVI A of the Convention is within the legislative competence of the federal Parliament and is *intra vires* Parliament under section 91, class 3 of the *Constitution Act, 1867*.

(4) This case concerns discrimination between one group of Canadian citizens in the position of the applicant (Convention citizens) and all other "Canadian citizens". Under subsection 15(1) of the Charter, true equality does not necessarily result from identical treatment. The Court must look at the impact of the law upon the individual or group to whom it applies and decide whether the applicant and others in the "Convention citizens" group are being discriminated against on grounds relating to personal characteristics. The impact of the Convention upon the applicant is three-fold. First, her human dignity is affected since Convention citizens have less rights than all other Canadian citizens. Second, Convention citizens are deprived of fundamental justice. For example, applicant had not been given fair notice of the Third Protocol in 1991 at which time she could have resorted to the U.S. courts. Third, her property in Canada was put at risk through seizure by a foreign state. She could lose her property, whereas a long-standing Canadian citizen would not. Accordingly, the applicant is now vulnerable to breaches of procedural and substantive justice in respect of the escalating IRS claim. The effect of the provision on the applicant and Convention citizens is unjust. Section 15 of the Charter was infringed in that the applicant is a member of a disadvantaged group because of her previous status as a non-citizen. The impugned law has a discriminatory purpose or effect. Convention citizens are

cause tombe sous un chef de compétence fédérale énuméré à l'article 91, alors la doctrine de la prépondérance fédérale fait qu'il est sans importance que la disposition tombe aussi sous un chef de compétence provinciale énuméré à l'article 92. Ce n'est que si la législation ne tombe pas sous un des chefs de compétence fédérale qu'on doit alors chercher à déterminer si elle se rapporte à un des chefs de compétence provinciale. Ce n'est que dans ce cas que la législation sera considérée inconstitutionnelle. Il faut que la Cour examine la nature de la dette pour savoir si une disposition portant sur sa perception est constitutionnelle. Si une dette se rapporte à une question qui est de compétence fédérale, il n'est que raisonnable que la façon dont on pourra en faire la perception soit aussi de compétence fédérale. La compétence du Parlement en matière de taxation est très étendue. Les dettes étrangères en l'instance sont des dettes fiscales étrangères qui peuvent être perçues. Il s'agit d'une législation qui traite de taxation et qui, par conséquent, est de la compétence du Parlement fédéral en vertu de l'article 91, catégorie 3 à titre de législation portant sur la taxation. Le droit énonce clairement que le Parlement fédéral peut percevoir des dettes fiscales. La Convention dans son ensemble est une partie importante du régime fiscal canadien et son article XXVI A est une disposition qui porte sur la taxation. La Convention et la législation la mettant en œuvre protègent fort bien la souveraineté du Canada. L'article XXVI A de la Convention tombe sous la compétence législative du Parlement fédéral et il est constitutionnel en vertu de l'article 91, catégorie 3 de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

4) La présente affaire porte sur une discrimination entre un groupe de citoyens canadiens qui sont dans la situation de la demanderesse (citoyens visés par la Convention) et tous les autres «citoyens canadiens». Pour l'application du paragraphe 15(1) de la Charte, la véritable égalité n'est pas nécessairement produite par un traitement identique. La Cour doit examiner l'effet de la loi sur l'individu ou le groupe concerné et décider si la demanderesse et le groupe des «citoyens visés par la Convention» font l'objet d'une discrimination pour des motifs liés à des caractéristiques personnelles. L'impact de la Convention sur la demanderesse est triple. Premièrement, sa dignité humaine est affectée puisque les citoyens visés par la Convention ont moins de droits que les autres citoyens canadiens. Deuxièmement, les citoyens visés par la Convention n'ont pas droit à la justice fondamentale. En 1991, la demanderesse n'a reçu aucun avis au sujet du Troisième Protocole alors qu'elle aurait pu s'adresser aux tribunaux américains. Troisièmement, ses biens au Canada couraient le risque d'être saisis par un État étranger. Elle pourrait perdre ses biens, alors que ce ne serait pas le cas pour un citoyen canadien de longue date. En conséquence, la demanderesse est maintenant menacée de violations de l'équité procédurale et de la justice fondamentale en raison de la créance croissante de l'IRS. L'effet de cette disposition sur la demanderesse et sur les citoyens visés par la Convention est

a small group for whom the consequences of the retroactive portion of the Convention are severe.

At each stage of a section 1 analysis, close attention must be paid to context, including, in this case, consideration of the Convention Act as a whole and the particular provision at issue. The basic purpose of the Convention is to avoid double taxation and fiscal evasion. The first part of the *Oakes* test was met in that the inclusion of Article XXVI A in the Convention addressed a pressing and substantial need in the context of the Convention as a whole. It could not, however, be said that procedural fairness was accorded to the applicant and other Convention citizens. When the Third Protocol came into effect in 1995, the applicant's rights to challenge the notice of deficiency had expired. The applicant was deprived of her due process protection by not being given an opportunity to challenge the notice of deficiency. Because the retroactive provisions of Article XXVI A sets up two classes of citizens, it could not be said that they minimally impair the Charter guarantee. Nor could it be said that their retroactive application was proportional between the effect of the measure and its objective, if the abridgment of the right outweighs the legislative goal. The impugned provision could not be saved by section 1 of the Charter.

injuste. L'article 15 de la Charte est violé parce que la demanderesse subit un désavantage du fait qu'elle faisait partie auparavant du groupe des non-citoyens. La législation en cause a un objet ou un effet discriminatoire. Les citoyens visés par la Convention sont un petit groupe pour qui les conséquences de la partie rétroactive de la Convention sont très graves.

À chaque étape de l'analyse fondée sur l'article premier, il faut être très attentif au contexte, ce qui implique en l'instance l'examen dans son ensemble de la Loi mettant en œuvre la Convention, et de la disposition précise en cause. L'objectif fondamental de la Convention est d'éviter la double imposition et l'évasion fiscale. La disposition en cause satisfait au premier critère de l'arrêt *Oakes*, en ce que l'inclusion de l'article XXVI A dans la Convention correspondait à un besoin urgent et réel dans l'ensemble de la Convention. On ne peut toutefois dire que l'équité procédurale a été accordée à la demanderesse et aux autres citoyens visés par la Convention. Lorsque le Troisième Protocole est entré en vigueur en 1995, les droits de la demanderesse de contester l'avis de défaut de paiement étaient expirés. La demanderesse a été privée de l'application régulière de la loi en ce qu'elle n'a pas eu la possibilité de contester l'avis de défaut de paiement. Comme les dispositions rétroactives de l'article XXVI A créent deux catégories de citoyens, on ne peut dire qu'elles constituent une atteinte minimale aux droits garantis par la Charte. On ne peut dire non plus que leur application rétroactive répond au critère de proportionnalité entre l'effet de la mesure et son objectif, étant donné que l'atteinte au droit est plus importante que l'objectif de la loi. La disposition contestée ne peut être légitimée au moyen de l'article premier de la Charte.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- An Act to amend the Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1995, c. 34, s. 3, Sch. IV, Arts. 15, 16, 21.
- An Act to amend the Excise Tax Act, the Criminal Code, the Customs Act, the Customs Tariff, the Excise Act, the Income Tax Act, the Statistics Act and the Tax Court of Canada Act*, S.C. 1990, c. 45.
- Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1984, c. 20.
- 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], s. 15(1).
- Constitution Act, 1867*, 30 & 31 Vic., c. 3 (U.K.) (as am. by *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), Schedule to the *Constitution Act, 1982*, Item 1) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5], ss. 91, 92(13), 132.
- Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital*, being Schedule I of the *Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1984, c. 20,

LOIS ET RÈGLEMENTS

- Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 15(1).
- Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, qui constitue l'annexe I de la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, S.C. 1984, ch. 20, art. XXVI A (édicte par L.C. 1995, ch. 34, art. 3, ann. IV, art. 15), XXXVII (mod., *idem*, art. 16).
- Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, 25 janvier 1988, STE, n° 27.
- Loi constitutionnelle de 1867*, 30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.) (mod. par *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982*, n° 1) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 5], art. 91, 92(13), 132.
- Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, S.C. 1984, ch. 20.

Arts. XXVI A (as enacted by S.C. 1995, c. 34, s. 3, Sch. IV, Art. 15), XXVII (as am. *idem*, Art. 16).
Federal Court Rules, 1998, SOR/98-106, r. 394.
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 224(1.2).
Income Tax Conventions Implementation Act, 1997, S.C. 1997, c. 38, s. 35, Sch. V.
Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 25 January 1988, ETS No. 27.
United Nations Foreign Arbitral Awards Convention Act, S.C. 1986, c. 21.

Loi de 1997 pour la mise en œuvre de conventions fiscales, L.C. 1997, ch. 38, art. 35, ann. V.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 224(1.2).
Loi modifiant la Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts, L.C. 1995, ch. 34, art. 3, ann. IV, art. 15, 16, 21.
Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise, le Code criminel, la Loi sur les douanes, le Tarif des douanes, la Loi sur l'accise, la Loi de l'impôt sur le revenu, la Loi sur la statistique et la Loi sur la Cour canadienne de l'impôt, L.C. 1990, ch. 45.
Loi sur la Convention des Nations Unies concernant les sentences arbitrales étrangères, S.C. 1986, ch. 21.
Règles de la Cour fédérale (1998), DORS/98-106, règle 394.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Law v. Canada (Minister of Employment and Immigration), [1999] 1 S.C.R. 497; (1999), 170 D.L.R. (4th) 1; 236 N.R. 1.

CONSIDERED:

United States of America v. Harden, [1963] S.C.R. 366; (1963), 41 D.L.R. (2d) 721; 44 W.W.R. 630; (1963) C.T.C. 450; 63 DTC 1276; *A.G. Can. v. A.G. Ont., Reference Re Weekly Rest in Industrial Undertakings Act, Minimum Wages Act and Limitation of Hours of Work Act*, [1937] 1 D.L.R. 673; [1937] A.C. 326 (P.C.); *MacDonald et al. v. Vapor Canada Ltd.*, [1977] 2 S.C.R. 134; (1976), 66 D.L.R. (3d) 1; 22 C.P.R. (2d) 1; 7 N.R. 477; *Compania Maritima Villa Nova S.A. v. Northern Sales Co.*, [1992] 1 F.C. 550; (1991), 137 N.R. 20 (F.C.A.); *A.K. c. H.S.K.*, [1997] A.Q. No. 638 (Sup. Ct.); *Reference Re Goods and Services Tax*, [1992] 2 S.C.R. 445; (1992), 127 A.R. 161; 94 D.L.R. (4th) 51; [1992] 4 W.W.R. 673; 2 Alta. L.R. (3d) 289; 5 T.C.T. 4165; 138 N.R. 247; *TransGas Ltd. v. Mid-Plains Contractors Ltd.*, [1994] 3 S.C.R. 753; (1994), 120 D.L.R. (4th) 715; [1995] 1 W.W.R. 1; 18 C.L.R. (2d) 157; 187 N.R. 317.

REFERRED TO:

Francis v. The Queen, [1956] S.C.R. 618; (1956), 3 D.L.R. (2d) 641; 56 DTC 1077; *Reference Re: Offshore Mineral Rights*, [1967] S.C.R. 792; (1967), 65 D.L.R. (2d) 353; 62 W.W.R. 21; *General Motors of Canada Ltd. v. City National Leasing*, [1989] 1 S.C.R. 641; (1989), 58 D.L.R. (4th) 255; 24 C.P.R. (3d) 417; 93 N.R. 326; 32 O.A.C. 332; *Queen of Holland v. Drukker. In re Visser*, [1928] Ch. 877; *Government of India v. Taylor*, [1955] A.C. 491 (H.L.); *Andrews v. Law Society*

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

Law c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration), [1999] 1 R.C.S. 497; (1999), 170 D.L.R. (4th) 1; 236 N.R. 1.

DÉCISIONS EXAMINÉES:

United States of America v. Harden, [1963] R.C.S. 366; (1963), 41 D.L.R. (2d) 721; 44 W.W.R. 630; (1963) C.T.C. 450; 63 DTC 1276; *A.G. Can. v. A.G. Ont., Reference Re Weekly Rest in Industrial Undertakings Act, Minimum Wages Act and Limitation of Hours of Work Act*, [1937] 1 D.L.R. 673; [1937] A.C. 326 (C.P.); *MacDonald et al. c. Vapor Canada Ltd.*, [1977] 2 R.C.S. 134; (1976), 66 D.L.R. (3d) 1; 22 C.P.R. (2d) 1; 7 N.R. 477; *Compania Maritima Villa Nova S.A. c. Northern Sales Co.*, [1992] 1 C.F. 550; (1991), 137 N.R. 20 (C.A.F.); *A.K. c. H.S.K.*, [1997] A.Q. n° 638 (C.S.); *Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445; (1992), 127 A.R. 161; 94 D.L.R. (4th) 51; [1992] 4 W.W.R. 673; 2 Alta. L.R. (3d) 289; 5 T.C.T. 4165; 138 N.R. 247; *TransGas Ltd. c. Mid-Plains Contractors Ltd.*, [1994] 3 R.C.S. 753; (1994), 120 D.L.R. (4th) 715; [1995] 1 W.W.R. 1; 18 C.L.R. (2d) 157; 187 N.R. 317.

DÉCISIONS CITÉES:

Francis v. The Queen, [1956] R.C.S. 618; (1956), 3 D.L.R. (2d) 641; 56 DTC 1077; *Reference Re: Offshore Mineral Rights*, [1967] R.C.S. 792; (1967), 65 D.L.R. (2d) 353; 62 W.W.R. 21; *General Motors of Canada Ltd. c. City National Leasing*, [1989] 1 R.C.S. 641; (1989), 58 D.L.R. (4th) 255; 24 C.P.R. (3d) 417; 93 N.R. 326; 32 O.A.C. 332; *Queen of Holland v. Drukker. In re Visser*, [1928] Ch. 877; *Government of India v. Taylor*, [1955] A.C. 491 (H.L.); *Andrews c. Law Society*

of British Columbia, [1989] 1 S.C.R. 143; (1989), 56 D.L.R. (4th) 1; [1989] 2 W.W.R. 289; 34 B.C.L.R. (2d) 273; 25 C.C.E.L. 255; 10 C.H.R.R. D/5719; 36 C.R.R. 193; 91 N.R. 255.

APPLICATION for judicial review of decision made by respondent to collect tax debts owing by applicant to the United States government. Application allowed subject to subsequent order as to remedy.

APPEARANCES:

Leslie M. Little, Q.C., Thomas J. Clearwater and Christopher Harvey, Q.C., for applicant.
Linda L. Bell and Robert Carvalho for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Thorsteinssons, Vancouver, and Fasken Martineau DuMoulin LLP, Vancouver, for applicant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for order rendered in English by

[1] MCKEOWN J.: The applicant seeks judicial review of a decision made by the respondent on June 18, 1999, to collect tax debts owing by the applicant to the United States government (the debt).

[2] Four issues are arising from this matter. The first issue is whether the Court should draw certain inferences because of the failure of the Minister to produce any persons for discovery with respect to cross-border communications between the Internal Revenue Service (IRS) and Revenue Canada regarding international collection of the applicant's U.S. tax debt. Second, is whether the applicant brought this application out of time. Third, is whether Article XXVI A [as enacted by S.C. 1995, c. 34, s. 3, Sch. IV, Art. 15] of the *Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and Capital*, being Schedule I of the *Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1984, c. 20, as

of British Columbia, [1989] 1 R.C.S. 143; (1989), 56 D.L.R. (4th) 1; [1989] 2 W.W.R. 289; 34 B.C.L.R. (2d) 273; 25 C.C.E.L. 255; 10 C.H.R.R. D/5719; 36 C.R.R. 193; 91 N.R. 255.

DEMANDE de contrôle judiciaire d'une décision du défendeur de percevoir les dettes fiscales de la demanderesse envers le gouvernement des États-Unis. Demande accueillie, sous réserve d'une ordonnance subséquente portant sur la réparation.

ONT COMPARU:

Leslie M. Little, c.r., Thomas J. Clearwater et Christopher Harvey, c.r., pour la demanderesse.
Linda L. Bell et Robert Carvalho pour le défendeur.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Thorsteinssons, Vancouver, et Fasken Martineau DuMoulin LLP, Vancouver, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour le défendeur.

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

[1] LE JUGE MCKEOWN: La demanderesse sollicite le contrôle judiciaire d'une décision du défendeur, en date du 18 juin 1999, de percevoir une dette fiscale de la demanderesse envers le gouvernement des États-Unis (la dette).

[2] Cette affaire soulève quatre questions. La première question consiste à déterminer si la Cour doit tirer certaines inférences au vu du défaut du ministre de présenter un témoin à l'interrogatoire préalable sur les communications entre le Internal Revenue Service (IRS) et Revenu Canada au sujet de la perception au Canada de la dette fiscale de la demanderesse contractée aux É.-U. La deuxième question porte sur le fait de savoir si la demanderesse a présenté sa demande hors délai. La troisième question consiste à déterminer si l'article XXVI A [édicte par L.C. 1995, ch. 34, art. 3, ann. IV, art. 15] de la *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, qui constitue l'annexe I de

amended (Convention) is *ultra vires* the federal Parliament. Finally, the principal issue in this matter is whether Article XXVI A of the Convention offends subsection 15(1) of the *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]] (Charter).

FACTS

[3] In November 1977, the applicant became a permanent resident in Canada. At that time, she was a citizen of Malaysia, the country of her birth.

[4] In 1980, the applicant purchased a family residence in Vancouver, B.C. This residence was the applicant's Canadian home from 1980 through 1984, when she sold it and replaced it with her current residence also in Vancouver.

[5] In 1981, the applicant and her husband acquired a residential vacation property in Hawaii, U.S.A. The applicant disposed of her interest in this property in 1986 and remitted withholding taxes to the IRS at the time of her disposition.

[6] In March 1988, the IRS refunded part of the remitted withholding taxes to the applicant.

[7] On October 31, 1990, the applicant became a citizen of Canada.

[8] On November 6, 1991, the IRS issued a notice of deficiency for the applicant's 1986 U.S. taxation year, setting out that she owed income tax of US\$166,748.59, interest of US\$70,590.65 and penalties of US\$24,844.50, totalling US\$262,183.74. The applicant had 90 days from November 6, 1991 within which to file a petition with the United States Tax Court to dispute the revenue claim. Because the law in 1991 in Canada made foreign tax debts uncollectible in Canada, the applicant did not contest the notice of deficiency.

la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, L.C. 1984, ch. 20, telle que modifiée (la Convention), est inconstitutionnel. Finalement, la question principale en l'instance consiste à examiner si l'article XXVI A de la Convention porte atteinte au paragraphe 15(1) de la *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]] (la Charte).

LES FAITS

[3] La demanderesse a reçu le statut de résidente permanente au Canada en novembre 1977. À cette époque, elle était citoyenne du pays de sa naissance, la Malaisie.

[4] En 1980, la demanderesse a acheté une maison familiale à Vancouver (C.-B.). Cette maison lui a servi de résidence au Canada de 1980 à 1984, année où elle l'a vendue pour la remplacer par la maison qu'elle occupe en ce moment, toujours à Vancouver.

[5] En 1981, la demanderesse et son mari ont fait l'acquisition d'une résidence de vacances à Hawaï, aux É.-U. La demanderesse a cédé ses intérêts dans ce bien en 1986 et elle a versé les retenues d'impôt à l'IRS au moment de la vente.

[6] En mars 1988, l'IRS a remboursé à la demanderesse une partie des impôts retenus.

[7] Le 31 octobre 1990, la demanderesse est devenue citoyenne canadienne.

[8] Le 6 novembre 1991, l'IRS a délivré à la demanderesse un avis de défaut de paiement pour son année d'imposition 1986 aux É.-U. Cet avis indique qu'elle doit 166 748,59 \$US en impôt, des intérêts de 70 590,65 \$US et une somme de 24 844,50 \$US en pénalités, pour un total de 262 183,74 \$US. La demanderesse avait 90 jours à compter du 6 novembre 1991 pour déposer un avis de contestation de cette réclamation à la Cour de l'impôt des É.-U. Comme le droit canadien applicable en 1991 n'autorisait pas le recouvrement au Canada des dettes fiscales dues à un

[9] On July 9, 1996, a Revenue Canada official advised the applicant that the IRS had requested that the respondent help collect the debt, then totalling US\$273,986.44, and that Revenue Canada had accepted this request for assistance. Following correspondence between the parties, on June 18, 1999, Revenue Canada obtained a certificate of judgment from the Federal Court, Trial Division certifying part of the debt. On June 23, 1999, Revenue Canada filed the certificate in the British Columbia Land Title Registry against the applicant's British Columbia property. On June 30, 1999, the applicant filed a notice of application in the Federal Court, requesting judicial review of the respondent's decision to take collection action.

[10] On July 20, 1999, Revenue Canada obtained a certificate of judgment from the Federal Court, Trial Division certifying an additional \$49,204.17 of the debt against the applicant.

[11] On July 30, 1999, Revenue Canada produced documentary evidence relating to the present matter, including a certificate from Gary Zed of Revenue Canada refusing to disclose the IRS letter requesting collection assistance. Paragraph 4 of that certificate states:

The disclosure of the letter of request for assistance in collection with respect to the Applicant, issued to the Applicant by the Internal Revenue Services pursuant to Article XXVI A of the *Canada-US Tax Convention, 1980*, should not take place, on the grounds that to allow such disclosure would be injurious to international relations between Canada and the United States, as they relate to the administration of the *Canada-US Tax Convention, 1980*.

THE CONVENTION

[12] The Convention was signed at Washington, D.C. on September 26, 1980, and has been amended

pays étranger, la demanderesse n'a pas contesté l'avis de défaut de paiement.

[9] Le 9 juillet 1996, un fonctionnaire de Revenu Canada a informé la demanderesse que l'IRS avait demandé l'aide du défendeur pour percevoir la dette, qui s'élevait alors à 273 986,44 \$US, et que Revenu Canada avait décidé de donner suite à cette demande d'assistance. Suite à un échange de lettres entre les parties, Revenu Canada a obtenu, le 18 juin 1999, un certificat de jugement de la Section de première instance de la Cour fédérale portant sur une partie de la dette. Le 23 juin 1999, Revenu Canada a enregistré ce certificat au Bureau d'enregistrement des biens immobiliers de la Colombie-Britannique à l'égard du bien de la demanderesse en Colombie-Britannique. Le 30 juin 1999, la demanderesse a déposé un avis de demande à la Cour fédérale, sollicitant le contrôle judiciaire de la décision du défendeur de prendre des mesures de perception.

[10] Le 20 juillet 1999, Revenu Canada a obtenu un autre certificat de jugement de la Section de première instance de la Cour fédérale, portant sur une somme additionnelle de 49 204,17 \$ de la dette de la demanderesse.

[11] Le 30 juillet 1999, Revenu Canada a déposé sa preuve documentaire en l'instance, y compris le certificat d'un fonctionnaire de Revenu Canada, Gary Zed, qui a refusé de divulguer la lettre de l'IRS demandant l'assistance du Canada en matière de perception. Le paragraphe 4 de ce certificat est rédigé comme suit:

[TRADUCTION] La lettre de demande d'assistance à la perception relative à la demanderesse, délivrée par le Internal Revenue Service en vertu de l'article XXVI A de la *Convention entre le Canada et les États-Unis en matière d'impôt, 1980*, ne peut être divulguée au motif qu'une telle divulgation porterait préjudice à la conduite des affaires internationales entre le Canada et les États-Unis, notamment l'administration de la *Convention entre le Canada et les États-Unis en matière d'impôt, 1980*.

LA CONVENTION

[12] La Convention a été signée à Washington, D.C., le 26 septembre 1980, et elle a été modifiée par les

by protocols signed on June 14, 1983, March 28, 1984, March 17, 1995¹ (hereinafter referred to as the Third Protocol) and July 29, 1997 [*Income Tax Conventions Implementation Act, 1997*, S.C. 1997, c. 38, s. 35, Sch. V]. The Convention was incorporated into Canadian law by the *Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1984, c. 20, (the Convention Act).

[13] Tax treaties, including the Convention and Third Protocol, have two main purposes. First, to expand opportunities for international trade and investment by reducing income tax-related barriers such as double taxation and withholding taxes. Second, to ensure that governments collect the revenue due to them by dividing the sums due from taxation and combatting tax avoidance and evasion.

[14] The Third Protocol was signed on August 31, 1994, revised and re-signed on March 17, 1995 and finally proclaimed on November 9, 1995. Negotiations between Canada and the United States with respect to the Third Protocol had been ongoing for several years. Canada wished to alleviate the impact of the 1988 U.S. estate tax legislation on estates of deceased Canadians with U.S. property. The U.S. agreed to provide relief from estate tax, but in the context of an overall package which would include such things as: assistance in tax collection, the reduction of the rate of withholding tax and interest payments to U.S. residents, and anti-treaty shopping provisions.

[15] The United States Treasury Department released a Technical Explanation of the Third Protocol on June 13, 1995 (Technical Explanation). The purpose of the Technical Explanation is stated in the preamble:

This Technical Explanation is an official guide to the Protocol. It explains policies behind particular provisions, as well as understandings reached during the negotiations with respect to the interpretation and application of the Protocol.

protocoles signés les 14 juin 1983, 28 mars 1984, 17 mars 1995¹ (ci-après le Troisième Protocole) et le 29 juillet 1997 [*Loi de 1997 pour la mise en œuvre de conventions fiscales*, L.C. 1997, ch. 38, ann. V]. La Convention a été intégrée au droit canadien par la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, S.C. 1984, ch. 20 (la Loi sur la Convention).

[13] Les conventions fiscales, y compris la Convention et le Troisième Protocole, ont deux objectifs principaux. Premièrement, elles visent à encourager le commerce et l'investissement international en abaissant les barrières liées à l'impôt sur le revenu, comme la double imposition et les retenues d'impôt. Deuxièmement, elles veulent garantir que les gouvernements peuvent percevoir les revenus qui leur reviennent en se répartissant les impôts et en combattant l'évitement fiscal.

[14] Le Troisième Protocole a été signé le 31 août 1994, pour ensuite être révisé et signé à nouveau le 17 mars 1995. Il a finalement été promulgué le 9 novembre 1995. Les négociations entre le Canada et les États-Unis au sujet du Troisième protocole étaient en cours depuis plusieurs années. Le Canada voulait minimiser l'impact que la législation américaine de 1988 relative à l'impôt sur les successions avait sur la succession de Canadiens qui étaient décédés alors qu'ils avaient des biens aux É.-U. Les É.-U. ont donné leur accord pour minimiser l'impôt sur les successions, mais dans le contexte d'un ensemble qui comprendrait des questions telles que l'assistance en matière de perception des impôts, la diminution du taux des retenues de l'impôt et des paiements d'intérêts aux résidents des É.-U., et les règles permettant d'éviter le chalandage fiscal.

[15] Le Département du Trésor des États-Unis a publié, le 13 juin 1995, une explication technique du Troisième Protocole (l'Explication technique). L'objectif de l'Explication technique est énoncé dans son préambule:

[TRADUCTION] L'Explication technique est le guide officiel pour l'interprétation du Protocole. On y explique les politiques qui ont mené à l'adoption des diverses dispositions, ainsi que les ententes conclues durant les négociations

The Technical Explanation is not intended to provide a complete comparison between the Protocol and the Articles of the Convention that it amends. To the extent that the Convention has not been amended by the Protocol, the Technical Explanation of the Convention remains the official explanation.

By press release dated June 13, 1995, Finance Minister Paul Martin indicated that Canada agreed that the Technical Explanation accurately reflected understandings reached in the course of negotiations with respect to the interpretation and application of the various provisions of the Third Protocol. Article XXVI A (Assistance in Collection) of the Convention was brought into the Treaty by Article 15 of the Third Protocol. Canadian treaties which include collection assistance provisions are those with the Netherlands and the United States. Prior to the Third Protocol, the United States had reciprocal collection provisions in its treaties with Denmark, Netherlands and France. Besides incorporating Article XXVI A, the Third Protocol also made amendments to Article XXVII [as am. by S.C. 1995, c. 34, s. 3, Sch. IV, art. 16], which expanded the sharing of tax information to state and provincial tax authorities and expanded the types of information which could be exchanged. This was of particular concern to the United States. The U.S. Treasury Department felt that it needed more information and weapons to effect the voluntary tax system. An estimated 2.3 million U.S. citizens, excluding military and official U.S. personnel, lived outside the United States in 1990, but in that year, fewer than 250,000 returns were filed. The U.S. was also concerned about the effects of the decision of the Supreme Court of Canada in *United States of America v. Harden*, [1963] S.C.R. 366, which limited the ability of the U.S. authorities to enforce a U.S. tax judgment in Canada.

[16] The Technical Explanation to Article 15 of the Third Protocol provides some insight into the reasons why the U.S. and Canada entered into an agreement with respect to assistance in collection:

Article 15 of the Protocol adds to the Convention a new Article XXVI A (Assistance in Collection). Collection

au sujet de l'interprétation et de l'application du Protocole. L'objectif de l'Explication technique n'est pas de fournir une comparaison exhaustive entre le Protocole et les articles de la Convention qu'il vient modifier. Dans la mesure où la Convention n'est pas modifiée par le Protocole, l'Explication technique de la Convention reste l'explication officielle.

Dans un communiqué daté du 13 juin 1995, le ministre des Finances, Paul Martin, a indiqué que le Canada convenait de la conformité de l'Explication technique aux ententes conclues au cours des négociations, concernant l'interprétation et l'application des diverses dispositions contenues dans le Troisième Protocole. L'article XXVI A (Assistance en matière de perception) de la Convention a été intégré au traité par l'article 15 du Troisième Protocole. Le Canada a conclu des traités qui contiennent des dispositions d'assistance à la perception avec les Pays-Bas et les États-Unis. Avant la signature du Troisième Protocole, les États-Unis avaient conclu avec le Danemark, les Pays-Bas et la France, des traités où l'on trouvait des dispositions de réciprocité en matière de perception. En plus d'incorporer l'article XXVI A, le Troisième Protocole a aussi modifié l'article XXVII [mod. par L.C. 1995, ch. 34, art. 3, ann. IV, art. 16] en autorisant l'échange de renseignements fiscaux avec les États et les provinces, en plus d'élargir le domaine des échanges d'informations. Cela était d'une grande importance pour les États-Unis. Le Département du Trésor des É.-U. considérait qu'il avait besoin de renseignements et d'outils additionnels pour faire fonctionner le système de déclarations volontaires. En 1990, le nombre estimatif de citoyens américains vivant à l'étranger, à l'exception des militaires et des fonctionnaires américains, était de 2,3 millions. Or, moins de 250 000 déclarations ont été déposées cette année-là. Les É.-U. étaient aussi préoccupés par les effets de l'arrêt de la Cour suprême du Canada *United States of America v. Harden*, [1963] R.C.S. 366, qui restreignait la possibilité pour les autorités des É.-U. de faire exécuter un jugement américain en matière fiscale au Canada.

[16] L'Explication technique de l'article 15 du Troisième Protocole jette une certaine lumière sur les motifs qui ont mené les É.-U. et le Canada à convenir de mesures d'assistance à la perception:

[TRADUCTION] L'article 15 du Protocole ajoute un nouvel article XXVI A à la Convention (Assistance en matière de

assistance provisions are included in several other U.S. income tax treaties, including the recent treaty with the Netherlands, and in many U.S. estate tax treaties. U.S. negotiators initially raised with Canada the possibility of including collection assistance provisions in the Protocol, because the Internal Revenue Service has claims pending against persons in Canada that would be subject to collection under these provisions. However, the ultimate decision of the U.S. and Canadian negotiators to add the collection assistance article was attributable to the confluence of several unusual factors.

Of critical importance was the similarity between the laws of the United States and Canada. The Internal Revenue Service, the Justice Department, and other U.S. negotiators were reassured by the close similarity of the legal and procedural protections afforded by the Contracting States to their citizens and residents and by the fact that these protections apply to the tax collection procedures used by each State. In addition, the U.S. negotiators were confident, given their extensive experience in working with their Canadian counterparts, that the agreed procedures could be administered appropriately, effectively, and efficiently. Finally, given the close cooperation already developed between the United States and Canada in the exchange of tax information, the U.S. and Canadian negotiators concluded that the potential benefits to both countries of obtaining such assistance would be immediate and substantial and would far outweigh any cost involved.

[17] Although there would be substantial benefits to Canada from entering into an assistance in collection agreement with the United States, to the Canadian government at the time, this was by no means the most important change to the Convention to come from the Third Protocol. This is in part evidenced by the lack of any mention of the new Article XXVI A in the press release from the Department of Finance on the initial signing of the Third Protocol on August 31, 1994. Among the benefits to Canada arising from the Third Protocol were: a decrease in the rate of withholding taxes on dividends, interest and royalty payments; rules with respect to the limitation of treaty benefits (anti-treaty shopping rules); and, coordination of regimes on taxes imposed upon death. The exemption for citizens of the requested state was an important issue for the U.S. The U.S. had ratified the OECD/Council of Europe *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 25

perception). Des dispositions portant sur l'assistance en matière de perception existent déjà dans plusieurs traités des É.-U. en matière d'impôt sur le revenu, notamment le traité récent avec les Pays-Bas, ainsi que dans divers traités des É.-U. en matière d'impôt sur les successions. Les négociateurs des É.-U. ont d'abord soulevé auprès du Canada la possibilité d'inscrire des dispositions portant sur l'assistance en matière de perception dans le Protocole parce que le Internal Revenue Service a des réclamations pendantes visant des personnes au Canada qui pourraient faire l'objet d'une perception en vertu de ces dispositions. Toutefois, la décision ultime des négociateurs américains et canadiens d'ajouter l'article portant sur l'assistance à la perception a été prise au vu de la conjonction de plusieurs facteurs inhabituels.

Le fait que les lois des États-Unis et du Canada sont semblables a été un facteur très important. Le Internal Revenue Service, le Département de la justice, et les autres négociateurs des É.-U. ont été rassurés par les ressemblances étroites entre les protections juridiques et de procédure que les États contractants garantissent à leurs citoyens et à leurs résidents, et par le fait que ces protections s'appliquent aux procédures de perception des impôts dans chacun des deux États. De plus, compte tenu de la longue expérience de coopération avec leurs collègues canadiens, les négociateurs des É.-U. étaient confiants que les procédures convenues seraient administrées de façon appropriée, et avec efficacité et efficience. Finalement, étant donné la coopération étroite qui existe déjà entre les États-Unis et le Canada en matière de mise en commun des renseignements fiscaux, les négociateurs des É.-U. et du Canada ont conclu que les avantages potentiels pour les deux pays de mettre en œuvre cette assistance seraient immédiats et importants et qu'ils dépasseraient largement les coûts qui seraient impliqués.

[17] Bien que le Canada dût retirer des avantages importants de mesures réciproques d'assistance à la perception avec les États-Unis, le gouvernement canadien de l'époque ne considérait absolument pas qu'il s'agissait là du changement le plus important apporté à la Convention par le Troisième Protocole. Cela est démontré en partie par le fait que le nouvel article XXVI A n'est même pas mentionné dans le communiqué émis par le ministère des Finances lors de la signature initiale du Troisième Protocole, le 31 août 1994. Figuraient parmi les avantages que le Canada devait retirer du Troisième Protocole: la réduction du taux de la retenue d'impôt sur les dividendes, les intérêts et les redevances; des règles limitant les avantages du chalandage fiscal; et la coordination des régimes d'imposition des successions. L'exemption accordée aux citoyens de l'État requis était une question importante pour les É.-U. Les É.-U. avaient ratifié la *Convention concernant l'assistance*

January 1988, ETS No. 27, with the reservation that the U.S. would not provide assistance in the recovery of any tax against American citizens.

[18] Paragraph 8 of Article XXVI A, states as follows:

8. No assistance shall be provided under this Article for a revenue claim in respect of a taxpayer to the extent that the taxpayer can demonstrate that:

(a) Where the taxpayer is an individual, the revenue claim relates to a taxable period in which the taxpayer was a citizen of the requested state.

The effect of this paragraph is to exempt Canadian citizens from the IRS using Revenue Canada to pursue collection in Canada of U.S. debts, provided they were a Canadian citizens in the taxable period concerned.

[19] Paragraph 10 of Article XXVI A, provides:

10. Nothing in this Article shall be construed as:

...

(b) Imposing on either Contracting State the obligation to carry out administrative measures of a different nature from those used in the collection of its own taxes or that would be contrary to its public policy (*ordre public*).

[20] Article 21, paragraph 3 of the Third Protocol allows for retroactive application of Article XXVI A. This paragraph reads as follows:

ARTICLE 21

...

3. Notwithstanding provisions of paragraph 2, Article XXVI A (Assistance in Collection) of the Convention shall have effect for revenue claims finally determined by a requesting State after the date that is ten years before the date on which the Protocol enters into force.

Although the Third Protocol was implemented November 9, 1995, the effect of this paragraph was to make

administrative mutuelle en matière fiscale, un traité multilatéral de l'OCDE et du Conseil de l'Europe, le 25 janvier 1988 (STE, n° 127), avec cette réserve que les É.-U. n'accorderaient pas leur assistance à la perception des impôts dus par des citoyens américains.

[18] Le paragraphe 8 de l'article XXVI A est rédigé comme suit:

8. L'assistance prévue par le présent article n'est pas fournie à l'égard d'une créance fiscale concernant un contribuable si celui-ci peut établir que,

a) Lorsque le contribuable est une personne physique, la créance fiscale concerne une période imposable au cours de laquelle le contribuable était un citoyen de l'État requis.

Ce paragraphe faisait que l'IRS ne pouvait s'adresser à Revenu Canada pour percevoir au Canada des impôts des É.-U. dus par des citoyens canadiens, à condition qu'à l'époque en cause, ils aient été Canadiens.

[19] Le paragraphe 10 de l'article XXVI A porte que:

10. Aucune disposition du présent article ne peut être interprétée comme:

[. . .]

b) Imposant à l'un ou l'autre des États contractants l'obligation d'adopter des mesures administratives de nature différente de celles qu'il utilise pour la perception de ses propres impôts ou qui serait contraire à l'ordre public de cet État.

[20] Le paragraphe 3 de l'article 21 du Troisième Protocole autorise l'application rétroactive de l'article XXVI A. Ce paragraphe est rédigé comme suit:

ARTICLE 21

[. . .]

3. Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, l'article XXVI A (Assistance en matière de perception) de la Convention s'applique aux créances fiscales ayant fait l'objet d'une décision définitive par un État requérant après la date qui précède de dix ans la date d'entrée en vigueur du Protocole.

Bien que le Troisième Protocole ne soit entré en vigueur que le 9 novembre 1995, ce paragraphe fait

Article XXVI A effective as of November 9, 1985. It is this retroactive provision which gives rise to the matter before me.

ANALYSIS

i. negative inferences

[21] The applicant submits that she attempted to obtain important factual information to aid the Court in determining matters raised in this application. Counsel attempted to examine the IRS agent, but the Minister refused to produce him on the eve of cross-examination. The applicant served a notice to attend on Revenue Canada official Bryceson Sheehan to examine him on his certificate. The Minister refused to comply. The Minister refused to disclose the letter of request for collection assistance sent by Stephen Ehrlich, an employee of the IRS, to Mr. Sheehan on the purported ground that "international relations" would be injured thereby. On counsel for the Minister's urging, the applicant approached the IRS directly with questions about the debt and about communications between the IRS and Revenue Canada regarding the applicant's file and was told to return these questions to counsel for the Minister. The applicant returned these questions to counsel for the Minister and was told the questions would not be answered.

[22] The applicant suggested that I should draw adverse inference against the Minister in respect of these matters. However, by order dated October 13, 1999, Rouleau J. found that the information relating to the amount of the U.S. tax was irrelevant. The Court refused to commit Mr. Ehrlich to be discovered. Accordingly, since these matters that are set out by the applicant are irrelevant, there can be no adverse inference drawn against the Minister. However, the applicant's inability to get any answers from the IRS is relevant to the question of whether the applicant received due process.

que l'article XXVI A entrain effectivement en vigueur le 9 novembre 1985. C'est cette disposition à caractère rétroactif qui donne lieu à la question dont je suis saisi.

ANALYSE

i. les inférences défavorables

[21] La demanderesse soutient qu'elle a cherché à obtenir d'importants renseignements de fait afin d'aider la Cour dans son examen de la présente demande. Son avocat a voulu soumettre l'agent de l'IRS à un interrogatoire préalable, mais le ministre a refusé de le produire la veille du contre-interrogatoire. La demanderesse a fait signifier un avis de comparaître à un fonctionnaire de Revenu Canada, M. Bryceson Sheehan, pour l'interroger au sujet de son certificat. Le ministre a refusé d'obtempérer. Le ministre a refusé de divulguer la lettre de demande d'assistance en matière de perception envoyée par un employé de l'IRS, M. Stephen Ehrlich, à M. Sheehan, au motif que cela porterait préjudice à la conduite des «affaires internationales». Sur les instances de l'avocat du ministre, la demanderesse s'est adressée directement à l'IRS pour poser certaines questions au sujet de sa dette, ainsi que des échanges entre l'IRS et Revenu Canada au sujet de son dossier, et on l'a informée qu'elle devait présenter ces questions à l'avocat du ministre. C'est ce que la demanderesse a fait, mais on lui a déclaré qu'elle ne recevrait pas de réponse à ses questions.

[22] La demanderesse donne à entendre que je devrais tirer certaines conclusions défavorables au ministre quant à ces questions. Toutefois, dans une ordonnance en date du 13 octobre 1999, le juge Rouleau a conclu que les renseignements portant sur la somme de l'impôt dû aux É.-U. n'étaient pas pertinents. La Cour a donc refusé d'assigner M. Ehrlich à comparaître à l'interrogatoire préalable. Par conséquent, comme ces questions présentées par la demanderesse ne sont pas pertinentes, on ne peut en tirer aucune conclusion défavorable au ministre. Toutefois, le fait que la demanderesse n'ait pu recevoir de réponse de l'IRS est pertinent lorsqu'il s'agit de déterminer si elle a eu droit à l'application régulière de la loi.

ii. decision at issue

[23] In its “out of time” argument, the respondent states that the letter sent by Revenue Canada (now the Canada Customs and Revenue Agency) to the applicant on July 9, 1996, “as the actual letter being complained of”. At best, this letter is a tentative determination on the part of the respondent to grant collection assistance to the IRS. As the letter indicates, the respondent did not know if the applicant was a Canadian citizen at the time U.S. tax arose. Counsel for the applicant then submitted a letter to the respondent dated September 11, 1996, detailing the applicant’s Charter concerns. There was further communication between the parties lasting throughout the spring of 1999. In the circumstances, the letter of July 9, 1996, cannot be considered a final decision qualifying as the decision for judicial review purposes. Moreover, because the applicant raised a Charter issue, she was forced to wait until the respondent actually did something that tangibly affected her rights.

[24] The respondent sent the applicant a letter dated April 19, 1999, stating that the U.S. requested the respondent’s help to collect US\$295,164.57 owing, and enclosed a statement of foreign tax payable regarding this amount. In my view, this is also not the decision.

[25] The applicant requested permission from Court to amend the notice of application, to remove the use of the word “decision” therein and to substitute the words “administrative act”. The notice of application refers to a “decision” of June 18, 1999. This was the respondent’s act of obtaining a certificate of judgment from the Federal Court, Trial Division, certifying part of the alleged debt, which then allowed the respondent, on June 23, 1999, to file the certificate against the applicant’s property in the British Columbia Land Title Registry. On June 30, 1999, the applicant filed a notice of application requesting judicial review. I am satisfied that the Minister created a “decision” when he obtained a certificate against the applicant on June 18, 1999, and that the applicant, having filed a notice of application on June 30, 1999, was within the thirty

ii. la décision en cause

[23] Dans son argument sur le non-respect du délai, le défendeur déclare que la lettre envoyée par Revenu Canada (maintenant l’Agence des douanes et du revenu du Canada) à la demanderesse, le 9 juillet 1996, [TRADUCTION] «est la lettre dont elle se plaint». Au mieux, cette lettre est une indication provisoire de la part du défendeur qu’il a l’intention d’assister l’IRS dans le cadre de la perception. Comme cette lettre l’indique, le défendeur ne savait pas si la demanderesse était citoyenne canadienne au moment où l’impôt est devenu dû aux États-Unis. L’avocat de la demanderesse a présenté une lettre envoyée au défendeur le 11 septembre 1996, où celle-ci expose ses préoccupations quant au non-respect de la Charte. D’autres échanges ont eu lieu entre les parties jusqu’au printemps 1999. Dans ces circonstances, la lettre du 9 juillet 1996 ne peut être considérée avoir été une décision finale sur laquelle le contrôle judiciaire doit porter. De plus, comme la demanderesse avait soulevé une question liée à la Charte, elle était tenue d’attendre que le défendeur porte effectivement atteinte à ses droits.

[24] Le défendeur a envoyé une lettre à la demanderesse, datée du 19 avril 1999, déclarant que les É.-U. avaient demandé son aide pour percevoir la somme due de 295 164,57 \$US et a annexé à l’appui un état de l’impôt étranger à payer. Selon moi, cela ne constitue pas non plus la décision en cause.

[25] La demanderesse a sollicité l’autorisation de la Cour pour modifier son avis de demande, afin d’y remplacer le mot «décision» par les mots «procédure administrative». L’avis de demande renvoie à une «décision» du 18 juin 1999. C’est à cette date que le défendeur a obtenu un certificat de jugement de la Section de première instance de la Cour fédérale, portant sur une partie de la dette présumée. C’est ce qui lui a permis d’enregistrer, le 23 juin 1999, le certificat au Bureau d’enregistrement des biens immobiliers de la Colombie-Britannique à l’égard du bien de la demanderesse. Le 30 juin 1999, la demanderesse a déposé un avis de demande de contrôle judiciaire. Je suis convaincu que le ministre a créé une «décision» lorsqu’il a obtenu un certificat contre la demanderesse le 18 juin 1999 et que cette dernière, qui a déposé son

days permitted under the *Federal Court Rules, 1998* [SOR/98-106].

[26] In the alternative, if the decision at issue is seen to have been communicated by the respondent's letter of April 19, 1999, I grant the applicant an extension of time to file an amendment to its notice of application. There is no prejudice to the respondent. Furthermore, it is clear from the correspondence that the applicant formulated an intention to file a notice of application within 30 days of the April 19, 1999 letter. The applicant clearly has an arguable case. Therefore, the notice of application is duly filed.

iii. division of powers

[27] The applicant submits that the provision in question falls within provincial jurisdiction because collection is a matter that directly affects the property and civil rights of the debtor. The enforcement of civil debts, including foreign civil debts reduced to judgment, is therefore a matter falling within section 92, class 13 of the *Constitution Act, 1867* [30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) (as am. by *Canada Act 1982, 1982, c. 11* (U.K.), Schedule to the *Constitution Act, 1982, Item 1*) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5]], namely "Property and Civil Rights in the Province". The applicant submits that the IRS tax claims are foreign civil debts.

[28] In my view, because of the doctrine of paramountcy, this is not where the analysis should begin. The question is whether the federal legislation is valid. The analysis must begin with a determination of whether the provision in question falls within a federal head of power under section 91 of the *Constitution Act, 1867*. If the provision in question falls within a federal head of power under section 91, then, because of the doctrine of federal paramountcy, it does not matter if the provision also falls within a provincial head of power under section 92. It is only if the legislation does not fall within a federal head of power that I must look to see if it falls within a provincial

avis de demande le 30 juin 1999, a respecté le délai de 30 jours prévu aux *Règles de la Cour fédérale (1998)* [DORS/98-106].

[26] Subsidiairement, si la décision en cause est considérée comme ayant été communiquée par la lettre du 19 avril 1999 du défendeur, j'accorde à la demanderesse une prorogation du délai prévu pour déposer une modification de son avis de demande. Le défendeur n'en subira aucun préjudice. De plus, il est clair au vu de la correspondance que la demanderesse a indiqué son intention de déposer un avis de demande dans les 30 jours suivant la lettre du 19 avril 1999. Il est clair que la demanderesse soulève une question qui mérite débat. Par conséquent, l'avis de demande est dûment déposé.

iii. le partage des pouvoirs

[27] La demanderesse soutient que la disposition en question est de compétence provinciale, parce que la perception est une question qui affecte directement la propriété et les droits civils du débiteur. L'exécution de dettes civiles, notamment les dettes civiles étrangères attestées par un jugement, est donc une question qui relève de l'article 92, catégorie 13 de la *Loi constitutionnelle de 1867* [30 et 31 Vict., ch. 3 (R.-U.) (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada, 1982, ch. 11* (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982, n° 1*) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 5]], savoir «La propriété et les droits civils dans la province». La demanderesse soutient que la créance fiscale de l'IRS est une dette civile étrangère.

[28] Selon moi, ce n'est pas là le fondement de l'analyse au vu de la doctrine de la prépondérance. La question est de savoir si la législation fédérale est valide. L'analyse doit d'abord établir si la disposition en cause tombe sous un des chefs de compétence fédérale prévus à l'article 91 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Si la disposition en cause tombe sous un chef de compétence fédérale énuméré à l'article 91, alors la doctrine de la prépondérance fédérale fait qu'il est sans importance que la disposition tombe aussi sous un chef de compétence provinciale énuméré à l'article 92. Ce n'est que si la législation ne tombe pas sous un des chefs de compétence fédérale que je dois

head of power. Only then can the legislation be considered *ultra vires* Parliament.

[29] The applicant first submits that because the debt collection affects property and civil rights, it is a matter falling within provincial legislative competence. However, to determine whether a debt collection provision is *intra vires* Parliament, I am required to examine the nature of the debt. If a debt deals with a subject matter within an area of federal jurisdiction, it is only reasonable that the manner and form of its enforcement fall within Parliament's jurisdiction. Section 91, class 3 gives the federal Parliament power for "The raising of Money by any Mode or System of Taxation". Parliament's jurisdiction over taxation is very wide.

[30] The applicant submits that *A.G. Can. v. A.G. Ont., Reference Re Weekly Rest in Industrial Undertakings Act, Minimum Wages Act and Limitation of Hours of Work Act*, [1937] 1 D.L.R. 673 (P.C.) [hereinafter] the *Labour Conventions* case governs here. The Privy Council warned against the dangers of allowing Parliament to usurp provincial jurisdiction through treaty making. However, the case stands for the proposition that section 132 of the *Canada Constitution Act, 1867*, cannot support the right of the federal parliament to implement treaties since it is limited to treaties of the British Empire. In 1867, it was not contemplated that Canada, as an independent country, would enter any treaties.

[31] The Privy Council held that the federal Parliament could make treaties with respect to federal matters but could not affect the classes of subjects enumerated in section 92. Lord Atkin stated at pages 683-684:

It must not be thought that the result of this decision is that Canada is incompetent to legislate in performance of treaty obligations. In totality of legislative powers, Dominion and provincial together, she is fully equipped. But the legislative powers remain distributed and if in the exercise

alors chercher à déterminer si elle se rapporte à un des chefs de compétence provinciale. Ce n'est que dans ce cas que la législation sera considérée inconstitutionnelle.

[29] La demanderesse soutient d'abord que, comme la perception de la dette affecte la propriété et les droits civils, il s'agit d'une question qui est de compétence législative provinciale. Toutefois, il faut que j'examine la nature de la dette pour savoir si une disposition portant sur sa perception est constitutionnelle. Si une dette se rapporte à une question qui est de compétence fédérale, il n'est que raisonnable que la façon dont on pourra en faire la perception soit aussi de compétence fédérale. L'article 91, catégorie 3 permet au Parlement fédéral de légiférer sur «Le prélèvement de deniers par tous modes ou systèmes de taxation». La compétence du Parlement en matière de taxation est très étendue.

[30] La demanderesse soutient que l'arrêt *A.G. Can. v. A.G. Ont., Reference Re Weekly Rest in Industrial Undertakings Act, Minimum Wages Act and Limitation of Hours of Work Act*, [1937] 1 D.L.R. 673 (C.P.) [ci-après appelée] l'*Affaire des relations du travail*, s'applique en l'instance. Le Conseil privé a souligné le danger d'accorder au Parlement le droit d'usurper les compétences provinciales en concluant des traités. Toutefois, cet arrêt établit le principe que l'article 132 de la *Loi constitutionnelle de 1867* ne peut être invoqué pour autoriser le Parlement fédéral à mettre en œuvre des traités, puisqu'il ne porte que sur les traités de l'Empire britannique. En 1867, il n'était pas envisagé que le Canada signe des traités en tant que pays indépendant.

[31] Le Conseil privé a décidé que le Parlement fédéral pouvait signer des traités portant sur des questions de compétence fédérale, mais qu'il ne pouvait mettre en cause les chefs de compétence énoncés à l'article 92. Lord Atkin déclare, aux pages 683 et 684:

[TRADUCTION] Il ne faut pas croire que cette décision signifie que le Canada n'a pas le pouvoir de légiférer en matière d'exécution de traités. Le Canada, en ce qui a trait aux pouvoirs législatifs, possède tous ceux qui sont nécessaires à l'exécution des traités, en mettant ensemble ceux du

of her new functions derived from her new international status she incurs obligations they must, so far as legislation be concerned when they deal with provincial classes of subjects, be dealt with by the totality of powers, in other words by co-operation between the Dominion and the Provinces.

Since then, however, the Supreme Court of Canada has doubted that the *Labour Conventions* case, *supra*, is still good law. (See, for example, *Francis v. The Queen*, [1956] S.C.R. 618, at page 621; *Reference Re: Offshore Mineral Rights*, [1967] S.C.R. 792 at pages 815-817; *MacDonald et al. v. Vapor Canada Ltd.*, [1977] 2 S.C.R. 134, at pages 167-172.) Laskin C.J. reviewed the cases which have questioned the *Labour Conventions* case and concluded at page 169 of *MacDonald*, *supra*:

Although the foregoing references would support a reconsideration of the *Labour Conventions* case, I find it unnecessary to do that here because, assuming that it was open to Parliament to pass legislation in implementation of an international obligation by Canada under a treaty or Convention (being legislation which it would be otherwise beyond its competence), I am of the opinion that it cannot be said that s. 7 was enacted on that basis.

[32] Laskin C.J. went on to say at page 171:

In my opinion, assuming Parliament has power to pass legislation implementing a treaty or convention in relation to matters covered by the treaty or convention which would otherwise be for provincial legislation alone, the exercise of that power must be manifested in the implementing legislation and not be left to inference. The Courts should be able to say, on the basis of the expression of the legislation, that it is implementing legislation. Of course, even so, a question may arise whether the legislation does or does not go beyond the obligations of the treaty or convention.

[33] In addition, there are cases which support the implementation of a treaty whose subject-matter falls within federal powers, but has some relationship to property and civil rights in the province.

[34] In *Compania Maritima Villa Nova S.A. v. Northern Sales Co.*, [1992] 1 F.C. 550 (C.A.) the

Dominion et des provinces. Mais les pouvoirs législatifs restent séparés et si, dans l'exercice des attributions découlant de son nouveau statut international, le Dominion contracte des obligations, ces dernières doivent, quant il s'agit de lois concernant les catégories de sujet relevant des provinces, être remplies par l'ensemble des pouvoirs, c'est-à-dire au moyen d'une coopération entre le Dominion et les provinces.

Toutefois, la Cour suprême du Canada a mis en doute depuis que l'*Affaire des relations du travail*, précitée, soit toujours le droit applicable. (Voir, par exemple, *Francis v. The Queen*, [1956] R.C.S. 618, à la page 621; *Reference Re: Offshore Mineral Rights*, [1967] R.C.S. 792, aux pages 815 à 817; *MacDonald et al. c. Vapor Canada Ltd.*, [1977] 2 R.C.S. 134, aux pages 167 à 172.) Le juge en chef Laskin a examiné les arrêts qui avaient remis en question l'*Affaire des relations du travail* et a conclu à la page 169 de l'arrêt *MacDonald*, précité:

Même si ce que je viens de mentionner pouvait justifier un nouvel examen de l'affaire des Conventions du travail, je ne le trouve pas nécessaire en l'espèce, car en supposant que le Parlement pouvait légiférer pour exécuter une obligation internationale contractée par le Canada en vertu d'un accord ou d'un traité (dans un domaine qui autrement ne relèverait pas de sa compétence), je suis d'avis qu'on ne peut pas dire que l'art. 7 a été ainsi édicté.

[32] Le juge en chef Laskin ajoute ceci, à la page 171:

À mon avis, en supposant que le Parlement a le pouvoir de légiférer pour mettre en vigueur un traité ou une convention à l'égard de matières qui en font l'objet mais autrement relèveraient de la compétence législative provinciale seulement, il faut que cela ressorte clairement du texte de la loi visant la mise en vigueur et ne soit pas objet de déduction. Les tribunaux doivent être capables de décider, d'après le texte, qu'il s'agit d'une loi de mise en vigueur. Évidemment, même dans ce cas, on pourra toujours soulever la question de savoir si la loi dépasse ou ne dépasse pas les obligations naissant du traité ou de la convention.

[33] De plus, certains arrêts viennent appuyer la proposition qu'on peut mettre en œuvre des traités qui portent sur des compétences fédérales tout en portant aussi d'une certaine façon sur des questions de propriété et de droits civils dans la province.

[34] Dans l'arrêt *Compania Maritima Villa Nova S.A. c. Northern Sales Co.*, [1992] 1 C.F. 550 (C.A.),

appellant argued that the *United Nations Foreign Arbitral Awards Convention Act*, S.C. 1986, c. 21, was unconstitutional as it was *ultra vires* Parliament. The Federal Court of Appeal held that Parliament did possess the power to adopt the Act in question as valid legislation for recognition and enforcement in Canada of foreign arbitral awards having a federal character in a constitutional sense (i.e., maritime law, a federal legislative subject-matter under section 91, class 10). The Court of Appeal also recognized that federal law governs certain kinds of contracts. At page 567, Stone J.A. stated:

It thus seems to me to be entirely proper for a court, faced with determining whether an award may be recognized and enforced in accordance with the Act, to have regard to its origin in a charterparty agreement, an undoubted maritime contract, and to the underlying claim for demurrage, an undoubted maritime claim, for it is that agreement and that claim which allows for the award to be made and it is the existence of the award which opens the way to its enforcement by legal action.

In my opinion, the creation of a cause of action for the recognition and enforcement of the foreign arbitral award in issue, arising as it does from a breach of the charterparty agreement for payment of demurrage, is a maritime matter or is so integrally connected to a maritime matter as to be legitimate Canadian maritime law.

[35] Similarly, the Superior Court of Quebec recognized Parliament's jurisdiction pursuant to its power in relation to marriage and divorce under section 91, class 26 of the *Constitution Act, 1867*, to legislate with respect to the recognition of foreign orders of divorce. (See *A.K. c. H.S.K.*, [1997] A.Q. No. 638 (Sup. Ct.) (QL).)

[36] In my view, in the case before me, the foreign debts are strictly foreign tax debts which can be collected. This is legislation which deals with taxation and therefore falls within the competence of the federal Parliament under section 91, class 3 as legislation in respect of taxation.

[37] The law is clear that the federal Parliament can collect tax debts. The Supreme Court of Canada approved the collection of taxes in *Reference Re*

l'appelante avait soutenu que la *Loi sur la Convention des Nations Unies concernant les sentences arbitrales étrangères*, S.C. 1986, ch. 21, était inconstitutionnelle. La Cour d'appel fédérale a décidé que le Parlement possédait effectivement le pouvoir d'adopter la Loi en cause à titre de législation valide visant la reconnaissance et l'exécution au Canada de sentences arbitrales étrangères dont la nature est, du point de vue constitutionnel, fédérale (c.-à-d. le droit maritime, un chef de compétence fédérale en vertu de l'article 91, catégorie 10). La Cour d'appel a aussi établi que le droit fédéral régit certaines formes de contrats. À la page 567, le juge Stone déclare ceci:

Il me semble par conséquent tout à fait approprié pour un tribunal qui doit décider si une sentence peut être reconnue et exécutée en conformité avec la Loi, de tenir compte de son origine dans la charte-partie, un contrat sans aucun doute maritime, et de la demande sous-jacente de recouvrement de droits de surestaries, une demande sans contredit maritime, puisque cette entente et cette demande permettent de rendre une sentence, et c'est l'existence de la sentence qui ouvre la voie à son exécution par procédure judiciaire.

À mon avis, la création d'une cause d'action visant la reconnaissance et l'exécution de la sentence arbitrale étrangère en litige, découlant comme elle le fait de la violation de la charte-partie relativement au paiement des droits de surestaries, est une matière maritime ou si étroitement liée aux affaires maritimes qu'elle constitue légitimement du droit maritime canadien.

[35] Dans la même veine, la Cour supérieure du Québec a reconnu le pouvoir du Parlement de légiférer au sujet de la reconnaissance des ordonnances de divorce prononcées à l'étranger, en vertu de la compétence en matière de mariage et de divorce qui lui est reconnue par l'article 91, catégorie 26 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. (Voir *A.K. c. H.S.K.*, [1997] A.Q. n° 638 (C.S.) (QL).)

[36] Selon moi, les dettes étrangères en l'instance sont des dettes fiscales étrangères qui peuvent être perçues. Il s'agit d'une législation qui traite de taxation et qui, par conséquent, est de la compétence du Parlement fédéral en vertu de l'article 91, catégorie 3 à titre de législation portant sur la taxation.

[37] Le droit énonce clairement que le Parlement fédéral peut percevoir des dettes fiscales. La Cour suprême du Canada a approuvé la perception d'impôts

Goods and Services Tax, [1992] 2 S.C.R. 445. Lamer C.J., for the majority, referred to *General Motors of Canada Ltd. v. City National Leasing*, [1989] 1 S.C.R. 641, where Dickson C.J. commented (at page 669):

In determining the proper test it should be remembered that in a federal system it is inevitable that, in pursuing valid objectives, the legislation of each level government will impact occasionally on the sphere of power of the other level of government; overlap of legislation is to be expected and accommodated in the federal state. Thus a certain degree of judicial restraint in proposing strict tests which will result in striking down such legislation is appropriate.

[38] Lamer C.J. found that the GST Act [*An Act to amend the Excise Tax Act, the Criminal Code, the Customs Act, the Customs Tariff, the Excise Act, the Income Tax Act, the Statistics Act and the Tax Court of Canada Act*, S.C. 1990, c. 45] is a valid exercise of the federal taxation power under section 91, class 3. La Forest J., in a concurring opinion, stated as follows at page 492:

The collection provisions of the GST are simply part and parcel of the mode or system of taxation adopted by Parliament. There is no indication that these provisions were enacted for any other purpose than to collect the tax; and colourability is not likely to be imputed. As Laskin C.J. stated in *Reference re Anti-Inflation Act*, [1976] 2 S.C.R. 373, at p. 390:

The Parliament of Canada is authorized to raise money by "any mode or system of taxation", and it would be an unusual case where this power, so apparently limitless, could be challenged as colourably used and thus make it appropriate for a Court to consider extrinsic material that show colourability.

...

That these provisions may come, as I already noted, have an impact on property and civil rights is of no moment. As I stated in *Bank of Montreal v. Hall*, [1990] 1 S.C.R. 121, at p. 145, there is no hermetic division between the federal legislative domain and that covered by property and civil rights. Some spillover is inevitable.

dans le *Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445. Le juge en chef Lamer, parlant au nom de la majorité, a cité l'arrêt *General Motors of Canada Ltd. c. City National Leasing*, [1989] 1 R.C.S. 641, où le juge en chef Dickson fait le commentaire suivant (à la page 669):

En déterminant le critère approprié, il faut se rappeler que, dans un régime fédéral, il est certain que, dans la poursuite d'objectifs réguliers, la mesure législative de chaque palier de gouvernement aura parfois des répercussions sur le domaine de compétence d'un autre palier du gouvernement; il faut s'attendre à ce qu'il y ait chevauchement de mesures législatives et il faut s'y adapter dans un État fédéral. Il est donc approprié que les tribunaux exercent une certaine forme de retenue quand ils proposent des critères stricts qui auront pour effet d'invalider de telles mesures législatives.

[38] Le juge en chef Lamer a conclu que la Loi sur la TPS [*Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise, le Code criminel, la Loi sur les douanes, le Tarif des douanes, la Loi sur l'accise, la Loi de l'impôt sur le revenu, la Loi sur la statistique et la Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, L.C. 1990, ch. 45] était un exercice valable de la compétence fédérale en matière de taxation en vertu de l'article 91, catégorie 3. Dans ses motifs concordants, le juge La Forest déclare ceci, à la page 492:

Les dispositions de la TPS relatives à la perception font simplement partie intégrante du mode ou système de taxation adopté par le Parlement. Rien ne permet de croire que ces dispositions ont été adoptées dans quelque autre but que de percevoir la taxe, et l'on ne doit pas les considérer à la légère comme étant un artifice. Comme l'a dit le juge en chef Laskin [tel était alors son titre] dans l'arrêt *Renvoi: Loi anti-inflation*, [1976] 2 R.C.S. 373, à la p. 390:

Le Parlement du Canada est autorisé à prélever des deniers «par tous modes ou systèmes de taxation» et ce ne serait que par exception que ce pouvoir, en apparence aussi illimité, pourrait être contesté au motif que son exercice constituerait un artifice, de façon à donner lieu à l'examen par la Cour d'éléments de preuve extrinsèques pour prouver l'existence de cet artifice.

[. . .]

Comme je l'ai dit précédemment, il est sans importance que ces dispositions puissent avoir une incidence sur la propriété et les droits civils. Je l'ai déclaré dans l'arrêt *Banque de Montréal c. Hall*, [1990] 1 R.C.S. 121, à la p. 145, il n'existe pas de cloison étanche entre le domaine législatif fédéral et celui qui est visé par la propriété et les droits civils. Il est inévitable qu'il y ait certains chevauchements.

[39] In the case before me, Canada has to collect the tax debts from non-residents. It would be unthinkable not to collect debts that exist in the U.S. It is not therefore unreasonable that the U.S. would demand reciprocal treatment. I acknowledge that the U.S. was the party that wished to include the mutual collection agreement. However, this does not mean Article XXVI A is not part of the Canadian tax system. The Convention as a whole is an important part of the Canadian tax system.

[40] In *TransGas Ltd. v. Mid-Plains Contractors Ltd.*, [1994] 3 S.C.R. 753, the Supreme Court of Canada affirmed that collection of debts by garnishment is provided for in subsection 224(1.2) of the *Income Tax Act*, [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1] which enabled the government to garnish amounts owing for the withheld source deduction was part of the general scheme for the collection of taxes and fell within section 91, class 3 of the *Constitution Act, 1867*.

[41] In my view, therefore, the proper characterization of Article XXVI A of the Convention (as implemented by statute) is that it is concerned with taxation.

[42] The applicant submits that *Harden, supra*, is still good law. In that case, the Supreme Court of Canada cited the rule set out by Tomlin J. in *Queen of Holland v. Drukker. In re Visser*, [1928] Ch. 877, at page 884:

. . . there is a well recognized rule, which has been enforced for at least 200 years or thereabouts, under which these Courts will not collect the taxes of foreign States for the benefit of the sovereigns of those foreign States.

The Supreme Court of Canada went on to find that a foreign state could not escape the application of this rule by taking a judgment in its own courts and bringing suit in Canada on that judgment, since the claim asserted remains a claim to collect taxes. The Supreme Court, at page 370, sets out the reason why courts refuse to enforce foreign tax judgments (quoting Lord Keith of Avonholm in *Government of India v. Taylor*, [1955] A.C. 491 (H.L.), at pages 511-512):

[39] En l'instance, le Canada doit percevoir les dettes fiscales des non-résidents. Il serait impensable qu'on ne perçoive pas les dettes existantes aux États-Unis. Il n'est donc pas déraisonnable que les É.-U. exigent la réciprocité. Je reconnais que ce sont les É.-U. qui ont voulu inclure une entente de réciprocité de perception dans la Convention. Toutefois, cela ne veut pas dire que l'article XXVI A ne fait pas partie du régime fiscal canadien. La Convention dans son ensemble est une partie importante du régime fiscal canadien.

[40] Dans l'arrêt *TransGas Ltd. c. Mid-Plains Contractors Ltd.*, [1994] 3 R.C.S. 753, la Cour suprême du Canada a confirmé que le recouvrement d'une dette par saisie-arrêt, prévu au paragraphe 224 (1.2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1], qui permettait au gouvernement de saisir les sommes dues au titre des retenues à la source, fait partie du régime général de perception des impôts et qu'il est couvert par l'article 91, catégorie 3 de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

[41] Par conséquent, il y a lieu selon moi de décrire l'article XXVI A de la Convention (tel que mis en œuvre par la loi) comme une disposition qui porte sur la taxation.

[42] La demanderesse soutient que l'arrêt *Harden*, précité, est toujours applicable. Dans cette affaire, la Cour suprême du Canada a cité la règle énoncée par le juge Tomlin dans *Queen of Holland v. Drukker. In re Visser*, [1928] Ch. 877, à la page 884:

[TRADUCTION] [. . .] il est une règle bien établie, appliquée depuis au moins 200 ans environ, qui porte que nos tribunaux ne percevront pas les impôts d'États étrangers pour l'avantage des souverains de ces États étrangers.

La Cour suprême du Canada a ensuite conclu que l'État étranger ne pouvait échapper à cette règle en obtenant un jugement de ses propres tribunaux pour ensuite chercher à le faire exécuter au Canada, puisque la réclamation continue à porter sur la perception des impôts. À la page 370, la Cour suprême explique pourquoi les tribunaux refusent d'exécuter les jugements étrangers en matière fiscale (citant lord Keith of Avonholm dans *Government of India v. Taylor*, [1955] A.C. 491 (H.L.), aux pages 511 et 512):

One explanation of the rule thus illustrated may be thought to be that enforcement of a claim for taxes is but an extension of the sovereign power which imposed the taxes, and that an assertion of sovereign authority by one State within the territory of another, as distinct from a patrimonial claim by a foreign sovereign, is (treaty or convention apart) contrary to all concepts of independent sovereignties.

[43] In my view, if Canada implements a treaty in allowing another country to come and collect revenue by way of Canada itself making the claim within Canada, the sovereignty of Canada is protected by the conditions set out in the treaty. Canada, under the legislation implementing the Convention, collects the debt itself. The debt must be a final tax debt and Canada will not do anything contrary to the laws or public policy of Canada in collecting it. The tax debt has no greater status than any other Canadian debt or tax. The Convention and legislation implementing the treaty more than adequately protect the sovereignty of Canada.

[44] Accordingly, Article XXVI A of the Convention is within the legislative competence of the federal Parliament and is *intra vires* Parliament pursuant to section 91, class 3 of the *Constitution Act, 1867*.

iv. subsection 15(1) of the Charter

[45] The applicant became a citizen of Canada on October 31, 1990. As stated in the Commemoration of Canadian Citizenship certificate presented to her:

Under the provisions of the *Citizenship Act*, a Canadian citizen is entitled to all the rights and privileges and is subject to all the duties and responsibilities of being a Canadian citizen.

[46] As stated in the affidavit of Mr. Ehrlich, the applicant did not respond to the notice of deficiency which was issued on May 3, 1991, nor did she register an appeal of the adjustment of the amount of her tax in the 1986 taxation year, which arose in conjunction with a detailed audit and resulted in the notice of deficiency. At that time, *Harden, supra*, was the law and there was no provision in Canadian law which would allow the IRS to collect U.S. taxes in Canada

[TRADUCTION] On peut expliquer la règle ainsi illustrée en disant que l'exécution d'une créance fiscale n'est qu'une extension du pouvoir souverain qui perçoit les impôts; or, une affirmation de l'autorité souveraine d'un État sur le territoire d'un autre État, à distinguer d'une réclamation d'un droit de propriété par un souverain étranger, est incompatible avec le concept de souveraineté indépendante (sauf traité ou convention à l'effet contraire).

[43] Selon moi, si le Canada met en œuvre un traité en autorisant un autre pays à venir percevoir des impôts par son entremise au Canada, la souveraineté du Canada est protégée par les termes mêmes du traité. En vertu de la législation qui a mis en œuvre la Convention, c'est le Canada qui perçoit lui-même la dette. La dette fiscale doit être définitive et, en la percevant, le Canada ne prendra ainsi aucune mesure allant à l'encontre des lois canadiennes ou de l'ordre public au Canada. La dette fiscale a le même statut que n'importe quelle autre dette fiscale ou impôt canadien. La Convention et la législation la mettant en œuvre protègent fort bien la souveraineté du Canada.

[44] En conséquence, l'article XXVI A de la Convention tombe sous la compétence législative du Parlement fédéral et il est constitutionnel en vertu de l'article 91, catégorie 3 de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

iv. le paragraphe 15(1) de la Charte

[45] La demanderesse est devenue citoyenne canadienne le 31 octobre 1990. Comme il est mentionné dans le Certificat commémoratif de citoyenneté canadienne qui lui a été remis:

[TRADUCTION] Aux termes de la *Loi sur la Citoyenneté*, un citoyen canadien jouit de tous les droits et privilèges et est assujéti à tous les devoirs et toutes les responsabilités d'un citoyen canadien.

[46] Il est indiqué dans l'affidavit de M. Ehrlich que la demanderesse n'a donné aucune suite à l'avis de défaut de paiement délivré le 3 mai 1991, non plus qu'elle n'a inscrit un appel visant la modification du montant de ses impôts pour l'année d'imposition 1986. Cette modification faisait suite à une vérification approfondie, qui a donné lieu à l'avis de défaut de paiement. À cette époque-là, l'arrêt *Harden*, précité, énonçait le droit existant au Canada et rien dans les

through Canadian courts. This did not change until November 9, 1995, when the amendments to the Convention became law.

[47] On November 9, 1995, the Third Protocol came into force. For the first time, a reciprocal collection provision was introduced into Canada. Paragraph 3 of Article 21 of the Third Protocol provides that Article XXVI A of the Convention shall have effect for a revenue claim finally determined by the requesting State after the date that is 10 years before the date of the entry into force. The effect is that Article XXVI A is deemed to have retroactive effect back to November 9, 1985. However, on November 9, 1995, all appeal rights of the applicant with respect to the amount owing to the IRS in the United States had expired. There was also no judicial review available in Canada of the decision made in the U.S. as to the amount of tax owing; the Convention requires that the tax debt be final.

[48] Paragraph 8 of Article XXVI A of the Convention provides for a citizenship preference. No tax can be collected by the U.S. from a Canadian citizen in Canada nor can Canada collect tax from the U.S. citizen in the U.S. However, paragraph 8 also requires that the person be a citizen at the time when the revenue claim arose. In this case, the revenue claim by the IRS arose in the 1986 calendar year, although the actual amount of the claim and notice of deficiency was never provided to the applicant until 1991, a year after she became a Canadian citizen.

[49] This case impacts upon Canadian citizens in a similar position to Mrs. Chua who were not citizens at the time the claim arose, but who were citizens at the time the notice of deficiency was forwarded. It would not apply to a person who became a Canadian citizen after November 9, 1995. It would also not apply to a person who received a notice of deficiency before that time and the time for appeal had not expired by November 9, 1995, since they would have notice of the Convention provisions and could appeal the

lois canadiennes ne permettait à l'IRS de demander aux tribunaux canadiens de percevoir des impôts des É.-U. au Canada. Cette situation n'a changé que le 9 novembre 1995, lorsque les modifications à la Convention sont entrées en vigueur.

[47] Le 9 novembre 1995, le Troisième Protocole est entré en vigueur. Pour la première fois, une disposition de perception réciproque était adoptée au Canada. Le paragraphe 3 de l'article 21 du Troisième Protocole porte que l'article XXVI A de la Convention s'applique aux créances fiscales ayant fait l'objet d'une décision définitive par l'État requérant après la date qui précède de 10 ans la date d'entrée en vigueur du Protocole. Cela veut dire que l'article XXVI A est présumé avoir un effet rétroactif au 9 novembre 1985. Toutefois, le 9 novembre 1995, tous les droits d'appel de la demanderesse au sujet des sommes que l'IRS lui réclamait aux États-Unis étaient expirés. Il n'y avait pas non plus de contrôle judiciaire disponible au Canada de la décision prise aux États-Unis quant à la dette fiscale, la Convention exigeant que la dette fiscale soit définitive.

[48] Le paragraphe 8 de l'article XXVI A de la Convention accorde un traitement préférentiel fondé sur la citoyenneté. Les É.-U. ne peuvent percevoir aucun impôt d'un citoyen canadien au Canada, et le Canada ne peut percevoir aucun impôt d'un citoyen des É.-U. aux É.-U. Toutefois, le paragraphe 8 exige aussi que la personne visée ait la citoyenneté lorsque la créance fiscale a pris naissance. En l'instance, la réclamation de l'IRS a pris naissance en 1986, même si la réclamation précise et l'avis de défaut de paiement n'ont été transmis à la demanderesse qu'en 1991, un an après qu'elle fût devenue citoyenne canadienne.

[49] La présente affaire a un impact sur les citoyens canadiens qui sont dans la même situation que M^{me} Chua, en ce qu'ils n'étaient pas des citoyens à la naissance de la créance alors qu'ils l'étaient devenus à la réception de l'avis de défaut de paiement. Elle n'aurait aucun impact sur une personne qui serait devenue citoyenne canadienne après le 9 novembre 1995. Elle n'en aurait pas non plus sur une personne qui aurait reçu l'avis de défaut de paiement avant cette date et pour qui le délai d'appel n'était pas expiré le

amounts set out in the notice of deficiency. This case does not concern discrimination between non-residents and Canadian citizens, but rather, concerns discrimination between one group of Canadian citizens in the position of Mrs. Chua (who for convenience, I will call "Convention citizens") and all other "Canadian citizens".

[50] Paragraph 10(b) of Article 15 of the Third Protocol appears to give protection to Canadian citizens with respect to due process and the Charter. This provision gives both parties notice that, for example, public policy reasons in Canada may defeat a request from the U.S. Government for Canadian assistance in recovering taxes owed from a person in Canada.

[51] Subsection 15(1) of the Charter reads as follows:

15. (1) Every individual is equal before and under the law and has the right to the equal protection and equal benefit of the law without discrimination and, in particular, without discrimination based on race, national or ethnic origin, colour, religion, sex, age or mental or physical disability.

[52] Under subsection 15(1) of the Charter, true equality does not necessarily result from identical treatment. I must look at the impact of the law upon the individual or group to whom it applies. Iacobucci J. confirms this in *Law v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [1999] 1 S.C.R. 497, where he cites the reasoning of McIntyre J. in *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143. Iacobucci J. writes at pages 517-518 of the decision:

The main consideration, McIntyre J. stated, at p. 165, must be the impact of the law upon the individual or group to whom it applies, as well as upon those whom it excludes from its application. He explained that the determination of the impact of legislation, by its nature, must be undertaken

9 novembre 1995, puisqu'elle aurait connu les dispositions de la Convention et aurait pu interjeter appel pour contester les sommes réclamées dans l'avis de défaut de paiement. La présente affaire ne porte pas sur une discrimination entre les non-résidents et les citoyens canadiens, mais plutôt sur une discrimination entre un groupe de citoyens canadiens qui sont dans la situation de M^{me} Chua (ci-après les «citoyens visés par la Convention») et tous les autres «citoyens canadiens».

[50] L'alinéa 10b) de l'article 15 du Troisième Protocole semble protéger les citoyens canadiens sur le plan de l'application régulière de la loi et du respect de la Charte. Cette disposition vient informer les deux parties que, notamment, des considérations d'ordre public au Canada peuvent empêcher qu'on donne suite à une demande présentée par le gouvernement des É.-U. pour obtenir l'assistance du Canada dans la perception des impôts dus par une personne au Canada.

[51] Le paragraphe 15(1) de la Charte est rédigé comme suit:

15. (1) La loi ne fait acception de personne et s'applique également à tous, et tous ont droit à la même protection et au même bénéfice de la loi, indépendamment de toute discrimination, notamment des discriminations fondées sur la race, l'origine nationale ou ethnique, la couleur, la religion, le sexe, l'âge ou les déficiences mentales ou physiques.

[52] Pour l'application du paragraphe 15(1) de la Charte, la véritable égalité n'est pas nécessairement produite par un traitement identique. Je dois examiner l'effet de la loi sur l'individu ou le groupe concerné. C'est ce que le juge Iacobucci confirme dans l'arrêt *Law c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, [1999] 1 R.C.S. 497, où il cite le raisonnement du juge McIntyre dans l'arrêt *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143. Aux pages 517 et 518 de ses motifs, le juge Iacobucci déclare ceci:

Comme le juge McIntyre l'a dit, à la p. 165, la principale considération doit être l'effet de la loi sur l'individu ou le groupe concerné, de même que sur ceux qu'elle exclut de son application. Il a expliqué que l'étude de l'effet de la loi devait, de par sa nature, être effectuée d'une manière

in a contextual manner, taking into account the content of the law, its purpose, and the characteristics and circumstances of the claimant, among other things. Hence, equality in s. 15 must be viewed as a substantive concept. Differential treatment, in a substantive sense, can be brought about either by a formal legislative distinction, or by a failure to take into account the underlying differences between individuals in society.

[53] Iacobucci J. continues at page 518:

Moving on to discuss the requirement that a s. 15(1) claimant show that differential treatment is discriminatory in order to establish a *Charter* violation, McIntyre J. defined “discrimination” in the following terms, at pp. 174-75:

... discrimination may be described as a distinction, whether intentional or not but based on grounds relating to personal characteristics of the individual or group, which has the effect of imposing burdens, obligations, or disadvantages on such individual or group not imposed upon others, or which withholds or limits access to opportunities, benefits, and advantages available to other members of society. Distinctions based on personal characteristics attributed to an individual solely on the basis of association with a group will rarely escape the charge of discrimination, while those based on an individual’s merits and capacities will rarely be so classed.

[54] Iacobucci J. went on to discuss the purpose of subsection 15(1) at page 524:

The purpose of s. 15(1) is to be sought, in the words of Dickson J. (as he then was) in *Big M, supra*, at p. 344, “by reference to the character and the larger objects of the *Charter* itself, to the language chosen to articulate the specific right or freedom, to the historical origins of the concepts enshrined, and . . . to the meaning and purpose of the other specific rights and freedoms with which it is associated within the text of the *Charter*”.

[55] Finally, Iacobucci J. stated at page 525 that the equality provision,

... is a guarantee against the evil of oppression, . . . designed to remedy the imposition of unfair limitations upon opportunities, particularly for those persons or groups who have been subject to historical disadvantage, prejudice, and stereotyping.

[56] I must now decide whether the applicant and the “Convention citizens” group are being discriminated against based on grounds relating to personal characteristics.

contextuelle, qui tient compte notamment du contenu et de l’objet de la loi, de même que des caractéristiques et de la situation du demandeur. Il s’ensuit que l’égalité au sens de l’art. 15 doit être considérée en fonction de la situation réelle. Une différence de traitement réelle peut être produite tant par une distinction législative formelle que par l’omission de prendre en considération les différences intrinsèques entre les personnes dans la société.

[53] Le juge Iacobucci ajoute ceci, à la page 518:

Abordant ensuite l’exigence selon laquelle la personne qui invoque le par. 15(1) doit démontrer que la différence de traitement est discriminatoire pour établir la présence d’une violation de la Charte, le juge McIntyre a défini la «discrimination» de la façon suivante, aux pp. 174 et 175:

[. . .] la discrimination peut se décrire comme une distinction, intentionnelle ou non, mais fondée sur des motifs relatifs à des caractéristiques personnelles d’un individu ou d’un groupe d’individus, qui a pour effet d’imposer à cet individu ou à ce groupe des fardeaux, des obligations ou des désavantages non imposés à d’autres ou d’empêcher ou de restreindre l’accès aux possibilités, aux bénéfices et aux avantages offerts à d’autres membres de la société. Les distinctions fondées sur des caractéristiques personnelles attribuées à un seul individu en raison de son association avec un groupe sont presque toujours taxées de discriminatoires, alors que celles fondées sur les mérites et capacités d’un individu le sont rarement.

[54] Le juge Iacobucci a ensuite parlé de l’objectif du paragraphe 15(1), à la page 524:

Pour reprendre les termes du juge Dickson (plus tard Juge en chef) dans *Big M*, précité, à la p. 344, l’objet du par. 15(1) doit être déterminé «en fonction de la nature et des objectifs plus larges de la *Charte* elle-même, des termes choisis pour énoncer ce droit ou cette liberté, des origines historiques des concepts enchâssés et, [. . .] en fonction du sens et de l’objet des autres libertés et droits particuliers qui s’y rattachent selon le texte de la *Charte*».

[55] Finalement, le juge Iacobucci déclare, à la page 525, que la disposition sur l’égalité est

[. . .] une garantie contre le fléau de l’oppression [. . .] conçue pour remédier à la restriction inéquitable des possibilités, particulièrement en ce qui concerne les personnes et les groupes qui ont fait l’objet, au cours de l’histoire, de désavantages, de préjugés et de stéréotypes.

[56] Je dois maintenant décider si la demanderesse et le groupe des «citoyens visés par la Convention» font l’objet d’une discrimination pour des motifs liés à des caractéristiques personnelles.

[57] In *Law, supra*, Iacobucci J. summarizes the approach taken by McIntyre J. in *Andrews, supra*. At pages 516-517, Iacobucci J. writes:

McIntyre J. in *Andrews* adopted an approach to s. 15(1) which focuses upon three central elements: (1) whether a law imposes differential treatment between the claimant and others; (2) whether an enumerated or analogous ground of discrimination is the basis for the differential treatment; and (3) whether the law in question has a “discriminatory” purpose or effect. In these reasons, for the sake of convenience, I will refer only to discriminatory laws, and not to the various other forms of potentially discriminatory state action. The first element—differential treatment—relates to, but is not determinative of, the issue of equality for the purpose of s. 15(1). The second and third elements in McIntyre J.’s approach determine whether the differential treatment in question constitutes discrimination within the meaning of s. 15(1) of the *Charter*. In his detailed discussion of these three elements, McIntyre J. made clear that the analysis of each element is to be undertaken in a purposive and contextualized manner, taking into account the “large remedial component” (p. 171) of s. 15(1), and the purpose of the provision in fighting the evil of discrimination.

[58] The impact of the Convention upon the applicant is three-fold. The applicant’s human dignity is affected since Convention citizens, it appears, have less rights than all other Canadian citizens. The second effect is that Convention citizens are deprived of fundamental justice. In 1991, there was no fair notice of the Third Protocol to the applicant when she could have resorted to the U.S. courts. The third effect is on her property in Canada. It is put at risk through seizure by a foreign state. She could lose her property, whereas a long-standing Canadian citizen would not.

[59] Accordingly, because (1) the applicant was not a citizen of Canada when her U.S. tax liability arose; (2) because the applicant, in relying on well-established common law principles, relinquished her rights to challenge in the U.S. the amount assessed by the IRS; and, (3) because Article XXVI A retroactively, and to the applicant’s detriment, changed the law on which the applicant relied, she is now vulnerable to breaches of procedural and substantive justice in

[57] Dans l’arrêt *Law*, précité, le juge Iacobucci résume l’approche adoptée par le juge McIntyre dans l’arrêt *Andrews*, précité. Aux pages 516 et 517, le juge Iacobucci déclare ceci:

Dans *Andrews*, la façon d’aborder le par. 15(1) que le juge McIntyre a adoptée s’appuie sur trois éléments majeurs, à savoir: 1) si la loi impose une différence de traitement entre le demandeur et d’autres personnes; 2) si un motif de discrimination énuméré ou analogue constitue le fondement de la différence de traitement, et 3) si la loi en question a un but ou des effets «discriminatoires». Par souci de commodité, dans le cadre des présents motifs, je ne mentionnerai que les règles de droit discriminatoires, faisant abstraction des diverses autres formes de mesures potentiellement discriminatoires de l’État. Le premier élément, soit la différence de traitement, est lié à la question de l’égalité aux fins du par. 15(1), mais il n’est pas déterminant quant à cette question. Les deuxième et troisième éléments, selon la méthode du juge McIntyre, servent à déterminer si la différence de traitement en question constitue de la discrimination au sens du par. 15(1) de la *Charte*. Dans son exposé détaillé sur ces trois éléments, le juge McIntyre a fait ressortir clairement que l’analyse de chacun devait être entreprise en fonction de l’objet visé et du contexte, en prenant en considération l’«aspect réparateur important» (p. 171) du par. 15(1) et l’objet de cette disposition, qui est de combattre le fléau de la discrimination.

[58] L’impact de la Convention sur la demanderesse est triple. Premièrement, sa dignité humaine est affectée puisque les citoyens visés par la Convention semblent avoir moins de droits que les autres citoyens canadiens. Deuxièmement, les citoyens visés par la Convention n’ont pas droit à la justice fondamentale. En 1991, la demanderesse n’a reçu aucun avis au sujet du Troisième Protocole, alors qu’elle aurait pu s’adresser aux tribunaux américains. Troisièmement, ses biens au Canada courent le risque d’être saisis par un État étranger. Elle pourrait perdre ses biens, alors que ce ne serait pas le cas pour un citoyen canadien de longue date.

[59] En conséquence, la demanderesse est maintenant menacée de violations de l’équité procédurale et de la justice fondamentale en raison de cette créance croissante de l’IRS, du fait que: 1) elle n’était pas citoyenne canadienne lorsque la créance fiscale américaine est née; 2) en s’appuyant sur les principes reconnus de common law, elle a renoncé à son droit de contester aux É.-U. la somme que lui réclamait l’IRS; et 3) l’article XXVI A, rétroactivement et au

respect of this escalating IRS claim.

[60] The applicant's circumstances are analogous to those of a person who refused to submit to the jurisdiction of the Court that then pronounced judgment against that person. Such judgment, under established conflicts of law rules, would be unenforceable in Canada because it violates the principle that *in personam* judgments of foreign courts are recognizable and enforceable in Canada, only if the defendant submitted to the jurisdiction of that court.

[61] The citizenship preference and mutual collection provision in Article XXVI A was designed to prevent injustice arising upon the abrogation of the above principle. However, in the applicant's case, the effect of the provision on the applicant and Convention citizens is unjust indeed.

[62] In summary, the requirements for an infringement of section 15 of the Charter appear to apply here. There must be a distinction which is an apparent personal characteristic of the person. In this case, it was the applicant's prior status as a non-citizen and then as a new citizen that triggered the applicability of the Convention mutual collection provisions. Discrimination under subsection 15(1) must be based on an enumerated or analogous ground. In the *Andrews* case, *supra*, it was found that non-citizenship was an analogous ground. In the matter before me the applicant is a member of a group of "Convention citizens", who is being disadvantaged because of her previous group (i.e., non-citizen). In this case, the law in question has a discriminatory purpose or effect. At page 549 of *Law, supra*, Iacobucci J. states:

(4) In general terms, the purpose of s. 15(1) is to prevent the violation of essential human dignity and freedom through the imposition of disadvantage, stereotyping, or political or social prejudice, and to promote a society in which all persons enjoy equal recognition at law as human beings or as members of Canadian society, equally capable and equally deserving of

détriment de la demanderesse, modifie le droit sur lequel elle s'appuyait.

[60] Ces circonstances dans lesquelles se trouve la demanderesse sont analogues à celles d'une personne qui n'aurait pas reconnu la compétence de la Cour ayant prononcé un jugement contre elle. En vertu des règles portant sur les conflits de lois, un tel jugement ne peut être exécuté au Canada parce qu'il enfreint le principe voulant que les jugements *in personam* des tribunaux étrangers ne sont reconnus et exécutoires au Canada que si le défendeur a reconnu la compétence du tribunal en cause.

[61] Le traitement préférentiel rattaché à la citoyenneté et la disposition de perception réciproque prévue à l'article XXVI A visaient à prévenir toute injustice découlant de l'abrogation du principe que je viens de mentionner. Toutefois, l'effet de cette disposition sur la demanderesse en l'instance et sur les citoyens visés par la Convention est véritablement injuste.

[62] En résumé, il appert que les critères définissant une violation de l'article 15 de la Charte sont présents en l'instance. Il doit y avoir une distinction fondée sur une caractéristique personnelle de la personne. En l'instance, il s'agit du statut antérieur de non-citoyenne et ensuite du statut de nouvelle citoyenne de la demanderesse, qui sont venus déclencher la mesure de perception réciproque prévue à la Convention. La discrimination prévue au paragraphe 15(1) doit être fondée sur des motifs énumérés ou sur un motif analogue. Dans l'arrêt *Andrews*, précité, il a été décidé que le statut de non-citoyen était un motif analogue. Dans l'affaire qui m'est soumise, la demanderesse est membre du groupe des «citoyens visés par la Convention», et subit un désavantage du fait qu'elle faisait partie auparavant du groupe des non-citoyens. En l'instance, la législation en cause a un objet ou un effet discriminatoire. À la page 549 de l'arrêt *Law*, précité, le juge Iacobucci déclare ceci:

(4) En termes généraux, l'objet du par. 15(1) est d'empêcher qu'il y ait atteinte à la dignité et à la liberté humaines essentielles au moyen de l'imposition de désavantages, de stéréotypes ou de préjugés politiques ou sociaux, et de promouvoir une société dans laquelle tous sont également reconnus dans la loi en tant qu'êtres humains ou que membres de la société

concern, respect and consideration.

canadienne, tous aussi capables, et méritant le même intérêt, le même respect et la même considération.

Iacobucci J. in *Law, supra*, at page 552 reviewed some important contextual factors influencing the determination of whether section 15(1) had been infringed. The fourth factor is particularly relevant in the facts before me where he states at page 552:

(D) The nature and scope of the interest affected by the impugned law. The more severe and localized the consequences of the legislation for the affected group, the more likely that the differential treatment responsible for these consequences is discriminatory within the meaning of s. 15(1).

There can be no doubt that Convention citizens are a small group for whom the consequences of the retroactive portion of the Convention are very severe. Iacobucci J. in *Law, supra*, noted that it was only in rare cases that differential treatment based on one or more of the enumerated analogous grounds in subsection 15(1) is not discriminatory. In my view, this is not one of the rare grounds.

[63] Having determined that the Article XXVI A of the Convention (as implemented by statute) violates subsection 15(1) of the Charter, I will now turn to the section 1 analysis. The test for the application of section 1 is the test enunciated in *The Queen v. Oakes*, [1986] 1 S.C.R. 103. First, the respondent must establish that the objective of the legislation is pressing and substantial. Secondly, the means chosen to attain this legislative end must be reasonable and demonstrably justified in a free and democratic society. In order to satisfy the second requirement, three criteria must be satisfied: (a) the rights violation must be rationally connected to the aim of the legislation; (b) the impugned provisions must minimally impair the Charter guarantee; and, (c) there must be a proportionality between the effect of the measure and its objective so that the attainment of the legislative goal is not outweighed by the abridgement of the right.

[64] At each stage of a section 1 analysis, close attention must be paid to context. This includes

Dans l'arrêt *Law*, précité, le juge Iacobucci examine, à la page 552, les facteurs contextuels importants qui influent sur la conclusion qu'il y a eu une violation du paragraphe 15(1). Le quatrième facteur est particulièrement pertinent en l'instance, où il déclare ceci, à la page 552:

(D) La nature et l'étendue du droit touché par la loi contestée. Plus les effets des dispositions législatives sont graves et localisés pour le groupe touché, plus il est probable que la différence de traitement à la source de ces effets soit discriminatoire au sens du par. 15(1).

Il n'y a aucun doute que les citoyens visés par la Convention sont un petit groupe pour qui les conséquences de la partie rétroactive de la Convention sont très graves. Dans l'arrêt *Law*, précité, le juge Iacobucci a fait remarquer que ce n'est que dans de rares cas que la différence de traitement fondée sur un ou plusieurs des motifs énumérés au paragraphe 15(1) ou sur des motifs analogues n'est pas discriminatoire. Selon moi, il ne s'agit pas d'un tel cas en l'instance.

[63] Ayant conclu que l'article XXVI A de la Convention (tel que mis en œuvre par la loi) enfreint le paragraphe 15(1) de la Charte, je vais maintenant procéder à l'analyse fondée sur l'article premier. Le critère d'application de l'article premier est énoncé dans l'arrêt *La Reine c. Oakes*, [1986] 1 R.C.S. 103. Premièrement, le défendeur doit démontrer que l'objet de la législation est urgent et réel. Deuxièmement, les moyens choisis pour atteindre l'objectif doivent être raisonnables et leur justification doit pouvoir se démontrer dans une société libre et démocratique. Afin de respecter cette deuxième exigence, il faut satisfaire à trois critères: a) la violation des droits doit avoir un lien rationnel avec l'objet de la législation; b) les dispositions contestées doivent constituer une atteinte minimale à la garantie accordée par la Charte; et c) il doit y avoir proportionnalité entre les effets de la mesure et son objectif, l'ampleur de la violation du droit ne devant pas l'emporter sur le degré de réalisation de l'objectif.

[64] À chaque étape de l'analyse fondée sur l'article premier, il faut être très attentif au contexte. Cela

consideration of the Convention Act as a whole and the particular provision at issue.

[65] As a result of the provision in question being part of a negotiated treaty and resulting from the give and take which is necessary in any treaty negotiation, the purpose of the entire Article XXVI A of the Third Protocol [Article 15] and the Convention itself should be considered along with the purpose of the particular provision in question. The basic purpose of the Convention is to avoid double taxation and fiscal evasion. It deals with a variety of tax issues for the mutual benefit of the signatories. The purpose of the Third Protocol was to deal with concerns of both Canada and the U.S. Canada sought relief from double taxation which arose from the application of U.S. estate tax. The U.S. agreed, but in the context of an overall package which would include, among other things, a mutual tax collection agreement. Article XXVI A was needed to permit both countries to collect taxes owed extraterritorially. Under international law, the collection of taxes is seldom a right exercisable within another state. Canada, in *Harden*, *supra*, determined that foreign tax debts were not collectible in Canada. The inclusion of Article XXVI A in the Convention addressed a substantial need in the context of the purpose of the Convention as a whole. In my view, the first part of the *Oakes* test is met. The inclusion of Article XXVI A in the Convention was a pressing and substantial need in the context of the Convention as a whole and the benefits to Canada brought about by the Third Protocol.

[66] Nevertheless, the Third Protocol distinguishes between Convention citizens and all other Canadian citizens. As I stated earlier, I do not have to decide whether the distinction between citizens and non-citizens meets the requirements of the Charter. Accordingly, in this case I do not have to go further than finding that section 1 does not save the retroac-

implicque l'examen dans son ensemble de la Loi mettant en œuvre la Convention, et de la disposition précise en question.

[65] Étant donné que la disposition en cause fait partie d'un traité négocié et résulte des concessions mutuelles qui sont nécessaires dans toute négociation de ce genre, l'objectif de l'article XXVI A du Troisième Protocole [l'article 15] et celui de la Convention elle-même doivent être examinés en même temps que l'objectif de la disposition particulière en cause. L'objectif fondamental de la Convention est d'éviter la double imposition et l'évasion fiscale. Elle règle plusieurs questions fiscales à l'avantage mutuel des signataires. L'objectif du Troisième Protocole était de régler certaines préoccupations du Canada et des É.-U. Le Canada voulait éviter la double imposition qui résultait de l'application de la loi américaine de l'impôt sur les successions. Les É.-U. étaient d'accord, à condition de placer cette question dans le contexte d'un ensemble qui comprendrait notamment une entente de réciprocité en matière de perception des impôts. L'article XXVI A était nécessaire pour que les deux pays soient autorisés à percevoir hors de leurs frontières les impôts qui leur étaient dus. En vertu du droit international, la perception des impôts n'est généralement pas un droit qui peut être exercé dans un autre État. Dans l'arrêt *Harden*, précité, la Cour suprême du Canada a décidé que les dettes fiscales étrangères ne pouvaient être perçues au Canada. L'inclusion de l'article XXVI A dans la Convention répondait à un besoin substantiel dans le contexte de l'objectif général de la Convention. À mon avis, la disposition en cause satisfait au premier critère de l'arrêt *Oakes*. L'inclusion de l'article XXVI A dans la Convention correspondait à un besoin urgent et réel dans le contexte de la Convention dans son ensemble, ainsi que des avantages que le Canada retirait du Troisième Protocole.

[66] Néanmoins, le Troisième Protocole introduit une distinction entre les citoyens visés par la Convention et les autres citoyens canadiens. Comme je l'ai dit plus tôt, je n'ai pas à décider si la distinction entre citoyens et non-citoyens satisfait aux exigences de la Charte. En conséquence, il suffit en l'instance que je conclue que l'article premier ne légitime pas l'applica-

tive application of Article XXVI A, to the extent that it would apply to Convention citizens. The following comments on Article XXVI A must be taken in the context which I just set out. The exemption of citizens of the requested State from collection proceedings recognizes the sovereignty issue that arises from the collection of taxes outside a state's borders. In this case, Canada can collect taxes owed by its own citizens and non-citizens alike, with the exception of U.S. citizens in the U.S. This means the Canadian taxpayer citizens (and non-citizens who are not U.S. citizens at the time the Canadian tax debt arose) cannot avoid the payment of Canadian taxes by either moving to the U.S. or moving their assets to the U.S. However, in the case of the applicant, she did not obtain citizenship in order to avoid the U.S. tax debt. She was totally unaware that any specific amounts were owing the U.S. The tax claim related to a period four years earlier than when she became a Canadian citizen. If the U.S. had any concerns about the tax return, they should have communicated the same to the applicant within the four-year period.

[67] I note the respondent's submissions with respect to the question of whether Article XXVI A minimally impairs the applicant's Charter guarantee of equal benefit under the law, and whether the effect of exempting citizens from collection proceedings in respect of the U.S. tax liabilities for the object of tax avoidance is proportional to the denial of that protection to all other non-citizens. The respondent submits that both countries have similar administrative and judicial procedures to ensure procedural fairness to taxpayers in the determination of their tax liability. These procedural rights are available to citizens and non-citizens alike. However, I cannot see how procedural fairness is accorded to the applicant and other Convention citizens. Article XXVI A requires that the requesting state certify the debt is finally determined as that term is defined in the Convention. The respondent submits that this means that the non-citizen has had the opportunity to exercise his procedural rights. I cannot agree that the applicant has had any such

tion rétroactive de l'article XXVI A, dans la mesure où il s'appliquerait aux citoyens visés par la Convention. Les commentaires qui suivent sur l'article XXVI A doivent être placés dans le contexte que je viens d'énoncer. L'exemption accordée aux citoyens de l'État requis de toute procédure de perception reconnaît la question de souveraineté que soulève la perception des impôts à l'extérieur des frontières d'un État. En l'instance, le Canada peut percevoir les impôts qui sont dus par ses citoyens et ses non-citoyens, à l'exception des citoyens américains aux É.-U. Cela veut dire que les citoyens contribuables canadiens (et les non-citoyens qui n'étaient pas des citoyens des É.-U. à l'époque où la dette fiscale a pris naissance au Canada) ne peuvent éviter le paiement de leurs impôts canadiens en déménageant aux États-Unis ou en y déménageant leurs biens. Toutefois, la demanderesse n'a pas obtenu la citoyenneté afin d'éviter le paiement de sa dette fiscale aux É.-U. Elle ne savait même pas qu'elle avait une dette fiscale aux É.-U. La créance fiscale portait sur une période antérieure de quatre ans à la date à laquelle elle est devenue citoyenne canadienne. Si les É.-U. avaient des doutes quant à sa déclaration de revenus, ils auraient dû les communiquer à la demanderesse au cours de cette période de quatre ans.

[67] Je note les prétentions du défendeur au sujet de la question de savoir si l'article XXVI A constitue une atteinte minimale à la garantie d'un même bénéfice de la loi accordée par la Charte, et quant à savoir si l'effet d'exempter les citoyens des procédures de perception des créances fiscales des É.-U. pour éviter l'impôt est proportionnel à la négation de cette protection pour tous les autres non-citoyens. Le défendeur soutient que les deux pays ont des régimes administratifs et judiciaires semblables, qui assurent l'équité procédurale aux contribuables dans la détermination de leurs responsabilités fiscales. Ces droits sont accordés aux citoyens comme aux non-citoyens. Toutefois, je ne peux voir comment un traitement équitable est accordé à la demanderesse sur le plan de la procédure, ainsi qu'aux autres citoyens visés par la Convention. L'article XXVI A exige que l'État requérant certifie que la dette a fait l'objet d'une décision définitive, telle que définie dans la Convention. Le défendeur soutient que cela veut dire que tout non-citoyen aura

opportunity. When the Third Protocol came into effect in 1995, the applicant's rights to challenge the notice of deficiency had expired.

[68] I agree with the respondent that the evidence supports the inference that the exemption of citizens from collection proceedings from another state was a non-negotiable tax policy of the United States. The U.S. tax laws have a citizenship base whereas under our tax laws, all residents are treated equally. The U.S. has always exhibited concern for due legal process when one country attempts to collect its taxes across international borders. In Canada, Article XXVI A resolves such concerns in favour only of long-standing citizens and to the discriminatory prejudice of Convention citizens. The problem under Article XXVI A would not have arisen if there had not been the retroactive application of the legislation. All taxpayers would have been put on notice that if they received a notice of deficiency subsequent to the passing of the Convention, *Harden, supra*, was no longer the law and if they wished to challenge the proposed tax they should do so then. The applicant was deprived of her due process protection by not being given an opportunity to challenge the notice of deficiency.

[69] In respect of the proportionality submission, the respondent submits that the benefits of a mutual collection assistance provision itself would outweigh the infringement of the equality right in question. The respondent further submits that the interest in issue here is purely an economic one. What is involved is assistance to recover a tax debt which is collectible under a system of justice which requires an administrative and judicial means of establishing the correctness and lawfulness of the tax debt. The respondent goes on to suggest that the tax debtor had every opportunity to challenge the debt prior to the request for collection assistance.

[70] While I agree that this submission applies to Article XXVI A as a whole, it does not apply to

eu l'occasion d'exercer ses droits procéduraux. Je ne peux souscrire à l'affirmation que la demanderesse aurait eu cette possibilité. Lorsque le Troisième Protocole est entré en vigueur en 1995, les droits de la demanderesse de contester l'avis de défaut de paiement étaient expirés.

[68] Je partage l'avis du défendeur que la preuve tend à démontrer que l'exemption des citoyens de toute procédure de perception d'un autre État était une politique fiscale non négociable des États-Unis. Les lois fiscales américaines tiennent compte de la citoyenneté, alors qu'en vertu de nos lois fiscales, tous les résidents sont traités de la même façon. Les É.-U. ont toujours manifesté le besoin de garantir le respect des règles de droit lorsqu'un pays cherche à percevoir ses impôts à l'extérieur de ses frontières. Au Canada, l'article XXVI A résout cette question en faveur seulement des citoyens de longue date et au détriment des citoyens visés par la Convention. Il n'y aurait pas eu de problème au sujet de l'article XXVI A, n'eût été la rétroactivité de la législation. Tous les contribuables auraient su que, s'ils recevaient un avis de défaut de paiement après l'adoption de la Convention, l'arrêt *Harden*, précité, ne représentait plus le droit applicable et qu'ils devaient donc contester toute cotisation d'impôt éventuelle. La demanderesse a été privée de l'application régulière de la loi en ce qu'elle n'a pas eu la possibilité de contester l'avis de défaut de paiement.

[69] Quant aux prétentions au sujet de la proportionnalité, le défendeur soutient que les avantages d'une disposition sur la réciprocité en matière de perception sont plus importants que l'atteinte au droit à l'égalité en cause. Il ajoute que l'intérêt en cause ici est purement économique. Il s'agit de l'assistance dans la perception d'une dette fiscale qui peut être exécutée en vertu d'un régime judiciaire qui exige l'application de moyens administratifs et judiciaires permettant de garantir que la dette fiscale est justement évaluée et qu'elle est légale. Le défendeur ajoute que la débitrice a eu toutes les occasions requises de contester la dette avant la demande d'assistance à la perception.

[70] Bien que je sois d'accord que cette prétention s'applique à l'article XXVI A dans son ensemble, elle

people who are in the position of the applicant and other Convention citizens as I have described them herein. The nature and scope of the interest does not have only an economic and monetary effect. In highlighting the importance of citizenship at the time of the tax claim arising, Canada and the U.S. wished to prevent persons from switching their citizenship in order to avoid taxes. It was a desire to guarantee due process that led to the passage of the legislation in the form in which we find Article XXVI A. This is confirmed by the Technical Explanation to the Third Protocol. In its discussion of paragraph 10 the new Article XXVI A, the Technical Explanation states:

The Mutual Agreement Procedure paragraph, which is more common in U.S. tax treaties, provides for collection assistance in cases in which a Contracting State seeks assistance in reclaiming treaty benefits that have been granted to a person that is not entitled to those benefits. Subparagraph (b) of paragraph 10 makes clear that nothing in Article XXVI A can require a Contracting State to carry out administrative measures of a different nature from those used in the collection of its own taxes, or that would be contrary to its public policy (order public).

However, because the retroactive provisions of Article XXVI A sets up two classes of citizens, Convention citizens and all other citizens, it cannot be said that the impugned provisions minimally impair the Charter guarantee. Nor can it be said that the retroactive application of Article XXVI A is proportional between the effect of the measure and the objective, if the abridgement of the right outweighs the legislative goal. Thus, Article 21, paragraph 3 of the Third Protocol of the Convention (as implemented by S.C. 1995, c. 34, Schedule IV) cannot be saved by section 1 of the Charter.

[71] I said that I would give the parties an opportunity to make submissions on remedies in light of my findings before selecting the appropriate remedy in the matter before me. Pursuant to rule 394 of the *Federal Court Rules, 1998*, counsel for the applicant shall prepare written submissions in writing and a draft

ne s'applique pas aux personnes qui sont dans la situation de la demanderesse non plus qu'aux autres citoyens visés par la Convention tels que je les ai décrits. La nature et l'étendue de l'intérêt n'ont pas seulement un effet économique et pécuniaire. En soulignant l'importance qu'a la citoyenneté au moment où la créance fiscale prend naissance, le Canada et les É.-U. désiraient éviter que les personnes changent leur citoyenneté afin de ne pas payer leurs impôts. C'est le désir de garantir l'application régulière de la loi qui a mené à l'adoption de la législation telle qu'on la trouve dans l'article XXVI A. Ce point de vue est confirmé par l'Explication technique du Troisième Protocole. Dans l'analyse portant sur le paragraphe 10 du nouvel article XXVI A, l'Explication technique prévoit que:

[TRADUCTION] Le paragraphe sur la procédure amiable, que l'on trouve souvent dans les traités fiscaux des É.-U., prévoit l'assistance en matière de perception dans les cas où un État contractant demande l'assistance pour récupérer des avantages en vertu d'un traité qui auraient été accordés à une personne qui n'y avait pas droit. L'alinéa b) du paragraphe 10 indique clairement que rien dans l'article XXVI A n'impose à l'un des États contractants l'obligation d'adopter des mesures administratives de nature différente de celles qu'il utilise pour la perception de ses propres impôts ou qui seraient contraires à l'ordre public de cet État.

Toutefois, étant donné que les dispositions rétroactives de l'article XXVI A créent deux catégories de citoyens, les citoyens visés par la Convention et les autres citoyens, on ne peut dire que les dispositions contestées constituent une atteinte minimale aux droits garantis par la Charte. On ne peut dire non plus que l'application rétroactive de l'article XXVI A répond au critère de proportionnalité entre l'effet de la mesure et son objectif, étant donné que l'atteinte au droit est plus importante que l'objectif de la loi. Par conséquent, le paragraphe 3 de l'article 21 du Troisième Protocole de la Convention (tel que mis en œuvre par L.C. 1995, ch. 34, annexe IV) ne peut être légitimé au moyen de l'article premier de la Charte.

[71] J'ai dit que je donnerais l'occasion aux parties de présenter leur point de vue sur les réparations au vu de mes conclusions, avant de choisir la réparation appropriée en l'instance. En conformité de la règle 394 des *Règles de la Cour fédérale (1998)*, l'avocat de la demanderesse présentera ses prétentions

order within three weeks of receipt of these reasons. Counsel for the respondent will have an additional two weeks from the date of filing of the applicant's written submissions to respond to any concerns over the form and substance of the draft order.

¹ [1995] Can. T.S., No. 17. Parliament implemented the Third Protocol by *An Act to amend the Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1995, c. 34 (see Schedule IV).

écrites et un projet d'ordonnance dans les trois semaines qui suivent le dépôt des présents motifs. L'avocat du défendeur aura deux semaines additionnelles à compter de la date du dépôt des prétentions écrites de la demanderesse pour indiquer toute réserve qu'il pourrait avoir quant au fond et à la forme du projet d'ordonnance.

¹ [1995] R.T. Can., n° 17. Le Parlement a mis en vigueur le Troisième Protocole par la *Loi modifiant la Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, L.C. 1995, ch. 34 (voir l'annexe IV).