

T-3982-76

T-3982-76

Sam Papatello, Vince Papatello and Papatello Bros. Limited (Plaintiffs)

Sam Papatello, Vince Papatello et Papatello Bros. Limited (Demandeurs)

v.

a c.

Minister of National Revenue (Defendant)

Le ministre du Revenu national (Défendeur)

Trial Division, Walsh J.—Toronto, October 3; Ottawa, October 11, 1977.

Division de première instance, le juge Walsh—Toronto, le 3 octobre; Ottawa, le 11 octobre 1977.

Income tax — Notice of reassessment — Third party demands issued and monies collected — Whether or not taxes due following receipt of notice of reassessment, and whether or not collection provisions available — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 152(1),(2),(3),(4), 158, 222, 224, 248(1) — The Income Tax Act (Ontario), R.S.O. 1970, c. 217, s. 17.

Impôt sur le revenu — Avis de nouvelle cotisation — Demande à tierce partie déposée et argent recouvré — Le contribuable est-il redevable de l'impôt dès réception de l'avis de nouvelle cotisation? Et y a-t-il des clauses sur le recouvrement? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, modifié par S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 152(1),(2),(3),(4), 158, 222, 224, 248(1) — The Income Tax Act (Ontario), S.R.O. 1970, c. 217, art. 17.

In 1976, plaintiffs received notices of reassessment for the years 1967-71. Although plaintiffs received a number of remittance forms from defendant, plaintiffs' solicitors advised defendant that no taxes were owing as a result of the mailing of the notices of reassessment and filed formal notices of objection. The plaintiff corporation and the Bank of Montreal later received a demand on third parties—a garnishment device. This action seeks a declaratory judgment interpreting the collection proceedings which can be adopted by the Minister of National Revenue to enforce payment of taxes due following a notice of reassessment to which objection has been made: more particularly, that monies are not due on receipt of notice of reassessment, that defendant repay monies received with interest, and that an injunction issue restraining defendant's using any procedure in the Act with respect to monies claimed in the notices of reassessment.

Les demandeurs ont reçu, en 1976, des avis de nouvelle cotisation pour les années 1967 à 1971. Malgré la réception, par les demandeurs, d'un certain nombre de bulletins d'envoi de fonds, envoyés par le défendeur, l'avocat des demandeurs a avisé le défendeur que les demandeurs n'étaient redevables d'aucun impôt par suite de l'envoi des avis de nouvelle cotisation et l'avocat a déposé des avis formels d'opposition. Plus tard, la compagnie demanderesse et la Banque de Montréal ont reçu des demandes à tierce partie,—une procédure de saisie. La présente action cherche à obtenir un jugement déclaratoire aux fins d'interpréter les procédures de recouvrement applicables par le ministre du Revenu national pour percevoir les impôts exigibles par suite d'un avis de nouvelle cotisation ayant fait l'objet d'une opposition: plus spécialement, les demandeurs ont allégué qu'ils ne sont redevables d'aucun impôt par suite de la réception d'un avis de nouvelle cotisation, et demandent que le défendeur rembourse l'argent déjà perçu avec des intérêts, et qu'une injonction soit rendue pour empêcher le défendeur d'appliquer toute procédure prévue dans la Loi relativement aux montants réclamés dans les avis de nouvelle cotisation.

Held, the application is dismissed. It is clear from the definition of assessment in section 248(1) that, although it is well established that an assessment is not the same thing as a notice of assessment, and that a reassessment does not always replace an original assessment, section 158(1), requiring the taxpayer to make payment within a specified time, is applicable to the notice of reassessment. It would be absurd to conclude that there is no provision setting a time limit for payment of the amount claimed in the notice of reassessment whether or not a notice of objection has been made or an appeal filed. A taxpayer could avoid payment by filing no notice of objection or not appealing, and ignoring all notices demanding payment, at least until the defendant recovered the levy in court. Although amounts due can be recovered in any court of competent jurisdiction pursuant to section 222, they also can be recovered in any other manner provided by the Act. To suggest that the Queen should have to sue to collect taxes following a reassessment is preposterous, especially when the defence presumably would be that the taxes claimed by reassessment are not due. The same issue would be litigated as a result of a notice of litigation.

Arrêt: la demande est rejetée. Manifestement, à lire la définition de la cotisation à l'article 248(1), quoiqu'il soit bien établi qu'une cotisation est différente d'un avis de cotisation et qu'une nouvelle cotisation ne remplace pas toujours la cotisation initiale, l'exigence de l'article 158(1), à savoir que le contribuable doit faire des versements durant une période déterminée qui suit l'expédition par la poste de l'avis de cotisation, doit également s'appliquer à l'avis de nouvelle cotisation. Il serait absurde de conclure qu'aucune disposition ne prévoit un délai avant l'expiration duquel le montant réclamé dans l'avis de nouvelle cotisation doit être versé, qu'un avis d'opposition ait été ou non significé ou un appel interjeté. Un contribuable pourrait éviter indéfiniment le versement du montant demandé en s'abstenant de déposer un avis d'opposition ou d'interjeter appel, et en feignant d'ignorer toute réclamation de paiement, au moins jusqu'au moment où le défendeur cherche recouvrement par une poursuite devant le tribunal. Quoique le montant dû puisse être recouvré par une poursuite devant tout tribunal compétent conformément à l'article 222, il peut aussi être recouvré par toute autre manière prévue par la Loi. Il serait absurde de prétendre que la Reine doit tenter des

R. v. Lambert [1974] 1 F.C. 693, affirmed [1977] 1 F.C. 199, applied. *Pure Spring Co. Ltd. v. M.N.R.* [1946] Ex.C.R. 471, considered. *Scott v. M.N.R.* [1961] Ex.C.R. 120, considered. *Cyrus J. Moulton Ltd. v. The Queen* [1976] 1 F.C. 437, distinguished. *Abrahams v. M.N.R.* [1967] 1 Ex.C.R. 314, referred to. *Walkem v. M.N.R.* [1971] C.T.C. 513, referred to. *R. v. Williams* [1975] C.T.C. 392, referred to.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

R. Stikeman for plaintiffs.
N. A. Helfield for defendant.

SOLICITORS:

Robertson, Lane, Perrett, Toronto, for plaintiffs.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

WALSH J.: This action which seeks a declaratory judgment from the Court interpreting the collection proceedings which can be adopted by the Minister of National Revenue to enforce payment of taxes allegedly due following a notice of reassessment when the said reassessment has been objected to came to trial on the basis of an agreed statement of facts with neither party calling any witnesses. The agreed statement of facts sets out *inter alia* that the two individual plaintiffs are sole shareholders of the plaintiff corporation which carries on the business of commercial and industrial building and repair in the Windsor area in Ontario. All plaintiffs received notices of assessment for the taxation years 1967 through 1971 and paid tax pursuant to the assessments made at that time. On January 16, 1976, plaintiffs Sam and Vince Pupatello received notices of reassessment and on January 20, 1976, the plaintiff corporation also received a notice of reassessment. An examination of these discloses that this appears to have arisen from undeclared profits on sales of real estate in each of the years in question and that a penalty was also levied in each year under the

procès pour recouvrer des impôts à la suite d'une nouvelle cotisation, tout particulièrement lorsqu'il serait vraisemblablement soutenu en défense que les impôts réclamés ne sont pas exigibles. Le même litige serait plaidé à la suite d'un avis de procès.

^a Arrêt appliqué: *R. c. Lambert* [1974] 1 C.F. 693, confirmé par [1977] 1 C.F. 199. Arrêt examiné: *Pure Spring Co. Ltd. c. M.R.N.* [1946] R.C.É. 471. Arrêt examiné: *Scott c. M.R.N.* [1961] R.C.É. 120. Distinction faite avec l'arrêt: *Cyrus J. Moulton Ltd. c. La Reine* [1976] 1 C.F. 437. Arrêt mentionné: *Abrahams c. M.R.N.* [1967] 1 R.C.É. 314. Arrêt mentionné: *Walkem c. M.R.N.* [1971] C.T.C. 513. Arrêt mentionné: *R. c. Williams* [1975] C.T.C. 392.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

R. Stikeman pour les demandeurs.
N. A. Helfield pour le défendeur.

PROCUREURS:

^d *Robertson, Lane, Perrett*, Toronto, pour les demandeurs.
Le sous-procureur général du Canada pour le défendeur.

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

^f LE JUGE WALSH: La présente action, qui cherche à obtenir un jugement déclaratoire de la Cour aux fins d'interpréter les procédures de recouvrement applicables par le ministre du Revenu national pour percevoir les impôts exigibles par suite d'un avis de nouvelle cotisation, celle-ci ayant fait l'objet d'une opposition, a été jugée en première instance sur le fondement d'un exposé convenu des faits. Les parties n'ont cité aucun témoin. Ledit exposé dit, entre autres, que les deux particuliers demandeurs sont les seuls actionnaires de la compagnie demanderesse, entreprise de construction et de réparation commerciales et industrielles dans la région de Windsor (Ontario). Tous les demandeurs ont reçu des avis de cotisation pour les années d'imposition allant de 1967 à 1971, et tous ont versé leurs impôts en conséquence. Le 16 janvier 1976, les demandeurs Sam et Vince Pupatello reçurent des avis de nouvelle cotisation, et le 20 janvier 1976 la compagnie demanderesse en reçut un aussi. L'examen desdits avis révèle que les nouvelles cotisations ont été établies par suite de la découverte de bénéfices non déclarés sur des ventes de propriétés immobilières pendant chacune des

provisions of section 163(2) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as well as a similar penalty under section 17 of the Ontario *The Income Tax Act*, R.S.O. 1970, c. 217, based on wilful omissions in the returns. In any event no issue was raised arising from the application of sections 152(4) and (5) of the Act as a result of the reassessments having been made more than four years after the original assessments if in fact this was the case, which the record does not disclose.

Following the sending of the notices of reassessment the agreed statement of facts discloses that plaintiffs were sent remittance forms in February, March, May, June and July and in reply to the earlier of these forms the solicitors for plaintiffs sent letters advising defendant they did not consider any taxes owing as a result of the mailing of the notices of reassessment. On April 19, 1976, formal notices of objection to the reassessments were filed. On September 16, 1976, the plaintiff corporation received a demand on third parties from defendant requiring it to pay each month 50% of all monies for which it was about to become liable to each of the other plaintiffs. On September 28, 1976, the Bank of Montreal received a demand on third parties requiring it to pay to the Receiver General of Canada \$3,150 from all amounts due or about to become owing to the plaintiff corporation. As a result of these notices, on October 4, 1976, plaintiffs paid to the Receiver General of Canada \$32,904.40 on account of Sam Pupatello and \$26,451.87 on account of Vince Pupatello, being all the monies plus interest claimed in the notices of reassessment addressed to them, and on October 4, 1976, the Bank of Montreal remitted \$3,150 to the Receiver General of Canada on behalf of the plaintiff corporation pursuant to the demand.

Plaintiffs in their amended statement of claim contend that the section of the Act that enables the defendant to issue such a demand has as a fundamental precondition that a person first be liable to make payment under the Act before the garnishment may commence, that these demands

années considérées, et qu'une amende a été imposée, pour chacune desdites années, en application des dispositions de l'article 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, et aussi de l'article 17 de *The Income Tax Act*, S.R.O. 1970, c. 217, (Loi de l'impôt de la province de l'Ontario) pour omission volontaire dans les déclarations d'impôt. En tout cas, aucune partie n'a soulevé le point litigieux né de l'application de l'article 152(4) et (5) de la Loi à de nouvelles cotisations faites plus de quatre ans après les cotisations initiales, si c'était bien là les circonstances de l'espèce, ce que le dossier ne révèle pas.

A la suite de l'envoi des avis de nouvelle cotisation, l'exposé convenu des faits révèle que les demandeurs reçurent des bulletins d'envoi de fonds en février, mars, mai, juin et juillet, et qu'en réponse aux premiers de ces bulletins, leurs avocats envoyèrent des lettres avisant le défendeur qu'ils ne se croyaient pas tenus de payer des impôts à cause de l'envoi desdits avis de nouvelle cotisation. Le 19 avril 1976, des avis formels d'opposition aux nouvelles cotisations furent déposés. Le 16 septembre 1976, la compagnie demanderesse reçut du défendeur une demande à tierce partie la requérant de verser chaque mois à celui-ci 50 p. 100 de tout argent qu'elle pourrait devoir à chacun des autres demandeurs. Le 28 septembre 1976, la Banque de Montréal reçut une demande à tierce partie la requérant de payer au receveur général du Canada la somme de \$3,150 sur tout montant dû ou à devoir à la compagnie demanderesse. En conséquence de ces avis, le 4 octobre 1976, les demandeurs versèrent \$32,904.40 au receveur général du Canada pour le compte de Sam Pupatello, et \$26,451.87 pour le compte de Vince Pupatello, lesdits montants étant le total, augmenté des intérêts, des réclamations faites dans les avis de nouvelles cotisations adressés aux demandeurs, et le 4 octobre 1976, la Banque de Montréal versa \$3,150 au receveur général du Canada, pour le compte de la compagnie demanderesse, conformément à la réclamation.

Dans leur exposé modifié introductif d'instance, les demandeurs soutiennent que l'article de la Loi qui habilite le défendeur à lancer une telle demande comporte une condition préalable fondamentale, à savoir que la personne doit d'abord être débitrice en vertu de la Loi pour que la saisie-arrêt

were sent to collect money set out in the notices of reassessment, and that a person is not liable to make the payment following the mailing of a notice of reassessment, but only following the mailing of a notice of assessment. It is further submitted that there is a fundamental difference between a notice of assessment and a notice of reassessment and that the Act provides no collection procedures or liability for payment following the mailing of a notice of reassessment. They therefore ask for a declaration that no monies were payable to the Receiver General of Canada, by plaintiffs as a result of the mailing of the notices of reassessment, that defendant be ordered to repay to plaintiffs all said monies totalling \$62,506.27 plus interest, and that an injunction issue restraining defendant from exercising any and all of the collection provisions of the *Income Tax Act* against plaintiffs with respect to the monies claimed in the said notices of reassessment.

Defendant in its statement of defence invokes sections 152(1),(2),(3) and (4), 158(1), 248(1), 222 and 224 of the *Income Tax Act* which sections read as follows:

152. (1) The Minister shall, with all due despatch, examine each return of income and assess the tax for the taxation year and the interest and penalties, if any, payable.

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

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

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

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

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

(ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within 4 years from the day of mailing of a notice of an

puisse être déclenchée; ils soutiennent aussi que ces demandes ont été envoyées pour recouvrer des montants énoncés dans les avis de nouvelles cotisations, et que nul n'est tenu de faire des versements à la suite de l'envoi d'avis de nouvelle cotisation, mais seulement d'avis de cotisation. Les demandeurs ont également soutenu qu'il y a une différence fondamentale entre un avis de cotisation et un avis de nouvelle cotisation, et que la Loi ne prévoit aucune procédure de recouvrement ni aucune obligation de paiement à la suite de ce dernier avis. En conséquence, ils demandent à la Cour de déclarer que les demandeurs ne doivent verser aucune somme au receveur général du Canada par suite de l'envoi d'avis de nouvelle cotisation, d'ordonner au défendeur de leur rembourser tous les montants susmentionnés, d'un total de \$62,506.27 plus les intérêts, et de rendre une injonction pour empêcher le défendeur de se prévaloir de tout ou partie des dispositions sur le recouvrement de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à l'égard des demandeurs et relativement aux montants réclamés dans lesdits avis de nouvelle cotisation.

Dans ses conclusions en défense, le défendeur invoque les dispositions, ci-après reproduites, des articles 152(1),(2),(3) et (4), 158(1), 248(1), 222 et 224 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

152. (1) Le Ministre doit, avec toute la diligence possible, examiner chaque déclaration de revenu et fixer l'impôt pour l'année d'imposition et l'intérêt et les pénalités payables, s'il y a lieu.

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

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

(4) Le Ministre peut, à une date quelconque, fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, ou donner avis par écrit, à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition, qu'aucun impôt n'est payable pour l'année d'imposition, et peut,

(a) à une date quelconque, si le contribuable ou la personne produisant la déclaration

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

(ii) a adressé au Ministre une renonciation, en la forme prescrite, dans un délai de 4 ans à compter du jour de

original assessment or of a notification that no tax is payable for a taxation year, and

(b) within 4 years from the day referred to in subparagraph (a)(ii), in any other case,

reassess or make additional assessments, or assess tax, interest or penalties under this Part, as the circumstances require.

158. (1) The taxpayer shall, within 30 days from the day of mailing of the notice of assessment, pay to the Receiver General of Canada any part of the assessed tax, interest and penalties then remaining unpaid, whether or not an objection to or appeal from the assessment is outstanding.

248. (1) In this Act,

“assessment” includes a reassessment;

222. All taxes, interest, penalties, costs and other amounts payable under this Act are debts due to Her Majesty and recoverable as such in the Federal Court of Canada or any other court of competent jurisdiction or in any other manner provided by this Act.

224. (1) When the Minister has knowledge or suspects that a person is or is about to become indebted or liable to make any payment to a person liable to make a payment under this Act, he may, by registered letter or by a letter served personally, require him to pay the moneys otherwise payable to that person in whole or in part to the Receiver General of Canada on account of the liability under this Act.

(2) The receipt of the Minister for moneys paid as required under this section is a good and sufficient discharge of the original liability to the extent of the payment.

(3) Where the Minister has, under this section, required an employer to pay to the Receiver General of Canada on account of an employee's liability under this Act moneys otherwise payable by the employer to the employee as remuneration, the requirement is applicable to all future payments by the employer to the employee in respect of remuneration until the liability under this Act is satisfied and operates to require payments to the Receiver General out of each payment of remuneration of such amount as may be stipulated by the Minister in the registered letter.

(4) Every person who has discharged any liability to a person liable to make a payment under this Act without complying with a requirement under this section is liable to pay to Her Majesty an amount equal to the liability discharged or the amount which he was required under this section to pay to the Receiver General of Canada, whichever is the lesser.

l'expédition par la poste d'un avis de première cotisation ou d'une notification portant qu'aucun impôt n'est payable pour une année d'imposition, et

b) dans un délai de 4 ans à compter du jour mentionné au sous-alinéa a) (ii) en tout autre cas,

a) procéder à de nouvelles cotisations ou en établir de supplémentaires, ou fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, selon que les circonstances l'exigent.

158. (1) Le contribuable doit, dans les 30 jours qui suivent la date de l'expédition par la poste de l'avis de cotisation, payer au receveur général du Canada toute fraction de l'impôt, des intérêts et des pénalités demeurant alors impayée, qu'une opposition ou un appel relatif à la cotisation soit ou non en instance.

248. (1) Dans la présente loi,

«cotisation» comprend une nouvelle cotisation;

222. Tous les impôts, intérêts, pénalités, frais et autres montants payables en vertu de la présente loi sont des dettes envers Sa Majesté et recouvrables comme telles devant la Cour fédérale du Canada ou devant tout autre tribunal compétent, ou de toute autre manière prévue par la présente loi.

224. (1) Lorsque le Ministre sait ou soupçonne qu'une personne est endettée envers une personne tenue de faire un paiement en vertu de la présente loi, ou est sur le point de le devenir, ou est astreinte à faire un paiement à la personne en question, il peut, par lettre recommandée ou par lettre signifiée à personne, exiger de cette personne que les deniers autrement payables à l'autre personne soient en totalité ou en partie versés au receveur général du Canada à l'égard de l'obligation existant en vertu de la présente loi.

(2) Le récépissé du Ministre relatif à des fonds versés, comme l'exige le présent article, constitue une quittance valable et suffisante de l'obligation initiale jusqu'à concurrence du paiement.

(3) Lorsque le Ministre a, sous le régime du présent article, obligé un employeur à verser au receveur général du Canada, à l'égard de l'obligation imposée à un employé en vertu de la présente loi, des fonds payables par ailleurs par l'employeur à l'employé à titre de rémunération, cette prescription s'applique à tous les paiements qui seront effectués à l'avenir par l'employeur à l'employé à l'égard de la rémunération tant qu'il n'a pas été satisfait à l'obligation imposée par la présente loi, et exige que les paiements soient faits au receveur général sur chaque versement de rémunération, selon le montant que le Ministre peut avoir fixé dans la lettre recommandée.

(4) Toute personne qui s'est libérée d'une obligation envers une personne astreinte à faire un paiement en vertu de la présente loi, sans se soumettre à une prescription du présent article, est tenue de payer à Sa Majesté un montant égal à l'obligation acquittée ou au montant qu'elle était tenue, en vertu du présent article, de payer au receveur général du Canada, le moins élevé des deux montants étant à retenir.

An issue which might well have been raised but was not is whether the Minister of National Revenue is properly named as defendant rather than Her Majesty the Queen. In the case of *Mastino Developments Limited v. The Queen*¹ dealing with a proposed appeal by the Minister of National Revenue from a decision of the Tax Review Board directions were sought in the Court as to the proper party in proceedings instituted in appeals from assessments by the Minister of National Revenue and appeals from decisions of the Tax Review Board. Associate Chief Justice Noël found that they should be brought by or against Her Majesty the Queen as the case might be. In another similar case of *Weintraub v. The Queen*² he made a similar finding in a case dealing with plaintiff's appeal from an income tax assessment. The present proceedings do not deal with appeals from the assessments but seek a declaratory judgment as to the collection procedure adopted by the Minister following a reassessment. However, in the *Weintraub* case Associate Chief Justice Noël stated at pages 612-613 in reference to one of the arguments raised by the Attorney General for having the Minister of National Revenue named as the defendant rather than Her Majesty the Queen:

The provisions of the *Income Tax Act*, according to the Attorney General, draw a distinction between the duty to assess, which is imposed upon the Minister of National Revenue, and the taxes payable which by section 222 of the Act, are payable to Her Majesty the Queen with the consequence that Her Majesty is not an interested party when the Court is exercising its jurisdiction to review by way of a trial assessments made by the Minister.

At page 615 he refers to a statement he made in the *Mastino* case to the effect that there is "... an indication of a trend in Canada towards eliminating nominated parties and towards leaving Her Majesty as the party where she is the person whose legal rights or obligations are involved ...". It would appear in the present case that where the merits of the appeal are not involved but merely the collection procedures adopted by the Minister following notices of reassessment and where plaintiffs seek to collect back moneys already paid to

Est-il pertinent d'avoir désigné comme défendeur le ministre du Revenu national à la place de Sa Majesté la Reine, voilà un point litigieux qui aurait pu être soulevé, mais ne l'a pas été. Dans l'affaire *Mastino Developments Limited c. La Reine*¹, traitant d'un appel proposé par le ministre du Revenu national contre une décision de la Commission de révision de l'impôt, la Cour était requise de donner des instructions relativement à la partie pertinente dans des procédures instituées en appel contre des cotisations établies par le ministre du Revenu national et dans des appels de décisions de la Commission de révision de l'impôt. Le juge en chef adjoint Noël a conclu que ces appels devraient être interjetés par ou contre Sa Majesté la Reine, selon le cas. Dans une autre affaire similaire *Weintraub c. La Reine*² où il s'agit d'un appel interjeté par le demandeur contre une cotisation d'impôt sur le revenu, il a rendu une décision dans le même sens. Les présentes procédures ne traitent pas d'appels contre des cotisations, mais ont pour objet un jugement déclaratoire relatif à la procédure de recouvrement adoptée par le Ministre à la suite d'une nouvelle cotisation. Dans l'affaire *Weintraub*, le juge en chef adjoint Noël a cependant déclaré aux pages 612 et 613, évoquant l'un des arguments soulevés par le procureur général relativement au fait que le ministre du Revenu national a été désigné comme défendeur plutôt que Sa Majesté la Reine:

Les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, d'après le procureur général, font une distinction entre la fonction qui consiste à établir une cotisation, qui est imposée au ministre du Revenu national, et les impôts payables, lesquels, aux termes de l'article 222 de la Loi, doivent être payés à Sa Majesté la Reine, avec le résultat que Sa Majesté n'a pas d'intérêt lorsque la Cour exerce le pouvoir qu'elle a de réviser, au cours d'un procès, les cotisations qu'a établies le Ministre.

À la page 615, il se réfère à une déclaration faite par lui dans l'affaire *Mastino*, relativement à: «... la tendance qui se dessine au Canada visant à ne plus utiliser des parties désignées et à désigner Sa Majesté en qualité de partie lorsqu'elle est la personne dont les droits ou les obligations statutaires sont en cause...». Il est évident que dans la présente affaire, où le fond de l'appel n'est pas en cause, mais plutôt les procédures de recouvrement employées par le Ministre à la suite des avis de nouvelle cotisation, et où les demandeurs cher-

¹ [1972] 1 F.C. 532.

² [1972] 1 F.C. 611.

¹ [1972] 1 C.F. 532.

² [1972] 1 C.F. 611.

the Receiver General of Canada, Her Majesty the Queen is very directly involved and should have been named as a defendant rather than the Minister of National Revenue. In any event it can be stated that plaintiffs can have no right to seek an injunction against the defendant in the present proceedings.

Plaintiffs' contentions are based on the wording of section 158(1) (*supra*) which requires payment within 30 days from the day of the mailing of the "notice of assessment" and goes on to state that this applies whether or not an objection to or an appeal from the assessment is outstanding. Plaintiffs argue that this section does not use the word "reassessment" and, since taxation statutes must be interpreted strictly, the requirement of payment within 30 days notwithstanding a notice of objection only applies to the original notice of assessment and not to the notice of reassessment. Reference was made to the judgment of former President Thorson in the case of *Pure Spring Company Limited v. M.N.R.*³ in which at page 500 he makes a distinction between the assessment and the notice of assessment stating:

The assessment is different from the notice of assessment; the one is an operation, the other a piece of paper.

Reference was also made to the judgment of Thurlow J., as he then was, in the case of *Scott v. M.N.R.*⁴ in which the question raised was whether reassessment was made within the four-year delay, the notice of same having been mailed (although improperly as it was found) to the solicitor who had formerly acted for the taxpayer rather than to the taxpayer himself exactly four years after the mailing of the notice of the original assessment. It was subsequently remailed to the appellant at an address where it reached him beyond the four-year delay. In rendering judgment Mr. Justice Thurlow referred to the *Pure Spring* case. He then quoted Thorson P. at page 131:

chent à recouvrer les sommes déjà versées au receveur général du Canada, Sa Majesté la Reine est très directement en cause et aurait dû être désignée comme défenderesse plutôt que le ministre du Revenu national. En tout cas, il peut être statué que les demandeurs n'ont peut-être aucun droit à requérir une injonction contre le défendeur dans les présentes procédures.

^b Les allégations des demandeurs sont fondées sur le libellé de l'article 158(1) (*supra*), lequel requiert paiement dans les 30 jours qui suivent l'expédition par la poste de «l'avis de cotisation» et déclare ensuite que ceci s'applique, qu'une opposition ou un appel relatif à la cotisation soit ou non en instance. Les demandeurs soutiennent que ledit article n'emploie pas l'expression «nouvelle cotisation», et comme les lois fiscales doivent être interprétées de manière stricte, l'exigence de paiement dans les 30 jours, nonobstant un avis d'opposition, s'applique seulement à l'avis initial de cotisation et non à l'avis de nouvelle cotisation. Des renvois ont été faits à un jugement rendu par l'ancien président Thorson dans l'affaire *Pure Spring Company Limited c. M.R.N.*³, où il fait à la page 500, la distinction entre la cotisation et l'avis de cotisation:

^f [TRADUCTION] L'avis de cotisation n'est pas la même chose que la cotisation. Le premier n'est qu'une feuille de papier alors que le second est un acte administratif important.

^g Des renvois ont aussi été faits à un jugement rendu par le juge Thurlow, maintenant juge en chef adjoint, dans l'affaire *Scott c. M.R.N.*⁴ où le point litigieux consistait à déterminer si la nouvelle cotisation était faite dans le délai de quatre ans, l'avis de nouvelle cotisation ayant été envoyé par la poste (quoique de façon inappropriée, ainsi qu'il a été constaté) au procureur qui avait antérieurement agi pour le compte du contribuable, plutôt qu'au contribuable lui-même, exactement quatre ans après l'envoi de l'avis initial de cotisation. L'avis avait été, postérieurement, envoyé encore une fois à l'appellant, à une adresse où il l'avait reçu après l'expiration du délai de quatre ans. En rendant son jugement, M. le juge Thurlow se réfère à l'affaire *Pure Spring*. Il cite ensuite le président Thorson à la page 131:

³ [1946] Ex.C.R. 471.

⁴ [1961] Ex.C.R. 120.

³ [1946] R.C.É. 471.

⁴ [1961] R.C.É. 120.

It is the opinion as formed, and not the material on which it was based, that is one of the circumstances relevant to the assessment. The assessment, as I see it, is the summation of all the factors representing tax liability, ascertained in a variety of ways, and the fixation of the total after all the necessary computations have been made.

and continued as follows at pages 131-132:

See also *Provincial Paper Ltd. v. M.N.R.* ([1955] Ex. C.R. 33.)

But it does not, in my opinion, follow from the foregoing that the giving of a notice of assessment is not itself part of the fixation operation or procedure which is compendiously referred to in the statute as an "assessment", or if the giving of notice is not strictly part of the assessment itself that the assessment itself is complete until the notice has been effectively given.

This judgment was however also referred to by counsel for defendant who cited a passage at page 134:

It was not disputed that s. 46(2),⁵ which requires the Minister to send "a notice of assessment to the taxpayer", applies as well to a re-assessment as to an original assessment.

From the procedural point of view therefore he makes no distinction.

There are certainly some differences, however, between a notice of assessment and a notice of reassessment and this issue has been considered in a number of cases, a distinction having been made between a notice of reassessment which replaces the original notice of assessment rendering the latter void, and a notice of reassessment which merely adds additional sums to the original assessment. In the present case the original assessments were paid and the notice of reassessment adds additional amounts including penalties and is in effect a new assessment. The cases which discuss these questions, to which I refer, are *Abrahams v. M.N.R.*⁶ a judgment of Jackett P. as he then was which has subsequently been followed in many cases including that of *Walkem v. M.N.R.*⁷, *The Queen v. Lambert*⁸ and the appeal from that judgment which sustained it although expressing doubt as to the Trial Court finding that the new assess-

⁵ (Now section 152(2).)

⁶ [1967] 1 Ex.C.R. 314.

⁷ [1971] C.T.C. 513.

⁸ [1974] 1 F.C. 693.

[TRADUCTION] C'est l'opinion telle qu'elle est formée, et non pas la matière sur laquelle elle est fondée, qui constitue l'une des circonstances pertinentes de la cotisation. Suivant mon interprétation, la cotisation est le résultat de tous les facteurs représentant l'obligation contributive, évalués de différentes manières, et la détermination du total après que tous les calculs ont été effectués.

et continue aux pages 131 et 132:

Voir aussi l'affaire *Provincial Paper Ltd. c. M.N.R.* ([1955] R.C.É. 33.)

Mais, à mon avis, il ne s'ensuit pas que la notification d'un avis de cotisation n'est pas elle-même partie intégrante de l'opération ou de la procédure d'établissement de l'assiette fiscale à laquelle la loi se réfère brièvement par le terme «cotisation»; il ne s'ensuit pas non plus qu'au cas où la notification d'un avis ne ferait strictement pas partie de la cotisation même, celle-ci serait achevée avant notification effective de l'avis.

L'avocat du défendeur s'est aussi référé audit jugement et a cité le passage suivant, extrait de la page 134:

[TRADUCTION] Il n'est pas contesté que l'article 46(2)⁵ qui enjoint au Ministre d'envoyer «au contribuable un avis de cotisation» s'applique à une nouvelle cotisation tout aussi bien qu'à la cotisation initiale.

Ainsi il ne fait aucune distinction sur le plan de la procédure.

Il y a cependant des différences entre un avis de cotisation et un avis de nouvelle cotisation, et ce point a été étudié dans un certain nombre d'affaires où la différence a été établie entre l'avis de nouvelle cotisation remplaçant et rendant nul et sans effet l'avis initial de cotisation et l'avis de nouvelle cotisation qui ajoute simplement des sommes supplémentaires à la cotisation initiale. Dans la présente affaire, les cotisations initiales ont déjà été versées, et l'avis de nouvelle cotisation réclame des sommes supplémentaires, y compris des amendes, et constitue en fait une cotisation différente. Je me réfère aux affaires suivantes où ces questions sont examinées: *Abrahams c. M.N.R.*⁶, jugement rendu par le juge Jackett, maintenant juge en chef. Cette jurisprudence a été suivie par la suite dans bien d'autres affaires, dont *Walkem c. M.N.R.*⁷ et *La Reine c. Lambert*⁸ ainsi que le pourvoi contre ce jugement qui a confirmé,

⁵ (Maintenant article 152(2).)

⁶ [1967] 1 R.C.É. 314.

⁷ [1971] C.T.C. 513.

⁸ [1974] 1 C.F. 693.

ments were not reassessments but were further assessments.⁹ This latter case [*Lambert v. The Queen*] concerned the taxpayer's attempt to have a section 223 certificate nullified as the result of the reassessment. At page 204 of the appeal decision the learned Chief Justice states:

As appears from our review of the provisions of the Act, there is a difference between

- (a) a liability under the Act to pay tax, and
- (b) an "assessment" (including a reassessment or a further assessment), which is a determination or calculation of the tax liability.

It follows that a reassessment of tax does not nullify the liability to pay the tax covered by the previous assessment as long as that tax is included in the amount reassessed. As there can be no basis for the appellant's contention on this motion unless the "amount payable" on which the certificate was based had ceased to be "payable" and as the material before us does not show that it had ceased to be payable, in our view, the appeal had to be dismissed.

I think it is clear from the definition of assessment in section 248(1) of the Act (*supra*) that although it is well established that an assessment is not the same thing as a notice of assessment, and that a reassessment does not always replace an original assessment, the requirement of section 158(1) that the taxpayer shall make payment within 30 days of the mailing of the notice of assessment must also be applicable to the notice of reassessment. Certainly even plaintiffs do not contend that the requirement of section 152(2) that the Minister shall send a notice of assessment to the person by whom the return was filed does not similarly apply to the sending of a notice of reassessment, and it would be absurd to conclude that the Act makes no provision setting a time limit within which the amount claimed by a notice of reassessment must be paid whether or not a notice of objection has been made or an appeal filed. If such were the case a taxpayer could avoid making payment of the amount demanded in the notice of reassessment indefinitely by simply filing no notice of objection or not appealing and merely ignoring

⁹ [1977] 1 F.C. 199.

quoique avec des réserves, les conclusions du tribunal de première instance statuant que les cotisations nouvellement imposées n'étaient pas de nouvelles cotisations, mais des cotisations supplémentaires.⁹ Dans la dernière affaire [*Lambert c. La Reine*], le contribuable avait essayé de faire annuler un certificat délivré en vertu de l'article 223 par suite de la nouvelle cotisation. A la page 204 de la décision d'appel, le savant juge en chef déclare:

Comme il apparaît de la revue que nous avons faite des dispositions de la loi, il y a une différence entre

- (a) l'obligation de payer l'impôt en vertu de la loi, et
- (b) la «cotisation» (qu'il s'agisse d'une cotisation originaire, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire), qui n'est que la détermination ou le calcul du montant de l'obligation fiscale.

Il s'ensuit que l'établissement d'une nouvelle cotisation ne fait pas disparaître l'obligation de payer le montant d'impôt fixé par une cotisation antérieure dès lors que ce montant est inclus dans celui que fixe la nouvelle cotisation. L'appelant ne pouvait réussir à moins qu'il ait eu raison de dire que le «montant payable» mentionné au certificat avait cessé d'être exigible. A notre avis, rien dans le dossier n'indique que ce montant avait cessé d'être payable et il nous a même semblé que l'avocat de l'appelant, dans sa plaidoirie, avait pris pour acquis que le montant apparaissant au certificat était inclus dans le montant fixé par les nouvelles cotisations.

Manifestement, à lire la définition de la cotisation à l'article 248(1) de la Loi (*supra*), quoiqu'il soit bien établi qu'une cotisation est différente d'un avis de cotisation et qu'une nouvelle cotisation ne remplace pas toujours la cotisation initiale, l'exigence de l'article 158(1), à savoir que le contribuable doit faire des versements dans les 30 jours qui suivent l'expédition par la poste de l'avis de cotisation, doit également s'appliquer à l'avis de nouvelle cotisation. Certainement, même les demandeurs ne soutiennent pas que l'exigence de l'article 152(2), à savoir que le Ministre doit envoyer un avis de cotisation à la personne qui a produit la déclaration, ne s'applique pas, de façon similaire, à l'envoi de l'avis de nouvelle cotisation, et il serait absurde de conclure que la Loi ne porte aucune disposition prévoyant un délai avant l'expiration duquel le montant réclamé dans l'avis de nouvelle cotisation doit être versé, qu'un avis d'opposition ait été ou non signifié ou un appel interjeté. Si tel était le cas, un contribuable pourrait éviter indéfiniment le versement du montant demandé dans l'avis de nouvelle cotisation simple-

⁹ [1977] 1 C.F. 199.

all notices demanding payment, as plaintiffs did in this case, until the third party notices were sent. Plaintiffs suggested that this danger is not a real one since by section 222 of the Act Her Majesty can recover the amounts due in the Federal Court or any other court of competent jurisdiction. This section goes on to state "or in any other manner provided by this Act", however, and it would be preposterous to suggest that Her Majesty should have to sue to collect taxes following a reassessment, in which proceedings the defence would presumably be that the taxes claimed by the reassessment are not due, when, as a result of the notice of objection the same issue of tax liability will be litigated elsewhere in the normal manner.

Plaintiffs also argue that by section 223 of the Act Her Majesty has protection by registering a certificate in the Court. This would then normally be followed up by proceedings in garnishment of the taxpayer's assets. In sending the third party notices which have the effect of a garnishment pursuant to section 224 of the Act the Minister acted as he is entitled to do, this being one of the alternative collection procedures available.

Plaintiffs further argue that the Minister's insistence on payment within 30 days following the reassessment and the subsequent garnishment proceedings to enforce this, imposed hardship on plaintiffs, the plaintiff corporation having to incur a debt and borrow money to make the payment, and this despite the fact that the reassessment had been objected to and would in due course be appealed. This argument, based on the inconvenience caused the plaintiffs as taxpayers cannot of course be sustained. The same would apply to the enforcement of the initial assessment within 30 days for which the Act provides in express term, and no significant difference can be found between being required to pay sums due under an initial assessment which may be under appeal and being required to pay additional sums due by a reassessment which may also be under appeal.

ment en s'abstenant de déposer un avis d'opposition ou d'interjeter appel, et en feignant d'ignorer toute réclamation de paiement, comme l'on fait les demandeurs dans la présente affaire, jusqu'à l'envoi des avis de la tierce partie. Les demandeurs ont suggéré qu'il ne s'agit pas là d'un véritable danger puisque Sa Majesté, se fondant sur l'article 222 de la Loi, peut recouvrer devant la Cour fédérale ou tout autre tribunal compétent les montants dus. Ledit article ajoute cependant «ou de toute autre manière prévue par la présente loi», et il serait absurde de prétendre que Sa Majesté doit intenter des procès pour recouvrer des impôts à la suite d'une nouvelle cotisation, alors qu'il serait vraisemblablement soutenu en défense que les impôts réclamés ne sont pas exigibles, quand, en conséquence de l'avis d'opposition, l'obligation fiscale serait plaidée ailleurs de manière normale.

Les demandeurs soutiennent aussi qu'en application de l'article 223 de la Loi, Sa Majesté est protégée par l'enregistrement d'un certificat devant la Cour. L'opération serait ordinairement suivie des procédures de saisie-arrêt des biens du contribuable. Lorsqu'il a envoyé les avis à tierce partie, lesquels entraînent les mêmes conséquences qu'une saisie-arrêt en application de l'article 224 de la Loi, le Ministre a agi dans les limites de son droit, car il s'agit là d'une des procédures de recouvrement à sa disposition.

Les demandeurs ont, en outre, soutenu que l'insistance du Ministre sur le paiement dans les 30 jours à compter de la date de nouvelle cotisation et les procédures subséquentes de saisie-arrêt pour exécuter ledit paiement leur ont imposé des charges, la compagnie demanderesse ayant dû contracter des dettes et emprunter pour effectuer les paiements, bien que la nouvelle cotisation ait fait l'objet d'opposition et d'appel en temps opportun. Bien entendu, cet argument invoquant les ennuis causés aux demandeurs en tant que contribuables ne peut pas être soutenu. La même remarque s'applique à l'exécution de la cotisation initiale dans le délai de 30 jours expressément prévu par la Loi, et aucune distinction importante ne peut être faite entre l'exigibilité de montants dus en vertu d'une cotisation initiale faisant l'objet d'un appel, et l'exigibilité de montants supplémentaires par suite d'une nouvelle cotisation qui peut également faire l'objet d'un appel.

Plaintiffs also relied on the case of *Cyrus J. Moulton Ltd. v. The Queen*¹⁰ in the Federal Court of Appeal, in which Thurlow J. [as he then was] stated at pages 441-442:

With respect, the *de facto* existence of the indebtedness of Micucci to the Crown for monies payable under the statute at the time of the giving of a notice under subsection 224(2) appears to me to be, on the wording of the section, a fundamental fact upon which any liability of the appellant under section 224 depends and I know of no reason or authority for the proposition that the defendant is not entitled to put the existence of such a fact in issue.

The issue raised however was whether summary judgment could be rendered on the Crown's application for judgment against the garnishee appellant pursuant to Federal Court Rule 341 without waiting for the determination of any other question between the parties. The garnishee had contended that any payments which it had made following the garnishment to the taxpayer were in trust as a result of the existence of a mechanics' lien in favour of the taxpayer's workmen. The facts were evidently substantially different from the present case, as the plaintiff company did not dispute that it had sums payable to plaintiffs nor did the Bank dispute that it had sums payable to plaintiff company, the issue being whether the three plaintiffs are liable for the taxes claimed in the notice of reassessment, which is not in my view an issue which is to be raised or decided in proceedings arising out of third party notices sent by virtue of section 224 of the Act.

One final case of interest is that of *The Queen v. Williams*¹¹ in which it had been argued that the registration of a certificate under section 223 of the Act followed by the garnishment of the taxpayer's lands was contrary to the *Canadian Bill of Rights*. In this case Kerr J. in finding that this argument could not be sustained referred to a decision of Addy J. in the case of *Lambert v. The Queen*¹² in which he stated at page 550:

Les demandeurs se sont aussi appuyés sur l'affaire *Cyrus J. Moulton Ltd. c. La Reine*¹⁰, jugée en Cour d'appel fédérale, dans laquelle le juge Thurlow [maintenant juge en chef adjoint] s'est ainsi prononcé aux pages 441 et 442:

En toute déférence, l'existence réelle de la dette de Micucci envers la Couronne pour les montants payables en vertu de la Loi au moment de la signification de l'avis en vertu du paragraphe 224(2) me semble, d'après les termes de l'article, un fait fondamental dont dépend l'application à l'appelante de l'article 224; je ne vois aucun argument ni aucun précédent à l'appui de la thèse selon laquelle la défenderesse n'aurait pas le droit de contester l'existence d'un tel fait.

La question se posait, cependant, de savoir si un jugement sommaire pourrait être rendu à la requête de la Couronne aux fins d'obtenir une décision contre l'appelante saisie en application de la Règle 341 de la Cour fédérale, sans attendre la résolution de toute autre question en litige entre les parties. Le tiers saisi avait soutenu que tout paiement fait par lui au contribuable après la saisie-arrêt constituait un dépôt, à cause de l'existence du privilège de constructeur en faveur des ouvriers dudit contribuable. Évidemment, les faits sont très différents de ceux de la présente affaire, puisque la compagnie demanderesse n'a pas contesté qu'elle devait des sommes payables aux demandeurs, pas plus que la Banque n'a contesté qu'elle devait des sommes payables à la compagnie demanderesse, le litige consistant à déterminer si les trois demandeurs sont redevables des impôts réclamés dans l'avis de nouvelle cotisation, ce qui, à mon avis, n'est pas une question à soulever et à résoudre dans des procédures survenues par suite de saisie-arrêt entre les mains de tiers en application de l'article 224 de la Loi.

La dernière affaire intéressante est l'affaire *La Reine c. Williams*¹¹, où il a été soutenu que l'enregistrement d'un certificat en application de l'article 223 de la Loi, suivi d'une saisie-arrêt des terrains du contribuable, était contraire à la *Déclaration canadienne des droits*. Dans ladite affaire, le juge Kerr, concluant que cette théorie ne pouvait pas être soutenue, s'est référé à une décision rendue par le juge Addy dans l'affaire *Lambert c. La Reine*¹². Le juge Addy avait déclaré ce qui suit à la page 550:

¹⁰ [1976] 1 F.C. 437.

¹¹ [1975] C.T.C. 392.

¹² [1975] F.C. 548.

¹⁰ [1976] 1 C.F. 437.

¹¹ [1975] C.T.C. 392.

¹² [1975] C.F. 548.

The plaintiff argues that section 223 of the *Income Tax Act* is *ultra vires* because it violates the principle of *audi alteram partem* or, alternatively, that it is null, void and of no effect as being contrary to section 2(e) of the *Canadian Bill of Rights* on the grounds that it purports to give to the Minister of National Revenue, without the taxpayer being heard or notified, the right to issue a certificate which purports to establish the amount owed by the taxpayer and of subsequently registering the certificate in the Federal Court, following which the said certificate is purported to have the same force and effect as a judgment

[and at page 555:]

In the case of the *Income Tax Act* should the assets of a taxpayer be seized and should it be established at a later date that there was in fact no liability for taxes, then obviously he would be entitled to restitution. The principle of *audi alteram partem* applies to the question of final determination of liability which is a completely different question from the temporary deprivation of assets or even from the permanent loss of assets, providing there exists a right of restitution of the assets or of compensation for their loss.

The public policy behind the power in many taxing statutes to declare an amount payable before final liability for the amount has been determined and to take effective steps of securing such payment by means of seizure of assets and of sale of same if necessary, is of course founded on the principle that the tax collector must be furnished some means of preventing tax avoidance by dissipation of assets or by the taxpayer removing them from the jurisdiction. Where the fundamental right of the taxpayer to have his liability for taxes ultimately determined on the merits is preserved, such as in the *Income Tax Act*, the powers given the Minister of National Revenue by section 223 to ensure speedy and effective tax collection do not infringe the principle of *audi alteram partem* or the *Canadian Bill of Rights*. The section must, of course, be read with the other provisions of the Act to which I have referred.

For all the above reasons plaintiffs' action is dismissed with costs.

Le demandeur prétend que l'article 223 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est *ultra vires* parce qu'il enfreint la règle *audi alteram partem* ou, subsidiairement, qu'il est nul et sans effet parce que contraire à l'article 2e) de la *Déclaration canadienne des droits*, au motif qu'il donnerait au ministre du Revenu national le droit d'émettre un certificat fixant le montant dû par le contribuable, sans entendre ce dernier ni même l'en aviser, et le droit d'enregistrer ensuite à la Cour fédérale ledit certificat qui est alors réputé avoir la même force et le même effet qu'un jugement

b [et à la page 555:]

Dans le cas de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, lorsque les biens d'un contribuable ont été saisis et qu'il est par la suite établi qu'il n'était aucunement assujéti à l'impôt, ledit contribuable a évidemment droit à la restitution de ses biens. Le principe *audi alteram partem* s'applique à la décision finale sur l'assujéttissement à l'impôt, qui est une question tout à fait différente de la privation temporaire de biens ou même de la perte permanente de biens, pourvu qu'il existe un droit à la restitution des biens ou à une compensation pour leur perte.

L'intérêt public sous-jacent aux diverses législations fiscales, conférant le pouvoir de déclarer qu'une somme est exigible avant que la question de l'assujéttissement à l'impôt ait été définitivement tranchée et conférant le pouvoir de prendre les mesures nécessaires pour s'assurer du paiement de cette somme, par la saisie de biens et éventuellement leur vente, est évidemment fondé sur le principe voulant que les autorités fiscales disposent de certains moyens pour empêcher le contribuable de se soustraire au paiement de l'impôt en dilapidant les biens ou en les soustrayant à leur juridiction. Lorsqu'est préservé le droit fondamental du contribuable à une décision au fond, sur la question de son assujéttissement à l'impôt, comme c'est le cas dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les pouvoirs conférés au ministre du Revenu national par l'article 223 afin d'assurer une perception efficace et rapide des impôts ne constituent pas une violation de la règle *audi alteram partem* et de la *Déclaration canadienne des droits*. Cet article doit bien sûr être lu en corrélation avec les autres dispositions déjà mentionnées de la Loi.

Pour tous les motifs susmentionnés, l'action des demandeurs est rejetée avec dépens.