

Julie Guindon *Appellant*

v.

Her Majesty The Queen *Respondent*

and

**Attorney General of Ontario,
Attorney General of Quebec,
Chartered Professional Accountants Canada
and Canadian Constitution
Foundation** *Interveners*

INDEXED AS: GUINDON v. CANADA

2015 SCC 41

File No.: 35519.

2014: December 5; 2015: July 31.

Present: Abella, Rothstein, Cromwell, Moldaver,
Karakatsanis, Wagner and Gascon JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF
APPEAL

Constitutional law — Charter of Rights — Income tax — Penalty for misrepresentation — Individual assessed for penalties under s. 163.2 of Income Tax Act, which imposes monetary penalties on every person who makes false statement that could be used by another person for purpose of Act — Whether proceeding under s. 163.2 is criminal in nature or leads to imposition of true penal consequences — Whether individual assessed for penalties is person “charged with an offence” within meaning of s. 11 of Canadian Charter of Rights and Freedoms — Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), s. 163.2.

Constitutional law — Courts — Procedure — Notice of constitutional question given to attorneys general in this Court but not in courts below — Whether this Court should exercise its discretion to address merits of constitutional issue — Tax Court of Canada Act, R.S.C. 1985, c. T-2, s. 19.2.

Julie Guindon *Appelante*

c.

Sa Majesté la Reine *Intimée*

et

**Procureur général de l’Ontario,
procureure générale du Québec,
Comptables professionnels agréés du Canada
et Canadian Constitution
Foundation** *Intervenants*

RÉPERTORIÉ : GUINDON c. CANADA

2015 CSC 41

N° du greffe : 35519.

2014 : 5 décembre; 2015 : 31 juillet.

Présents : Les juges Abella, Rothstein, Cromwell,
Moldaver, Karakatsanis, Wagner et Gascon.

EN APPEL DE LA COUR D’APPEL FÉDÉRALE

Droit constitutionnel — Charte des droits — Impôt sur le revenu — Pénalité pour faux énoncé — Cotisation établie à l’égard d’un particulier suivant l’art. 163.2 de la Loi de l’impôt sur le revenu, lequel rend passible d’une sanction pécuniaire toute personne qui fait un faux énoncé qu’un tiers pourrait utiliser dans le cadre de l’application de la Loi — La procédure qui découle de cet article est-elle de nature criminelle ou entraîne-t-elle de véritables conséquences pénales? — La personne qui se voit infliger une pénalité est-elle « inculpée » au sens de l’art. 11 de la Charte canadienne des droits et libertés? — Loi de l’impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.), art. 163.2.

Droit constitutionnel — Tribunaux — Procédure — Avis de question constitutionnelle donné aux procureurs généraux dans l’instance devant la Cour, mais non dans les instances précédentes — Y a-t-il lieu que la Cour exerce le pouvoir discrétionnaire qui lui permet de connaître de la question constitutionnelle sur le fond? — Loi sur la Cour canadienne de l’impôt, L.R.C. 1985, c. T-2, art. 19.2.

The Minister of National Revenue assessed G for penalties under s. 163.2 of the *Income Tax Act* for statements she made in donation receipts issued on behalf of a charity, which she knew or would reasonably be expected to have known could be used by taxpayers to claim an unwarranted tax credit. G appealed the Minister's assessment to the Tax Court of Canada. In her oral submissions, she argued that the penalties imposed under s. 163.2 are criminal and that she is therefore a person "charged with an offence" who is entitled to the procedural safeguards of s. 11 of the *Charter*. In her notice of appeal, however, she did not raise any *Charter* issue and did not provide notice of a constitutional question to the attorneys general as required by s. 19.2 of the *Tax Court of Canada Act*. The Tax Court accepted G's argument and vacated the penalty assessment. The Federal Court of Appeal set aside that decision and restored the assessment against G.

Held: The appeal should be dismissed.

Per Rothstein, Cromwell, Moldaver and Gascon JJ.: This Court has a well-established discretion, albeit one that is narrow and should be exercised sparingly, to address the merits of a constitutional issue when proper notice of constitutional question has been given in this Court, even though the issue was not properly raised in the courts below. That discretion should be exercised taking into account all of the circumstances, including the state of the record, fairness to all parties, the importance of having the issue resolved by this Court, its suitability for decision and the broader interests of the administration of justice. The burden is on the appellant to persuade the Court that in light of all of the circumstances, it should exercise its discretion.

This is a case in which this Court's discretion ought to be exercised. The issue raised is important to the administration of the *Income Tax Act* and it is in the public interest to decide it. All attorneys general were given notice of constitutional question in this Court. Two intervened, the attorneys general of Ontario and Quebec. No provincial or territorial attorney general suggested that he or she was deprived of the opportunity to adduce evidence or was prejudiced in any other way. No one has suggested that any additional evidence is required, let alone requested permission to supplement the record. The attorneys general of Ontario and of Quebec addressed the merits of the constitutional argument. This Court also has the benefit of fully developed reasons for judgment on the constitutional point in both of the courts below. Finally, there was no deliberate flouting of

Sur le fondement de l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le ministre du Revenu national a infligé à G une pénalité pour les reçus de dons à un organisme de bienfaisance qu'elle avait délivrés alors qu'elle savait ou aurait dû raisonnablement savoir qu'ils pourraient être utilisés par des contribuables pour obtenir un crédit d'impôt injustifié. G a interjeté appel de la cotisation établie par le ministre en Cour canadienne de l'impôt. Dans sa plaidoirie orale, elle a fait valoir que la pénalité fondée sur l'art. 163.2 était de nature criminelle, ce qui faisait d'elle une « inculpé[e] » ayant droit aux garanties procédurales de l'art. 11 de la *Charte*. Dans son avis d'appel, elle n'avait pas soulevé de question relative à la *Charte*, et nul avis de question constitutionnelle n'avait été signifié aux procureurs généraux comme l'exigeait l'art. 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*. La Cour de l'impôt a fait droit à la thèse de G et a annulé la pénalité. La Cour d'appel fédérale a écarté cette décision et rétabli la cotisation.

Arrêt : Le pourvoi est rejeté.

Les juges Rothstein, Cromwell, Moldaver et Gascon : La Cour possède un pouvoir discrétionnaire bien établi — quoique de portée limitée et devant être exercé avec modération — qui lui permet d'examiner une question constitutionnelle au fond lorsque l'avis requis est donné au stade du pourvoi, même si la question n'a pas été régulièrement soulevée devant les juridictions inférieures. Il y a lieu d'exercer ce pouvoir compte tenu de l'ensemble des circonstances, dont la teneur du dossier, l'équité envers toutes les parties, l'importance que la question soit résolue par la Cour, le fait que l'affaire se prête à une décision et les intérêts de l'administration de la justice en général. Il incombe à l'appellant de convaincre la Cour de l'opportunité, au vu de toutes les circonstances, d'exercer ce pouvoir discrétionnaire.

Il s'agit en l'espèce d'un cas où il convient que la Cour exerce son pouvoir discrétionnaire. La question soulevée importe pour l'administration de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et le public a intérêt à ce qu'elle soit tranchée. Les procureurs généraux ont tous reçu un avis de question constitutionnelle pour les besoins du pourvoi. Deux d'entre eux sont intervenus, soit ceux de l'Ontario et du Québec. Nul procureur général d'une province ou d'un territoire n'a laissé entendre qu'il avait été privé de la possibilité de produire des éléments de preuve ou qu'il avait subi quelque autre préjudice. Nul n'a soutenu qu'une preuve supplémentaire s'imposait, sans compter qu'aucune demande d'autorisation d'étoffer la preuve n'a été présentée. Les procureurs généraux de l'Ontario et du Québec se sont exprimés sur le bien-fondé de l'argument constitutionnel. La Cour dispose en outre des

the notice requirement: G had advanced an arguable, although not ultimately successful, position that notice was not required in the circumstances of this case.

As for the merits, or the constitutional issue itself, it should be decided in favour of the respondent. Proceedings under s. 163.2 of the *Income Tax Act* are of an administrative nature. They are not criminal in nature and do not lead to the imposition of true penal consequences. Therefore, G is not a person “charged with an offence” and accordingly, the protections under s. 11 of the *Charter* do not apply.

A proceeding is criminal in nature when it is aimed at promoting public order and welfare within a public sphere of activity. Proceedings of an administrative nature, on the other hand, are primarily intended to maintain compliance or to regulate conduct within a limited sphere of activity. The focus of the inquiry is not on the nature of the act which is the subject of the proceedings, but on the nature of the proceedings themselves, taking into account their purpose as well as their procedure.

The purpose of the proceedings in issue is to promote honesty and deter gross negligence, or worse, on the part of the preparers. Enacted in 2000, s. 163.2 contains two administrative penalties: the “planner penalty” in subs. (2) and the “preparer penalty” in subs. (4). The planner penalty is not at issue in this appeal. The preparer penalty is intended to apply when an individual has made, participated in, assented to, or acquiesced in the making of a false statement. The preparer penalty is narrow: the false statement must be made knowingly or in circumstances amounting to culpable conduct. Culpable conduct is defined in s. 163.2(1) as “conduct, whether an act or a failure to act, that (a) is tantamount to intentional conduct; (b) shows an indifference as to whether [the *Income Tax Act*] is complied with; or (c) shows a wilful, reckless or wanton disregard of the law”. While there has been debate as to the scope of “culpable conduct”, the standard must be at least as high as gross negligence. The third party penalties are meant to capture serious conduct, not ordinary negligence or simple mistakes on the part of a tax preparer or planner.

motifs de jugement détaillés des deux juridictions inférieures sur la question constitutionnelle. Enfin, il n’y a pas eu méconnaissance délibérée de l’exigence d’un avis : G a défendu, quoiqu’en vain, la thèse soutenable que l’avis n’était pas requis dans les circonstances de l’espèce.

Quant à la question de fond, à savoir la question constitutionnelle comme telle, il y a lieu de la trancher en faveur de l’intimé. Les procédures découlant de l’application de l’art. 163.2 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* sont de nature administrative. Elles ne sont pas de nature criminelle, et nulle véritable conséquence pénale n’en résulte. G n’est donc pas une « inculpé[e] » au sens de l’art. 11 de la *Charte*, de sorte qu’elle ne bénéficie pas des protections que garantit cette disposition.

Une procédure est de nature criminelle lorsqu’elle vise à promouvoir l’ordre et le bien-être publics dans une sphère d’activité publique. Par contre, une procédure est de nature administrative lorsqu’elle vise principalement l’observation de règles ou la réglementation de la conduite dans une sphère d’activité délimitée. Il ne faut pas s’attacher à la nature de l’acte qui est à l’origine de la procédure, mais bien à la nature de la procédure comme telle, compte tenu de son objectif et de ses modalités.

L’objectif de la procédure en cause est de promouvoir l’honnêteté des spécialistes en déclarations et de les dissuader de commettre une faute lourde ou un acte encore plus grave. Édité en 2000, l’art. 163.2 prévoit deux sanctions administratives, l’une infligée au planificateur (par. (2)), l’autre au spécialiste en déclarations (par. (4)). La « pénalité du planificateur » n’est pas en cause en l’espèce. La « pénalité du spécialiste en déclarations » est censée s’appliquer lorsqu’une personne a fait un faux énoncé ou a participé, consenti ou acquiescé à un faux énoncé fait par une autre personne. Son champ d’application est restreint : le faux énoncé doit avoir été fait sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable, laquelle est définie au par. 163.2(1) comme étant « [c]onduite — action ou défaut d’agir — qui, selon le cas [. . .] a) équivaut à une conduite intentionnelle; b) montre une indifférence quant à l’observation de la [*Loi de l’impôt sur le revenu*]; c) montre une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l’égard de la loi ». Bien que la portée de la définition de « conduite coupable » soit objet de débats, la norme appliquée doit être au moins aussi stricte que pour la faute lourde. La pénalité infligée au tiers vise à sanctionner une conduite grave, mais non la négligence ordinaire ou la simple erreur du spécialiste en déclarations ou du planificateur.

With respect to the process itself, the analysis is concerned with the extent to which it bears the traditional hallmarks of a criminal proceeding. Here, the Canada Revenue Agency auditors conduct a penalty audit, advise the preparer or planner in writing of the audit, and consider any representation that the individual chooses to make before imposing the penalty. This administrative process can be contrasted with the process which applies to criminal offences. No one is charged. No information is laid against anyone. No one is arrested. No one is summoned to appear before a court of criminal jurisdiction. No criminal record will result from the proceedings. At worst, once the administrative proceeding is complete and all appeals are exhausted, if the penalty is upheld and the person liable to pay still refuses to do so, he or she risks being forced to pay by way of a civil action.

In addition to not being criminal in nature, the process under s. 163.2 of the *Income Tax Act* does not lead to the imposition of any “true penal consequence”. A true penal consequence is imprisonment or a fine which, having regard to its magnitude and other relevant factors, is imposed to redress the wrong done to society at large rather than simply to secure compliance. A monetary penalty may or may not be a true penal consequence. It will be so when it is, in purpose or effect, punitive. Whether this is the case is assessed by looking at considerations such as the magnitude of the fine, to whom it is paid, whether its magnitude is determined by regulatory considerations rather than principles of criminal sentencing, and whether stigma is associated with the penalty.

In this case, the penalties assessed against G do not impose a true penal consequence — the magnitude reflects the objective of deterring conduct of the type she engaged in. The Tax Court found that G wrote and endorsed a legal opinion that she knew was flawed and misleading: in the opinion, she stated that she had reviewed supporting material which had in fact never been provided to her. Later, when she signed donation receipts for charity, she chose to rely on her own legal opinion which she knew to be incomplete. In short, the Tax Court found that G’s conduct was indicative either of complete disregard of the law and whether it was complied with or not or of wilful blindness.

En ce qui a trait au processus comme tel, la question est celle de savoir dans quelle mesure il présente les caractéristiques habituelles d’une procédure criminelle. Les vérificateurs de l’Agence du revenu du Canada effectuent une vérification, en informent par écrit le spécialiste en déclarations ou le planificateur et examinent toute observation de ce dernier avant de recommander l’imposition d’une pénalité. La comparaison de ce processus administratif avec le processus que prévoit la *Loi de l’impôt sur le revenu* pour une infraction criminelle révèle de nettes différences. Personne n’est inculpé. Aucune dénonciation n’est déposée contre qui que ce soit. Nul n’est arrêté. Personne n’est sommé de comparaître devant une cour de juridiction pénale. Aucun casier judiciaire n’en résulte. Au pire des cas, une fois la procédure administrative et les appels épuisés, si la pénalité est maintenue et que la personne redevable refuse toujours de payer, cette dernière risque d’être contrainte civilement de le faire.

Non seulement la procédure découlant de l’art. 163.2 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* n’est pas de nature criminelle, mais elle n’entraîne aucune « véritable conséquence pénale ». La véritable conséquence pénale s’entend de la peine d’emprisonnement ou de l’amende qui, compte tenu de son importance et d’autres considérations pertinentes, est infligée dans le but de réparer le tort causé à la société en général plutôt que d’assurer l’observation de la loi. Une sanction pécuniaire peut ou non constituer une véritable conséquence pénale. C’est le cas lorsque, par son objet ou son effet, elle est punitive. Pour le savoir, il faut tenir compte de choses comme le montant de l’amende, son destinataire, le fait que son importance tient à des considérations réglementaires plutôt qu’à des principes de détermination de la peine en matière criminelle, et le fait que la sanction stigmatise ou non.

En l’espèce, la pénalité infligée à G ne constitue pas une véritable conséquence pénale, car son montant élevé reflète l’objectif de décourager des actes comme ceux qui ont été accomplis. La Cour de l’impôt a conclu que G avait rédigé et signé une opinion juridique qu’elle savait lacunaire et trompeuse en ce qu’elle y affirmait avoir examiné des documents à l’appui qui, en réalité, ne lui avaient jamais été remis. Plus tard, lorsqu’elle a signé les reçus de dons pour l’organisme de bienfaisance, elle a décidé de se fier à sa propre opinion juridique qu’elle savait incomplète. En bref, la Cour de l’impôt a conclu que la conduite de G témoignait d’une indifférence totale à l’égard de la loi et de la question de savoir si celle-ci était respectée ou non, ou d’un aveuglement volontaire.

Per Abella, Karakatsanis and Wagner JJ.: There is no ambiguity in the text of s. 19.2 of the *Tax Court of Canada Act*. It explicitly states that the court shall not adjudge a law to be invalid, inapplicable or inoperative unless the notice requirements are satisfied. Because G failed to satisfy those requirements, the Tax Court judge was not entitled to deal with the constitutional issue. This Court, however, has the discretion to entertain new issues. The question in this case, therefore, is how that discretion should be exercised when the new issue raised is a constitutional one which was subject to a mandatory notice requirement in the court or tribunal of first instance. The existence of such a notice requirement argues for the discretion being a very narrow one which should only sparingly be exercised to avoid the practice and perception that such mandatory provisions can be circumvented by raising constitutional arguments as new issues and giving notice for the first time in this Court.

As this Court explained in *Eaton v. Brant County Board of Education*, [1997] 1 S.C.R. 241, provisions that require litigants to file notice of a constitutional question serve two central purposes: extending a full opportunity to governments to defend their legislation and ensuring that an evidentiary record that is the result of thorough examination is before the court.

Eaton remains the only case in which this Court has explicitly and fully considered the policy and evidentiary consequences of the failure to give the requisite notice of a constitutional issue in the court or tribunal where it was required. With the exception of cases where *de facto* notice was given or the Attorneys General consented to proceeding in the absence of notice, the Court concluded that such notice provisions were mandatory and failure to give the notice invalidates a decision made in its absence. There was, the Court held, no need to show actual prejudice since absence of notice is in itself prejudicial to the public interest. Prejudice is assumed from the failure to give notice since it means that a party entitled to make representations has been denied the opportunity to do so.

In *Eaton*, this Court declined to hear the constitutional issue because the required notice had not been given in previous proceedings. There is no suggestion in any subsequent decision of this Court that the notice issue was wrongly decided in *Eaton*. As a result, as *Eaton* directs,

Les juges Abella, Karakatsanis et Wagner : Le texte de l'art. 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* est sans équivoque. Il prévoit explicitement qu'une loi ne peut être déclarée invalide, inapplicable ou sans effet que s'il a été satisfait à l'exigence d'un avis. Comme G n'a pas satisfait à cette exigence, le juge de la Cour de l'impôt n'avait pas compétence pour entreprendre l'étude de la question constitutionnelle. La Cour possède toutefois un pouvoir discrétionnaire qui lui permet d'entendre de nouvelles questions. Il s'agit donc en l'espèce de déterminer comment ce pouvoir doit être exercé lorsque la nouvelle question soulevée est de nature constitutionnelle et qu'elle exige la signification d'un avis en première instance. L'exigence d'un avis appuie la thèse de l'existence d'un pouvoir discrétionnaire très limité que la Cour doit exercer avec circonspection afin d'éviter que ne se généralise le contournement de dispositions obligatoires — ou l'impression que l'on peut les contourner — par la formulation d'arguments constitutionnels qualifiés de questions nouvelles et la signification d'un premier avis devant la Cour.

Dans l'arrêt *Eaton c. Conseil scolaire du comté de Brant*, [1997] 1 R.C.S. 241, notre Cour a expliqué que la disposition qui exige d'un plaideur qu'il dépose un avis de question constitutionnelle a deux objectifs principaux : donner aux gouvernements une occasion véritable de défendre la validité de leurs lois et faire en sorte que le tribunal dispose d'un dossier de preuve complet qui résulte d'un examen en profondeur.

L'arrêt *Eaton* demeure le seul arrêt dans lequel la Cour a examiné de manière explicite et approfondie les conséquences sur le plan de la politique générale et de la preuve de l'omission de donner l'avis de question constitutionnelle requis devant la juridiction qui l'exige. Sauf les cas dans lesquels l'avis a été donné *de facto* ou les procureurs généraux ont consenti à l'examen de la question malgré l'absence d'avis, la Cour a estimé que la disposition en cause impose une obligation et que l'omission de donner l'avis invalide la décision rendue en son absence. Elle a ajouté qu'il n'est pas nécessaire de prouver l'existence d'un préjudice puisque l'absence d'avis est préjudiciable en soi à l'intérêt public. L'omission de donner l'avis fait présumer le préjudice car elle empêche une partie qui y a droit de faire valoir son point de vue.

Dans l'arrêt *Eaton*, la Cour a refusé d'entreprendre l'étude de la question constitutionnelle parce que l'avis requis n'avait pas été donné dans les instances antérieures. Aucun autre arrêt ultérieur de la Cour ne permet de conclure que la question de l'avis a fait l'objet d'une

the mandatory language of s. 19.2 of the *Tax Court of Canada Act* and its underlying policy rationales support the conclusion that this Court should not, absent exceptional circumstances, adjudicate the constitutionality of s. 163.2 of the *Income Tax Act* in the absence of notice in the Tax Court.

Notice provisions play a particularly crucial role in *Charter* litigation, where, if an applicant successfully establishes a violation of an enumerated right, the burden shifts to the government to demonstrate on a balance of probabilities that the legislation in question is justified under s. 1 of the *Charter*. Notice provisions therefore protect the public interest by giving Attorneys General an opportunity to present evidence so that a court can assess the constitutionality of the law fully and fairly. Bypassing this crucial evidentiary step in a first instance forum where the evidence can be properly tested and challenged, erodes not only the credibility of the outcome, but also public confidence that *Charter* compliance will be robustly reviewed. And notice is essential not just for the Attorney General whose legislation is being challenged, but also for the other Attorneys General whose legislation may be incidentally affected by the outcome of the case and who, as a result, may wish to intervene. Prejudice to the public is presumed from the failure to have full *Charter* scrutiny when it is first required. The central role notice provisions play in our constitutional democracy is reflected in the fact that every province and territory has a law requiring that notice of a constitutional question be served on the provincial and territorial Attorneys General, and, at times, also requiring that the Attorney General of Canada be served.

The failure to notify Attorneys General in the forum where notice is required and doing so only for the first time in *this* Court undermines the purposes underlying the notice provisions. Most significantly, it undermines public confidence because it extinguishes the legislative assurances that this Court will have the benefit of a complete and tested record when scrutinizing the constitutionality of legislation.

Moreover, if this Court arrogates to itself a broad authority to retroactively remedy a failure to give notice in the Tax Court where it is required, the mandatory

décision erronée dans *Eaton*. Partant, comme le prescrit cet arrêt, le libellé impératif de l'art. 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* et les considérations de politique générale qui le sous-tendent appuient la conclusion selon laquelle, sauf circonstances exceptionnelles, la Cour ne doit pas se prononcer sur la constitutionnalité de l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* étant donné l'absence d'un avis en Cour de l'impôt.

L'exigence législative d'un avis joue un rôle particulièrement vital dans une affaire relative à la *Charte*, car si le plaideur établit l'atteinte à un droit énuméré, il appartient alors à l'État de prouver, selon la prépondérance des probabilités, que la disposition en cause est justifiée au regard de l'article premier de la *Charte*. L'exigence législative d'un avis protège l'intérêt public en permettant aux procureurs généraux de présenter des éléments de preuve afin que le tribunal puisse examiner la constitutionnalité de la disposition de manière complète et équitable. Contourner cette étape cruciale sur le plan de la preuve en première instance, où les éléments offerts peuvent être dûment vérifiés et contestés, compromet non seulement la crédibilité de la décision, mais aussi la confiance des citoyens dans le contrôle constitutionnel rigoureux des lois. L'avis s'impose vis-à-vis non seulement du procureur général du ressort dont la disposition législative est contestée, mais aussi des procureurs généraux des autres ressorts dont les dispositions législatives peuvent être touchées de manière incidente par l'issue de l'affaire et qui, de ce fait, peuvent souhaiter intervenir. Le préjudice subi par le public est présumé puisqu'un examen approfondi des dispositions au regard de la *Charte* n'a pas eu lieu alors qu'il s'imposait dans l'instance antérieure. Dans notre démocratie constitutionnelle, le rôle capital de l'avis se traduit par l'existence, dans chacune des provinces et dans chacun des territoires, d'une disposition exigeant qu'un avis de question constitutionnelle soit signifié aux procureurs généraux des provinces et des territoires et, parfois, au procureur général du Canada.

Le fait de ne pas avoir signifié un avis aux procureurs généraux devant la juridiction qui l'exigeait et d'en avoir signifié un pour la première fois devant *notre* Cour porte atteinte à la raison d'être des dispositions en cause. Mais surtout, il en résulte une brèche dans la confiance du public puisqu'il y a anéantissement des garanties légales censées faire en sorte que la Cour dispose d'un dossier de preuve complet et vérifié pour se prononcer sur la constitutionnalité de dispositions législatives.

Qui plus est, si la Cour s'attribuait un large pouvoir de remédier rétroactivement à l'omission de donner l'avis requis en Cour de l'impôt, le caractère obligatoire

character of s. 19.2 is eroded. Permitting the artifice of notice at this Court to replace notice in the forum from which an appeal is taken would, in effect, permit parties to do an “end run” around these mandatory notice provisions. Such an approach would have the effect of replacing *Eaton*’s presumption of prejudice with an assumption of no prejudice if notice is *eventually* given in this Court. Not only does this send the message that compliance with mandatory notice provisions is merely optional, it also has the effect of making them essentially discretionary.

The mandatory wording of the *Tax Court of Canada Act* and the policy reasons underlying notice provisions therefore lead to the conclusion that, in addition to the two exceptions set out in *Eaton* — *de facto* notice and the consent of the Attorneys General — absent exceptional circumstances, this Court should not entertain a constitutional argument where notice was not properly provided in the court or tribunal of first instance. Exceptional circumstances include those where the constitutional issue has an overwhelming urgency or public importance that justifies hearing it in this Court, or where the party bringing the constitutional challenge had little choice but to raise it for the first time in this Court.

In this case, G failed to serve notice of a constitutional question before the Tax Court. She once again failed to serve the notice required by s. 57 of the *Federal Courts Act* in proceedings before the Federal Court of Appeal. Before this Court, G filed notice for the first time. She attempted to bring her case outside the scope of s. 19.2 by arguing that she was merely asserting her *Charter* rights, as opposed to seeking a declaration of invalidity, inapplicability or inoperability. Having raised a constitutional argument, however, G was bound by the notice requirements that govern its determination. The protections set out in s. 11 of the *Charter* cannot simply be read into the regulatory scheme without rendering s. 163.2 invalid, inapplicable or inoperative. The *Income Tax Act* provides a set of procedures and processes that are distinct from those set out in the *Criminal Code*. Section 34(2) of the *Interpretation Act*, as a result, does not apply.

Neither exception from *Eaton* applies in this case. Nor are there any exceptional circumstances: there is no particular urgency or overwhelming public importance that distinguishes this case from other constitutional cases,

de l’art. 19.2 serait affaibli. Permettre le stratagème qui consiste à substituer l’avis devant notre Cour à celui requis par le tribunal dont la décision est portée en appel reviendrait en fait à permettre au plaideur de passer outre aux dispositions obligatoires en cause. Ce serait aussi écarter la présomption de préjudice reconnue dans *Eaton* au bénéfice d’un postulat d’absence de préjudice lorsqu’un avis est *finale*ment signifié devant notre Cour. Ce serait non seulement transmettre le message que l’observation des dispositions exigeant l’avis est purement facultative, mais aussi conférer à cette obligation un caractère essentiellement optionnel.

Les termes impératifs employés dans la *Loi sur la Cour canadienne de l’impôt* et les raisons de principe qui sous-tendent les dispositions sur l’avis mènent donc à la conclusion que, outre les deux exceptions reconnues dans *Eaton* — l’avis *de facto* et le consentement des procureurs généraux —, la Cour ne doit pas, sauf circonstances exceptionnelles, connaître d’une question constitutionnelle alors qu’un avis n’a pas dûment été donné en première instance. Au nombre des circonstances exceptionnelles, mentionnons l’urgence extrême ou l’importance publique de trancher la question constitutionnelle qui justifie la Cour de l’entendre ou l’absence d’un autre choix, pour la partie en cause, que celui de soulever la question constitutionnelle pour la première fois devant la Cour.

Dans la présente affaire, G n’a pas signifié d’avis de question constitutionnelle en Cour de l’impôt. Elle ne l’a pas fait non plus en Cour d’appel fédérale, alors que l’art. 57 de la *Loi sur les Cours fédérales* l’exigeait. Elle l’a fait pour la première fois devant notre Cour. Elle a tenté d’échapper à l’application de l’art. 19.2 en soutenant qu’elle faisait seulement valoir ses droits constitutionnels, par opposition à demander que la disposition attaquée soit déclarée invalide, inapplicable ou sans effet. Mais comme elle a soulevé un argument constitutionnel, elle était tenue au respect des exigences procédurales applicables pour que la cour saisie puisse se prononcer. On ne peut tout bonnement intégrer les garanties de l’art. 11 de la *Charte* au régime de réglementation sans rendre l’art. 163.2 invalide, inapplicable ou sans effet. La *Loi de l’impôt sur le revenu* prévoit un ensemble de procédures et de processus qui diffèrent de ceux du *Code criminel*. Le paragraphe 34(2) de la *Loi d’interprétation* ne s’applique donc pas.

Ni l’une ni l’autre des exceptions de l’arrêt *Eaton* ne s’appliquent en l’espèce. Il n’existe pas non plus de circonstances exceptionnelles : nulle urgence particulière ou importance manifeste pour le public ne distingue la

and there is virtually no explanation for why notice was not given where required in the prior proceedings.

At the Tax Court, the Attorney General of Canada objected to G's constitutional argument, arguing that notice was required. Neither the Attorney General of Canada, nor the provincial Attorneys General whose own regulatory schemes could clearly be affected by the outcome, had the opportunity to fully participate in building the necessary evidentiary record before the Tax Court. And two of the three Attorneys General who participated in this Court objected to the failure to provide notice at the Tax Court. Far from conceding that there was no prejudice, the Attorney General of Canada in fact insisted that there was prejudice to the public from the failure to provide notice. The burden of showing the contrary is on G, not on the Attorneys General. Moreover, it is impossible in the absence of a full evidentiary record and argument, to conclude that this Court has the benefit of full developed reasons for judgment on the constitutional point from both of the courts below.

To consider the constitutional issue in this case, as the majority does, essentially means that it could be exercised in any case where the Court is sufficiently attracted by the constitutional issue, notwithstanding the public importance of notice provisions, the wording of s. 19.2, and the binding precedent of *Eaton*. G knew that the Attorney General of Canada had objected to her failure to file notice before the Tax Court when she made her closing argument, yet even in the Federal Court of Appeal, she failed to file the required notice. Essentially, she took the risk of gambling with public resources, rather than simply complying with plain statutory requirements.

Cases Cited

By Rothstein and Cromwell JJ.

Applied: *R. v. Wigglesworth*, [1987] 2 S.C.R. 541; *Martineau v. M.N.R.*, 2004 SCC 81, [2004] 3 S.C.R. 737; **discussed:** *Eaton v. Brant County Board of Education*, [1997] 1 S.C.R. 241; **referred to:** *Morine v. Parker (L & J) Equipment Inc.*, 2001 NSCA 53, 193 N.S.R. (2d) 51; *Mohr v. North American Life Assurance Co.*, [1941] 1 D.L.R. 427; *Citation Industries Ltd. v. C.J.A., Loc. 1928* (1988), 53 D.L.R. (4th) 360; *R. v. Brown*, [1993] 2 S.C.R. 918; *Corporation professionnelle des médecins du Québec v. Thibault*, [1988] 1 S.C.R. 1033; *Performance*

présente espèce d'une autre affaire constitutionnelle, et aucune explication de l'absence d'avis dans les instances antérieures n'a pour ainsi dire été offerte.

En Cour de l'impôt, le procureur général du Canada s'est opposé à la thèse constitutionnelle de G au motif qu'un avis aurait dû être donné. Ni lui ni les procureurs généraux des provinces dont les régimes de réglementation pouvaient nettement être touchés par la décision n'ont eu la possibilité de participer pleinement à la confection du dossier de preuve nécessaire en Cour de l'impôt. D'ailleurs, deux des trois procureurs généraux ayant pris part à l'instance devant notre Cour ont dénoncé l'absence d'avis en Cour de l'impôt. Loin de concéder qu'aucun préjudice n'avait été causé en l'espèce, le procureur général du Canada a insisté sur le fait que cette omission *avait causé* un préjudice au public. Il incombe à G, non aux procureurs généraux, de prouver le contraire. En outre, faute d'un dossier de preuve complet sur lequel les parties ont débattu, il est impossible de conclure que la Cour dispose de motifs de jugement détaillés des deux juridictions inférieures sur la question constitutionnelle.

Examiner la question constitutionnelle en l'espèce comme le préconisent les juges majoritaires ferait essentiellement en sorte que la Cour puisse exercer son pouvoir discrétionnaire chaque fois qu'une question constitutionnelle l'interpelle, indépendamment de l'importance pour le public des dispositions en matière d'avis, du libellé de l'art. 19.2 et du caractère obligatoire de l'arrêt *Eaton*. Lorsqu'elle a présenté son exposé final, G savait que le procureur général avait dénoncé son omission de déposer un avis devant la Cour de l'impôt. Pourtant, même en Cour d'appel fédérale, elle n'a pas déposé l'avis requis. En somme, elle a fait le pari d'aller de l'avant au risque de porter atteinte aux ressources publiques au lieu de simplement respecter les exigences claires de la loi.

Jurisprudence

Citée par les juges Rothstein et Cromwell

Arrêts appliqués : *R. c. Wigglesworth*, [1987] 2 R.C.S. 541; *Martineau c. M.R.N.*, 2004 CSC 81, [2004] 3 R.C.S. 737; **arrêt analysé :** *Eaton c. Conseil scolaire du comté de Brant*, [1997] 1 R.C.S. 241; **arrêts mentionnés :** *Morine c. Parker (L & J) Equipment Inc.*, 2001 NSCA 53, 193 N.S.R. (2d) 51; *Mohr c. North American Life Assurance Co.*, [1941] 1 D.L.R. 427; *Citation Industries Ltd. c. C.J.A., Loc. 1928* (1988), 53 D.L.R. (4th) 360; *R. c. Brown*, [1993] 2 R.C.S. 918; *Corporation professionnelle des médecins du Québec c. Thibault*, [1988]

Industries Ltd. v. Sylvan Lake Golf & Tennis Club Ltd., 2002 SCC 19, [2002] 1 S.C.R. 678; *Bank of Montreal v. Hall* (1985), 46 Sask. R. 182, rev'd [1990] 1 S.C.R. 121; *Artell Developments Ltd. v. 677950 Ontario Ltd.*, [1993] 2 S.C.R. 443, aff'g (1992), 93 D.L.R. (4th) 334; *Tseshah v. British Columbia*, S.C.C., No. 23234, May 2, 1994 (*Bulletin of Proceedings of the Supreme Court of Canada*, 1994, p. 756), notice of discontinuance filed, [1995] 1 S.C.R. xi; *Penetanguishene Mental Health Centre v. Ontario (Attorney General)*, 2004 SCC 20, [2004] 1 S.C.R. 498, rev'g (2001), 158 C.C.C. (3d) 325; *Pinet v. St. Thomas Psychiatric Hospital*, 2004 SCC 21, [2004] 1 S.C.R. 528, rev'g 2002 CanLII 16257; *Kirkbi AG v. Ritvik Holdings Inc.*, 2005 SCC 65, [2005] 3 S.C.R. 302; *Marine Services International Ltd. v. Ryan Estate*, 2013 SCC 44, [2013] 3 S.C.R. 53, rev'g 2011 NLCA 42, 308 Nfld. & P.E.I.R. 1; *Bell ExpressVu Limited Partnership v. Rex*, 2002 SCC 42, [2002] 2 S.C.R. 559; *R. v. Kapp*, 2008 SCC 41, [2008] 2 S.C.R. 483; *Hryniak v. Mauldin*, 2014 SCC 7, [2014] 1 S.C.R. 87; *R. v. Shubley*, [1990] 1 S.C.R. 3; *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627; *Venne v. The Queen*, [1984] C.T.C. 223; *Sirois (L.C.) v. Canada*, 1995 CarswellNat 555 (WL Can.); *Keller v. Canada*, 1995 CarswellNat 569 (WL Can.); *Sidhu v. R.*, 2004 TCC 174, [2004] 2 C.T.C. 3167; *Canada (Attorney General) v. United States Steel Corp.*, 2011 FCA 176, 333 D.L.R. (4th) 1; *Rowan v. Ontario Securities Commission*, 2012 ONCA 208, 110 O.R. (3d) 492; *Lavallee v. Alberta Securities Commission*, 2010 ABCA 48, 474 A.R. 295; *Canada (Commissioner of Competition) v. Chatr Wireless Inc.*, 2013 ONSC 5315, 288 C.R.R. (2d) 297.

By Abella and Wagner JJ.

Applied: *Eaton v. Brant County Board of Education*, [1997] 1 S.C.R. 241; **referred to:** *R. v. Wigglesworth*, [1987] 2 S.C.R. 541; *Corbiere v. Canada (Minister of Indian and Northern Affairs)*, [1999] 2 S.C.R. 203; *Canada (Attorney General) v. Bedford*, 2013 SCC 72, [2013] 3 S.C.R. 1101; *MacKay v. Manitoba*, [1989] 2 S.C.R. 357; *Northern Telecom Ltd. v. Communications Workers of Canada*, [1980] 1 S.C.R. 115; *Bekker v. Minister of National Revenue*, 2004 FCA 186, 323 N.R. 195; *B.C.T.F. v. British Columbia (Attorney General)*, 2009 BCSC 436, 94 B.C.L.R. (4th) 267; *Paluska v. Cava* (2002), 59 O.R. (3d) 469; *Maurice v. Crédit Trans Canada Ltée*, [1996] R.J.Q. 894; *R. v. Nome*, 2010 SKCA 147, 362 Sask. R. 241; *D.N. v. New Brunswick (Minister of Health and Community Services)* (1992), 127 N.B.R. (2d) 383; *Gitxsan*

1 R.C.S. 1033; *Performance Industries Ltd. c. Sylvan Lake Golf & Tennis Club Ltd.*, 2002 CSC 19, [2002] 1 R.C.S. 678; *Bank of Montreal c. Hall* (1985), 46 Sask. R. 182, inf. par [1990] 1 R.C.S. 121; *Artell Developments Ltd. c. 677950 Ontario Ltd.*, [1993] 2 R.C.S. 443, conf. (1992), 93 D.L.R. (4th) 334; *Tseshah c. Colombie-Britannique*, C.S.C., n° 23234, 2 mai 1994 (*Bulletin des procédures de la Cour suprême du Canada*, 1994, p. 756), avis de désistement produit, [1995] 1 R.C.S. xi; *Centre de santé mentale de Penetanguishene c. Ontario (Procureur général)*, 2004 CSC 20, [2004] 1 R.C.S. 498, inf. (2001), 158 C.C.C. (3d) 325; *Pinet c. St. Thomas Psychiatric Hospital*, 2004 CSC 21, [2004] 1 R.C.S. 528, inf. 2002 CanLII 16257; *Kirkbi AG c. Gestions Ritvik Inc.*, 2005 CSC 65, [2005] 3 R.C.S. 302; *Marine Services International Ltd. c. Ryan (Succession)*, 2013 CSC 44, [2013] 3 R.C.S. 53, inf. 2011 NLCA 42, 308 Nfld. & P.E.I.R. 1; *Bell ExpressVu Limited Partnership c. Rex*, 2002 CSC 42, [2002] 2 R.C.S. 559; *R. c. Kapp*, 2008 CSC 41, [2008] 2 R.C.S. 483; *Hryniak c. Mauldin*, 2014 CSC 7, [2014] 1 R.C.S. 87; *R. c. Shubley*, [1990] 1 R.C.S. 3; *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; *Venne c. Canada (ministre du Revenu national — M.R.N.)*, [1984] A.C.F. n° 314 (QL); *Sirois (L.C.) c. Canada*, 1995 CarswellNat 1974 (WL Can.); *Keller c. Canada*, 1995 CarswellNat 569 (WL Can.); *Sidhu c. La Reine*, 2004 CCI 174; *Canada (Procureur général) c. United States Steel Corp.*, 2011 CAF 176; *Rowan c. Ontario Securities Commission*, 2012 ONCA 208, 110 O.R. (3d) 492; *Lavallee c. Alberta Securities Commission*, 2010 ABCA 48, 474 A.R. 295; *Canada (Commissioner of Competition) c. Chatr Wireless Inc.*, 2013 ONSC 5315, 288 C.R.R. (2d) 297.

Citée par les juges Abella et Wagner

Arrêt appliqué : *Eaton c. Conseil scolaire du comté de Brant*, [1997] 1 R.C.S. 241; **arrêts mentionnés :** *R. c. Wigglesworth*, [1987] 2 R.C.S. 541; *Corbiere c. Canada (Ministre des Affaires indiennes et du Nord canadien)*, [1999] 2 R.C.S. 203; *Canada (Procureur général) c. Bedford*, 2013 CSC 72, [2013] 3 R.C.S. 1101; *MacKay c. Manitoba*, [1989] 2 R.C.S. 357; *Northern Telecom Ltée c. Travailleurs en communication du Canada*, [1980] 1 R.C.S. 115; *Bekker c. Canada*, 2004 CAF 186; *B.C.T.F. c. British Columbia (Attorney General)*, 2009 BCSC 436, 94 B.C.L.R. (4th) 267; *Paluska c. Cava* (2002), 59 O.R. (3d) 469; *Maurice c. Crédit Trans Canada Ltée*, [1996] R.J.Q. 894; *R. c. Nome*, 2010 SKCA 147, 362 Sask. R. 241; *D.N. c. New Brunswick (Minister of Health and Community Services)* (1992), 127 R.N.-B. (2^e) 383; *Gitxsan Treaty Society c. Hospital Employees' Union*,

Treaty Society v. Hospital Employees' Union, [2000] 1 F.C. 135; *Mercier v. Canada (Correctional Service)*, 2010 FCA 167, [2012] 1 F.C.R. 72; *R. v. Lord*, 2011 BCCA 295, 307 B.C.A.C. 285; *Ardoch Algonquin First Nation v. Canada (Attorney General)*, 2003 FCA 473, [2004] 2 F.C.R. 108; *R. v. Brown*, [1993] 2 S.C.R. 918; *Quan v. Cusson*, 2009 SCC 62, [2009] 3 S.C.R. 712; *Re:Sound v. Motion Picture Theatre Associations of Canada*, 2012 SCC 38, [2012] 2 S.C.R. 376; *Canadian Union of Public Employees, Local 963 v. New Brunswick Liquor Corp.*, [1979] 2 S.C.R. 227; *Reference re Remuneration of Judges of the Provincial Court of Prince Edward Island*, [1997] 3 S.C.R. 3; *Morine v. Parker (L & J) Equipment Inc.*, 2001 NSCA 53, 193 N.S.R. (2d) 51; *Kirkbi AG v. Ritvik Holdings Inc.*, 2005 SCC 65, [2005] 3 S.C.R. 302; *Penetanguishene Mental Health Centre v. Ontario (Attorney General)*, 2004 SCC 20, [2004] 1 S.C.R. 498; *Pinet v. St. Thomas Psychiatric Hospital*, 2004 SCC 21, [2004] 1 S.C.R. 528; *Marine Services International Ltd. v. Ryan Estate*, 2013 SCC 44, [2013] 3 S.C.R. 53.

Statutes and Regulations Cited

Banks and Banking Law Revision Act, 1980, S.C. 1980-81-82-83, c. 40, s. 178(3).
Canadian Charter of Rights and Freedoms, ss. 1, 11, 15, 25.
Code of Civil Procedure, CQLR, c. C-25, art. 95.
Competition Act, R.S.C. 1985, c. C-34, s. 36, Part VI.
Constitution Act, 1867, s. 92(15).
Constitutional Question Act, R.S.B.C. 1996, c. 68, s. 8.
Constitutional Questions Act, C.C.S.M., c. C180, s. 7(2).
Constitutional Questions Act, R.S.N.S. 1989, c. 89, s. 10(2).
Constitutional Questions Act, R.S.Y. 2002, c. 39, s. 2(1).
Constitutional Questions Act, 2012, S.S. 2012, c. C-29.01, s. 13.
Controlled Drugs and Substances Act, S.C. 1996, c. 19.
Courts of Justice Act, R.S.O. 1990, c. C.43, s. 109.
Criminal Code, R.S.C. 1985, c. C-46.
Federal Courts Act, R.S.C. 1985, c. F-7, s. 57(1).
Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), Part I, Division I, ss. 163(2), 163.2, 165, 169, Part XV, ss. 220(3.1), 238, 239, 244.
Interpretation Act, R.S.C. 1985, c. I-21, s. 34(2).
Investment Canada Act, R.S.C. 1985, c. 28 (1st Supp.).
Judicature Act, R.S.A. 2000, c. J-2, s. 24(1).
Judicature Act, R.S.N.B. 1973, c. J-2, s. 22(3).
Judicature Act, R.S.N.L. 1990, c. J-4, s. 57.
Judicature Act, R.S.N.W.T. 1988, c. J-1, s. 59(2).
Judicature Act, S.N.W.T. (Nu.) 1998, c. 34, s. 58(1).

[2000] 1 C.F. 135; *Mercier c. Canada (Service correctionnel)*, 2010 CAF 167, [2012] 1 R.C.F. 72; *R. c. Lord*, 2011 BCCA 295, 307 B.C.A.C. 285; *Première nation algonquienne d'Ardoch c. Canada (Procureur général)*, 2003 CAF 473, [2004] 2 R.C.F. 108; *R. c. Brown*, [1993] 2 R.C.S. 918; *Quan c. Cusson*, 2009 CSC 62, [2009] 3 R.C.S. 712; *Ré:Sonnie c. Fédération des associations de propriétaires de cinémas du Canada*, 2012 CSC 38, [2012] 2 R.C.S. 376; *Syndicat canadien de la Fonction publique, section locale 963 c. Société des alcools du Nouveau-Brunswick*, [1979] 2 R.C.S. 227; *Renvoi relatif à la rémunération des juges de la Cour provinciale de l'Île-du-Prince-Édouard*, [1997] 3 R.C.S. 3; *Morine c. Parker (L & J) Equipment Inc.*, 2001 NSCA 53, 193 N.S.R. (2d) 51; *Kirkbi AG c. Gestions Ritvik Inc.*, 2005 CSC 65, [2005] 3 R.C.S. 302; *Centre de santé mentale de Penetanguishene c. Ontario (Procureur général)*, 2004 CSC 20, [2004] 1 R.C.S. 498; *Pinet c. St. Thomas Psychiatric Hospital*, 2004 CSC 21, [2004] 1 R.C.S. 528; *Marine Services International Ltd. c. Ryan (Succession)*, 2013 CSC 44, [2013] 3 R.C.S. 53.

Lois et règlements cités

Charte canadienne des droits et libertés, art. 1, 11, 15, 25.
Code criminel, L.R.C. 1985, c. C-46.
Code de procédure civile, RLRQ, c. C-25, art. 95.
Constitutional Question Act, R.S.B.C. 1996, c. 68, art. 8.
Constitutional Questions Act, R.S.N.S. 1989, c. 89, art. 10(2).
Judicature Act, R.S.A. 2000, c. J-2, art. 24(1).
Judicature Act, R.S.N.L. 1990, c. J-4, art. 57.
Judicature Act, S.P.E.I. 2008, c. J-2.1, art. 49(1).
Limitation of Civil Rights Act, R.S.S. 1978, c. L-16.
Loi constitutionnelle de 1867, art. 92(15).
Loi d'interprétation, L.R.C. 1985, c. I-21, art. 34(2).
Loi de 1980 remaniant la législation bancaire, L.C. 1980-81-82-83, c. 40, art. 178(3).
Loi de 2012 sur les questions constitutionnelles, L.S. 2012, c. C-29.01, art. 13.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.), partie I, section I, art. 163(2), 163.2, 165, 169, partie XV, art. 220(3.1), 238, 239, 244.
Loi réglementant certaines drogues et autres substances, L.C. 1996, c. 19.
Loi sur Investissement Canada, L.R.C. 1985, c. 28 (1^{er} suppl.).
Loi sur l'organisation judiciaire, L.R.N.-B. 1973, c. J-2, art. 22(3).
Loi sur l'organisation judiciaire, L.R.T.N.-O. 1988, c. J-1, art. 59(2).

Judicature Act, S.P.E.I. 2008, c. J-2.1, s. 49(1).
Limitation of Civil Rights Act, R.S.S. 1978, c. L-16.
Securities Act, R.S.A. 2000, c. S-4.
Securities Act, R.S.O. 1990, c. S.5, ss. 122(1), 127(1)9, 134(4).
Supreme Court Act, R.S.C. 1985, c. S-26, s. 43(1.1).
Tax Court of Canada Act, R.S.C. 1985, c. T-2, s. 19.2.
Workplace Health, Safety and Compensation Act, R.S.N.L. 1990, c. W-11.
Youth Criminal Justice Act, S.C. 2002, c. 1.

Loi sur l'organisation judiciaire, L.T.N.-O. (Nu.) 1998, c. 34, art. 58(1).
Loi sur la concurrence, L.R.C. 1985, c. C-34, art. 36, partie VI.
Loi sur la Cour canadienne de l'impôt, L.R.C. 1985, c. T-2, art. 19.2.
Loi sur la Cour suprême, L.R.C. 1985, c. S-26, art. 43(1.1).
Loi sur le système de justice pénale pour les adolescents, L.C. 2002, c. 1.
Loi sur les Cours fédérales, L.R.C. 1985, c. F-7, art. 57(1).
Loi sur les questions constitutionnelles, C.P.L.M., c. C180, art. 7(2).
Loi sur les questions constitutionnelles, L.R.Y. 2002, c. 39, art. 2(1).
Loi sur les tribunaux judiciaires, L.R.O. 1990, c. C.43, art. 109.
Loi sur les valeurs mobilières, L.R.O. 1990, c. S.5, art. 122(1), 127(1)9, 134(4).
Securities Act, R.S.A. 2000, c. S-4.
Workplace Health, Safety and Compensation Act, R.S.N.L. 1990, c. W-11.

Authors Cited

Aylward, Stephen, and Luisa Ritacca. "In Defence of Administrative Law: Procedural Fairness for Administrative Monetary Penalties" (2015), 28 *C.J.A.L.P.* 35.
 Brown, Henry S. *Supreme Court of Canada Practice 2015*, 15th ed. Toronto: Thomson/Carswell, 2014.
 Canada. Canada Revenue Agency. "Third-Party Civil Penalties", IC 01-1, September 18, 2001 (online: <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic01-1/ic01-1-e.pdf>).
 McLeod, Doug. "Facing the Consequences: Should the Charter Apply to Administrative Proceedings Involving Monetary Penalties?" (2012), 30 *N.J.C.L.* 59.
 Osborne, Philip H. *The Law of Torts*, 4th ed. Toronto: Irwin Law, 2011.
 Roach, Kent. *Criminal Law*, 5th ed. Toronto: Irwin Law, 2012.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal (Noël, Gauthier and Stratas J.J.A.), 2013 FCA 153, [2014] 4 F.C.R. 786, 285 C.R.R. (2d) 220, 298 C.C.C. (3d) 304, [2013] 5 C.T.C. 1, 360 D.L.R. (4th) 515, 2013 DTC 5113, 446 N.R. 154, [2013] F.C.J. No. 673 (QL), 2013 CarswellNat 1832 (WL Can.), setting aside a decision of Bédard J. of the Tax Court of Canada, 2012 TCC 287, 2012 DTC 1283, [2013]

Doctrine et autres documents cités

Aylward, Stephen, and Luisa Ritacca. « In Defence of Administrative Law : Procedural Fairness for Administrative Monetary Penalties » (2015), 28 *R.C.D.A.P.* 35.
 Brown, Henry S. *Supreme Court of Canada Practice 2015*, 15th ed., Toronto, Thomson/Carswell, 2014.
 Canada. Agence du revenu du Canada. « Pénalités administratives imposées à des tiers », IC 01-1, 18 septembre 2001 (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/ic01-1/ic01-1-f.pdf>).
 McLeod, Doug. « Facing the Consequences : Should the Charter Apply to Administrative Proceedings Involving Monetary Penalties? » (2012), 30 *R.N.D.C.* 59.
 Osborne, Philip H. *The Law of Torts*, 4th ed., Toronto, Irwin Law, 2011.
 Roach, Kent. *Criminal Law*, 5th ed., Toronto, Irwin Law, 2012.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale (les juges Noël, Gauthier et Stratas), 2013 CAF 153, [2014] 4 R.C.F. 786, 285 C.R.R. (2d) 220, 298 C.C.C. (3d) 304, [2013] 5 C.T.C. 1, 360 D.L.R. (4th) 515, 2013 DTC 5113, 446 N.R. 154, [2013] A.C.F. n° 673 (QL), 2013 CarswellNat 3428 (WL Can.), qui a infirmé la décision du juge Bédard de la Cour canadienne de l'impôt, 2012 CCI 287, 2012 DTC 1283,

1 C.T.C. 2007, [2012] T.C.J. No. 272 (QL), 2012 CarswellNat 3708 (WL Can.). Appeal dismissed.

Adam Aptowitzer, Alexandra Tzannidakis, Arthur B. C. Drache, Q.C., and Kenneth Jull, for the appellant.

Gordon Bourgard and Eric Noble, for the respondent.

S. Zachary Green, for the intervener the Attorney General of Ontario.

Written submissions only by *Abdou Thiaw*, for the intervener the Attorney General of Quebec.

Dominic C. Belley and Vincent Dionne, for the intervener Chartered Professional Accountants Canada.

Written submissions only by *Darryl Cruz, Brandon Kain and Kate Findlay*, for the intervener the Canadian Constitution Foundation.

The judgment of Rothstein, Cromwell, Moldaver and Gascon JJ. was delivered by

ROTHSTEIN AND CROMWELL JJ. —

I. Introduction

[1] Income tax law is notoriously complex and many taxpayers rely on tax advisors to help them comply. Given the important role played by tax advisors and other individuals involved in transactions affected by income tax considerations, Parliament enacted s. 163.2 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.) (“*ITA*”), which imposes monetary penalties on every person who makes a false statement that could be used by another person for the purpose of the Act.

[2] Julie Guindon, the appellant, was assessed penalties under s. 163.2(4) totalling \$546,747 in respect of false statements made by her in donation

[2013] 1 C.T.C. 2007, [2012] A.C.I. n° 272 (QL), 2012 CarswellNat 5562 (WL Can.). Pourvoi rejeté.

Adam Aptowitzer, Alexandra Tzannidakis, Arthur B. C. Drache, c.r., et Kenneth Jull, pour l’appelante.

Gordon Bourgard et Eric Noble, pour l’intimée.

S. Zachary Green, pour l’intervenant le procureur général de l’Ontario.

Argumentation écrite seulement par *Abdou Thiaw*, pour l’intervenante la procureure générale du Québec.

Dominic C. Belley et Vincent Dionne, pour l’intervenante Comptables professionnels agréés du Canada.

Argumentation écrite seulement par *Darryl Cruz, Brandon Kain et Kate Findlay*, pour l’intervenante Canadian Constitution Foundation.

Version française du jugement des juges Rothstein, Cromwell, Moldaver et Gascon rendu par

LES JUGES ROTHSTEIN ET CROMWELL —

I. Introduction

[1] Le droit de l’impôt sur le revenu est d’une complexité notoire, et de nombreux contribuables recourent aux services de conseillers fiscaux pour en observer les règles. Étant donné le rôle important de ces conseillers et d’autres personnes dans le cadre d’opérations auxquelles s’appliquent des considérations d’ordre fiscal, le Parlement a adopté l’art. 163.2 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.) (« *LIR* »), qui impose une sanction pécuniaire à toute personne qui fait un faux énoncé qu’un tiers pourrait utiliser dans le cadre de l’application de la Loi.

[2] L’appelante, Julie Guindon, a fait l’objet, sur le fondement du par. 163.2(4), de pénalités s’élevant au total à 546 747 \$ pour de faux énoncés sur

receipts issued by her on behalf of a charity which, it is alleged, she knew or would reasonably be expected to have known could be used by taxpayers to claim an unwarranted tax credit.

[3] Ms. Guindon says that the penalty imposed under s. 163.2(4) is criminal and that she is therefore a person “charged with an offence” who is entitled to the procedural safeguards provided for in s. 11 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*. Accordingly, she argues that the matter should not have proceeded in the Tax Court of Canada and that the penalty against her should be vacated.

[4] She was successful in the Tax Court of Canada but the Federal Court of Appeal set that decision aside. Her final appeal to this Court raises two issues, one procedural and one substantive. The procedural issue concerns the consequences of Ms. Guindon’s failure in the courts below to give the required notice of constitutional question in relation to her claims under s. 11 of the *Charter*. Proper notice has been given in this Court. The substantive issue is whether s. 163.2(4) creates a true criminal offence and therefore engages the protections provided for under s. 11.

[5] In our view, this Court has a well-established discretion, albeit one that is narrow and should be exercised sparingly, to address the merits of the constitutional issue when proper notice of constitutional question has been given in this Court, even though the issue was not properly raised in the courts below. We would exercise that discretion in this case. However, we would decide the substantive issue in favour of the respondent. In our view, proceedings under s. 163.2 are of an administrative nature. Ms. Guindon therefore is not a person “charged with an offence” and accordingly the protections under s. 11 of the *Charter* do not apply. In the result, we would dismiss the appeal.

des reçus officiels de dons qu’elle a délivrés au nom d’un organisme de bienfaisance et dont elle savait ou aurait dû raisonnablement savoir, allègue-t-on, qu’ils pourraient être utilisés par des contribuables pour l’obtention d’un crédit d’impôt injustifié.

[3] M^{me} Guindon affirme que la pénalité infligée en application du par. 163.2(4) est de nature criminelle, ce qui fait d’elle une « inculpé[e] » qui a droit aux garanties procédurales de l’art. 11 de la *Charte canadienne des droits et libertés*. Par conséquent, elle fait valoir que la Cour canadienne de l’impôt n’aurait pas dû être saisie de l’affaire et que la pénalité devrait être annulée.

[4] La Cour canadienne de l’impôt lui a donné raison, mais la Cour d’appel fédérale l’a déboutée. Le présent pourvoi soulève deux questions, une de procédure et une de fond. La question de procédure concerne les conséquences de l’omission de M^{me} Guindon de donner dûment avis, dans le cadre des instances devant les juridictions inférieures, de ses prétentions fondées sur l’art. 11 de la *Charte*. Un avis de question constitutionnelle a été dûment donné dans le cadre de la présente instance. La question de fond est celle de savoir si le par. 163.2(4) crée une véritable infraction criminelle et emporte ainsi l’application des protections de l’art. 11.

[5] Selon nous, la Cour possède un pouvoir discrétionnaire bien établi — quoique de portée limitée et devant être exercé avec modération — qui lui permet d’examiner la question constitutionnelle au fond lorsque l’avis requis est donné au stade du pourvoi, même si la question n’a pas été régulièrement soulevée devant les juridictions inférieures. Nous nous prononçons en faveur de l’exercice de ce pouvoir en l’espèce. Toutefois, nous inclinons à trancher la question de fond en faveur de l’intimée. Selon nous, les procédures découlant de l’application de l’art. 163.2 sont de nature administrative. M^{me} Guindon n’est donc pas une « inculpé[e] » au sens de l’art. 11 de la *Charte*, en sorte qu’elle ne bénéficie pas des protections que garantit cette disposition. Nous sommes donc d’avis de rejeter le pourvoi.

II. Facts and Judicial History

[6] Julie Guindon is a lawyer, practising mainly in the area of family law and wills and estates; she has no expertise in income tax law. In May 2001, she was approached by promoters of a leveraged donation program. Each participant in the program would acquire timeshare units of a resort in the Turks and Caicos Islands. The participants would donate these units to a charity at a fair market value greater than their cash payment for the timeshares. Ms. Guindon agreed, for a fee of \$1,000, to provide an opinion letter on the tax consequences of this program on the basis of a precedent provided by the promoters. She recommended that the promoters have a tax lawyer and an accountant review her opinion to ensure its accuracy, as the opinion did not fall within her field of expertise, but nonetheless provided the letter knowing that it was intended to be part of the promotional package for the scheme. She wrote that the transactions would be implemented based on supporting documents that she had been provided with and had reviewed. She had not reviewed the supporting documents.

[7] Ms. Guindon was also the president and administrator of a registered charity, Les Guides Franco-Canadiennes District d'Ottawa. In November 2001, this charity agreed to become the recipient of the donated timeshares. The promoters would then sell the timeshares on behalf of the charity which would receive a minimum of \$500 per unit sold.

[8] The scheme was a sham: no timeshare units were created and no transfers from the donors to the charity occurred. The promoters prepared 135 tax receipts, which were issued by the charity and signed by Ms. Guindon and the treasurer of the charity. The total receipted amount was \$3,972,775. The Minister of National Revenue disallowed the charitable donation tax credits claimed by the donors. On August 1, 2008, the Minister assessed Ms. Guindon for penalties under s. 163.2 of the

II. Faits et historique judiciaire

[6] Avocate, Julie Guindon exerce principalement en droit de la famille et en droit des successions. Elle ne possède aucune expertise dans le domaine de l'impôt sur le revenu. En mai 2001, les promoteurs d'un programme de dons financés par emprunt l'ont approchée. Chacun des participants au programme devait acquérir des parts de temps partagé d'un centre de villégiature situé dans les îles Turques-et-Caïques. Il faisait ensuite don des parts à un organisme de bienfaisance selon une juste valeur marchande supérieure à la somme versée au comptant pour en faire l'acquisition. Moyennant des honoraires de 1 000 \$, M^{me} Guindon a convenu de rédiger une opinion sur les conséquences fiscales du programme à partir d'un précédent fourni par les promoteurs. Elle a recommandé à ces derniers de soumettre son opinion à l'examen d'un avocat fiscaliste et d'un comptable pour en garantir l'exactitude, car le sujet ne relevait pas de son domaine d'expertise. Elle a néanmoins fourni l'opinion en sachant qu'elle serait insérée dans une trousse promotionnelle. Elle y indiquait que les opérations seraient effectuées conformément à la documentation qui lui avait été remise et qu'elle avait examinée. Or, elle n'avait pas examiné cette documentation.

[7] M^{me} Guindon était également présidente et administratrice d'un organisme de bienfaisance enregistré, Les Guides Franco-Canadiennes District d'Ottawa. En novembre 2001, cet organisme de bienfaisance a convenu de devenir bénéficiaire des parts de temps partagé ayant fait l'objet de dons. Les promoteurs devaient ensuite vendre les parts en son nom et lui verser un minimum de 500 \$ la part vendue.

[8] L'opération s'est révélée factice. Aucune part n'a été créée, et il n'y a eu aucun transfert des donateurs à l'organisme de bienfaisance. Les promoteurs ont préparé 135 reçus fiscaux officiels qui ont été délivrés par l'organisme de bienfaisance après que M^{me} Guindon et le trésorier de l'organisme y eurent apposé leurs signatures. La somme totale en cause s'élevait à 3 972 775 \$. Le ministre du Revenu national a refusé les crédits d'impôt pour dons de bienfaisance demandés par les donateurs.

ITA for each of the tax receipts issued on the basis that she knew, or would have known but for wilful disregard of the *ITA*, that the tax receipts constituted false statements.

[9] Ms. Guindon appealed this assessment to the Tax Court of Canada. Her counsel, for the first time, relied on s. 11 of the *Charter* during his oral submissions. It was submitted that s. 163.2 created a criminal offence and that, as a result, Ms. Guindon was a person “charged with an offence” entitled to the protections of s. 11 of the *Charter*. Her notice of appeal to the Tax Court did not raise any *Charter* issue and she did not provide notice of a constitutional question to the Attorney General of Canada and the provincial attorneys general as required by s. 19.2 of the *Tax Court of Canada Act*, R.S.C. 1985, c. T-2. The respondent objected to the *Charter* point being raised, but was overruled.

[10] The Tax Court found that Ms. Guindon’s conduct was culpable within the meaning of s. 163.2 of the *ITA*, but vacated the penalty assessment, ruling that the provision is both “by its very nature a criminal proceeding” and “involves a sanction that is a true penal consequence”: 2012 TCC 287, 2012 DTC 1283, at para. 53. However, the Tax Court also found that, if the penalty were a civil one, it would be applicable to Ms. Guindon, as she engaged in culpable conduct.

[11] Before the Federal Court of Appeal, Ms. Guindon failed to give notice of a constitutional question to the provincial and federal attorneys general. She argued that no notice of constitutional question was required as she was not questioning the “constitutional validity, applicability or operability” of s. 163.2 of the *ITA*: *Tax Court of Canada Act*, s. 19.2. Instead, she claimed that s. 34(2) of the *Interpretation Act*, R.S.C. 1985, c. I-21, operates such that s. 163.2 of the *ITA* can be interpreted in a constitutionally compliant manner. Section 34(2) reads:

Le 1^{er} août 2008, sur le fondement de l’art. 163.2 de la *LIR*, il a infligé à M^{me} Guindon une pénalité pour chacun des reçus fiscaux délivrés au motif qu’elle savait ou aurait dû savoir, n’eût été sa méconnaissance délibérée de la *LIR*, que les reçus fiscaux constituaient de faux énoncés.

[9] M^{me} Guindon a interjeté appel de la cotisation en Cour canadienne de l’impôt. Son avocat a invoqué pour la première fois l’art. 11 de la *Charte* au cours de sa plaidoirie. Il a soutenu que l’art. 163.2 créait une infraction criminelle, de sorte que M^{me} Guindon était une « inculpé[e] » et avait droit à ce titre aux protections de l’art. 11 de la *Charte*. L’avis d’appel à la Cour de l’impôt ne soulevait aucune question relative à la *Charte*, et nul avis d’une question constitutionnelle n’avait été signifié au procureur général du Canada et aux procureurs généraux des provinces comme l’exige l’art. 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l’impôt*, L.R.C. 1985, c. T-2. L’intimée s’est opposée à l’examen de la question constitutionnelle, mais son objection a été rejetée.

[10] La Cour de l’impôt conclut que M^{me} Guindon a eu une conduite coupable au sens de l’art. 163.2 de la *LIR*, mais elle annule la cotisation au motif que la disposition, « de par sa nature même, est une procédure criminelle » et qu’elle « est assortie d’une sanction qui est une véritable conséquence pénale » (2012 CCI 287, 2012 DTC 1283, par. 53). Elle ajoute cependant que si la pénalité était de nature administrative, elle s’appliquerait à M^{me} Guindon puisque cette dernière a eu une conduite coupable.

[11] En Cour d’appel fédérale, M^{me} Guindon a omis de signifier un avis de question constitutionnelle aux procureurs généraux fédéral et provinciaux. Elle a fait valoir que l’avis n’était pas requis puisqu’elle ne remettait pas en question « la validité, l’applicabilité ou l’effet » de l’art. 163.2 de la *LIR* (*Loi sur la Cour canadienne de l’impôt*, art. 19.2). Elle prétendait plutôt que le par. 34(2) de la *Loi d’interprétation*, L.R.C. 1985, c. I-21, permettait d’interpréter l’art. 163.2 de la *LIR* de manière à le rendre conforme à la Constitution. Le paragraphe 34(2) est libellé comme suit :

All the provisions of the *Criminal Code* [R.S.C. 1985, c. C-46] relating to indictable offences apply to indictable offences created by an enactment, and all the provisions of that Code relating to summary conviction offences apply to all other offences created by an enactment, except to the extent that the enactment otherwise provides.

By applying *Criminal Code* procedures to the penalty instead of the administrative procedures provided for in the *ITA*, the penalty in s. 163.2 can be preserved as a criminal offence.

[12] The Federal Court of Appeal allowed the appeal, set aside the judgment of the Tax Court, and restored the assessment against Ms. Guindon: 2013 FCA 153, [2014] 4 F.C.R. 786. Stratas J.A., writing for the court, found that Ms. Guindon's failure to serve notice of a constitutional question was fatal to the Tax Court's jurisdiction. He noted, however, that the Tax Court and the Federal Court of Appeal, if asked to do so, could have exercised their discretion to adjourn the appeal to allow a notice to be served to address that matter. Ms. Guindon did not make that request in either of the courts below. The Federal Court of Appeal nonetheless went on to address the substantive issue and concluded that s. 163.2 of the *ITA* is not a criminal offence and therefore does not engage s. 11 of the *Charter*.

[13] The Chief Justice stated the following constitutional questions:

1. Does s. 163.2 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), infringe s. 11 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?
2. If so, is the infringement a reasonable limit prescribed by law as can be demonstrably justified in a free and democratic society under s. 1 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?

[14] The result is that the Attorney General of Canada and all provincial and territorial attorneys general have been given formal notice of the constitutional issue which the appellant seeks to raise in this Court.

Sauf disposition contraire du texte créant l'infraction, les dispositions du *Code criminel* [L.R.C. 1985, c. C-46] relatives aux actes criminels s'appliquent aux actes criminels prévus par un texte et celles qui portent sur les infractions punissables sur déclaration de culpabilité par procédure sommaire s'appliquent à toutes les autres infractions créées par le texte.

Assujettie aux règles du *Code criminel* plutôt qu'aux règles administratives de la *LIR*, la pénalité de l'art. 163.2 pouvait être assimilée à une infraction criminelle.

[12] La Cour d'appel fédérale accueille l'appel, annule le jugement de la Cour de l'impôt et rétablit la cotisation (2013 CAF 153, [2014] 4 R.C.F. 786). S'exprimant avec l'accord de ses collègues, le juge Stratas conclut que l'omission de M^{me} Guindon de signifier un avis de question constitutionnelle a privé la Cour de l'impôt de toute compétence. Il fait cependant remarquer que la Cour de l'impôt et la Cour d'appel fédérale auraient pu, si on le leur avait demandé, exercer le pouvoir discrétionnaire qui leur permet d'ajourner l'audition de l'appel afin de permettre la signification de l'avis pour corriger la situation. M^{me} Guindon ne l'a demandé ni à l'une ni à l'autre. La Cour d'appel fédérale examine néanmoins la question de fond et opine que l'art. 163.2 de la *LIR* ne crée pas une infraction criminelle, de sorte qu'elle n'emporte pas l'application de l'art. 11 de la *Charte*.

[13] Le Juge en chef a formulé les questions constitutionnelles suivantes :

1. L'article 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.), viole-t-il l'art. 11 de la *Charte canadienne des droits et libertés*?
2. Dans l'affirmative, s'agit-il d'une violation constituant une limite raisonnable prescrite par une règle de droit et dont la justification peut se démontrer dans une société libre et démocratique au sens de l'article premier de la *Charte canadienne des droits et libertés*?

[14] Le procureur général du Canada ainsi que tous les procureurs généraux des provinces et des territoires ont donc reçu un avis formel des questions constitutionnelles dont l'appelante veut saisir notre Cour.

III. Analysis

A. *Notice*

[15] The first issue concerns the impact on this appeal of Ms. Guindon's failure to give notice, in the courts below, of the constitutional issue that she raised. We agree with the Federal Court of Appeal and our colleagues, Abella and Wagner JJ., that notice was required in this case. We also agree with our colleagues that, proper notice having now been given in this Court, we have a discretion to consider and decide the constitutional issue. We part company with our colleagues, however, on the question of whether we should exercise that discretion in this case. In our view, this is a compelling case to do so in light of an analysis and weighing of the relevant considerations that we will discuss in detail.

[16] To begin, we read *Eaton v. Brant County Board of Education*, [1997] 1 S.C.R. 241, differently than do our colleagues. *Eaton* was a case in which no notice or any equivalent had been given and the respondents had specifically disavowed the intention to raise the constitutionality of any provision. The Attorney General of Ontario relied on this position and made no submissions on the constitutionality of the statute in question and had no opportunity to adduce evidence or make submissions on this point. The Court of Appeal addressed the question *ex proprio motu*. In short, *Eaton* was a case of actual prejudice to the Attorney General and was expressly decided on that basis.

[17] The main legal debate in *Eaton* concerned conflicting authority about whether the absence of notice makes the decision invalid, as one strand of authority held, or whether the absence of notice makes the decision voidable upon a showing of prejudice, as held by the other strand. Sopinka J., writing for the Court on this point, expressly declined to decide between these two competing strands of authority. In other words, he did not foreclose the possibility that the constitutional issue

III. Analyse

A. *Avis*

[15] Le premier point en litige touche l'effet sur l'issue du présent pourvoi de l'omission de M^{me} Guindon, devant les juridictions inférieures, de donner avis des questions constitutionnelles qu'elle a soulevées. Nous convenons avec la Cour d'appel fédérale et nos collègues les juges Abella et Wagner que l'avis était nécessaire en l'espèce. Nous convenons également avec nos collègues que, l'avis requis ayant été donné devant notre Cour, un pouvoir discrétionnaire nous permet d'examiner les questions constitutionnelles et de statuer sur elles. Nous nous dissociions cependant de leur opinion quant à savoir si nous devrions ou non exercer ce pouvoir en l'espèce. À notre sens, il s'agit d'une affaire qui le commande au vu de l'analyse et de la pondération des considérations applicables dont nous faisons état ci-après en détail.

[16] D'abord, notre interprétation de l'arrêt *Eaton c. Conseil scolaire du comté de Brant*, [1997] 1 R.C.S. 241, diffère de celle de nos collègues. Dans cette affaire, aucun avis ou quelque équivalent n'avait été donné, et les intimés avaient expressément nié avoir l'intention d'invoquer l'inconstitutionnalité d'une disposition. Le procureur général de l'Ontario s'était fié à leur parole, n'avait pas présenté d'observations sur la constitutionnalité de la disposition en cause et n'avait pas eu l'occasion de produire une preuve ou de formuler des observations à l'appui. La Cour d'appel s'était saisie de la question de son propre chef et, pour résumer, sa décision tient expressément à ce que le procureur général a subi un préjudice réel.

[17] La principale question juridique en litige dans *Eaton* avait trait à la jurisprudence contradictoire quant à savoir si, comme certains l'estimaient, l'absence d'avis rendait la décision invalide ou si, comme d'autres le concluaient, elle rendait la décision annulable sur preuve de l'existence d'un préjudice. S'exprimant au nom de la Cour sur ce point, le juge Sopinka refuse expressément d'adhérer à l'un ou l'autre des deux courants jurisprudentiels contradictoires. En d'autres mots, il n'écarte pas la

could be decided even in the absence of notice. He wrote:

It is not, however, necessary to express a final opinion on these questions in that I am satisfied that under either strand of authority the decision of the Court of Appeal is invalid. No notice or any equivalent was given in this case and in fact the Attorney General and the courts had no reason to believe that the Act was under attack. Clearly, [the notice requirement] was not complied with and the Attorney General was seriously prejudiced by the absence of notice. [Emphasis added; para. 54.]

[18] Justices Abella and Wagner do not explain how a notice provision like the one in issue here can be mandatory, as they say that it is, and yet also be subject to exceptions that have no basis in the statutory language. In our respectful view, *Eaton* does not support our colleagues' approach.

[19] Before turning to the other points, we should be clear what the issue is and what it is not. The issue is *not* whether this Court (or for that matter the courts below) can proceed to adjudicate a constitutional question without notice ever having been given to the attorneys general. Notice requirements serve a vital purpose in ensuring that courts have a full evidentiary record before invalidating legislation and that governments are given the fullest opportunity to support the validity of legislation: see *Eaton*, at para. 48. Notice has now been given in this case. The question is one of whether this Court should address the matter now that notice has been given, not whether this Court or any other can proceed in the absence of notice: see, e.g., *Morine v. Parker (L & J) Equipment Inc.*, 2001 NSCA 53, 193 N.S.R. (2d) 51; *Mohr v. North American Life Assurance Co.*, [1941] 1 D.L.R. 427 (Sask. C.A.); *Citation Industries Ltd. v. C.J.A., Loc. 1928* (1988), 53 D.L.R. (4th) 360 (B.C.C.A.).

[20] The principles that must be applied here are essentially those that govern whether this is a suitable

possibilité de statuer sur la question constitutionnelle malgré l'absence d'avis. Voici ce qu'il écrit :

Il n'est toutefois pas nécessaire d'exprimer une opinion définitive sur ces questions, car je suis convaincu que, selon l'une ou l'autre tendance de la jurisprudence, la décision de la Cour d'appel n'est pas valide. Aucun avis ou quelque équivalent n'a été donné en l'espèce et, en fait, le procureur général et les tribunaux n'avaient aucune raison de croire que la Loi était contestée. Manifestement, [la disposition exigeant l'avis] n'a pas été respecté[e] et le procureur général a subi un préjudice grave en raison de l'absence d'avis. [Nous soulignons; par. 54.]

[18] Les juges Abella et Wagner ne précisent pas en quoi une disposition prévoyant un avis comme celle considérée en l'espèce peut être obligatoire — ce qu'ils soutiennent — et faire pourtant l'objet d'exceptions qui ne se fondent sur aucun libellé législatif. À notre humble avis, l'arrêt *Eaton* n'étaye pas leur point de vue.

[19] Avant de passer aux autres points, il y a lieu de préciser quelle est au juste la question en litige. Il *ne s'agit pas* de savoir si notre Cour (ou même une juridiction inférieure) peut aller de l'avant et trancher une question constitutionnelle sans qu'un avis n'ait jamais été donné aux procureurs généraux. L'obligation de donner avis a un objectif fondamental, celui de faire en sorte que le tribunal se prononce sur la validité de la disposition à partir d'un dossier de preuve complet et que l'État ait vraiment l'occasion de soutenir la validité de la disposition (voir *Eaton*, par. 48). Un avis a été donné dans le cadre du présent pourvoi. La question qui se pose est celle de savoir si notre Cour devrait ou non examiner les questions constitutionnelles maintenant qu'un avis a été donné, non celle de savoir si notre Cour ou une autre juridiction peut les examiner en l'absence d'un avis (voir p. ex. *Morine c. Parker (L & J) Equipment Inc.*, 2001 NSCA 53, 193 N.S.R. (2d) 51; *Mohr c. North American Life Assurance Co.*, [1941] 1 D.L.R. 427 (C.A. Sask.); *Citation Industries Ltd. c. C.J.A., Loc. 1928* (1988), 53 D.L.R. (4th) 360 (C.A.C.-B.)).

[20] Les principes qui doivent dès lors être appliqués sont essentiellement les mêmes que lorsqu'il

case to hear a constitutional issue that is properly before the court for the first time on appeal. The issue is “new” in the sense that the constitutional issue, by virtue of the absence of notice, was not properly raised before either of the courts below. Whether to hear and decide a constitutional issue when it has not been properly raised in the courts below is a matter for the Court’s discretion, taking into account all of the circumstances, including the state of the record, fairness to all parties, the importance of having the issue resolved by this Court, its suitability for decision and the broader interests of the administration of justice.

[21] The Court has many times affirmed that it may, in appropriate circumstances, allow parties to raise on appeal an argument, even a new constitutional argument, that was not raised, or was not properly raised in the courts below: see, e.g., *R. v. Brown*, [1993] 2 S.C.R. 918; *Corporation professionnelle des médecins du Québec v. Thibault*, [1988] 1 S.C.R. 1033; *Performance Industries Ltd. v. Sylvan Lake Golf & Tennis Club Ltd.*, 2002 SCC 19, [2002] 1 S.C.R. 678. The Court has even done so of its own motion, as we shall see.

[22] The test for whether new issues should be considered is a stringent one. As Binnie J. put it in *Sylvan Lake*, “The Court is free to consider a new issue of law on the appeal where it is able to do so without procedural prejudice to the opposing party and where the refusal to do so would risk an injustice”: para. 33. While this Court can hear and decide new issues, this discretion is not exercised routinely or lightly.

[23] New constitutional issues engage additional concerns beyond those that are considered in relation to new issues generally. In the case of a constitutional issue properly raised in this Court for the

s’agit de savoir si une affaire se prête ou non à l’examen d’une question constitutionnelle dont la cour est régulièrement saisie pour la première fois en appel. La question est « nouvelle » du fait que, à défaut d’un avis, elle n’a pas été régulièrement soulevée devant l’une ou l’autre des juridictions inférieures. Examiner puis trancher une question constitutionnelle qui n’a pas été régulièrement soulevée dans le cadre des instances antérieures relève du pouvoir discrétionnaire de la Cour, compte tenu de l’ensemble des circonstances, dont la teneur du dossier, l’équité envers toutes les parties, l’importance que la question soit résolue par la Cour, le fait que l’affaire se prête ou non à une décision et les intérêts de l’administration de la justice en général.

[21] La Cour a maintes fois affirmé qu’elle peut, lorsque les circonstances s’y prêtent, autoriser les parties à soulever dans le cadre d’un pourvoi un argument qui n’a pas été régulièrement soulevé, ni même du tout soulevé, devant les juridictions inférieures, y compris un nouvel argument d’ordre constitutionnel (voir p. ex. *R. c. Brown*, [1993] 2 R.C.S. 918; *Corporation professionnelle des médecins du Québec c. Thibault*, [1988] 1 R.C.S. 1033; *Performance Industries Ltd. c. Sylvan Lake Golf & Tennis Club Ltd.*, 2002 CSC 19, [2002] 1 R.C.S. 678). La Cour l’a même fait de sa propre initiative. Nous y reviendrons.

[22] Le critère applicable pour décider de l’opportunité d’examiner une question nouvelle est strict. Comme le précise le juge Binnie dans l’arrêt *Sylvan Lake*, « [i]l est loisible à la Cour, dans le cadre d’un pourvoi, d’examiner une nouvelle question de droit dans les cas où elle peut le faire sans qu’il en résulte de préjudice d’ordre procédural pour la partie adverse et où son refus de le faire risquerait d’entraîner une injustice » (par. 33). La Cour peut certes examiner puis trancher une question nouvelle, mais elle ne doit pas exercer de manière automatique ou inconsiderée le pouvoir discrétionnaire qui le lui permet.

[23] La question nouvelle qui est d’ordre constitutionnel suscite des interrogations supplémentaires. Lorsqu’une question constitutionnelle est régulièrement soulevée pour la première fois devant notre

first time, the special role of the attorneys general in constitutional litigation — reflected in the notice provisions — and the unique role of this Court as the final court of appeal for Canada must also be carefully considered. The Court must be sure that no attorney general has been denied the opportunity to address the constitutional question and that it is appropriate for decision by this Court. The burden is on the appellant to persuade the Court that, in light of all of the circumstances, it should exercise its discretion to hear and decide the issue. There is no assumption of an absence of prejudice. The Court's discretion to hear and decide new issues should only be exercised exceptionally and never unless the challenger shows that doing so causes no prejudice to the parties.

[24] There are many examples of the Court's practice reflecting this approach both before and after *Eaton*.

[25] The Court has adjudicated a constitutional issue despite notice not having been served at the court of first instance. For example, in *Bank of Montreal v. Hall* (1985), 46 Sask. R. 182, the Saskatchewan Court of Queen's Bench found that

the question as to the constitutional validity of s. 178(3) of the [*Banks and Banking Law Revision Act, 1980*, S.C. 1980-81-82-83, c. 40], and the question as to whether the relevant provisions of [*The Limitation of Civil Rights Act*, R.S.S. 1978, c. L-16] are *ultra vires* insofar as they might purport to affect chartered banks, are not questions which have been properly brought into issue in this case. [para. 12]

On appeal to this Court, despite the lack of notice of this constitutional question before the Court of Queen's Bench, this Court stated constitutional questions and decided the constitutionality of s. 178(3) of the *Banks and Banking Law Revision Act, 1980* and the related provisions of *The Limitation of Civil Rights Act*: [1990] 1 S.C.R. 121, at pp.152-53.

Cour, il convient en outre de se pencher attentivement sur le rôle particulier dévolu aux procureurs généraux dans le cadre d'un litige constitutionnel — d'où les dispositions en matière d'avis —, ainsi que sur la fonction unique qu'exerce la Cour à titre de cour d'appel de dernier ressort au Canada. La Cour doit être assurée qu'aucun procureur général ne s'est vu privé de la possibilité de s'exprimer sur la question constitutionnelle et que celle-ci se prête à un arrêt de sa part. Il incombe à l'appellant de la convaincre de l'opportunité, au vu de toutes les circonstances, d'examiner puis de trancher la question. L'absence de préjudice n'est pas présumée. La Cour ne doit exercer le pouvoir discrétionnaire qui lui permet d'examiner puis de trancher une question nouvelle qu'à titre exceptionnel et jamais sans que le plaideur ne démontre que les parties n'en subiront pas un préjudice.

[24] De nombreuses décisions de la Cour, tant antérieures que postérieures à l'arrêt *Eaton*, illustrent cette approche.

[25] La Cour a déjà statué sur une question constitutionnelle malgré la non-signification d'un avis en première instance. Par exemple, dans *Bank of Montreal c. Hall* (1985), 46 Sask. R. 182, la Cour du Banc de la Reine de la Saskatchewan avait conclu que

[TRADUCTION] la question de la validité constitutionnelle du par. 178(3) de la [*Loi de 1980 remaniant la législation bancaire*, L.C. 1980-81-82-83, c. 40] et celle de savoir si les dispositions pertinentes de la loi [*The Limitation of Civil Rights Act*, R.S.S. 1978, c. L-16] sont *ultra vires* dans la mesure où elles pourraient viser les banques à charte, n'ont pas été régulièrement soulevées dans la présente affaire. [par. 12]

En appel, notre Cour a formulé des questions constitutionnelles et statué sur la constitutionnalité du par. 178(3) de la *Loi de 1980 remaniant la législation bancaire* et des dispositions connexes contenues dans *The Limitation of Civil Rights Act* même si aucun avis de question constitutionnelle n'avait été signifié en Cour du Banc de la Reine ([1990] 1 R.C.S. 121, p. 152-153).

[26] In *Artell Developments Ltd. v. 677950 Ontario Ltd.*, [1993] 2 S.C.R. 443, Lamer C.J. stated a constitutional question and this Court went on to answer that question, despite the fact that the Ontario Court of Appeal had not considered any constitutional issues in its decision: (1992), 93 D.L.R. (4th) 334.

[27] In *Tseshahat v. British Columbia*, S.C.C., No. 23234, May 2, 1994 (S.C.C. Bulletin, 1994, at p. 756), the Court stated a constitutional question with respect to an issue not raised in the courts below and granted both parties *proprio motu* leave to adduce new evidence.¹

[28] In the companion cases of *Penetanguishene Mental Health Centre v. Ontario (Attorney General)*, 2004 SCC 20, [2004] 1 S.C.R. 498, and *Pinet v. St. Thomas Psychiatric Hospital*, 2004 SCC 21, [2004] 1 S.C.R. 528, the Chief Justice stated constitutional questions and gave the parties leave to file supplementary evidence on legislative facts relevant to those questions even though the Ontario Court of Appeal's decisions in these matters had not dealt with constitutional issues: see (2001), 158 C.C.C. (3d) 325, and 2002 CanLII 16257 respectively.

[29] In *Kirkbi AG v. Ritvik Holdings Inc.*, 2005 SCC 65, [2005] 3 S.C.R. 302, as the respondent had not raised the constitutional question before the Federal Court of Appeal, the parties were informed that they could apply to adduce additional evidence in this Court: August 12, 2004, File No. 29956.

[30] Recently, in *Marine Services International Ltd. v. Ryan Estate*, 2013 SCC 44, [2013] 3 S.C.R. 53, this Court considered the constitutional applicability and operability of Newfoundland and Labrador's *Workplace Health, Safety and Compensation Act*, R.S.N.L. 1990, c. W-11. Notice of the constitutional issue had not been given to the Attorney

[26] Dans le dossier *Artell Developments Ltd. c. 677950 Ontario Ltd.*, [1993] 2 R.C.S. 443, le juge en chef Lamer a formulé une question constitutionnelle à laquelle notre Cour a répondu même si l'arrêt de la Cour d'appel de l'Ontario ne portait sur aucune question constitutionnelle ((1992), 93 D.L.R. (4th) 334).

[27] Dans *Tseshahat c. Colombie-Britannique*, C.S.C., n° 23234, 2 mai 1994 (Bulletin C.S.C., 1994, p. 756), la Cour a formulé une question constitutionnelle sur un point qui n'avait pas été soulevé devant les juridictions inférieures et, de son propre chef, elle a accordé aux deux parties l'autorisation de produire des éléments de preuve nouveaux¹.

[28] Dans les dossiers connexes *Centre de santé mentale de Penetanguishene c. Ontario (Procureur général)*, 2004 CSC 20, [2004] 1 R.C.S. 498, et *Pinet c. St. Thomas Psychiatric Hospital*, 2004 CSC 21, [2004] 1 R.C.S. 528, la Juge en chef a formulé des questions constitutionnelles et autorisé les parties à déposer des éléments de preuve supplémentaires sur des faits législatifs liés à ces questions, même si, dans les arrêts visés par les pourvois, la Cour d'appel de l'Ontario ne s'était prononcée sur aucune question constitutionnelle (voir respectivement (2001), 158 C.C.C. (3d) 325, et 2002 CanLII 16257).

[29] Dans le dossier *Kirkbi AG c. Gestions Ritvik Inc.*, 2005 CSC 65, [2005] 3 R.C.S. 302, l'intimée n'ayant pas soulevé la question constitutionnelle en Cour d'appel fédérale, les parties ont été informées qu'elles pouvaient demander l'autorisation de présenter des éléments de preuve supplémentaires devant notre Cour (12 août 2004, n° du greffe 29956).

[30] Récemment, dans *Marine Services International Ltd. c. Ryan (Succession)*, 2013 CSC 44, [2013] 3 R.C.S. 53, les juges de notre Cour ont examiné l'applicabilité et l'effet, sur le plan constitutionnel, de la *Workplace Health, Safety and Compensation Act* de Terre-Neuve-et-Labrador, R.S.N.L. 1990, c. W-11. Le procureur général de ce

¹ The appeal was discontinued on March 21, 1995, and thus no judgment rendered: [1995] 1 S.C.R. xi.

¹ Il y a eu désistement le 21 mars 1995, de sorte qu'aucun jugement n'a été rendu ([1995] 1 R.C.S. xi).

General of Newfoundland and Labrador either at the hearing before the Workplace Health, Safety and Compensation Commission or in the trial court. Section 57 of the *Judicature Act*, R.S.N.L. 1990, c. J-4, provides that a constitutional challenge “shall not be heard until notice has been given to the Attorney General for Canada and to the Attorney General for the province”. The Court of Appeal for Newfoundland and Labrador determined that notice of the constitutional question should have been provided under s. 57, but that “failure to give the requisite notice in this case does not result in the court having to declare all previous proceedings a nullity because there is no prejudice to the Crown in proceeding to hear the appeal”: 2011 NLCA 42, 308 Nfld. & P.E.I.R. 1, at para. 23. We also note that, in that case, the Court of Appeal expressed the view that this Court’s decision in *Eaton* did not definitively decide the issue of the legal effect of failure to give notice: para. 45. In the end, the fact that there was no notice at first instance did not prevent this Court from stating constitutional questions and deciding them on the merits.

[31] Justices Abella and Wagner are of the view that *Penetanguishene*, *Pinet*, *Kirkbi*, and *Ryan Estate* are not authoritative on the issue of notice given that these cases are silent on why *Eaton* was not “followed”. In our view, the absence of any reference to *Eaton* in these cases is explained by the fact that *Eaton*, as we have explained, does not stand for the proposition that this Court cannot consider a constitutional issue unless it was properly raised in courts below. There was no need to consider, distinguish, or reverse *Eaton* in these cases.

[32] Further, the approach adopted by Abella and Wagner JJ. risks putting appellants at a disadvantage vis-à-vis respondents, given that the Court has previously held that respondents can raise and the Court can address on appeal new constitutional issues requiring notice. In *Bell ExpressVu Limited Partnership v. Rex*, 2002 SCC 42, [2002] 2 S.C.R. 559, the respondents proposed a constitutional question that was not adjudicated in the

ressort n’avait reçu un avis de question constitutionnelle ni à l’audience devant la Workplace Health, Safety and Compensation Commission, ni dans le cadre de l’instance engagée devant la cour de justice de première instance. L’article 57 de la *Judicature Act*, R.S.N.L. 1990, c. J-4, dispose qu’une contestation constitutionnelle [TRADUCTION] « n’est entendue qu’une fois le procureur général du Canada et celui de la province informés au moyen d’un avis ». La Cour d’appel de Terre-Neuve-et-Labrador a estimé qu’un avis de question constitutionnelle aurait dû être donné selon l’art. 57, mais que [TRADUCTION] « l’omission de le donner en l’espèce n’a pas pour effet d’obliger la cour à déclarer nulles toutes les instances antérieures, car l’audition de l’appel n’inflige aucun préjudice à l’État » (2011 NLCA 42, 308 Nfld. & P.E.I.R. 1, par. 23). Nous signalons par ailleurs que, dans cette affaire, la Cour d’appel a estimé que l’arrêt *Eaton* ne statuait pas définitivement sur la question des conséquences juridiques de l’omission de l’avis (par. 45). Au final, le défaut d’avis en première instance n’a pas empêché notre Cour de formuler une question constitutionnelle et de statuer sur elle au fond.

[31] Les juges Abella et Wagner opinent que les arrêts *Penetanguishene*, *Pinet*, *Kirkbi* et *Ryan (Succession)* ne sont pas décisifs sur la question de l’avis parce que la Cour n’y indique pas les raisons pour lesquelles elle ne « suit » pas l’arrêt *Eaton*. Selon nous, si la Cour n’y fait pas mention de l’arrêt *Eaton*, c’est que, rappelons-le, ce dernier n’appuie pas l’idée que la Cour ne peut examiner une question constitutionnelle que si cette dernière a été régulièrement soulevée devant les juridictions inférieures. Point n’était donc besoin, dans ces arrêts, de considérer *Eaton*, de faire une distinction d’avec lui ou de l’infirmier.

[32] En outre, l’approche des juges Abella et Wagner risque de défavoriser la partie appelante par rapport à la partie intimée, car la Cour a déjà statué qu’un intimé peut soulever — et la Cour examiner en appel — une question nouvelle de nature constitutionnelle exigeant un avis. Dans l’affaire *Bell ExpressVu Limited Partnership c. Rex*, 2002 CSC 42, [2002] 2 R.C.S. 559, les intimés ont soulevé une question constitutionnelle qui n’avait pas

courts below. Iacobucci J. found that wide latitude in formulating constitutional questions “is especially appropriate in a case like the present, where the motion to state constitutional questions was brought by the respondents: generally, a respondent may advance any argument on appeal that would support the judgment below” (para. 58). However, Iacobucci J. noted that this general rule is subject to the same limitation that applies to all new issues on appeal: “A respondent, like any other party, cannot rely upon an entirely new argument that would have required additional evidence to be adduced at trial . . .” (*ibid.* (citations omitted)). Thus, this Court may answer a constitutional question that was not even considered in the courts below. However, Abella and Wagner JJ. would prevent this Court from considering constitutional issues even where these issues *were* considered and extensively discussed by the courts below, as they were in this case.

[33] Beyond new constitutional questions proposed by parties, this Court has occasionally asked parties, prior to hearing an appeal, to address new constitutional issues. *R. v. Kapp*, 2008 SCC 41, [2008] 2 S.C.R. 483, is an example. In the lower courts, the case had been argued on the basis of ss. 15(1) and 25 of the *Charter*; the prosecution did not attempt to defend the law on the basis of s. 15(2). After leave was granted but before factums were filed, this Court asked that ss. 15(1), 15(2), and 25 be “fully canvassed” in written and oral submissions: December 15, 2006, File No. 31603. The Court ultimately found that s. 15(2) of the *Charter* protected the impugned communal fishing license program: see H. S. Brown, *Supreme Court of Canada Practice 2015* (15th ed. 2014), at pp. 374-75. While here s. 15(2) could presumably only be used to support the validity of legislation, this case demonstrates that this Court has taken the opportunity to raise constitutional issues notwithstanding that they were not raised in the courts below.

été tranchée par les juridictions inférieures. Le juge Iacobucci conclut qu’une grande latitude dans la formulation de questions constitutionnelles « est particulièrement pertinente dans une affaire comme celle qui nous occupe, où ce sont les intimés qui ont présenté la requête sollicitant la formulation des questions constitutionnelles. Généralement, l’intimé peut avancer, en appel, tout argument tendant à justifier la décision du tribunal d’instance inférieure » (par. 58). Il rappelle toutefois l’application d’une exception à toute question nouvelle soulevée en appel : « L’intimé, comme toute autre partie d’ailleurs, ne peut invoquer un argument entièrement nouveau qui aurait nécessité la production d’éléments de preuve additionnels au procès . . . » (*ibid.* (références omises)). Ainsi, notre Cour peut répondre à une question constitutionnelle que n’ont même pas examinée les juridictions inférieures. Or, la position des juges Abella et Wagner a pour effet d’empêcher la Cour d’examiner même les questions constitutionnelles qui *ont été* examinées et analysées en profondeur par les juridictions inférieures, comme cela a été le cas en l’espèce.

[33] Notre Cour a parfois demandé aux parties, avant l’audition d’un pourvoi, de s’exprimer sur d’autres questions constitutionnelles que celles qu’elles avaient soulevées. Elle l’a fait, par exemple, dans l’affaire *R. c. Kapp*, 2008 CSC 41, [2008] 2 R.C.S. 483. Devant les juridictions inférieures, les plaidoiries avaient porté sur le par. 15(1) et l’art. 25 de la *Charte*; la poursuite n’avait pas tenté de défendre la mesure gouvernementale en invoquant le par. 15(2). Après l’autorisation du pourvoi, mais avant le dépôt des mémoires, la Cour avait demandé que les par. 15(1) et (2), ainsi que l’art. 25, soient [TRADUCTION] « analysés en profondeur » dans les plaidoiries écrites et orales (15 décembre 2006, n° du greffe 31603). Elle a finalement conclu que le par. 15(2) de la *Charte* protégeait le programme contesté de permis de pêche communautaire (voir H. S. Brown, *Supreme Court of Canada Practice 2015* (15^e éd. 2014), p. 374-375). Le paragraphe 15(2) ne pouvait vraisemblablement qu’étayer la validité de la disposition, mais il appert de cette affaire que notre Cour a saisi l’occasion de soulever des questions constitutionnelles qui ne l’avaient pas été devant les juridictions inférieures.

[34] In our view, this is a case in which our discretion to hear and decide the constitutional issue ought to be exercised in light of an analysis and weighing of a number of considerations.

[35] The issue raised on appeal is important to the administration of the *ITA* and it is in the public interest to decide it. There is no indication that any attorney general has suffered prejudice by having the question of the constitutionality of s. 163.2 of the *ITA* decided. The Attorney General of Canada does not assert that it would have adduced different evidence before the Tax Court had it received notice of the constitutional question in that court. In this Court, counsel for the respondent invoked Sopinka J.'s *obiter* remarks in *Eaton* that the absence of notice is inherently prejudicial in order to submit that, in the current case, there is prejudice to the public interest. As we have explained, the proper approach to the exercise of this Court's discretion is that if the challenger can demonstrate the absence of prejudice, it may, in appropriate circumstances, consider the new constitutional issue. On this point, counsel for the respondent candidly conceded that he could point to no actual prejudice in this case resulting from the absence of notice: transcript, at p. 48. All attorneys general were given notice of constitutional question in this Court. Two intervened, the attorneys general of Ontario and Quebec. Only the Attorney General of Quebec addressed the notice requirement, stating that the Tax Court of Canada should not have pronounced on the constitutional question, without commenting on this Court's jurisdiction to hear the matter: see I.F., at para. 10. No provincial or territorial attorney general suggested that he or she was deprived of the opportunity to adduce evidence or was prejudiced in any other way. No one has suggested that any additional evidence is required, let alone requested permission to supplement the record. The attorneys general of Ontario and of Quebec addressed the merits of the constitutional argument. We also have the benefit of fully developed reasons for judgment on the constitutional point in both of the courts below. Finally, there was no deliberate flouting of the notice requirement: the appellant advanced an arguable, although not ultimately successful, position

[34] Nous sommes d'avis qu'il convient, dans la présente espèce, d'exercer le pouvoir discrétionnaire qui nous permet d'examiner puis de trancher la question constitutionnelle après analyse et pondération d'un certain nombre de considérations.

[35] La question constitutionnelle soulevée importe pour l'administration de la *LIR* et le public a intérêt à ce qu'elle soit tranchée. Rien n'indique que l'un ou l'autre des procureurs généraux a subi un préjudice du fait que la Cour de l'impôt s'est prononcée sur la constitutionnalité de l'art. 163.2 de la *LIR*. Le procureur général du Canada ne prétend pas qu'il aurait offert une preuve différente devant la Cour de l'impôt s'il avait reçu un avis de la question constitutionnelle au préalable. Devant notre Cour, l'avocat de l'intimée renvoie aux remarques incidentes du juge Sopinka dans *Eaton* selon lesquelles l'absence d'avis constitue en soi un préjudice et soutient que, dans la présente affaire, l'intérêt public subit un préjudice. Rappelons qu'il convient d'exercer le pouvoir discrétionnaire qui permet à la Cour d'examiner une question nouvelle de nature constitutionnelle lorsque le plaideur établit l'absence de préjudice et que les circonstances s'y prêtent. Sur ce point, l'avocat de l'intimée reconnaît sans détour qu'il ne peut relever quelque préjudice effectivement causé par l'absence d'avis (transcription, p. 48). Les procureurs généraux ont tous reçu un avis de question constitutionnelle pour les besoins du pourvoi. Deux d'entre eux sont intervenus, soit ceux de l'Ontario et du Québec. La procureure générale du Québec est la seule à se prononcer sur l'exigence d'un avis; elle affirme que la Cour de l'impôt n'aurait pas dû statuer sur la question constitutionnelle, mais elle ne s'exprime pas sur la compétence de notre Cour de connaître de la question (voir son mémoire, par. 10). Nul procureur général d'une province ou d'un territoire ne laisse entendre qu'il a été privé de la possibilité de produire des éléments de preuve ou qu'il a subi un autre préjudice. Nul ne soutient qu'une preuve supplémentaire s'impose, sans compter qu'aucune demande d'autorisation d'étoffer la preuve n'a été présentée. Les procureurs généraux de l'Ontario et du Québec se sont exprimés sur le bien-fondé de l'argument constitutionnel. Nous disposons en outre des motifs de jugement détaillés des deux

that notice was not required in the circumstances of this case.

[36] We are struck by the enormous waste of judicial resources that would result from this Court declining to hear and decide the merits. As the Court pointed out in *Hryniak v. Mauldin*, 2014 SCC 7, [2014] 1 S.C.R. 87, at para. 24, “undue process . . . with unnecessary expense and delay, can prevent the fair and just resolution of disputes” (emphasis in original). Insisting on the notice provision in the lower courts where, as here, it would serve no purpose to do so constitutes “undue process” and refusing to address the merits leaves the main issue unresolved after the expense and time devoted to it through three levels of court.

[37] We must respectfully indicate our disagreement with two specific contentions of Abella and Wagner JJ. They assert that since all constitutional issues are important, our approach would lead “essentially to entertaining all constitutional arguments raised in this Court for the first time”: para. 137. This is not the case: it ignores the other considerations relevant to the exercise of this Court’s discretion. History shows that this Court has only agreed to consider new constitutional issues in rare cases. While we agree that urgency may be a factor in deciding to hear a constitutional issue in this Court where no notice was served below, it is not the only consideration. The point is that all relevant considerations should be taken into account.

[38] Our colleagues also maintain, without any factual basis in the record and without any submission of this nature having been made, that Ms. Guindon failed to file notice “without explanation”, and sought to “evade” “the statutory

juridictions inférieures sur la question constitutionnelle. Enfin, nous n’avons pas affaire à une méconnaissance délibérée de l’exigence d’un avis : l’appelante a défendu, quoiqu’en vain, la thèse soutenable que l’avis n’était pas requis dans les circonstances de l’espèce.

[36] L’ampleur du gaspillage de ressources judiciaires qui résulterait du refus de la Cour de se prononcer au fond nous stupéfie. Comme le dit la Cour dans l’arrêt *Hryniak c. Mauldin*, 2014 CSC 7, [2014] 1 R.C.S. 87, par. 24, « les formalités excessives [. . .] occasionnant des dépenses et des délais inutiles peuvent *faire obstacle* au règlement juste et équitable des litiges » (en italique dans l’original). S’attacher au respect de la disposition qui prescrit l’avis devant les juridictions inférieures lorsque, comme en l’espèce, cela ne servirait à rien constitue une « formalité excessive », et refuser de statuer sur le fond laisse la principale question en litige en suspens malgré les frais engagés et le temps consacré dans le cadre de trois instances judiciaires.

[37] Soit dit en tout respect, nous devons exprimer notre désaccord avec deux affirmations des juges Abella et Wagner en particulier. Selon nos collègues, puisque toute question constitutionnelle revêt une importance, notre démarche « revient essentiellement à permettre l’examen de tout argument constitutionnel soulevé pour la première fois devant la Cour » (par. 137). Or, ce n’est pas le cas, car d’autres considérations jouent dans la décision de la Cour d’exercer ou non son pouvoir discrétionnaire. Dans le passé, ce n’est que rarement que la Cour a accepté d’examiner une question nouvelle de nature constitutionnelle. Nous convenons que l’urgence peut jouer dans la décision de la Cour d’entendre ou non une question constitutionnelle lorsqu’un avis n’a pas été signifié dans les instances antérieures, mais ce n’est pas la seule considération. En fait, toutes les considérations pertinentes doivent être prises en compte.

[38] Nos collègues estiment par ailleurs, sans éléments factuels à l’appui tirés du dossier et sans prétention en ce sens d’une partie, que M^{me} Guindon a omis de produire un avis « sans explication » et tenté de « se soustraire à l’obligation légale [. . .]

obligation . . . by advancing the excuse” of her notice argument by employing “linguistic tactics at the expense of the public interest”: paras. 94, 96, 97 and 136.

[39] Ms. Guindon did not fail to explain why she did not give notice. She advanced the argument that notice was not required and the Tax Court judge decided that issue. Bédard J. did not require notice of constitutional question to be served because he did not issue a declaration of invalidity following his conclusion that s. 163.2 constituted a criminal offence. Instead, he allowed the appeal and vacated the assessment. The learned Tax Court judge did not dismiss Ms. Guindon’s argument on the basis of “semantics”. The Federal Court of Appeal did not accept Ms. Guindon’s position on this point. But it devoted several paragraphs of its judgment to the issue and did not characterize Ms. Guindon’s position as merely “linguistic” or as an attempt to “evade” the notice requirement. No party or intervenor at any point has advanced the interpretation of Ms. Guindon’s conduct on which our colleagues rely and there is no support for it — none — in the record.

[40] We will now proceed to address the constitutional issue.

B. *Merits*

(1) Overview

[41] The substantive issue in this appeal is whether Ms. Guindon, by virtue of having been assessed a penalty under s. 163.2 of the *ITA*, is a “person charged with an offence” within the meaning of s. 11 of the *Charter*. If she is, then either she is entitled to the numerous protections accorded by that section or, if s. 163.2 cannot be read as providing for those protections, it would be constitutionally invalid. The basic question is whether, as Ms. Guindon submits, s. 163.2 creates “an offence” for the purposes of s. 11 and the answer depends, as we shall explain, on whether s. 163.2 is criminal in nature or provides for

en faisant valoir » sa thèse relative à l’avis par le recours à « une stratégie d’ordre linguistique au détriment de l’intérêt public » (par. 94, 96, 97 et 136).

[39] M^{me} Guindon n’a pas omis de préciser pourquoi elle n’avait pas donné d’avis. Elle a soutenu que l’avis n’était pas requis et que le juge de la Cour de l’impôt avait statué sur ce point. Le juge Bédard n’exige pas la signification d’un avis de question constitutionnelle puisqu’il n’invalide pas l’art. 163.2 après avoir conclu qu’il crée une infraction criminelle. Il accueille plutôt l’appel et annule la cotisation. Il n’écarte pas la thèse de M^{me} Guindon pour des motifs d’ordre « sémantique ». La Cour d’appel fédérale ne convient pas avec M^{me} Guindon de la non-exigence de l’avis. Elle consacre toutefois quelques paragraphes de ses motifs à la question et elle ne qualifie pas le point de vue de M^{me} Guindon de purement « sémantique » ou de tentative de « se soustraire » à l’exigence d’un avis. Aucune des parties et aucun des intervenants n’a fait valoir, à quelque étape, l’interprétation que font nos collègues des actes de M^{me} Guindon, et le dossier ne renferme pas d’élément — aucun — qui milite en faveur de cette interprétation.

[40] Passons maintenant à l’examen de la question constitutionnelle.

B. *Fond*

(1) Aperçu

[41] La question de fond qui se pose en l’espèce est celle de savoir si M^{me} Guindon, parce qu’elle s’est vu infliger une pénalité en application de l’art. 163.2 de la *LIR*, est une « inculpé[e] » au sens de l’art. 11 de la *Charte*. Si tel est le cas, soit elle a droit aux nombreuses protections garanties par cet article, soit l’art. 163.2 est inconstitutionnel s’il ne peut être interprété comme offrant ces protections. Fondamentalement, il faut se demander si, comme le soutient M^{me} Guindon, l’art. 163.2 crée « une infraction » pour les besoins de l’art. 11. Comme nous l’expliquons plus loin, la réponse dépend de ce que

true penal consequences. In our view, neither is the case and s. 11 does not apply to these proceedings.

[42] We will first set out a brief overview of the legal principles, consider and reject some criticisms of this framework and then apply the principles to s. 163.2.

- (2) Wigglesworth and Martineau Set Out the Tests to Determine Whether Section 11 of the Charter Is Engaged

[43] Section 11 of the *Charter* provides:

11. Any person charged with an offence has the right

(a) to be informed without unreasonable delay of the specific offence;

(b) to be tried within a reasonable time;

(c) not to be compelled to be a witness in proceedings against that person in respect of the offence;

(d) to be presumed innocent until proven guilty according to law in a fair and public hearing by an independent and impartial tribunal;

(e) not to be denied reasonable bail without just cause;

(f) except in the case of an offence under military law tried before a military tribunal, to the benefit of trial by jury where the maximum punishment for the offence is imprisonment for five years or a more severe punishment;

(g) not to be found guilty on account of any act or omission unless, at the time of the act or omission, it constituted an offence under Canadian or international law or was criminal according to the general principles of law recognized by the community of nations;

(h) if finally acquitted of the offence, not to be tried for it again and, if finally found guilty and punished

l'art. 163.2 est de nature criminelle ou non ou de ce qu'il a de véritables conséquences pénales ou non. À notre sens, la réponse est négative dans les deux cas, de sorte que l'art. 11 ne s'applique pas.

[42] Nous faisons d'abord état brièvement des principes juridiques applicables, nous rejetons ensuite, après examen, certaines critiques du cadre qu'ils établissent et, enfin, nous appliquons les principes à l'art. 163.2.

- (2) Les arrêts Wigglesworth et Martineau établissent les critères qui permettent de décider de l'applicabilité de l'art. 11 de la Charte

[43] L'article 11 de la *Charte* dispose ce qui suit :

11. Tout inculpé a le droit :

a) d'être informé sans délai anormal de l'infraction précise qu'on lui reproche;

b) d'être jugé dans un délai raisonnable;

c) de ne pas être contraint de témoigner contre lui-même dans toute poursuite intentée contre lui pour l'infraction qu'on lui reproche;

d) d'être présumé innocent tant qu'il n'est pas déclaré coupable, conformément à la loi, par un tribunal indépendant et impartial à l'issue d'un procès public et équitable;

e) de ne pas être privé sans juste cause d'une mise en liberté assortie d'un cautionnement raisonnable;

f) sauf s'il s'agit d'une infraction relevant de la justice militaire, de bénéficier d'un procès avec jury lorsque la peine maximale prévue pour l'infraction dont il est accusé est un emprisonnement de cinq ans ou une peine plus grave;

g) de ne pas être déclaré coupable en raison d'une action ou d'une omission qui, au moment où elle est survenue, ne constituait pas une infraction d'après le droit interne du Canada ou le droit international et n'avait pas de caractère criminel d'après les principes généraux de droit reconnus par l'ensemble des nations;

h) d'une part de ne pas être jugé de nouveau pour une infraction dont il a été définitivement acquitté, d'autre

for the offence, not to be tried or punished for it again; and

(i) if found guilty of the offence and if the punishment for the offence has been varied between the time of commission and the time of sentencing, to the benefit of the lesser punishment.

[44] This Court has deliberately adopted a “somewhat narrow definition of the opening words of s. 11” in order to avoid having to craft differing levels of protection under s. 11 for different sorts of proceedings: *R. v. Wigglesworth*, [1987] 2 S.C.R. 541, at p. 558. The Court has also acknowledged the difficulty in formulating a precise test to identify particular proceedings which give rise to s. 11 protections: see p. 559. Section 11 protections are available to those charged with criminal offences, not those subject to administrative sanctions: see *Wigglesworth*, at p. 554; *Martineau v. M.N.R.*, 2004 SCC 81, [2004] 3 S.C.R. 737, at para. 19. The two parts test for determining which statutory infractions are criminal offences and which are administrative penalties was set out in *Wigglesworth*, at pp. 559-62. Additional analytical criteria were subsequently elaborated in *Martineau*, at paras. 19-24 and 57. As will be explained, an individual is entitled to the procedural protections of s. 11 of the *Charter* where the proceeding is, by its very nature, criminal, or where a “true penal consequence” flows from the sanction.

[45] A proceeding is criminal by its very nature when it is aimed at promoting public order and welfare within a public sphere of activity. Proceedings of an administrative nature, on the other hand, are primarily intended to maintain compliance or to regulate conduct within a limited sphere of activity: see *Martineau*, at paras. 21-22; *Wigglesworth*, at p. 560. The focus of the inquiry is not on the nature of the act which is the subject of the proceedings, but on the nature of the proceedings themselves, taking into account their purpose as well as their procedure: *Martineau*, at paras. 24 and 28-32; *R. v. Shubley*, [1990] 1 S.C.R. 3, at pp. 18-19.

part de ne pas être jugé ni puni de nouveau pour une infraction dont il a été définitivement déclaré coupable et puni;

i) de bénéficier de la peine la moins sévère, lorsque la peine qui sanctionne l’infraction dont il est déclaré coupable est modifiée entre le moment de la perpétration de l’infraction et celui de la sentence.

[44] Notre Cour a délibérément retenu une « définition quelque peu restreinte de la disposition liminaire de l’art. 11 » afin de ne pas devoir établir au titre de cette disposition différents degrés de protection pour différents types de procédure (*R. c. Wigglesworth*, [1987] 2 R.C.S. 541, p. 558). La Cour a aussi reconnu la difficulté de formuler un critère précis pour déterminer si une procédure en particulier donne lieu ou non à l’application des protections de l’art. 11 (voir p. 559). Ces protections peuvent bénéficier à celui qui est accusé d’une infraction criminelle, mais pas à celui qui fait l’objet d’une sanction administrative (voir *Wigglesworth*, p. 554; *Martineau c. M.R.N.*, 2004 CSC 81, [2004] 3 R.C.S. 737, par. 19). Le critère à deux volets qui permet de discerner parmi les contraventions à une loi celles qui sont de nature criminelle et celles qui sont de nature administrative a été énoncé dans l’arrêt *Wigglesworth*, p. 559-562. D’autres critères analytiques se sont ajoutés dans l’arrêt *Martineau*, par. 19-24 et 57. Comme nous l’expliquons plus loin, une personne a droit aux protections procédurales de l’art. 11 de la *Charte* lorsque, de par sa nature même, la procédure est criminelle, ou lorsqu’une « véritable conséquence pénale » découle de la sanction.

[45] Une procédure est criminelle de par sa nature même lorsqu’elle vise à promouvoir l’ordre et le bien-être publics dans une sphère d’activité publique. Par contre, une procédure est de nature administrative lorsqu’elle vise principalement l’observation de règles ou la réglementation de la conduite dans une sphère d’activité limitée (voir *Martineau*, par. 21-22; *Wigglesworth*, p. 560). Il ne faut pas s’attacher à la nature de l’acte qui est à l’origine de la procédure, mais bien à la nature de la procédure comme telle, compte tenu de son objectif et de ses modalités (*Martineau*, par. 24 et 28-32; *R. c. Shubley*, [1990] 1 R.C.S. 3, p. 18-19). Une

Proceedings have a criminal purpose when they seek to bring the subject of the proceedings “to account to society” for conduct “violating the public interest”: *Shubley*, at p. 20.

[46] A “true penal consequence” is “imprisonment or a fine which by its magnitude would appear to be imposed for the purpose of redressing the wrong done to society at large rather than to the maintenance of internal discipline within [a] limited sphere of activity”: *Wigglesworth*, at p. 561; see also *Martineau*, at para. 57. There is inevitably some overlap between the analysis of the purpose of the scheme and the purpose of the sanction, but the jurisprudence has looked at both separately to the extent that is possible, recognizing that the proceeding will be an offence for s. 11 purposes if it meets either branch of the test, and that situations in which a proceeding meets one but not both branches will be rare: *ibid.*

[47] We will elaborate these principles further as we apply them to the provision in issue here. But first we turn to consider some of the criticisms of this approach to the analysis.

(3) Criticisms of the *Wigglesworth/Martineau* Tests

[48] The *Wigglesworth/Martineau* tests have been subject to criticism. It has been said that the distinction between the criminal in nature and true penal consequence tests is unclear, the reasoning is circular, or the tests cannot properly account for the particular context of modern administrative monetary penalties. (See, e.g., D. McLeod, “Facing the Consequences: Should the *Charter* Apply to Administrative Proceedings Involving Monetary Penalties?” (2012), 30 *N.J.C.L.* 59; factum of the intervener the Canadian Constitution Foundation (“CCF”); S. Aylward and L. Ritacca, “In Defence of Administrative Law: Procedural Fairness for Administrative Monetary Penalties” (2015), 28 *C.J.A.L.P.* 35.)

procédure a un objectif criminel lorsqu’elle vise à amener la personne en cause « à rendre compte à la société » d’une conduite « contraire à l’intérêt public » (*Shubley*, p. 20).

[46] Une « véritable conséquence pénale » s’entend de « l’emprisonnement ou [de l’]amende qui par son importance semblerait imposée dans le but de réparer le tort causé à la société en général plutôt que pour maintenir la discipline à l’intérieur d’une sphère d’activité limitée » (*Wigglesworth*, p. 561; voir aussi *Martineau*, par. 57). Il existe inévitablement un certain chevauchement entre le régime et la sanction lorsqu’il s’agit d’analyser leur objet respectif, mais les tribunaux ont examiné les deux séparément dans la mesure du possible et reconnu que la procédure est pénale pour l’application de l’art. 11 lorsqu’elle satisfait à l’un ou l’autre des volets du critère, et que rares sont les situations dans lesquelles il est satisfait à l’un mais non aux deux volets (*ibid.*).

[47] Nous reviendrons plus en détail sur ces principes lorsque nous les appliquerons à la disposition considérée en l’espèce. Examinons d’abord certaines des critiques de cette démarche analytique.

(3) Critiques des critères issus des arrêts *Wigglesworth* et *Martineau*

[48] Les critères issus des arrêts *Wigglesworth* et *Martineau* ont fait l’objet de critiques. D’aucuns ont dit que la distinction entre le critère de la nature criminelle et celui de la véritable conséquence pénale n’était pas claire, que le raisonnement était circulaire ou que les critères ne permettaient pas de bien tenir compte du contexte particulier des sanctions pécuniaires administratives qui sont infligées de nos jours. (Voir p. ex. D. McLeod, « Facing the Consequences : Should the *Charter* Apply to Administrative Proceedings Involving Monetary Penalties? » (2012), 30 *R.N.D.C.* 59; mémoire de l’intervenante Canadian Constitution Foundation (« CCF »); S. Aylward et L. Ritacca, « In Defence of Administrative Law : Procedural Fairness for Administrative Monetary Penalties » (2015), 28 *R.C.D.A.P.* 35.)

[49] When the criminal in nature test is understood as considering only the nature of the proceedings, the independent value of each test becomes clear. The criminal in nature test identifies provisions that are criminal because Parliament or the legislature has provided for proceedings whose attributes and purpose show that the penalty is to be imposed via criminal proceedings. The true penal consequence test, on the other hand, looks at whether an ostensibly administrative or regulatory provision nonetheless engages s. 11 of the *Charter* because it may result in punitive consequences. While there is inevitably some overlap in the analysis, the important thing is to consider all relevant factors, acknowledging that only rarely, as in *Wigglesworth*, will the two branches of the test lead to different conclusions.

[50] Moreover, the analysis is not circular: both tests ask distinct questions that evaluate the two different ways in which a provision could be a criminal offence for the purpose of s. 11. The criminal in nature test focuses on the process while the penal consequences test focuses on its potential impact on the person subject to the proceeding.

(4) Is the Proceeding Under Section 163.2 “Criminal in Nature”?

(a) *Principles*

[51] The criminal in nature test asks whether the proceedings by which a penalty is imposed are criminal. The test is not concerned with the nature of the underlying act. As Wilson J. stated in *Wigglesworth*, the test is whether a matter “fall[s] within s. 11 . . . because by its very nature it is a criminal proceeding”: p. 559 (emphasis added). This was confirmed in *Shuble*, at pp. 18-19, where McLachlin J. (as she then was) stated explicitly: “The question of whether proceedings are criminal in nature is concerned not with the nature of the act

[49] Lorsque l’on considère que le critère de la nature criminelle ne s’intéresse qu’à la procédure, la fonction propre à chacun des critères devient évidente. Le critère de la nature criminelle permet de circonscrire les dispositions qui sont de nature criminelle du fait que le Parlement ou la législature a établi une procédure dont les attributs et l’objet montrent que la sanction est infligée à l’issue d’une procédure de nature criminelle. Par contre, le critère de la véritable conséquence pénale consiste à se demander si une disposition d’apparence administrative ou réglementaire donne néanmoins droit aux protections de l’art. 11 de la *Charte* parce que son application peut entraîner une conséquence pénale. Un certain chevauchement est inévitable, mais il importe de prendre en compte toutes les considérations pertinentes et de se rappeler que les deux volets du critère ne conduisent que rarement à des conclusions différentes (comme dans *Wigglesworth*).

[50] De plus, l’analyse n’est pas circulaire : les deux critères appellent des questions distinctes qui apprécient les deux manières différentes dont une disposition pourrait créer une infraction criminelle pour l’application de l’art. 11. Le critère de la nature criminelle s’attache au processus, alors que celui de la conséquence pénale se focalise sur l’effet possible de la disposition sur la personne visée par la procédure.

(4) La procédure prévue à l’art. 163.2 est-elle « de nature criminelle »?

a) *Principles*

[51] Pour appliquer le critère de la nature criminelle il faut se demander si la procédure par laquelle une sanction est infligée est criminelle, peu importe la nature de l’acte sous-jacent. Comme le dit la juge Wilson dans l’arrêt *Wigglesworth*, la question est celle de savoir si l’affaire « rel[ève] de l’art. 11 [. . .] parce que, de par sa nature même, il s’agit d’une procédure criminelle » (p. 559 (nous soulignons)). La Cour le confirme dans l’arrêt *Shuble*, p. 18-19, où la juge McLachlin (maintenant Juge en chef) affirme sans ambages que « [l]a

which gave rise to the proceedings, but the nature of the proceedings themselves” (emphasis added). Fish J., writing for the Court in *Martineau*, reaffirmed the conclusion in *Shubley* that the criminal in nature test is concerned solely with the proceedings themselves: see paras. 18-19. The text of s. 11 supports this conclusion. As Wilson J. noted in *Wigglesworth*:

Section 11 contains terms which are classically associated with criminal proceedings: “tried”, “presumed innocent until proven guilty”, “reasonable bail”, “punishment for the offence”, “acquitted of the offence” and “found guilty of the offence”. Indeed, some of the rights guaranteed in s. 11 would seem to have no meaning outside the criminal or quasi-criminal context. [p. 555]

[52] Various indicia are useful in determining whether the proceedings are criminal in nature. Fish J., in finding that the civil forfeiture provision at issue in *Martineau* was not criminal in nature, observed that three criteria may be helpful in reviewing the case law in relation to the nature of the proceeding: the objectives of the legislation, the objectives of the sanction and the process leading to the imposition of the sanction (para. 24). This case deals with an administrative monetary penalty, not a civil collection mechanism as was the case in *Martineau*, and the analysis of the objectives of the sanction must be undertaken as part of considering whether the sanction is a true penal consequence. In order to avoid unnecessary repetition, we find it convenient to consider the first and last of these criteria here but leave consideration of the objectives of the sanction until we address the question of whether the sanction is a true penal consequence. We will look at how these criteria relate to the proceeding under s. 163.2 in turn.

détermination du caractère criminel des procédures dépend non pas de la nature de l’acte qui est à l’origine de ces procédures, mais de la nature des procédures elles-mêmes » (nous soulignons). Dans l’arrêt *Martineau*, le juge Fish, au nom de la Cour, reprend à son compte la conclusion tirée dans l’arrêt *Shubley*, à savoir que le critère de la nature criminelle s’intéresse uniquement à la procédure comme telle (voir par. 18-19). Le texte de l’art. 11 appuie d’ailleurs cette conclusion. Comme le fait remarquer la juge Wilson dans l’arrêt *Wigglesworth* :

L’article 11 contient des termes habituellement associés aux procédures criminelles : « jugé », « présumé innocent tant qu’il n’est pas déclaré coupable », « cautionnement raisonnable », « peine [. . .] prévue pour l’infraction », « acquitté [. . .] [d’]une infraction » et « infraction dont il est déclaré coupable ». En fait, certains des droits que garantit l’art. 11 sembleraient n’avoir aucune signification hors du contexte criminel ou quasi criminel. [p. 555]

[52] Divers indices permettent d’établir qu’une procédure est de nature criminelle ou non. Lorsqu’il conclut que la disposition en cause prévoyant la confiscation administrative n’est pas de nature criminelle, le juge Fish fait observer que trois considérations peuvent être utiles dans l’examen de la jurisprudence relative à la nature d’une procédure : l’objet de la loi, l’objectif de la sanction et le processus menant à la sanction (par. 24). Nous avons affaire en l’espèce à une sanction pécuniaire administrative, non à une mesure administrative de recouvrement comme dans *Martineau*, et les objectifs de la sanction doivent être analysés en fonction de la question de savoir si la sanction constitue ou non une véritable conséquence pénale. Pour éviter toute répétition inutile, il convient de se pencher sur la première et la dernière considérations à ce stade, puis sur l’objectif de la sanction au moment de se demander si celle-ci constitue une véritable conséquence pénale. Nous verrons comment chacune de ces considérations se rattache à la procédure découlant de l’art. 163.2.

(b) *Application*(i) The Legislative Scheme and the Provision in Issue

[53] The question is whether the objectives of the proceedings, examined in their full legislative context, have a regulatory or a penal purpose. As Wilson J. put it in *Wigglesworth*, “if a particular matter is of a public nature, intended to promote public order and welfare within a public sphere of activity, then that matter is the kind of matter which falls within s. 11”: p. 560. She noted, by way of example, that proceedings of an “administrative nature instituted for the protection of the public in accordance with the policy of a statute” or which impose disqualifications “as part of a scheme for regulating an activity in order to protect the public” are generally not the sort of proceedings that engage s. 11: *ibid.*

[54] The *ITA* is “a self-reporting and self-assessing [scheme] which depends upon the honesty and integrity of the taxpayers for its success” in order to carry out its ultimate purpose, the raising of government revenues: *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, at p. 636. Nonetheless, it contains a number of enforcement measures, including both civil and criminal penalties. Civil penalties are found in Part I, Division I, of the *ITA*, “Returns, Assessments, Payment and Appeals” and are assessed by the Canada Revenue Agency (“CRA”). Criminal offences, on the other hand, are found in Part XV, “Administration and Enforcement” and are prosecuted before a court of criminal jurisdiction.

[55] This appeal focuses on s. 163.2 of the *ITA*. Enacted in 2000, it contains two administrative penalties: the “planner penalty” in subs. (2) and the “preparer penalty” in subs. (4). The planner penalty is not at issue in this appeal. The preparer penalty reads:

b) *Application*(i) Le régime législatif et la disposition en cause

[53] La question qui se pose est celle de savoir si l’objectif d’une procédure, considéré dans son contexte législatif global, est de nature réglementaire ou pénale. Comme le souligne la juge Wilson dans l’arrêt *Wigglesworth*, « si une affaire en particulier est de nature publique et vise à promouvoir l’ordre et le bien-être publics dans une sphère d’activité publique, alors cette affaire est du genre de celles qui relèvent de l’art. 11 » (p. 560). Elle fait remarquer à l’aide d’un exemple que les procédures « de nature administrative engagées pour protéger le public conformément à la politique générale d’une loi » ou qui imposent des disqualifications « dans le cadre d’un régime de réglementation d’une activité visant à protéger le public » ne sont généralement pas de celles qui emportent l’application de l’art. 11 (*ibid.*).

[54] La *LIR* est « un régime d’auto-déclaration et d’auto-cotisation dont le succès repose sur l’honnêteté et l’intégrité des contribuables », son but ultime étant l’obtention de recettes par l’État (*R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627, p. 636). Néanmoins, elle prévoit un certain nombre de mesures d’exécution, y compris des sanctions de nature tant administrative que criminelle. Les sanctions de nature administrative se trouvent dans la partie I, section I, de la *LIR*, « Déclarations, cotisations, paiement et appels », et elles font l’objet de cotisations établies par l’Agence du revenu du Canada (« ARC »). Les sanctions criminelles figurent pour leur part à la partie XV intitulée « Application et exécution », et les contrevenants sont poursuivis devant une cour de juridiction criminelle.

[55] Le pourvoi porte essentiellement sur l’art. 163.2 de la *LIR*. Édité en 2000, cet article prévoit deux sanctions administratives, l’une infligée au planificateur (par. (2)), l’autre au spécialiste en déclarations (par. (4)). La « pénalité du planificateur » n’est pas en cause en l’espèce. Le texte de la disposition qui prévoit la « pénalité du spécialiste en déclarations » est le suivant :

(4) Every person who makes, or participates in, assents to or acquiesces in the making of, a statement to, or by or on behalf of, another person (in this subsection, subsections (5) and (6), paragraph (12)(c) and subsection (15) referred to as the “other person”) that the person knows, or would reasonably be expected to know but for circumstances amounting to culpable conduct, is a false statement that could be used by or on behalf of the other person for a purpose of this Act is liable to a penalty in respect of the false statement.

[56] The CRA explains that the preparer penalty is intended to apply when an individual has made, participated in, assented to, or acquiesced in the making of a false statement. A specific person who could use the false statement must be identified (the provision uses the term “the other person”). According to the CRA, the penalty could apply, for example, to an individual preparing a fraudulent tax return for or providing deceptive tax advice to a specific taxpayer. (See CRA’s information circular IC 01-1, “Third-Party Civil Penalties” (September 18, 2001 (online)), at paras. 6-7 and 9.)

[57] The preparer penalty is narrow: the false statement must be made knowingly or in circumstances amounting to culpable conduct. Culpable conduct is defined in s. 163.2(1) as

conduct, whether an act or a failure to act, that

- (a) is tantamount to intentional conduct;
- (b) shows an indifference as to whether this Act is complied with; or
- (c) shows a wilful, reckless or wanton disregard of the law.

[58] This is clearly a high standard. “[W]ilful, reckless or wanton disregard of the law” refers to concepts well known to the law, commonly encountered as degrees of *mens rea* in criminal law: see, e.g., K. Roach, *Criminal Law* (5th ed. 2012), at pp. 180-84 and 191-92. The use of such terms

(4) La personne qui fait un énoncé à une autre personne ou qui participe, consent ou acquiesce à un énoncé fait par une autre personne, ou pour son compte, (ces autres personnes étant appelées « autre personne » au présent paragraphe, aux paragraphes (5) et (6), à l’alinéa (12)c) et au paragraphe (15)) dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n’eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu’il constitue un faux énoncé qui pourrait être utilisé par l’autre personne, ou pour son compte, à une fin quelconque de la présente loi est passible d’une pénalité relativement au faux énoncé.

[56] L’ARC explique que la pénalité du spécialiste en déclarations est censée s’appliquer lorsqu’une personne a fait un faux énoncé ou a participé, consenti ou acquiescé à un faux énoncé fait par une autre personne. L’identité de la personne qui pourrait utiliser le faux énoncé doit être déterminée, car la disposition emploie l’expression « l’autre personne ». Selon l’ARC, la pénalité pourrait être infligée, par exemple, à une personne qui a préparé une déclaration de revenus frauduleuse pour un contribuable en particulier ou qui a fourni à ce dernier des conseils fiscaux trompeurs. (Voir la circulaire d’information IC 01-1 de l’ARC intitulée « Pénalités administratives imposées à des tiers » (18 septembre 2001 (en ligne)), par. 6-7 et 9.)

[57] Le champ d’application de la pénalité du spécialiste en déclarations est restreint : le faux énoncé doit avoir été fait sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable, laquelle est définie comme suit au par. 163.2(1) :

Conduite — action ou défaut d’agir — qui, selon le cas :

- a) équivaut à une conduite intentionnelle;
- b) montre une indifférence quant à l’observation de la présente loi;
- c) montre une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l’égard de la loi.

[58] Il s’agit clairement d’une norme stricte. L’expression « insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l’égard de la loi » renvoie à des notions juridiques bien connues qui correspondent généralement à des degrés de *mens rea* en droit criminel (voir p. ex. K. Roach, *Criminal Law* (5^e éd. 2012),

evinces a clear intention that “culpable conduct” be a more exacting standard than simple negligence.

[59] The expressions “shows an indifference as to whether this Act is complied with” and “tantamount to intentional conduct” originated in the jurisprudence on the gross negligence penalty applicable directly to taxpayers in s. 163(2) of the *ITA*, which states:

(2) Every person who, knowingly, or under circumstances amounting to gross negligence, has made or has participated in, assented to or acquiesced in the making of, a false statement or omission in a return, form, certificate, statement or answer (in this section referred to as a “return”) filed or made in respect of a taxation year for the purposes of this Act, is liable to a penalty of . . . [Penalty calculations omitted.]

[60] The Minister states in her factum that “culpable conduct” in s. 163.2 of the *ITA* “was not intended to be different from the gross negligence standard in s. 163(2)”: para. 79. The Federal Court in *Venne v. The Queen*, [1984] C.T.C. 223 (T.D.), in the context of a s. 163(2) penalty, explained that “an indifference as to whether the law is complied with” is more than simple carelessness or negligence; it involves “a high degree of negligence tantamount to intentional acting”: p. 234. It is akin to burying one’s head in the sand: *Sirois (L.C.) v. Canada*, 1995 CarswellNat 555 (WL Can.) (T.C.C.), at para. 13; *Keller v. Canada*, 1995 CarswellNat 569 (WL Can.) (T.C.C.). The Tax Court in *Sidhu v. R.*, 2004 TCC 174, [2004] 2 C.T.C. 3167, explaining the decision in *Venne*, elaborated on expressions “tantamount to intentional conduct” and “shows an indifference as to whether this Act is complied with”:

Actions “tantamount” to intentional actions are actions from which an imputed intention can be found such as actions demonstrating “an indifference as to whether the law is complied with or not”. . . . The burden here is not to prove, beyond a reasonable doubt, *mens rea* to evade taxes. The burden is to prove on a balance of probability

p. 180-184 et 191-192). L’emploi de tels termes traduit l’intention évidente de faire en sorte que la « conduite coupable » commande l’application d’une norme plus stricte que ne le fait la simple négligence.

[59] Les expressions « montre une indifférence quant à l’observation de la présente loi » et « équivaut à une conduite intentionnelle » tirent leur origine de la jurisprudence sur la pénalité pour faute lourde qui s’applique directement au contribuable suivant le par. 163(2) de la *LIR*, lequel dispose :

(2) Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration, un formulaire, un certificat, un état ou une réponse (appelé « déclaration » au présent article) rempli, produit ou présenté, selon le cas, pour une année d’imposition pour l’application de la présente loi, ou y participe, y consent ou y acquiesce est passible d’une pénalité . . . [Calcul du montant de la pénalité omis.]

[60] Dans son mémoire, la ministre soutient que la « conduite coupable » visée à l’art. 163.2 de la *LIR* [TRADUCTION] « n’est pas censée différer de la faute lourde et de la norme qui s’y rattache au par. 163(2) » (par. 79). Dans *Venne c. Canada (ministre du Revenu national — M.R.N.)*, [1984] A.C.F. n° 314 (QL) (1^{re} inst.), une affaire relative à la pénalité prévue au par. 163(2), la Cour fédérale explique qu’« une indifférence au respect de la Loi » ne s’entend pas que d’une simple inattention ou négligence; elle suppose « un degré important de négligence qui corresponde à une action délibérée » (p. 11). Cela s’apparente en somme à faire l’autruche (*Sirois (L.C.) c. Canada*, 1995 CarswellNat 1974 (WL Can.) (C.C.I.), par. 13; *Keller c. Canada*, 1995 CarswellNat 569 (WL Can.) (C.C.I.)). Dans *Sidhu c. La Reine*, 2004 CCI 174, la Cour canadienne de l’impôt, pour expliquer sa décision dans *Venne*, développe les expressions « équivaut à une conduite intentionnelle » et « montre une indifférence quant à l’observation de la présente loi » :

Les actions « qui correspondent » à des actions réalisées intentionnellement sont celles pour lesquelles on peut présumer une intention, comme les actions qui démontrent « une indifférence au respect de la Loi ». [. . .] Le fardeau de la preuve ne consiste pas à prouver au-delà du doute raisonnable l’intention coupable de se

such an indifference to appropriate and reasonable diligence in a self-assessing system as belies or offends common sense. [para. 23]

[61] Therefore, while there has been debate as to the scope of “culpable conduct” (as argued before the Tax Court in this matter), the standard must be at least as high as gross negligence under s. 163(2) of the *ITA*. The third party penalties are meant to capture serious conduct, not ordinary negligence or simple mistakes on the part of a tax preparer or planner.

[62] We can conclude that the purpose of this proceeding is to promote honesty and deter gross negligence, or worse, on the part of preparers, qualities that are essential to the self-reporting system of income taxation assessment.

(ii) The Process

[63] With respect to the process, the heart of the analysis is concerned with the extent to which it bears the traditional hallmarks of a criminal proceeding. Fish J. referred to some of the relevant considerations in *Martineau*, including whether the process involved the laying of a charge, an arrest, a summons to appear before a court of criminal jurisdiction, and whether a finding of responsibility leads to a criminal record: para. 45. The use of words traditionally associated with the criminal process, such as “guilt”, “acquittal”, “indictment”, “summary conviction”, “prosecution”, and “accused”, can be a helpful indication as to whether a provision refers to criminal proceedings.

[64] The fact that the penalty is imposed by a judge in a criminal court is, of course, another sign that the offence is criminal in nature. But whether a proceeding is criminal by nature does not depend on the actual penalty imposed. For example, parking tickets can involve relatively small fines,

soustraire au paiement de l’impôt, mais à prouver selon la prépondérance des probabilités une telle indifférence à l’égard de la diligence appropriée et raisonnable dans le contexte d’un système d’autocotisation qui contredit et insulte le sens commun. [par. 23 (CanLII)]

[61] Par conséquent, bien que la portée de la définition de « conduite coupable » soit objet de débats (comme on l’a plaidé devant la Cour de l’impôt dans la présente affaire), la norme appliquée doit être au moins aussi stricte que pour la faute lourde au titre du par. 163(2) de la *LIR*. La pénalité infligée au tiers vise à sanctionner une conduite grave, non la négligence ordinaire ou la simple erreur du spécialiste en déclarations ou du planificateur.

[62] Nous pouvons conclure que l’objectif de la procédure en cause est de promouvoir l’honnêteté des spécialistes en déclarations et de les dissuader de commettre une faute lourde ou un acte encore plus grave, ce qui est essentiel dans le cadre d’un système d’autocotisation.

(ii) Le processus

[63] En ce qui a trait au processus, la question est foncièrement celle de savoir dans quelle mesure il présente les caractéristiques habituelles d’une procédure criminelle. Dans l’arrêt *Martineau*, le juge Fish mentionne certaines des considérations pertinentes, dont celle de savoir si le processus comprend le dépôt d’une accusation, une arrestation ou une assignation à comparaître devant une cour de juridiction criminelle, et celle de savoir si une conclusion de responsabilité conduit à un casier judiciaire (par. 45). L’emploi de termes habituellement liés au processus criminel, tels que « culpabilité », « acquittement », « acte d’accusation », « déclaration de culpabilité par procédure sommaire », « poursuivant » et « accusé » peut constituer une indication utile pour déterminer si une disposition renvoie à une procédure criminelle.

[64] Évidemment, l’infliction de la sanction par une cour criminelle tend également à indiquer que l’infraction est de nature criminelle. Or, la nature criminelle d’une procédure ne dépend pas de la sanction effectivement infligée. Par exemple, une contravention pour stationnement illégal peut

but where they are imposed in conformity with the general criminal process (e.g. pleading guilty or contesting the fine before a judge, prosecution by a Crown attorney), s. 11 rights apply: *Wigglesworth*, at para. 559. Offences in the *Criminal Code*, the *Youth Criminal Justice Act*, S.C. 2002, c. 1, the *Controlled Drugs and Substances Act*, S.C. 1996, c. 19, and quasi-criminal offences under provincial legislation are the type of proceedings which are criminal in nature: see the *Constitution Act, 1867*, s. 92(15); *Wigglesworth*, at p. 560; *Martineau*, at para. 21.

[65] If, considering all of these factors, the process is criminal in nature, it engages s. 11 of the *Charter*.

[66] The process leading to the imposition of the penalty is described in the CRA's IC 01-1, at paras. 79-89. CRA auditors conduct a penalty audit, advise the preparer or planner in writing of the audit, and consider any representation that the individual chooses to make before making a recommendation to the Third-Party Penalty Review Committee. If this Committee agrees with the recommendation to impose the penalty, it will give the planner or preparer another opportunity to make representations before making its decision.

[67] This administrative process can be contrasted with the process which applies to criminal offences in the *ITA*: ss. 238 and 239. Unlike the administrative penalties in s. 163.2, the criminal sanctions are imposed by a court of criminal jurisdiction after the laying of an information or complaint: see s. 244. For ease of reference, we repeat the criteria from *Martineau*. Just as in that case, in the context of s. 163.2:

No one is charged No information is laid against anyone. No one is arrested. No one is summoned to appear before a court of criminal jurisdiction. No criminal record will result from the proceedings. At worst, once the

donner lieu à une amende relativement minime, mais lorsque celle-ci est infligée en conformité avec le processus criminel en général (p. ex., inscription d'un plaidoyer de culpabilité ou contestation de l'amende devant le tribunal, poursuite par un procureur du ministère public), les droits garantis par l'art. 11 s'appliquent (*Wigglesworth*, par. 559). Les infractions créées par le *Code criminel*, la *Loi sur le système de justice pénale pour les adolescents*, L.C. 2002, c. 1, et la *Loi réglementant certaines drogues et autres substances*, L.C. 1996, c. 19, ainsi que les infractions quasi criminelles créées par les lois provinciales, donnent lieu à des procédures de nature criminelle (voir la *Loi constitutionnelle de 1867*, par. 92(15); *Wigglesworth*, p. 560; *Martineau*, par. 21).

[65] Le processus qui, au regard de l'ensemble de ces considérations, est de nature criminelle emporte l'application de l'art. 11 de la *Charte*.

[66] La circulaire IC 01-1 de l'ARC fait état, aux par. 79-89, du processus d'infliction de la pénalité. Les vérificateurs de l'ARC effectuent la vérification nécessaire, en informent par écrit le spécialiste en déclarations ou le planificateur et examinent toute observation de ce dernier avant de faire une recommandation au Comité d'examen des pénalités imposées à des tiers. Si le Comité accepte la recommandation d'imposer la pénalité, il offre au planificateur ou au spécialiste en déclarations une autre occasion de se faire entendre avant que la décision ne soit rendue.

[67] Comparons ce processus administratif avec le processus que prévoit la *LIR* pour une infraction criminelle (art. 238 et 239). Contrairement aux pénalités administratives de l'art. 163.2, les sanctions criminelles sont infligées par une cour de juridiction criminelle après le dépôt d'une dénonciation ou d'une plainte (voir art. 244). Par souci de commodité, nous rappelons les critères énoncés dans l'arrêt *Martineau*. Tout comme dans cette affaire, dans le contexte de l'art. 163.2 :

. . . [le processus] n'incolpe personne. Aucune dénonciation n'est déposée contre qui que ce soit. Personne n'est arrêté. Personne n'est sommé de comparaître devant une cour de juridiction pénale. Aucun casier judiciaire n'en

administrative proceeding is complete and all appeals are exhausted, if the [penalty] is upheld and the person liable to pay still refuses to do so, he or she risks being forced to pay by way of a civil action. [para. 45]

Similarly, under s. 163.2(4), if the assessment is upheld and payment is not made, the Minister may only invoke civil collection procedures under the *ITA*.

[68] Ms. Guindon submits that where the same conduct can lead to either an administrative monetary penalty or a criminal sanction, the proceedings will be criminal in nature. Here, conduct which may form the basis of an administrative penalty under s. 163.2 could also be the basis for criminal prosecution under s. 239 of the *ITA*: see the Tax Court's reasons, at paras. 44-50. However, the same act could have more than one aspect. It follows that the fact that the same conduct which could form the basis of an administrative penalty could also lead to a criminal conviction is irrelevant to the characterization of the administrative penalty. As explained earlier, the test is that set out in *Wigglesworth and Martineau*.

[69] Should an individual be assessed an administrative monetary penalty and subsequently face criminal prosecution for the same conduct (or vice versa), that individual may argue that bringing the second proceedings in the particular circumstances is an abuse of process.² As nothing in the record before this Court indicates that Ms. Guindon is facing criminal prosecution, that issue is not before us.

[70] Ms. Guindon argues that s. 163.2(4) is not an administrative offence because it is not restricted to the regulated class in the *ITA* (taxpayers) and departs from the general purpose of the Act: the

² It should be noted that in the *ITA*, ss. 238(3) and 239(3) prevent an individual from being liable for any penalty assessed under the administrative monetary penalty provisions after the individual is convicted of an offence under the Act for the same conduct.

résulte. Au pire des cas, une fois la procédure administrative et les appels épuisés, si [la pénalité] est maintenu[e] et que la personne redevable refuse toujours de payer, cette dernière risque d'être contrainte civilement de le faire. [par. 45]

De même, pour les besoins du par. 163.2(4), si la cotisation est maintenue et que le paiement n'est pas effectué, le ministre ne peut recourir qu'à la procédure de recouvrement administrative de la *LIR*.

[68] M^{me} Guindon soutient que lorsqu'une même conduite peut mener soit à une sanction pécuniaire administrative, soit à une sanction criminelle, la procédure est de nature criminelle. En l'espèce, la conduite qui est susceptible d'entraîner une pénalité administrative au titre de l'art. 163.2 peut également donner lieu à une poursuite criminelle suivant l'art. 239 de la *LIR* (voir les motifs de la Cour de l'impôt, par. 44-50). Toutefois, la même conduite pourrait revêtir plus d'un aspect. Dès lors, le fait que la conduite qui justifie une pénalité administrative peut également donner lieu à une déclaration de culpabilité au pénal importe peu quant à la qualification à titre de pénalité administrative. Comme nous l'expliquons précédemment, le critère est celui énoncé dans les arrêts *Wigglesworth et Martineau*.

[69] La personne qui, pour une même conduite, fait l'objet d'une sanction pécuniaire administrative puis d'une poursuite criminelle (ou l'inverse) peut faire valoir que, dans les circonstances, la seconde mesure constitue un abus de procédure². Comme aucun élément du dossier dont dispose notre Cour n'indique que M^{me} Guindon fait l'objet d'une poursuite criminelle, nous n'avons pas à examiner ce point.

[70] M^{me} Guindon fait valoir que le par. 163.2(4) ne crée pas une infraction administrative parce qu'il ne s'applique pas seulement aux personnes que vise la réglementation assurée par la *LIR* (les

² Il convient de noter que les par. 238(3) et 239(3) de la *LIR* empêchent qu'une personne se voie infliger une pénalité au titre des dispositions relatives aux sanctions pécuniaires administratives après qu'elle a été déclarée coupable d'une infraction à la Loi pour une même conduite.

collection of tax. While the individuals targeted by s. 163.2(4) of the *ITA* are not the taxpayers themselves, this does not detract from the provision's administrative nature. The *ITA* regulatory scheme encompasses more than those who pay taxes: employers, banks, brokers, charities, and other entities are required to file information returns and to produce information in order to verify taxpayer compliance. Provisions, such as administrative monetary penalties, that encourage compliance by these non-taxpayers are integral to the *ITA*'s regulatory regime and are not criminal in nature simply because the target is not the taxpayer.

[71] Ms. Guindon also submits that the use of the term “culpable conduct” in s. 163.2(4) indicates a *mens rea* requirement, which is classically criminal in nature. This is irrelevant to the analysis because, as discussed, the criminal in nature analysis is concerned with the process, not the conduct. The simple fact that there is a mental element that must be present in order for the penalty to be imposed does not render the provision criminal. For example, intentional torts require proof of intention, commonly understood as a subjective desire to cause the consequence of one's action: see P. H. Osborne, *The Law of Torts* (4th ed. 2011), at p. 251. In addition, some non-criminal statutory causes of action include mental elements such as recklessness or knowledge. For example, the statutory cause of action in s. 134(4) of Ontario's *Securities Act*, R.S.O. 1990, c. S.5, includes a knowledge requirement. Also, s. 36 of the *Competition Act*, R.S.C. 1985, c. C-34, creates a cause of action for those who have suffered loss or damage as a result of conduct contrary to Part VI, which contains the Act's criminal offences. Given that these are criminal offences, all contain a *mens rea* element, but that does not render s. 36 proceedings criminal.

contribuables) et qu'il déroge à l'objet général de la Loi, soit le recouvrement de l'impôt. Bien que les personnes visées au par. 163.2(4) de la *LIR* ne soient pas les contribuables eux-mêmes, la disposition n'en est pas moins de nature administrative. Le régime de réglementation de la *LIR* ne s'applique pas qu'à ceux qui paient des impôts, mais aussi aux employeurs, aux banques, aux courtiers, aux organismes de bienfaisance et aux autres entités qui sont tenues de produire des déclarations de renseignements et de fournir de l'information aux fins de vérification de la conformité des déclarations des contribuables. Les dispositions, y compris celles relatives aux sanctions pécuniaires administratives, qui favorisent l'observation de la loi par ces non-contribuables font partie intégrante du régime de réglementation de la *LIR* et ne sont pas de nature criminelle du simple fait qu'elles ne visent pas le contribuable.

[71] M^{me} Guindon soutient également que l'emploi de l'expression « conduite coupable » au par. 163.2(4) indique l'exigence d'une *mens rea*, ce qui est propre au domaine criminel. Or, cet élément importe peu, car — nous l'avons dit — l'analyse relative à la nature criminelle s'attache au processus, non à la conduite. La seule exigence d'un élément moral pour que la pénalité puisse être infligée ne fait pas en sorte que la disposition soit de nature criminelle. Par exemple, le délit intentionnel requiert la preuve de l'intention, ce qui s'entend généralement du fait d'avoir subjectivement voulu les conséquences de ses actes (voir P. H. Osborne, *The Law of Torts* (4^e éd. 2011), p. 251). De plus, certaines causes d'action non criminelles prévues par la loi comprennent un élément moral comme l'insouciance ou la connaissance. Par exemple, la cause d'action prévue au par. 134(4) de la *Loi sur les valeurs mobilières* de l'Ontario, L.R.O. 1990, c. S.5, comprend une exigence de connaissance. De même, l'art. 36 de la *Loi sur la concurrence*, L.R.C. 1985, c. C-34, confère une cause d'action à celui qui subit une perte ou des dommages par suite d'un comportement allant à l'encontre d'une disposition de la partie VI, laquelle prévoit les infractions criminelles que crée la Loi. S'agissant d'infractions criminelles, elles requièrent toutes une certaine *mens rea*, mais l'art. 36 n'établit pas pour autant une procédure criminelle.

[72] While some regulatory penalties are imposed without consideration of the person’s state of mind, in other cases it is rational that the state would only wish to impose a penalty on those who engage in misconduct knowingly, recklessly, or with a particular intention. Providing a due diligence defence or including a mental element as a component of the penalty does not detract from the administrative nature of the penalty. (See the Federal Court of Appeal’s reasons, at para. 48.)

(c) *Conclusion on the “Criminal in Nature” Test*

[73] We conclude that the s. 163.2 process is not criminal in nature.

(5) The True Penal Consequence Test

(a) *Introduction*

[74] As we have explained, the preparer penalty is designed to apply when an individual engages in conduct such as preparing a fraudulent tax return, conduct which undermines the self-reporting and self-assessing scheme which depends on honesty and diligence of taxpayers and those whom they engage to assist them. For the reasons that follow, we conclude that the penalty is not a true penal consequence.

(b) *Principles*

[75] Administrative monetary penalties are designed as sanctions to be imposed through an administrative process. They are not imposed in a criminal proceeding. Thus, the issue of whether a person who is the subject of an ostensibly administrative regime is in reality “charged with an offence” is addressed by the second *Wigglesworth/Martineau* test: Does the sanction impose a true penal consequence? *Wigglesworth* teaches that a true penal consequence is imprisonment or a fine which, having regard to its magnitude and other relevant

[72] Bien que, dans certains cas, une sanction réglementaire soit infligée sans que l’état d’esprit de la personne ne soit pris en compte, dans d’autres, il est logique que l’État ne veuille infliger une sanction qu’à celui qui, par insouciance ou animé d’une intention particulière, accomplit un acte fautif. La possibilité d’invoquer la diligence raisonnable en défense ou l’exigence d’un élément moral n’enlève rien à la nature administrative de la sanction. (Voir les motifs de la Cour d’appel fédérale, par. 48.)

c) *Conclusion sur le critère de la « nature criminelle »*

[73] Nous concluons que le processus correspondant à l’art. 163.2 n’est pas de nature criminelle.

(5) Le critère de la véritable conséquence pénale

a) *Introduction*

[74] Comme nous l’expliquons précédemment, la pénalité du spécialiste en déclarations est censée s’appliquer à la personne qui, par exemple, établit une déclaration de revenus frauduleuse et nuit ainsi au régime d’autodéclaration et d’autocotisation dont le bon fonctionnement repose sur l’honnêteté et la diligence des contribuables et de ceux dont ils retiennent les services pour les aider. Pour les motifs qui suivent, nous concluons que la pénalité ne constitue pas une véritable conséquence pénale.

b) *Principes*

[75] Les sanctions pécuniaires administratives sont des sanctions conçues pour être infligées à l’issue d’un processus administratif. Elles ne font pas suite à une procédure criminelle. Ainsi, pour savoir si la personne qui fait officiellement l’objet d’une mesure administrative est en réalité « inculpé[e] », le critère à utiliser est le second dégagé dans les arrêts *Wigglesworth* et *Martineau* : la sanction impose-t-elle une véritable conséquence pénale? Selon l’arrêt *Wigglesworth*, la véritable conséquence pénale s’entend de la peine d’emprisonnement ou

factors, is imposed to redress the wrong done to society at large rather than simply to secure compliance: see p. 561.

[76] Imprisonment is always a true penal consequence. A provision that includes the possibility of imprisonment will be criminal no matter the actual sanction imposed: see *Wigglesworth*, at p. 562. A monetary penalty may or may not be a true penal consequence. It will be so when it is, in purpose or effect, punitive. Whether this is the case is assessed by looking at considerations such as the magnitude of the fine, to whom it is paid, whether its magnitude is determined by regulatory considerations rather than principles of criminal sentencing, and whether stigma is associated with the penalty: see, e.g., *Canada (Attorney General) v. United States Steel Corp.*, 2011 FCA 176, 333 D.L.R. (4th) 1, at paras. 76-77.

[77] The magnitude of the sanction on its own is not determinative. However, if the amount at issue is out of proportion to the amount required to achieve regulatory purposes, this consideration suggests that it will constitute a true penal consequence and that the provision will attract the protection of s. 11 of the *Charter*. This is not to say that very large penalties cannot be imposed under administrative monetary penalty regimes. Sometimes significant penalties are necessary in order to deter non-compliance with an administrative scheme: see *Rowan v. Ontario Securities Commission*, 2012 ONCA 208, 110 O.R. (3d) 492, at para. 49. The amount of the penalty should reflect the objective of deterring non-compliance with the administrative or regulatory scheme.

(c) *An Upper Limit on Administrative Penalties?*

[78] Ms. Guindon and the interveners the Canadian Constitution Foundation suggest that there should be an upper limit on the amount of an administrative monetary penalty. Citing the Ontario

de l'amende qui, compte tenu de son importance et d'autres considérations pertinentes, est infligée dans le but de réparer le tort causé à la société en général plutôt que d'assurer l'observation de la loi (voir p. 561).

[76] L'emprisonnement constitue toujours une véritable conséquence pénale. La disposition qui prévoit la possibilité d'un emprisonnement est de nature criminelle, peu importe la sanction réellement imposée (voir *Wigglesworth*, p. 562). Une sanction pécuniaire peut ou non constituer une véritable conséquence pénale. C'est le cas lorsque, par son objet ou son effet, elle est punitive. Pour le savoir, il faut tenir compte de choses comme le montant de l'amende, son destinataire, le fait que son importance tient à des considérations réglementaires plutôt qu'à des principes de détermination de la peine en matière criminelle, et le fait que la sanction stigmatise ou non (voir p. ex. *Canada (Procureur général) c. United States Steel Corp.*, 2011 CAF 176, par. 76-77 (CanLII)).

[77] L'importance de la sanction n'est pas déterminante en soi. Toutefois, lorsque le montant en cause est disproportionné à celui qui permet d'atteindre les objectifs de la réglementation, il y a lieu de penser qu'il s'agit d'une véritable conséquence pénale, de sorte que la disposition emporte l'application de l'art. 11 de la *Charte*. Cela ne veut pas dire qu'une pénalité d'un montant très élevé ne puisse être infligée à titre de sanction pécuniaire administrative. Il arrive en effet parfois qu'une pénalité d'un montant substantiel soit nécessaire pour décourager l'inobservation d'un régime administratif (voir *Rowan c. Ontario Securities Commission*, 2012 ONCA 208, 110 O.R. (3d) 492, par. 49). Le montant de la pénalité doit refléter l'objectif de décourager l'inobservation du régime administratif ou de réglementation.

c) *L'application d'un plafond à la pénalité administrative?*

[78] M^{me} Guindon et l'intervenante Canadian Constitution Foundation laissent entendre que le montant d'une sanction administrative pécuniaire devrait être plafonné. Citant le par. 54 de

Court of Appeal decision in *Rowan*, at para. 54, which considered the imposition of an administrative penalty under the Ontario *Securities Act*, Ms. Guindon submits that the maximum amount that can be imposed under an administrative monetary penalty should be one fifth of the penalty which can be imposed by criminal prosecution. The CCF submits that there should be a monetary threshold beyond which administrative penalties are presumed to be criminal, suggesting \$10,000 for an individual and \$100,000 for a corporation: I.F., at para. 32.

[79] We cannot agree with these approaches. First, the one-to-five ratio suggested by Ms. Guindon is not a general standard. She derives the proposed rule from the Ontario Court of Appeal's decision in *Rowan*, yet in that decision, the court merely recognized the ratio between a particular administrative monetary penalty in the Ontario *Securities Act* and the maximum criminal penalty that could apply for the same misconduct: see *Securities Act*, ss. 122(1) and 127(1)9; *Rowan*, at para. 54. The Court of Appeal did not find that this was a general rule applicable to all administrative monetary penalties or that this was the only relevant consideration. Second, and most fundamentally, an arbitrary upper limit on administrative monetary penalties could undermine their goal: to deter actions which do not comply with the administrative regime. The analysis must ask whether the amount of the penalty, considered with the other relevant factors, is in keeping with the nature of the misconduct and the penalty necessary to serve regulatory purposes, such as promoting compliance and deterring non-compliance, not focus on an arbitrary threshold which may bear no relation to the particular administrative regime and policy goals: see *United States Steel Corp.*, at para. 74.

[80] Some statutes prescribe very high administrative monetary penalties, at times over a million dollars, and these have been upheld where it is demonstrated that the penalty serves regulatory purposes. In some cases, sizable penalties are

l'arrêt *Rowan* de la Cour d'appel de l'Ontario, qui porte sur une pénalité administrative infligée sous le régime de la *Loi sur les valeurs mobilières* de l'Ontario, M^{me} Guindon soutient que le montant maximum d'une sanction pécuniaire administrative devrait correspondre au cinquième de l'amende susceptible d'être infligée à l'issue d'une poursuite criminelle. La CCF préconise pour sa part l'établissement d'un plafond au-delà duquel une pénalité administrative serait présumée être de nature criminelle, et elle propose de fixer ce plafond à 10 000 \$ pour un particulier et à 100 000 \$ pour une personne morale (mémoire, par. 32).

[79] Nous ne pouvons souscrire à ces approches. Premièrement, la fraction d'un cinquième que propose M^{me} Guindon en se fondant sur l'arrêt *Rowan* de la Cour d'appel de l'Ontario ne constitue pas une norme générale. Dans cet arrêt, la Cour d'appel reconnaît simplement l'existence d'un rapport entre une sanction pécuniaire administrative prévue par la *Loi sur les valeurs mobilières* de l'Ontario et la peine maximale susceptible d'être infligée au pénal pour les mêmes actes (voir la *Loi sur les valeurs mobilières*, par. 122(1) et 127(1)9; *Rowan*, par. 54). La Cour d'appel ne voit pas là une règle générale applicable à toute sanction pécuniaire administrative, ni la seule considération pertinente. Deuxièmement, et plus fondamentalement, plafonner les sanctions pécuniaires administratives pourrait aller à l'encontre de leur objectif, à savoir décourager l'inobservation du régime administratif. Il faut se demander si le montant de la pénalité, compte tenu des autres considérations pertinentes, est compatible avec la nature de l'acte fautif et si la pénalité est nécessaire à la réalisation des objectifs de la réglementation que sont par exemple la promotion de l'observation de la loi et la prévention de son inobservation, et non fixer une limite arbitraire pouvant n'avoir aucun lien avec le régime administratif en cause et ses objectifs généraux (voir *United States Steel Corp.*, par. 74).

[80] Quelques lois prévoient des sanctions pécuniaires administratives d'un montant très élevé, parfois plus d'un million de dollars, que les tribunaux confirment lorsqu'il est établi qu'elles servent les fins de la réglementation. Dans certains cas, leur

necessary so the penalty is not simply considered a cost of doing business: see the Federal Court of Appeal's reasons, at para. 47. For example, an administrative penalty of \$1 million per infraction in the Alberta *Securities Act*, R.S.A. 2000, c. S-4, was upheld in *Lavallee v. Alberta Securities Commission*, 2010 ABCA 48, 474 A.R. 295. The Federal Court of Appeal upheld a provision of the *Investment Canada Act*, R.S.C. 1985, c. 28 (1st Supp.), which allowed for penalties of up to \$10,000 per day for failure to comply with a ministerial directive: see *United States Steel Corp.* The Ontario Superior Court found that a \$10 million administrative monetary penalty in the *Competition Act* for deceptive marketing practices did not engage s. 11 of the *Charter: Canada (Commissioner of Competition) v. Chatr Wireless Inc.*, 2013 ONSC 5315, 288 C.R.R. (2d) 297. The Ontario Court of Appeal in *Rowan*, noting that the amount of the penalty is determined by regulatory considerations distinct from the principles of criminal liability and sentencing, that no criminal record results and the proceeds are used for the benefit of third parties, stated that

[p]enalties of up to \$1 million per infraction are, in my view, entirely in keeping with the Commission's mandate to regulate the capital markets where enormous sums of money are involved and where substantial penalties are necessary to remove economic incentives for non-compliance with market rules. [para. 49]

[81] In all of these cases, the courts found that high administrative monetary penalties were required to encourage compliance with the administrative regime. The relevant question is not the amount of the penalty in absolute terms, it is whether the amount serves regulatory rather than penal purposes.

(d) *Application*

[82] Section 163.2 of the *ITA* does not impose any "true penal consequence".

montant doit être assez important afin qu'elles ne soient pas simplement considérées comme un coût de fonctionnement (voir les motifs de la Cour d'appel fédérale, par. 47). Par exemple, une sanction administrative d'un million de dollars par infraction prévue par la *Securities Act* de l'Alberta, R.S.A. 2000, c. S-4, est confirmée dans l'arrêt *Lavallee c. Alberta Securities Commission*, 2010 ABCA 48, 474 A.R. 295. Dans *United States Steel Corp.*, la Cour d'appel fédérale confirme une disposition de la *Loi sur l'investissement Canada*, L.R.C. 1985, c. 28 (1^{er} suppl.), qui prévoit des pénalités allant jusqu'à 10 000 \$ par jour en cas d'omission de se conformer à une directive ministérielle. Dans *Canada (Commissioner of Competition) c. Chatr Wireless Inc.*, 2013 ONSC 5315, 288 C.R.R. (2d) 297, la Cour supérieure de justice de l'Ontario conclut que la sanction pécuniaire administrative de 10 millions de dollars prévue par la *Loi sur la concurrence* pour pratiques commerciales trompeuses n'emporte pas l'application de l'art. 11 de la *Charte*. Dans l'arrêt *Rowan*, faisant remarquer que le montant de la sanction est fixé en fonction de considérations de réglementation distinctes des principes de la responsabilité criminelle et de la détermination de la peine, qu'aucun casier judiciaire n'en résulte et que les sommes sont perçues au bénéfice de tiers, la Cour d'appel de l'Ontario déclare ce qui suit :

[TRADUCTION] Les sanctions allant jusqu'à un million de dollars par infraction sont, à mon avis, entièrement compatibles avec le mandat de la Commission qui consiste à réguler les marchés financiers où circulent des sommes considérables, de sorte que des sanctions substantielles s'imposent pour supprimer l'incitation financière à l'inobservation des règles. [par. 49]

[81] Dans toutes ces affaires, les cours concluent que des sanctions pécuniaires administratives d'un montant élevé sont nécessaires pour inciter à l'observation du régime administratif. Le débat ne porte pas sur leur montant dans l'absolu, mais bien sur la question de savoir si l'objectif qui sous-tend la fixation de leur montant est réglementaire ou pénal.

d) *Application*

[82] L'article 163.2 de la *LIR* n'impose aucune « véritable conséquence pénale ».

[83] Considering first the purpose of the penalty, s. 163.2 was enacted in 2000 to discourage individuals from making false statements on behalf of others or from counselling others to make false statements: see the Tax Court's reasons, at paras. 36-37. Thus its purpose is to promote compliance with the scheme. The fact that the penalty is intended to have a deterrent effect does not take it out of the realm of administrative penalties. As Fish J. pointed out in *Martineau*, penalties which are clearly not penal in nature, such as damages imposed in relation to civil liability and penalties imposed in disciplinary proceedings, have deterrent aspects: see para. 38.

[84] The magnitude of penalties under s. 163.2(4) is directly tied to the objective of deterring non-compliance with the *ITA*. The amount is calculated pursuant to s. 163.2(5) and takes into account the penalty to which the other person (for whom or to whom the violator has made the false statement) would be liable in addition to the violator's gross compensation in respect of the false statement. These factors speak to the magnitude of the tax that could potentially be avoided and the violator's personal gain, both of which are relevant in deterring such misconduct. The amount is fixed without regard to other general criminal sentencing principles and no stigma comparable to that attached to a criminal conviction flows from the imposition of the penalty.

[85] Ms. Guindon was assessed a penalty of \$546,747. This amount is very high for an individual. However, in the circumstances it does not constitute a true penal consequence: the Tax Court found that there were 135 violations (see paras. 1 and 112). In addition, that court found that Ms. Guindon was dishonest in her initial legal opinion when she stated that she had reviewed the supporting documents. She then compounded this dishonesty by signing charitable receipts that she should reasonably have known were tainted by her own failure to verify the legal basis of the program: paras. 107-9. Such dishonesty cannot be countenanced in a self-reporting system. As noted by the Federal Court of Appeal, "[s]ometimes administrative penalties must be large in order

[83] Examinons d'abord l'objectif de la pénalité. L'article 163.2 a été édicté en 2000 pour dissuader toute personne de faire un faux énoncé pour le compte d'autrui ou de conseiller à une autre personne d'en faire un (voir les motifs de la Cour de l'impôt, par. 36-37). Il vise donc à promouvoir l'observation du régime. Même si la pénalité se veut dissuasive, sa nature demeure administrative. Comme le signale le juge Fish dans l'arrêt *Martineau*, les sanctions qui ne sont manifestement pas de nature pénale, tels les dommages-intérêts pour responsabilité civile et les sanctions disciplinaires, ont un effet dissuasif (voir par. 38).

[84] L'importance de la pénalité prévue au par. 163.2(4) est directement liée à l'objectif de décourager l'inobservation de la *LIR*. Son montant est calculé en application du par. 163.2(5), et il est tenu en compte de la pénalité à laquelle l'autre personne (celle pour qui ou à qui est fait le faux énoncé) serait tenue en plus de la rétribution brute du contrevenant pour le faux énoncé. Ces éléments témoignent de l'importance de l'impôt susceptible d'être évité et du gain personnel obtenu par le contrevenant, les deux devant être pris en compte pour décourager un tel acte fautif. Le montant de la pénalité est fixé sans égard aux principes généraux de détermination de la peine en matière criminelle et il n'en résulte aucune stigmatisation comparable à celle découlant d'une déclaration de culpabilité au pénal.

[85] M^{me} Guindon s'est vu infliger une pénalité de 546 747 \$, ce qui représente une somme très élevée dans le cas d'un particulier. Toutefois, dans les circonstances, il ne s'agit pas d'une véritable conséquence pénale. La Cour de l'impôt relève 135 contraventions (voir par. 1 et 112) et elle conclut que M^{me} Guindon a fait preuve de malhonnêteté dans sa première opinion juridique en y déclarant avoir examiné les documents à l'appui. M^{me} Guindon a ensuite ajouté à sa malhonnêteté en signant les reçus pour dons de bienfaisance dont elle aurait dû raisonnablement savoir qu'ils étaient viciés par son omission de vérifier le fondement juridique du programme (par. 107-109). Une telle malhonnêteté ne saurait être admise dans un système

to deter conduct detrimental to the administrative scheme and the policies furthered by it”: para. 46.

[86] The Tax Court found that Ms. Guindon wrote and endorsed a legal opinion that she knew was “flawed and misleading”: in the opinion, she stated that she had reviewed supporting material which had in fact never been provided to her (para. 105). Later, when she signed charitable tax receipts as part of the program, she chose to “rely on her own legal opinion which she knew to be incomplete”: para. 107. The Tax Court found that Ms. Guindon’s conduct was “indicative either of complete disregard of the law and whether it was complied with or not or of wilful blindness”: para. 108.

[87] We agree with the Federal Court of Appeal that a maximum penalty for a person making a false statement of \$100,000 plus the person’s gross compensation in relation to that statement

does not demonstrate a purpose extending beyond deterrence to denunciation and punishment of the offender for the “wrong done to society”: *Wigglesworth, supra*, at page 561. Rather, in light of the possibility of false statements going undetected, penalties of such magnitude are necessary to prevent them from being regarded as just “another cost of doing business”: *United States Steel Corp., supra*, at paragraph 77. [para. 47]

[88] In this case, the penalty of \$546,747 assessed against Ms. Guindon does not impose a true penal consequence — the magnitude reflects the objective of deterring conduct of the type she engaged in. Although the penalty is paid ultimately into the Consolidated Revenue Fund, none of the other relevant considerations supports the view that this penalty is a true penal consequence.

(6) Conclusion

[89] We conclude that the proceeding under s. 163.2 is not criminal in nature and does not lead

d’autocotisation. Comme le fait remarquer la Cour d’appel fédérale, « [l]es pénalités administratives doivent parfois être élevées pour dissuader une conduite préjudiciable au régime administratif mis en place et aux politiques qu’il met en œuvre » (par. 46).

[86] La Cour de l’impôt conclut que M^{me} Guindon a rédigé et signé une opinion juridique qu’elle savait « lacunaire et trompeu[se] » car elle y affirmait avoir examiné des documents à l’appui qui, en réalité, ne lui avaient jamais été remis (par. 105). Plus tard, lorsqu’elle a signé les reçus fiscaux pour dons de bienfaisance dans le cadre du programme, elle a décidé de « se fier à s[a] propre [opinion] juridique qu’elle savait incompl[ète] » (par. 107). La Cour de l’impôt conclut que la conduite de M^{me} Guindon « témoigne d’une indifférence complète à l’égard de la loi et de la question de savoir si elle est respectée ou non, ou d’un aveuglement volontaire » (par. 108).

[87] Nous convenons avec la Cour d’appel fédérale que la pénalité maximale dont est passible l’auteur d’un faux énoncé, soit 100 000 \$ plus sa rétribution brute pour cet énoncé,

ne dénote pas un objectif de réprobation et de punition du contrevenant pour le « tort causé à la société » (*Wigglesworth, précité*, à la page 561). Il s’agit plutôt de prévoir des pénalités de nature à faire en sorte qu’elles « ne soient pas considérées comme une simple dépense d’affaire » (*United States Steel Corp., précité*, au paragraphe 77), compte tenu du fait qu’il est possible que les faux énoncés passent inaperçus. [par. 47]

[88] En l’espèce, la pénalité de 546 747 \$ infligée à M^{me} Guindon ne constitue pas une véritable conséquence pénale, car son montant élevé reflète l’objectif de décourager des actes comme ceux qui ont été accomplis. La pénalité est certes versée au Trésor au bout du compte, mais aucune autre considération pertinente n’appuie l’idée qu’il s’agit d’une véritable conséquence pénale.

(6) Conclusion

[89] Nous concluons que la procédure découlant de l’art. 163.2 n’est pas de nature criminelle

to the imposition of true penal consequences. We agree with Stratas J.A., writing for the Federal Court of Appeal, that “the assessment of a penalty under section 163.2 is not the equivalent of being ‘charged with a [criminal] offence.’ Accordingly, none of the section 11 rights apply in section 163.2 proceedings”: para. 37.

[90] Finally, we note that even though s. 11 of the *Charter* is not engaged by s. 163.2 of the *ITA*, those against whom penalties are assessed are not left without recourse or protection. They have a full right of appeal to the Tax Court of Canada and, as the respondent pointed out in her factum, have access to other administrative remedies: R.F., at para. 99; see, e.g., *ITA*, s. 220(3.1).

IV. Proposed Disposition

[91] We would dismiss the appeal with costs.

The reasons of Abella, Karakatsanis and Wagner JJ. were delivered by

[92] ABELLA AND WAGNER JJ. — Legislatures across Canada have enacted mandatory provisions that require litigants who wish to challenge the constitutionality of a piece of legislation to give notice to the Attorneys General. This notice gives governments an opportunity to present evidence justifying the constitutionality of the law and permits all parties to challenge that evidence. The goal is for the court, in the public interest, to have the fullest and best evidence possible before deciding the issue so that a tested and thorough evidentiary record is available.

[93] The indispensable evidentiary role governments play in constitutional challenges was trenchantly described by Sopinka J. in *Eaton v. Brant County Board of Education*, [1997] 1 S.C.R. 241:

et que nulle véritable conséquence pénale n’en résulte. Nous convenons avec le juge Stratas, qui s’exprime au nom de la Cour d’appel fédérale, que « se voir infliger une pénalité en application de l’article 163.2, ce n’est pas l’équivalent d’être “inculpé”. Par conséquent, aucun des droits prévus à l’article 11 ne s’applique à une procédure découlant de l’article 163.2 » (par. 37).

[90] Enfin, nous faisons remarquer que même si l’art. 163.2 de la *LIR* n’emporte pas l’application de l’art. 11 de la *Charte*, celui qui se voit infliger une pénalité n’est pas sans recours ni protection. Il peut interjeter appel de plein droit à la Cour canadienne de l’impôt et, comme le signale l’intimée dans son mémoire, il dispose d’autres recours sur le plan administratif (m.i., par. 99; voir p. ex. *LIR*, par. 220(3.1)).

IV. Dispositif

[91] Nous sommes d’avis de rejeter le pourvoi avec dépens.

Version française des motifs des juges Abella, Karakatsanis et Wagner rendus par

[92] LES JUGES ABELLA ET WAGNER — Les législateurs ont, à la grandeur du Canada, adopté des dispositions obligatoires selon lesquelles tout plaideur désireux de contester la constitutionnalité d’une loi doit signifier un avis en ce sens aux procureurs généraux. Cet avis permet aux gouvernements de présenter des éléments de preuve qui étayent la constitutionnalité de la loi en cause et à toutes les parties de contester ces éléments de preuve. L’objectif derrière cette mesure est d’assurer que la cour saisie dispose, dans l’intérêt public, d’une preuve à la fois vérifiée et complète pour statuer à partir d’un dossier le plus complet et le plus fiable possible.

[93] Dans l’arrêt *Eaton c. Conseil scolaire du comté de Brant*, [1997] 1 R.C.S. 241, le juge Sopinka fait état avec aplomb du rôle indispensable des gouvernements en matière de preuve lorsque la constitutionnalité d’une disposition législative est contestée :

In our constitutional democracy, it is the elected representatives of the people who enact legislation. While the courts have been given the power to declare invalid laws that contravene the *Charter* and are not saved under s. 1, this is a power not to be exercised except after the fullest opportunity has been accorded to the government to support its validity. To strike down by default a law passed by and pursuant to the act of Parliament or the legislature would work a serious injustice not only to the elected representatives who enacted it but to the people. [para. 48]

[94] This appeal addresses the effect of the failure — without explanation, without the consent of the Attorneys General entitled to notice, and without exceptional circumstances — to provide such notice in the court or tribunal where the legislation requires that it be given. Under s. 19.2 of the *Tax Court of Canada Act*, R.S.C. 1985, c. T-2, the Tax Court “shall not” find a provision of any Act or regulation of Parliament to be unconstitutional unless notice has been served on the Attorney General of Canada and each province.

[95] The wording of the provision is clear: notice must be given. Transforming a mandatory provision into a discretionary one not only represents the judicial rewriting of unambiguous statutory language, it also contradicts the express purpose behind it, namely, ensuring that constitutional challenges get the fulsome review their significance warrants. There is virtually no prejudice to a litigant in requiring adherence to these notice provisions. On the other hand, deciding a constitutional issue in the absence of notice — and therefore the absence of parties who have exclusive control of key evidentiary facts and arguments — has serious consequences for the integrity and credibility of the outcome in constitutional cases.

[96] In this case, a litigant sought to avoid the statutory obligation to provide the required notice by advancing the excuse that seeking the benefit of s. 11 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* was not a constitutional argument requiring

Dans notre démocratie constitutionnelle, ce sont les représentants élus du peuple qui adoptent les lois. Bien que les tribunaux aient reçu le pouvoir de déclarer invalides les lois qui contreviennent à la *Charte* et qui ne sont pas sauvegardées en vertu de l’article premier, c’est un pouvoir qui ne doit être exercé qu’après que le gouvernement a vraiment eu l’occasion d’en soutenir la validité. Annuler par défaut une disposition législative adoptée par le Parlement ou une législature causerait une injustice grave non seulement aux représentants élus qui l’ont adoptée mais également au peuple. [par. 48]

[94] Le présent pourvoi porte sur les conséquences de l’omission — sans explication, sans le consentement des procureurs généraux qui ont droit à un avis et en l’absence de circonstances exceptionnelles — de donner un avis dans le cadre d’une instance judiciaire ou administrative alors que la loi l’exige. L’article 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l’impôt*, L.R.C. 1985, c. T-2, prévoit que la Cour de l’impôt « ne peu[t] » conclure à l’inconstitutionnalité de quelque disposition législative ou réglementaire que si un avis a été signifié au procureur général du Canada et à celui de chacune des provinces.

[95] Le texte de la disposition est sans équivoque : un avis doit être donné. Non seulement transformer une disposition obligatoire en règle facultative équivaut à reformuler judiciairement un texte par ailleurs clair, mais cela contredit la raison d’être de l’objectif expressément recherché, à savoir faire en sorte qu’une contestation constitutionnelle fasse l’objet de l’examen minutieux que justifie son importance. Satisfaire à l’exigence de la signification d’un avis ne cause presque aucun préjudice au plaideur. Par contre, statuer sur une question constitutionnelle en l’absence d’un avis — et donc sans le concours des seules parties susceptibles de présenter des éléments de preuve et des arguments clés — compromet sérieusement l’intégrité et la crédibilité de la décision rendue dans un dossier de nature constitutionnelle.

[96] Dans la présente affaire, une partie a tenté de se soustraire à l’obligation légale de donner un avis en faisant valoir qu’invoquer l’art. 11 de la *Charte canadienne des droits et libertés* n’équivalait pas à soulever une question constitutionnelle — ce qui

notice since she was not seeking to strike down the applicable provision. Only in the proceedings in this Court did she decide for the first time to give notice of a constitutional question.

[97] Of the three Attorneys General who responded to the notice, two objected to the constitutional argument being raised in the absence of notice in the prior proceedings. In our view, permitting the litigant to by-pass the notice requirement in those earlier proceedings based on an argument that being entitled to the protection of s. 11 of the *Charter* was not a constitutional issue, permits a party to evade the notice requirements based on semantics. Since the purpose of notice in constitutional cases is to permit the fullest possible evidentiary record before deciding cases of such importance, allowing a party unilaterally to make an end-run around notice requirements by claiming that demonstrably constitutional arguments are not in fact constitutional arguments, rewards linguistic tactics at the expense of the public interest.

Background

[98] Julie Guindon is a lawyer practising mostly family and estate law. On September 19, 2001, she gave a legal opinion about the Global Trust Charitable Donation Program. At the time Ms. Guindon signed the opinion, she had not reviewed the documents she said she had relied on.

[99] The Program ostensibly consisted of a tax reduction scheme that involved the donation of Vacation Ownership Weeks (“VOWs”) in a timeshare. The taxpayers would donate the undervalued VOWs to a registered charity and, in return, receive charitable tax receipts in the amount of the fair market value of the VOWs. As was later discovered, the Program was a sham — no timeshare units were ever legally

exige un avis — puisque son objectif n’était pas de faire annuler la disposition en cause. Ce n’est que dans le cadre de la présente instance qu’elle a décidé de donner un premier avis d’une question constitutionnelle.

[97] Parmi les trois procureurs généraux qui ont donné suite à l’avis, deux s’opposent à ce que l’argument constitutionnel soit aujourd’hui formulé en raison de l’absence d’avis dans les instances antérieures. Selon nous, soustraire le plaideur à l’obligation de donner un avis dans les instances antérieures au motif que le fait de bénéficier ou non de la protection de l’art. 11 de la *Charte* ne constitue pas une question constitutionnelle revient à lui permettre d’échapper à l’application des règles en matière d’avis en recourant à la sémantique. L’objectif derrière l’obligation de signifier un avis d’une question constitutionnelle est d’assurer la confection d’un dossier de preuve le plus complet possible pour statuer dans une affaire aussi importante. Permettre à un plaideur de contourner unilatéralement l’exigence d’un avis en affirmant que des arguments dont on peut démontrer qu’ils sont d’ordre constitutionnel ne constituent pas en fait des arguments constitutionnels équivaut donc à récompenser une stratégie d’ordre linguistique au détriment de l’intérêt public.

Contexte

[98] Julie Guindon est avocate et exerce principalement en droit familial et en droit immobilier. Le 19 septembre 2001, elle a rédigé une opinion juridique sur le Global Trust Charitable Donation Program. Au moment de signer l’opinion, elle n’avait pas lu les documents sur lesquels elle affirmait se fonder.

[99] Le programme constituait apparemment un plan de réduction d’impôt grâce au don de semaines de vacances dans un logement à temps partagé. Les contribuables faisaient don des semaines de vacances sous-évaluées à un organisme de bienfaisance enregistré et obtenaient en contrepartie des reçus fiscaux pour dons de bienfaisance à raison de la juste valeur marchande des semaines

created and, consequently, no VOWs were actually donated to charity.

[100] The only charity to become involved in the program was Les Guides Franco-Canadiennes District d'Ottawa, a registered charity under the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.). Ms. Guindon was the President of this charity from 1999 to 2004. On December 31, 2001, 135 tax receipts were issued by Ms. Guindon's charity, acknowledging the ostensible donation of the VOWs. The receipts were signed by Ms. Guindon and the charity's Treasurer.

[101] The Minister of National Revenue assessed a penalty against Ms. Guindon under s. 163.2(4) of the *Income Tax Act*, which states:

(4) Every person who makes, or participates in, assents to or acquiesces in the making of, a statement to, or by or on behalf of, another person (in this subsection, subsections (5) and (6), paragraph (12)(c) and subsection (15) referred to as the "other person") that the person knows, or would reasonably be expected to know but for circumstances amounting to culpable conduct, is a false statement that could be used by or on behalf of the other person for a purpose of this Act is liable to a penalty in respect of the false statement.

[102] The Minister argued that Ms. Guindon had participated or acquiesced in, or assented to, the making of 135 tax receipts she knew, or would reasonably have been expected to have known, constituted false statements that could be used by participants to claim an unwarranted tax credit under the *Income Tax Act*.

[103] The penalty assessed against Ms. Guindon totalled \$546,747. It was calculated pursuant to s. 163.2(5), which quantifies the penalty as the greater of:

de vacances. On a découvert ultérieurement qu'il s'agissait d'une supercherie. Aucune part n'avait été légalement créée relativement aux semaines de vacances, de sorte qu'il n'y avait pas eu de dons de semaines de vacances à un organisme de bienfaisance.

[100] Enregistré sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.), Les Guides Franco-Canadiennes District d'Ottawa est le seul organisme de bienfaisance à avoir participé au programme. M^{me} Guindon en a été la présidente de 1999 à 2004. Le 31 décembre 2001, l'organisme de bienfaisance de M^{me} Guindon a délivré 135 reçus fiscaux faisant état du don apparent des semaines de vacances. Les reçus étaient signés par M^{me} Guindon et par la trésorière de l'organisme de bienfaisance.

[101] La ministre du Revenu national a imposé une pénalité à M^{me} Guindon sur le fondement du par. 163.2(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont voici le libellé :

(4) La personne qui fait un énoncé à une autre personne ou qui participe, consent ou acquiesce à un énoncé fait par une autre personne, ou pour son compte, (ces autres personnes étant appelées « autre personne » au présent paragraphe, aux paragraphes (5) et (6), à l'alinéa (12)c) et au paragraphe (15)) dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'il constitue un faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne, ou pour son compte, à une fin quelconque de la présente loi est passible d'une pénalité relativement au faux énoncé.

[102] La ministre soutient que M^{me} Guindon a participé, consenti ou acquiescé à la délivrance des 135 reçus dont elle savait ou aurait raisonnablement dû savoir qu'ils constituaient de faux énoncés susceptibles d'être utilisés par les participants pour obtenir indûment un crédit d'impôt en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[103] Une pénalité de 546 747 \$ a été imposée à M^{me} Guindon. Son montant a été calculé suivant le par. 163.2(5), de sorte qu'il correspondait au plus élevé des montants suivants :

- (a) \$1,000, and
- (b) the lesser of
 - (i) the penalty to which the other person would be liable under subsection 163(2) if the other person made the statement in a return filed for the purposes of this Act and knew that the statement was false, and
 - (ii) the total of \$100,000 and the person's gross compensation, at the time at which the notice of assessment of the penalty is sent to the person, in respect of the false statement that could be used by or on behalf of the other person.

Ms. Guindon's fine was based on the calculation in subpara. (b)(i), undertaken separately for each of the 135 tax receipts. Ms. Guindon appealed the assessment.

Prior Proceedings

[104] In her closing arguments before the Tax Court of Canada, Ms. Guindon raised a constitutional argument by alleging that the penalty was criminal in nature and that, as a result, her rights under s. 11 of the *Charter* had been violated. The Crown objected, noting that Ms. Guindon had not filed notice of a constitutional question as required by s. 19.2 of the *Tax Court of Canada Act*. Despite the lack of notice, Bédard J. undertook an analysis of s. 163.2 of the *Income Tax Act* to determine whether it was constitutionally compliant. He concluded that both because of "its very nature [as] a criminal proceeding" and because it involved a sanction that was "a true penal consequence" as described by *R. v. Wigglesworth*, [1987] 2 S.C.R. 541, s. 163.2 of the *Income Tax Act* attracted the protection of s. 11 of the *Charter*. However, rather than find the provision to be constitutionally invalid, he found that s. 34(2) of the *Interpretation Act*, R.S.C. 1985, c. I-21, applied. That section states:

(2) All the provisions of the *Criminal Code* relating to indictable offences apply to indictable offences created

- a) 1 000 \$;
- b) le moins élevé des montants suivants :
 - (i) la pénalité dont l'autre personne serait passible selon le paragraphe 163(2) si elle avait fait l'énoncé dans une déclaration produite pour l'application de la présente loi tout en sachant qu'il était faux,
 - (ii) la somme de 100 000 \$ et de la rétribution brute de la personne, au moment où l'avis de cotisation concernant la pénalité lui est envoyé, relativement au faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne ou pour son compte.

Le montant de l'amende imposée à M^{me} Guindon a été établi en fonction du sous-al. b)(i), et ce, séparément pour chacun des 135 reçus fiscaux. M^{me} Guindon a interjeté appel de cette évaluation.

Historique judiciaire

[104] Dans son exposé final devant la Cour canadienne de l'impôt, M^{me} Guindon a fait valoir un argument constitutionnel selon lequel la pénalité relevait du droit pénal ou criminel, de sorte qu'il y avait eu atteinte aux droits que lui garantit l'art. 11 de la *Charte*. Sa Majesté a formulé une objection au motif que M^{me} Guindon n'avait pas déposé un avis de question constitutionnelle comme l'exige l'art. 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*. Malgré cette omission, le juge Bédard a entrepris d'analyser l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour décider s'il était conforme ou non à la Constitution. Il conclut — parce que la procédure qui en découle est « de par sa nature [même] une procédure criminelle » et la sanction qu'il prévoit est « une véritable conséquence pénale » au sens de l'arrêt *R. c. Wigglesworth*, [1987] 2 R.C.S. 541 — que l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* emporte la protection de l'art. 11 de la *Charte*. Or, il ne conclut pas à l'inconstitutionnalité de la disposition, mais bien à l'application du par. 34(2) de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. 1985, c. I-21, qui dispose :

(2) Sauf disposition contraire du texte créant l'infraction, les dispositions du *Code criminel* relatives aux actes

by an enactment, and all the provisions of that Code relating to summary conviction offences apply to all other offences created by an enactment, except to the extent that the enactment otherwise provides.

As a result, he held that prosecutions under the *Income Tax Act* were to take place in provincial court and in accordance with the *Criminal Code*, R.S.C. 1985, c. C-46.

[105] His alternative conclusion was that if he was wrong and the proceedings under s. 163.2 were civil, not criminal in nature, Ms. Guindon would have been found to be in breach of the provision.

[106] On appeal, Stratas J.A., writing for a unanimous court, overturned the decision. He began by finding that the Tax Court lacked jurisdiction to address the constitutionality of s. 163.2 of the *Income Tax Act* since no notice of a constitutional question had been served. Section 19.2 of the *Tax Court of Canada Act* requires that notice be served on the federal and provincial Attorneys General before a provision can be judged to be invalid, inapplicable or inoperable. Because no notice was served, Stratas J.A. concluded that the Tax Court was prohibited from entertaining the question of whether s. 163.2 of the *Income Tax Act* created an offence for the purposes of s. 11 of the *Charter*.

[107] Stratas J.A. rejected the argument that, by operation of s. 34(2) of the *Interpretation Act*, s. 11 of the *Charter* would apply to s. 163.2 of the *Income Tax Act* without undermining its validity, applicability or operability. Instead, he concluded that the *Income Tax Act* provided specific administrative procedures to be followed in the assessment — and any subsequent appeal — of the penalty. As a result s. 34(2) could not operate to import the procedures of the *Criminal Code* into s. 163.2 because the *Income Tax Act* provided otherwise. He concluded that since Ms. Guindon was effectively using the

criminels s'appliquent aux actes criminels prévus par un texte et celles qui portent sur les infractions punissables sur déclaration de culpabilité par procédure sommaire s'appliquent à toutes les autres infractions créées par le texte.

En conséquence, les poursuites fondées sur la *Loi de l'impôt sur le revenu* devaient selon lui être intentées en cour provinciale et se dérouler conformément aux dispositions du *Code criminel*, L.R.C. 1985, c. C-46.

[105] Le juge conclut subsidiairement que, s'il a tort et que l'instance engagée en application de l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est de nature administrative, et non criminelle, M^{me} Guindon a effectivement enfreint la disposition.

[106] Dans un jugement unanime de la Cour d'appel fédérale, le juge Stratas infirme la décision. Il conclut d'abord que la Cour de l'impôt n'avait pas compétence pour examiner la constitutionnalité de l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* car aucun avis portant sur une question constitutionnelle n'avait été signifié. L'article 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* exige qu'un avis soit signifié au procureur général du Canada et à celui de chacune des provinces pour qu'une disposition puisse être déclarée invalide, inapplicable ou sans effet. Comme aucun avis n'avait été signifié, la Cour de l'impôt n'était pas habilitée à examiner la question de savoir si l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* créait une infraction pour les besoins de l'art. 11 de la *Charte*.

[107] Le juge Stratas rejette l'argument selon lequel, par application du par. 34(2) de la *Loi d'interprétation*, l'art. 11 de la *Charte* s'applique à l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sans compromettre sa validité, son applicabilité ou son effet. Il conclut plutôt que la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit la procédure administrative à suivre dans le cadre de l'établissement — et de tout appel subséquent — de la pénalité. Le paragraphe 34(2) ne peut donc pas s'appliquer de manière à emprunter la procédure du *Code criminel* pour les besoins de l'art. 163.2, car la *Loi de l'impôt sur le revenu*

Interpretation Act in support of the argument that s. 163.2 should be found invalid, inapplicable or inoperative, a notice of constitutional question had to have been served. His words bear repeating:

Ms. Guindon was obligated to serve [a notice of constitutional question] on the federal and provincial attorneys general if she sought a finding that a section of the Act was invalid, inoperative or inapplicable . . .

In substance, Ms. Guindon sought that very thing in the Tax Court and seeks that very thing here.

She contends that section 11 of the Charter applies to penalty proceedings under section 163.2 of the Act. If her contention is accepted, section 11 of the Charter renders the scheme of section 163.2 and related procedural sections invalid, inoperative or inapplicable. Section 11 of the Charter requires that a penalty can only be imposed until after charges are laid and a fair trial is conducted before an independent and impartial tribunal. Section 163.2 and related procedural sections do something quite different: under them, a person can be assessed a penalty and the assessment is binding unless it is varied or overturned by way of reconsideration or in an appeal to the Tax Court. Only in the Tax Court, after liability has been found, is there something akin to an independent and impartial trial of the matter.

In her memorandum of fact and law filed in this Court, Ms. Guindon submitted that, once section 163.2 of the *Income Tax Act* is regarded as an offence provision, subsection 34(2) of the *Interpretation Act* . . . kicks in. That subsection requires that *Criminal Code* procedures be followed instead of *Income Tax Act* procedures. In her view, then, finding section 163.2 is an offence under section 11 of the Charter does not make any procedures in the *Income Tax Act* invalid, inoperative, or inapplicable.

I disagree. This submission overlooks the language of subsection 34(2), which imposes the procedures of the *Criminal Code* to any offence, “except to the extent that [another] enactment otherwise provides.” The *Income*

comporte une disposition contraire. Selon le juge Stratas, puisque M^{me} Guindon invoque la *Loi d’interprétation* pour obtenir que l’art. 163.2 soit déclaré invalide, inapplicable ou sans effet, un avis de question constitutionnelle aurait dû être signifié. Voici ce qu’il dit :

[M^{me}] Guindon était tenue de signifier un [. . .] avis [de question constitutionnelle] au procureur général du Canada et aux procureurs généraux des provinces si elle cherchait à obtenir une déclaration d’invalidité, d’inapplicabilité ou d’absence d’effet d’un article de la Loi . . .

[M^{me}] Guindon cherchait essentiellement à obtenir une telle déclaration devant la Cour de l’impôt, tout comme elle le fait maintenant devant notre Cour.

[M^{me}] Guindon soutient que l’article 11 de la Charte s’applique aux procédures liées à une pénalité qui découlent de l’article 163.2 de la Loi. Si cette prétention était retenue, l’article 11 de la Charte rendrait invalides, inapplicables ou sans effet l’article 163.2 et des articles de nature procédurale connexes. Selon l’article 11, une [sanction] ne peut être imposée qu’après que des accusations ont été portées et qu’un procès équitable s’est déroulé devant un tribunal indépendant et impartial. L’article 163.2 et les articles de nature procédurale connexes prévoient de manière très différente qu’on peut imposer une pénalité à un contribuable au moyen d’une cotisation qui le lie à moins qu’elle ne soit modifiée ou annulée lors d’un nouvel examen ou d’un appel interjeté devant la Cour de l’impôt. Ce n’est que devant la Cour de l’impôt, après qu’on a conclu qu’il y a une obligation fiscale, que se déroule ce qui ressemble à un procès indépendant et impartial.

Dans son mémoire des faits et du droit déposé devant notre Cour, [M^{me}] Guindon a soutenu qu’une fois l’article 163.2 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* considéré comme étant une disposition créant une infraction, le paragraphe 34(2) de la *Loi d’interprétation* [. . .] devait recevoir application. Il découlerait de ce paragraphe l’obligation de se conformer aux procédures prévues au *Code criminel* plutôt qu’à la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Ainsi, selon [M^{me}] Guindon, conclure que l’article 163.2 établit une infraction au sens de l’article 11 de la Charte ne rend aucune procédure de la *Loi de l’impôt sur le revenu* invalide, inapplicable ou sans effet.

Je ne suis pas d’accord. Pour retenir cette prétention, il faut faire abstraction du libellé même du paragraphe 34(2), qui impose d’appliquer les procédures prévues au *Code criminel* à l’égard de l’infraction, « [s]auf

Tax Act otherwise provides. It provides for the assessment of a penalty under section 163.2, a reconsideration procedure and an appeal to the Tax Court.

Therefore, I conclude that in these circumstances, Ms. Guindon was seeking the invalidity, inoperability or inapplicability of sections of the *Income Tax Act*. A notice of constitutional question had to be served.

The failure to serve a notice of constitutional question took away the Tax Court's jurisdiction to consider whether section 163.2 of the Act creates a criminal offence, triggering Ms. Guindon's section 11 rights. [Citations omitted; paras. 22-28.]

[108] In the event that his conclusion that notice was required was found not to be legally justified, Stratas J.A. went on to consider the merits. He concluded that s. 163.2 of the *Income Tax Act* did not run afoul of either branch of the two-pronged test developed in *Wigglesworth*. First, he found that the penalty was intended to encourage compliance within an administrative scheme, as opposed to redressing a wrong done to society. It was not, as a result, "by its very nature" criminal. Nor did it meet the second prong of the test since it did not amount to a true penal consequence. Substantial monetary penalties may be imposed to deter conduct that undermines the administrative scheme and policy, but that does not make them "penal". And, significantly, the term "culpable conduct" has a defined meaning in the *Income Tax Act* that does not import the notion of "guilt" or of criminal conduct.

[109] For the reasons that follow, in our view, Ms. Guindon's failure to provide the requisite notice in the Tax Court should result in this Court refusing to entertain her constitutional argument.

Analysis

[110] This appeal raises the question of whether the failure to provide notice of a constitutional question before the Tax Court of Canada, as required

disposition contraire du texte créant l'infraction ». La *Loi de l'impôt sur le revenu* dispose le contraire, soit l'établissement d'une pénalité en vertu de l'article 163.2, une procédure de nouvel examen et un appel auprès de la Cour de l'impôt.

Je conclus donc que, dans les circonstances, [M^{me}] Guindon voulait obtenir une déclaration d'invalidité, d'inapplicabilité ou d'absence d'effet de dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Un avis de question constitutionnelle devait être signifié.

Le défaut de signification a privé la Cour de l'impôt de toute compétence pour examiner la question de savoir si l'article 163.2 de la Loi créait une infraction pénale, ce qui aurait déclenché à l'égard de [M^{me}] Guindon l'application des droits garantis par l'article 11. [Références omises; par. 22-28.]

[108] Dans l'éventualité où sa conclusion sur l'obligation de donner un avis ne serait pas jugée fondée en droit, le juge Stratas examine la question au fond. Il conclut que l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne satisfait ni à l'un ni à l'autre des deux volets du critère de l'arrêt *Wigglesworth*. Premièrement, la pénalité visait à favoriser le respect d'un régime administratif, non à réparer un tort causé à la société. Elle ne constituait donc pas, « de par sa nature même », une sanction criminelle. Deuxièmement, la pénalité imposée n'équivalait pas non plus à une véritable conséquence pénale. Une sanction pécuniaire substantielle peut être imposée pour décourager une conduite préjudiciable au régime administratif, mais il ne s'agit pas d'une sanction « pénale » pour autant. Et, fait important, l'expression « conduite coupable » que définit la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'introduit ni la notion de « culpabilité », ni celle de criminalité.

[109] Pour les motifs qui suivent, nous estimons que l'omission de M^{me} Guindon de signifier l'avis requis en Cour de l'impôt justifie notre Cour de refuser d'examiner son argument d'ordre constitutionnel.

Analyse

[110] Notre Cour doit décider si l'omission de signifier un avis d'une question constitutionnelle en Cour de l'impôt, malgré le par. 19.2(1) de la *Loi*

by s. 19.2(1) of the *Tax Court of Canada Act*, should prevent this Court from considering whether s. 163.2 of the *Income Tax Act* violates s. 11 of the *Charter*. Section 19.2(1) states:

If the constitutional validity, applicability or operability of an Act of Parliament or its regulations is in question before the Court, the Act or regulations shall not be judged to be invalid, inapplicable or inoperable unless notice has been served on the Attorney General of Canada and the attorney general of each province in accordance with subsection (2).

[111] As this Court explained in *Eaton*, provisions that require litigants to file notice of a constitutional question serve two central purposes: extending a full opportunity to governments to defend their legislation and ensuring that an evidentiary record that is the result of thorough examination is before the court (para. 48).

[112] Notice provisions play a particularly crucial role in *Charter* litigation, where, if an applicant successfully establishes a violation of an enumerated right, the burden shifts to the government to demonstrate on a balance of probabilities that the legislation in question is justified under s. 1 of the *Charter*. The s. 1 inquiry is fact-based. It turns on whether evidence adduced by the government demonstrates that the legislation has a pressing and substantial objective that is being pursued in a manner that is rational, minimally impairing of the affected right, and proportionate.

[113] Notice provisions therefore protect the public interest by giving Attorneys General an opportunity to present evidence so that a court can assess the constitutionality of the law fully and fairly. By-passing this crucial evidentiary step in a first instance forum where the evidence can be properly tested and challenged erodes not only the credibility of the outcome, but also public confidence that *Charter* compliance will be robustly reviewed.

sur la *Cour canadienne de l'impôt*, l'empêche de décider si l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* porte atteinte ou non aux droits garantis par l'art. 11 de la *Charte*. Voici le texte du par. 19.2(1) :

Les lois fédérales ou leurs textes d'application, dont la validité, l'applicabilité ou l'effet, sur le plan constitutionnel, est en cause devant la Cour ne peuvent être déclarés invalides, inapplicables ou sans effet, que si le procureur général du Canada et ceux des provinces ont été avisés conformément au paragraphe (2).

[111] Dans l'arrêt *Eaton*, notre Cour explique que la disposition qui exige d'un plaideur qu'il dépose un avis de question constitutionnelle a deux objectifs principaux : donner aux gouvernements une occasion véritable de défendre la validité de leurs lois et faire en sorte que le tribunal dispose d'un dossier de preuve complet qui résulte d'un examen en profondeur (par. 48).

[112] L'exigence législative d'un avis joue un rôle particulièrement vital dans une affaire relative à la *Charte*, car si le plaideur établit l'atteinte à un des droits énumérés, il appartient alors à l'État de prouver, selon la prépondérance des probabilités, que la disposition en cause est justifiée au regard de l'article premier de la *Charte*. L'analyse que commande l'article premier est factuelle. Il s'agit alors de savoir si les éléments avancés par l'État prouvent que la disposition découle d'un objectif urgent et réel qui est appliqué de manière rationnelle, la moins attentatoire possible au droit invoqué et proportionnée.

[113] L'exigence législative d'un avis protège l'intérêt public en permettant aux procureurs généraux de présenter des éléments de preuve afin que le tribunal puisse examiner la constitutionnalité de la disposition de manière complète et équitable. Contourner cette étape cruciale sur le plan de la preuve en première instance, lorsque les éléments offerts peuvent être dûment vérifiés et contestés, compromet non seulement la crédibilité de la décision, mais aussi la confiance des citoyens dans le contrôle constitutionnel rigoureux des lois.

[114] Notice is essential not just for the Attorney General whose legislation is being challenged, but also for the other Attorneys General whose legislation may be incidentally affected by the outcome of the case and who, as a result, may wish to intervene: *Corbiere v. Canada (Minister of Indian and Northern Affairs)*, [1999] 2 S.C.R. 203, at para. 49. The provision being challenged in this appeal, for example, creates an administrative monetary penalty that is assessed against individuals who fail to comply with a regulatory provision in the *Income Tax Act*. Every province has regulatory schemes that rely on similar administrative monetary penalties, and a finding that the impugned provision is unconstitutional because it fails to provide the procedural rights set out in s. 11 of the *Charter* may have ramifications for a number of these schemes. That is why it was essential in this case that the Attorneys General of these provinces be afforded the earliest opportunity to adduce their own evidence, test and rebut other evidence, and make submissions in respect of the constitutional question at issue.

[115] Notice provisions also ensure that appellate courts have the benefit of a full and rigorously tested evidentiary record. As this Court acknowledged in *Canada (Attorney General) v. Bedford*, [2013] 3 S.C.R. 1101:

The trial judge is charged with the responsibility of establishing the record on which subsequent appeals are founded. . . . This division of labour is basic to our court system. The first instance judge determines the facts; appeal courts review the decision for correctness in law or palpable and overriding error in fact. [para. 49]

[116] The importance of a full evidentiary record when resolving constitutional questions was considered in *MacKay v. Manitoba*, [1989] 2 S.C.R. 357, at p. 361, where Cory J. emphasized that “*Charter* decisions should not and must not be made in a

[114] L’avis s’impose vis-à-vis non seulement du procureur général du ressort dont la disposition législative est contestée, mais aussi des procureurs généraux des autres ressorts dont les dispositions législatives peuvent être touchées de manière incidente par l’issue de l’affaire et qui, de ce fait, peuvent souhaiter intervenir (*Corbiere c. Canada (Ministre des Affaires indiennes et du Nord canadien)*, [1999] 2 R.C.S. 203, par. 49). À titre d’exemple, la disposition contestée en l’espèce crée une sanction pécuniaire administrative que l’on impose au particulier qui omet d’observer une disposition de nature réglementaire de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Chaque province s’est dotée d’un régime de réglementation qui prévoit des sanctions pécuniaires administratives semblables, de sorte qu’une conclusion selon laquelle la disposition attaquée est inconstitutionnelle parce qu’elle n’offre pas les garanties procédurales énoncées à l’art. 11 de la *Charte* peut avoir des répercussions sur un certain nombre de ces régimes. Il était donc essentiel, dans la présente affaire, que ces procureurs généraux se voient accorder au plus tôt la possibilité de présenter leurs propres éléments de preuve, de vérifier et de contester ceux des autres parties et de soumettre leurs points de vue sur la question constitutionnelle soulevée.

[115] L’exigence législative d’un avis garantit aussi que la cour d’appel statuera à partir d’un dossier de preuve complet et rigoureusement vérifié. Rappelons les propos de la Cour dans l’arrêt *Canada (Procureur général) c. Bedford*, [2013] 3 R.C.S. 1101 :

Il [le juge du procès] lui incombe de constituer le dossier sur lequel reposeront les appels subséquents. [. . .] Ce partage des tâches est fondamental dans notre système de justice. Le juge du procès se prononce sur les faits, puis les juridictions d’appel contrôlent sa décision pour déterminer si elle est fondée en droit ou si elle est entachée d’une erreur de fait manifeste ou dominante. [par. 49]

[116] Dans l’arrêt *MacKay c. Manitoba*, [1989] 2 R.C.S. 357, notre Cour se penche sur l’importance d’un dossier de preuve complet pour trancher une question constitutionnelle. Le juge Cory souligne que « [l]es décisions relatives à la *Charte*

factual vacuum.” And Dickson J. in *Northern Telecom Ltd. v. Communications Workers of Canada*, [1980] 1 S.C.R. 115, writing for a unanimous Court, declined to resolve a constitutional question relating to the Canada Labour Relations Board’s jurisdiction, because the challenge had not been made first at the Board and the record accordingly failed to establish the facts necessary to reach a conclusion on the constitutional issue: pp. 139-41.

[117] The central role notice provisions play in our constitutional democracy is reflected in the fact that every province and territory has a law requiring that notice of a constitutional question be served on the provincial Attorneys General, and, at times, also requiring that the Attorney General of Canada be served: *Judicature Act*, R.S.A. 2000, c. J-2, s. 24(1); *Constitutional Question Act*, R.S.B.C. 1996, c. 68, s. 8; *The Constitutional Questions Act*, C.C.S.M., c. C180, s. 7(2); *Judicature Act*, R.S.N.B. 1973, c. J-2, s. 22(3); *Judicature Act*, R.S.N.L. 1990, c. J-4, s. 57(1); *Constitutional Questions Act*, R.S.N.S. 1989, c. 89, s. 10(2); *Courts of Justice Act*, R.S.O. 1990, c. C.43, s. 109; *Judicature Act*, S.P.E.I. 2008, c. J-2.1, s. 49(1); *Code of Civil Procedure*, CQLR, c. C-25, art. 95; *The Constitutional Questions Act*, 2012, S.S. 2012, c. C-29.01, s. 13; *Judicature Act*, R.S.N.W.T. 1988, c. J-1, s. 59(2); *Judicature Act*, S.N.W.T. (Nu.) 1998, c. 34, s. 58(1); *Constitutional Questions Act*, R.S.Y. 2002, c. 39, s. 2(1). There is also a similar notice provision in the *Federal Courts Act*, R.S.C. 1985, c. F-7, s. 57(1).

[118] The weight of judicial authority interpreting these provisions is to treat them as mandatory. In *Bekker v. Minister of National Revenue* (2004), 323 N.R. 195 (F.C.A.), the issue was the application of s. 57 of the *Federal Courts Act*, which substantively mirrors s. 19.2 of the *Tax Court of Canada Act* and states:

ne doivent pas être rendues dans un vide factuel » (p. 361). Dans l’arrêt *Northern Telecom Ltée c. Travailleurs en communication du Canada*, [1980] 1 R.C.S. 115, le juge Dickson, au nom des juges unanimes de la Cour, refuse de trancher une question constitutionnelle relative à la compétence du Conseil canadien des relations du travail parce que la question n’a pas d’abord été soulevée devant le Conseil et que le dossier n’établit donc pas les faits nécessaires pour statuer (p. 139-141).

[117] Dans notre démocratie constitutionnelle, le rôle capital de l’avis se traduit par l’existence, dans chacune des provinces et dans chacun des territoires, d’une disposition exigeant qu’un avis de question constitutionnelle soit signifié aux procureurs généraux des provinces et des territoires et, parfois, au procureur général du Canada (*Judicature Act*, R.S.A. 2000, c. J-2, par. 24(1); *Constitutional Question Act*, R.S.B.C. 1996, c. 68, art. 8; *Loi sur les questions constitutionnelles*, C.P.L.M., c. C180, par. 7(2); *Loi sur l’organisation judiciaire*, L.R.N.-B. 1973, c. J-2, par. 22(3); *Judicature Act*, R.S.N.L. 1990, c. J-4, par. 57(1); *Constitutional Questions Act*, R.S.N.S. 1989, c. 89, par. 10(2); *Loi sur les tribunaux judiciaires*, L.R.O. 1990, c. C.43, art. 109; *Judicature Act*, S.P.E.I. 2008, c. J-2.1, par. 49(1); *Code de procédure civile*, RLRQ, c. C-25, art. 95; *Loi de 2012 sur les questions constitutionnelles*, L.S. 2012, c. C-29.01, art. 13; *Loi sur l’organisation judiciaire*, L.R.T.N.-O. 1988, c. J-1, par. 59(2); *Loi sur l’organisation judiciaire*, L.T.N.-O. (Nu.) 1998, c. 34, par. 58(1); *Loi sur les questions constitutionnelles*, L.R.Y. 2002, c. 39, par. 2(1)). La *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. 1985, c. F-7, par. 57(1), comporte une disposition au même effet.

[118] Il appert des décisions judiciaires dans lesquelles de telles dispositions ont été interprétées qu’il faut y voir un effet obligatoire. Dans l’arrêt *Bekker c. Canada*, 2004 CAF 186, la Cour d’appel fédérale s’est penchée sur l’art. 57 de la *Loi sur les Cours fédérales*, dont la teneur est essentiellement la même que celle de l’art. 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l’impôt*. En voici le libellé :

57. (1) If the constitutional validity, applicability or operability of an Act of Parliament or of the legislature of a province, or of regulations made under such an Act, is in question before the Federal Court of Appeal or the Federal Court or a federal board, commission or other tribunal, other than a service tribunal within the meaning of the *National Defence Act*, the Act or regulation shall not be judged to be invalid, inapplicable or inoperable unless notice has been served on the Attorney General of Canada and the attorney general of each province

Létourneau J.A. confirmed that the court would

not entertain a constitutional challenge in the absence of a Notice being served . . . Notice must be given in every case in which the constitutional validity or applicability of a law is brought in question . . . including proceedings before the Tax Court . . . [para. 8]

See also *B.C.T.F. v. British Columbia (Attorney General)* (2009), 94 B.C.L.R. (4th) 267 (S.C.), at para. 41; *Paluska v. Cava* (2002), 59 O.R. (3d) 469 (C.A.), at para. 24; *Maurice v. Crédit Trans Canada Ltée*, [1996] R.J.Q. 894 (C.A.), at p. 898; *R. v. Nome* (2010), 362 Sask. R. 241 (C.A.), at para. 40; *D.N. v. New Brunswick (Minister of Health and Community Services)* (1992), 127 N.B.R. (2d) 383 (C.A.), at para. 5.

[119] The wording and purpose of s. 19.2(1) of the *Tax Court of Canada Act* align with these statutory provisions. It explicitly states that the court *shall not* adjudge a law to be invalid, inapplicable or inoperative unless the notice requirements are satisfied. There is no ambiguity in the text of the provision.

[120] This brings us to the effect of a failure to comply with a mandatory notice provision at the court or tribunal where it is required. *Eaton* remains the only case in which this Court has explicitly and fully considered the policy and evidentiary consequences of the failure to give the requisite notice of a constitutional issue. With the exception of cases where *de facto* notice was given or the Attorneys General consent to proceed in the absence of notice (*Eaton*, at para. 54), the Court concluded that such notice provisions were “mandatory and failure to give the notice invalidates a decision made in its

57. (1) Les lois fédérales ou provinciales ou leurs textes d’application, dont la validité, l’applicabilité ou l’effet, sur le plan constitutionnel, est en cause devant la Cour d’appel fédérale ou la Cour fédérale ou un office fédéral, sauf s’il s’agit d’un tribunal militaire au sens de la *Loi sur la défense nationale*, ne peuvent être déclarés invalides, inapplicables ou sans effet, à moins que le procureur général du Canada et ceux des provinces n’aient été avisés

Le juge Létourneau confirme que la Cour d’appel

n’examinera pas une question de nature constitutionnelle sans qu’un avis ait été signifié [. . .] [et que] l’avis doit être donné dans tous les cas où la validité constitutionnelle ou l’applicabilité d’une loi est remise en question [. . .] notamment dans une instance portée devant la Cour de l’impôt . . . [par. 8]

Voir également *B.C.T.F. c. British Columbia (Attorney General)* (2009), 94 B.C.L.R. (4th) 267 (C.S.), par. 41; *Paluska c. Cava* (2002), 59 O.R. (3d) 469 (C.A.), par. 24; *Maurice c. Crédit Trans Canada Ltée*, [1996] R.J.Q. 894 (C.A.), p. 898; *R. c. Nome* (2010), 362 Sask. R. 241 (C.A.), par. 40; *D.N. c. New Brunswick (Minister of Health and Community Services)* (1992), 127 R.N.-B. (2^e) 383 (C.A.), par. 5.

[119] Le libellé et l’objet du par. 19.2(1) de la *Loi sur la Cour canadienne de l’impôt* s’apparentent à ceux de ces dispositions législatives. Le paragraphe prévoit expressément que des lois fédérales *ne peuvent* être déclarées invalides, inapplicables ou sans effet que s’il a été satisfait à l’exigence d’un avis. Le texte est sans équivoque.

[120] Passons maintenant à l’effet de l’inobservation d’une disposition qui rend obligatoire la signification d’un avis devant une cour de justice ou un tribunal administratif. L’arrêt *Eaton* demeure le seul arrêt dans lequel la Cour examine de manière explicite et approfondie les conséquences sur le plan de la politique générale et de la preuve de l’omission de donner l’avis de question constitutionnelle requis. Sauf les cas dans lesquels l’avis a été donné *de facto* ou les procureurs généraux ont consenti à l’examen de la question malgré l’absence d’avis (*Eaton*, par. 54), la Cour estime que

absence”: para. 53. There was, the Court held, no need to show actual prejudice since Sopinka J. concluded that the “absence of notice is in itself prejudicial to the public interest”: *Eaton*, at para. 53. Prejudice is assumed from the failure to give notice since it means that a party entitled to make representations has been denied the opportunity to do so. In other words, the issue is not whether a party can establish *actual* prejudice; prejudice to the public is presumed from the failure to have full *Charter* scrutiny when it is first required. That is why a lack of notice is not merely a technical defect: *Eaton*, at para. 55. As the Federal Court of Appeal noted in *Bekker*, “[s]uch Notice is not a mere formality or technicality that can be ignored or that the Court can relieve a party of the obligation to comply with”: para. 8.

[121] This position was also adopted by Rothstein J.A. in *Gitksan Treaty Society v. Hospital Employees’ Union*, [2000] 1 F.C. 135, at para. 10, where he concluded that the requirement to give notice under s. 57(1) of the *Federal Courts Act* is “mandatory” and that “the presence or absence of prejudice is irrelevant”. Most appellate courts have followed this approach: see e.g. *Paluska*, at paras. 21-24; *Mercier v. Canada (Correctional Service)*, [2012] 1 F.C.R. 72 (C.A.); *Nome; R. v. Lord* (2011), 307 B.C.A.C. 285, at para. 27; *Ardoch Algonquin First Nation v. Canada (Attorney General)*, [2004] 2 F.C.R. 108 (C.A.) (“*Misquadis*”), at para. 50.

[122] Given that the notice provision is mandatory in the Tax Court, we agree with Stratas J.A. that the Tax Court judge was not entitled to deal with the constitutional issue without notice. This Court, however, has the discretion to entertain new issues: *R. v. Brown*, [1993] 2 S.C.R. 918; *Quan v. Cusson*, [2009] 3 S.C.R. 712. The issue in this case, therefore, is how that discretion should be exercised when the new issue raised is a constitutional one which was subject to a mandatory notice requirement in the court or tribunal of first instance. The

la disposition en cause « impose une obligation » et que « l’omission de donner l’avis invalide une décision rendue en son absence » (*Eaton*, par. 53). Elle ajoute qu’il n’est pas nécessaire de prouver l’existence d’un préjudice puisque, conclut le juge Sopinka, « l’absence d’avis est préjudiciable en soi à l’intérêt public » (*Eaton*, par. 53). L’omission de donner l’avis fait présumer le préjudice car elle empêche une partie qui y a droit de faire valoir son point de vue. Autrement dit, l’existence du préjudice n’est pas en cause; le préjudice subi par le public est présumé puisqu’un examen approfondi des dispositions au regard de la *Charte* n’a pas eu lieu alors qu’il s’imposait dans l’instance antérieure. C’est la raison pour laquelle l’absence d’avis ne constitue pas seulement un vice de forme (*Eaton*, par. 55). Comme le relève la Cour d’appel fédérale dans l’arrêt *Bekker*, « [c]et avis n’est pas qu’une simple formalité ou technicalité que la Cour peut ignorer ou à l’égard de laquelle elle peut accorder une dispense » (par. 8).

[121] Le juge Rothstein en convient également dans l’arrêt *Gitksan Treaty Society c. Hospital Employees’ Union*, [2000] 1 C.F. 135 (C.A.), par. 10, où il conclut qu’il « existe une obligation » de donner un avis en conformité avec le par. 57(1) de la *Loi sur les Cours fédérales* et que « la présence ou l’absence de préjudice n’est pas un facteur pertinent ». La plupart des juridictions d’appel adhèrent à cette approche (voir p. ex. *Paluska*, par. 21-24; *Mercier c. Canada (Service correctionnel)*, [2012] 1 R.C.F. 72 (C.A.); *Nome; R. c. Lord* (2011), 307 B.C.A.C. 285, par. 27; *Première nation algonquienne d’Ardoch c. Canada (Procureur général)*, [2004] 2 R.C.F. 108 (C.A.) (« *Misquadis* »), par. 50).

[122] Vu le caractère obligatoire de la disposition exigeant un avis en Cour de l’impôt, nous convenons avec le juge Stratas que, faute d’avis, le juge de première instance n’avait pas compétence pour entreprendre l’étude de la question constitutionnelle. La Cour a toutefois un pouvoir discrétionnaire qui lui permet d’entendre de nouvelles questions (*R. c. Brown*, [1993] 2 R.C.S. 918; *Quan c. Cusson*, [2009] 3 R.C.S. 712). Il s’agit donc en l’espèce de déterminer comment ce pouvoir doit être exercé lorsque la nouvelle question soulevée

existence of such a notice requirement argues for the discretion being a very narrow one which should only sparingly be exercised to avoid the practice and perception that such mandatory provisions can be circumvented by raising constitutional arguments as new issues and giving notice for the first time in this Court.

[123] In *Eaton*, this Court declined to hear the constitutional issue where the required notice had not been given in previous proceedings. In our view, this should be the operative presumption. There is no suggestion in any subsequent decision of this Court that the notice issue was wrongly decided in *Eaton*. As a result, as *Eaton* directs, the mandatory language of s. 19.2 and its underlying policy rationales support the conclusion that this Court should not, absent exceptional circumstances, adjudicate the constitutionality of s. 163.2 of the *Income Tax Act* in the absence of notice in the Tax Court.

[124] The failure to notify Attorneys General in the forum where notice is required and doing so only for the first time in *this* Court undermines the purposes underlying the notice provisions. Most significantly, it undermines public confidence because it extinguishes the legislative assurances that this Court will have the benefit of a complete and tested record when scrutinizing the constitutionality of legislation.

[125] If this Court arrogates to itself a broad authority to retroactively remedy a failure to give notice in the Tax Court where it is required, the mandatory character of s. 19.2 is eroded. Not only does this send the message that compliance with mandatory notice provisions is merely optional, it also has the effect of making them essentially discretionary. This would contradict Rothstein J.A.'s admonition that courts "cannot deal with constitutional arguments raised in a random and

est de nature constitutionnelle et qu'elle exige la signification d'un avis en première instance. L'exigence d'un avis appuie la thèse de l'existence d'un pouvoir discrétionnaire très limité que la Cour doit exercer avec circonspection afin d'éviter que ne se généralise le contournement de dispositions obligatoires — ou l'impression que l'on peut les contourner — par la formulation d'arguments constitutionnels qualifiés de questions nouvelles et la signification d'un premier avis devant la Cour.

[123] Dans l'arrêt *Eaton*, la Cour refuse d'entreprendre l'étude de la question constitutionnelle parce que l'avis requis n'a pas été donné dans les instances antérieures. À notre avis, telle est la présomption qui doit s'appliquer. Aucun autre arrêt ultérieur de la Cour ne permet de conclure que la question de l'avis a fait l'objet d'une décision erronée dans *Eaton*. Partant, comme le prescrit cet arrêt, le libellé impératif de l'art. 19.2 et les considérations de politique générale qui le sous-tendent appuient la conclusion selon laquelle, sauf circonstances exceptionnelles, la Cour ne doit pas se prononcer sur la constitutionnalité de l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en l'absence d'un avis en Cour de l'impôt.

[124] Le fait de ne pas avoir signifié un avis aux procureurs généraux devant la juridiction qui l'exigeait et d'en avoir signifié un pour la première fois devant *notre* Cour porte atteinte à la raison d'être des dispositions en cause. Mais surtout, il en résulte une brèche dans la confiance du public puisqu'il y a anéantissement des garanties légales censées faire en sorte que la Cour dispose d'un dossier de preuve complet et vérifié pour se prononcer sur la constitutionnalité de dispositions législatives.

[125] Si la Cour s'attribuait un large pouvoir de remédier rétroactivement à l'omission de donner l'avis requis en Cour de l'impôt, le caractère obligatoire de l'art. 19.2 serait affaibli. Ce serait non seulement transmettre le message que l'observation des dispositions exigeant l'avis est purement facultative, mais aussi conférer à cette obligation un caractère essentiellement optionnel. Cela irait à l'encontre de la mise en garde du juge Rothstein selon laquelle les tribunaux « ne peu[vent] statuer

unstructured manner. The legislation creates procedures which must be followed by a party attacking the constitutionality of a statute”: *Misquadis*, at para. 50.

[126] Given the wording of s. 19.2, it is difficult to see how Parliament could have telegraphed its intent that the provision be treated as mandatory in more unequivocal terms. As LeBel J. observed in *Re:Sound v. Motion Picture Theatre Associations of Canada*, [2012] 2 S.C.R. 376, at para. 33, “[a]lthough statutes may be interpreted purposively, the interpretation must nevertheless be consistent with the words chosen by Parliament”. Here, both the purpose and the wording of the provision trumpet that notice is mandatory. To nonetheless read in a broad discretion for this Court to ignore the failure to give notice in prior proceedings amounts to judicial redrafting in the face of an unambiguous statutory provision. With respect, such an approach has an unfortunate resonance with the history of the interpretive acrobatics used to avoid the effect of privative clauses by “brand[ing] as jurisdictional, and therefore subject to broader curial review, that which may be doubtfully so”: *Canadian Union of Public Employees, Local 963 v. New Brunswick Liquor Corp.*, [1979] 2 S.C.R. 227, at p. 233. It also imposes an insurmountable drafting obstacle for governments who would otherwise be inclined to seek to rectify the uncertainty created by this interpretive reformulation, since it is difficult to conceive of how they could provide a clearer statutory direction than they already have.

[127] The fact that the Chief Justice may have stated a constitutional question in this Court at the request of Ms. Guindon, does not disturb this conclusion. A motion to state a constitutional question before this Court is almost always granted where requested. It was never intended to replace or by-pass mandatory notice provisions in other statutes. In *Eaton*, for example, Lamer C.J. certified the constitutional questions that were raised by the appellants in that case. But in deciding not to

sur des arguments constitutionnels soulevés d’une manière improvisée et non structurée. Les textes législatifs énoncent des procédures qui doivent être observées par la partie qui conteste la constitutionnalité d’une loi » (*Misquadis*, par. 50).

[126] En raison du libellé de l’art. 19.2, on peut difficilement concevoir que le législateur exprime de manière plus claire sa volonté de faire en sorte que la disposition soit tenue pour obligatoire. Dans *Ré:Sonne c. Fédération des associations de propriétaires de cinémas du Canada*, [2012] 2 R.C.S. 376, par. 33, le juge LeBel fait observer que « [m]ême si les lois peuvent être interprétées de manière téléologique, leur interprétation doit néanmoins respecter les mots choisis par le législateur. » Dans le cas qui nous occupe, tant l’objet que le libellé de la disposition affirment le caractère obligatoire de l’avis. Recourir à l’interprétation large pour y voir un pouvoir discrétionnaire permettant à la Cour de ne pas tenir compte de l’absence d’avis dans les instances antérieures revient à reformuler la disposition alors qu’elle est parfaitement claire. Soit dit en tout respect, une telle approche s’apparente malheureusement aux contorsions qui, par le passé, ont servi à se soustraire à l’effet d’une clause d’inattaquabilité en « qualifi[ant] [. . .] un point de question de compétence, et [en l’assujettissant ainsi] à un examen judiciaire plus étendu, lorsqu’il existe un doute à cet égard » (*Syndicat canadien de la Fonction publique, section locale 963 c. Société des alcools du Nouveau-Brunswick*, [1979] 2 R.C.S. 227, p. 233). Elle créerait, sur le plan de la rédaction législative, un obstacle insurmontable pour le législateur qui, sinon, serait tenté de clarifier sa disposition ainsi reformulée, car on peut difficilement concevoir qu’il rédige une disposition dont le libellé est plus clair qu’il ne l’est déjà.

[127] La formulation d’une question constitutionnelle par la Juge en chef à la demande de M^{me} Guindon ne modifie en rien cette conclusion. La Cour fait presque toujours droit à une demande en ce sens. Elle ne le fait jamais dans le but de se substituer aux dispositions impératives d’une loi, ni afin de contourner celles-ci. À titre d’exemple, dans *Eaton*, le juge en chef Lamer avait certifié les questions constitutionnelles soulevées par les appelants. Lorsqu’il décide de ne pas les examiner parce

address them because of the absence of notice in the court where it was first required, Sopinka J. confirmed that, “[t]he order stating constitutional questions did not purport to resolve the question as to whether the decision of the Court of Appeal to raise them was valid in the absence of notice or whether this Court would entertain them”: para. 47. Moreover, he noted, “[t]he fact that constitutional questions are stated does not oblige the Court to deal with them”: para. 47.

[128] While this is not a jurisdictional issue, permitting the artifice of notice at this Court to replace notice in the forum from which an appeal is taken would, in effect, permit parties to do an “end run” around these mandatory notice provisions. Such an approach would have the effect of replacing *Eaton’s* presumption of prejudice with an assumption of no prejudice if notice is given eventually in this Court. The harmful effect of the absence of notice on a court’s ability to provide rigorous and credible scrutiny of constitutional challenges is no less significant at this Court than in other adjudicative forums.

[129] The approach taken in *Eaton* was confirmed in *Reference re Remuneration of Judges of the Provincial Court of Prince Edward Island*, [1997] 3 S.C.R. 3, decided around the same time. In that case, Lamer C.J. declined to answer the constitutional questions because the complainants failed to raise the constitutionality of the impugned provisions at trial. He concluded that it was not appropriate for the superior court judge to proceed on his own initiative, without the benefit of submissions and without giving the required notice to the Attorney General of the province, to consider their constitutionality, let alone make declarations of invalidity: paras. 263-64.

[130] The mandatory wording of the statute and the policy reasons underlying notice provisions therefore lead us to the conclusion that, in addition to the two exceptions set out in *Eaton* — *de facto* notice and the consent of the Attorneys General —

qu’un avis n’a pas été signifié devant le premier tribunal qui l’exigeait, le juge Sopinka confirme que « [l’]ordonnance formulant les questions constitutionnelles ne visait pas à déterminer si la décision de la Cour d’appel de les soulever était valide en l’absence d’avis ou si notre Cour les examinerait » (par. 47). Il ajoute que « [l]e fait que des questions constitutionnelles soient formulées n’oblige pas la Cour à les examiner » (par. 47).

[128] Même si nous n’avons pas à statuer en matière de compétence, permettre le stratagème qui consiste à substituer l’avis devant notre Cour à celui requis par le tribunal dont la décision est portée en appel reviendrait en fait à permettre au plaideur de passer outre aux dispositions obligatoires en cause. Ce serait aussi écarter la présomption de préjudice reconnue dans *Eaton* au bénéfice d’un postulat d’absence de préjudice lorsqu’un avis est finalement signifié une fois le débat entrepris devant notre Cour. L’effet préjudiciable de l’absence d’avis sur la possibilité, pour le tribunal, de se livrer à une analyse rigoureuse et crédible des questions constitutionnelles n’est pas moins grand devant notre Cour que devant les autres juridictions.

[129] La démarche suivie dans *Eaton* est confirmée dans le *Renvoi relatif à la rémunération des juges de la Cour provinciale de l’Île-du-Prince-Édouard*, [1997] 3 R.C.S. 3, un arrêt rendu à peu près au même moment. Dans ce dossier, le juge en chef Lamer refuse de répondre aux questions constitutionnelles parce que les plaignants n’ont pas soulevé la question de la constitutionnalité des dispositions en cause au procès. Il conclut qu’il ne convenait pas que le juge de la cour supérieure, sans avoir entendu d’arguments et sans que l’avis requis ait été donné au procureur général de la province, décide, de sa propre initiative, d’examiner la constitutionnalité de ces dispositions, encore moins qu’il les déclare inopérantes (par. 263-264).

[130] Les termes impératifs employés dans la loi et les raisons de principe qui sous-tendent les dispositions sur l’avis nous amènent donc à conclure que, outre les deux exceptions reconnues dans *Eaton* — l’avis *de facto* et le consentement des

absent exceptional circumstances, this Court should not entertain a constitutional argument where notice was not properly provided in the court or tribunal of first instance. Exceptional circumstances include those where the constitutional issue has an overwhelming urgency or public importance that justifies hearing it in this Court, or where the party bringing the constitutional challenge had little choice but to raise it for the first time in this Court. This, in our view, is the approach that best aligns with the principles set out in *Eaton*, the language of s. 19.2 and the basic purposes of mandatory notice provisions.

[131] There is no danger that an approach that gives effect to the plain language of s. 19.2 of the *Tax Court of Canada Act* will irremediably block otherwise meritorious constitutional challenges. Trial courts can always adjourn the proceedings in order to allow the required notice to be served: see e.g. *Paluska*, at para. 27; *Nome*, at para. 37. Appellate courts can also, if they deem it advisable, remand a constitutional challenge improperly raised before them: see e.g. *Morine v. Parker (L & J) Equipment Inc.* (2001), 193 N.S.R. (2d) 51 (C.A.), at para. 58. And of course, this Court, where it is of the view that the circumstances require it, can preferably remand the case back to the original court or tribunal where the necessary notice can be given and a full evidentiary record created: s. 43(1.1) of the *Supreme Court Act*, R.S.C. 1985, c. S-26.

[132] In support of their argument that this Court should have a broader discretion to hear constitutional issues in the absence of the required notice at the court or tribunal of first instance, our colleagues cite four cases decided after *Eaton* where this Court has entertained new constitutional issues on appeal: *Kirkbi AG v. Ritvik Holdings Inc.*, [2005] 3 S.C.R. 302; the companion cases of *Penetanguishene Mental Health Centre v. Ontario (Attorney General)*, [2004] 1 S.C.R. 498, and *Pinet v. St. Thomas Psychiatric Hospital*, [2004] 1 S.C.R. 528; and *Marine Services International Ltd. v. Ryan Estate*, [2013] 3 S.C.R. 53. There is no explanation in those cases

procureurs généraux —, la Cour ne doit pas, sauf circonstances exceptionnelles, connaître d'une question constitutionnelle alors qu'un avis n'a pas dûment été donné en première instance. Au nombre des circonstances exceptionnelles, mentionnons l'urgence extrême ou l'importance publique de trancher la question constitutionnelle qui justifie la Cour de l'entendre ou l'absence d'un autre choix, pour la partie en cause, que celui de soulever la question constitutionnelle pour la première fois devant la Cour. Il s'agit selon nous de l'approche qui se concilie le mieux avec les principes énoncés dans *Eaton*, le libellé de l'art. 19.2 et les objectifs fondamentaux des dispositions obligatoires en matière d'avis.

[131] Donner effet au libellé clair de l'art. 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* ne présente aucun risque de faire irrémédiablement obstacle à une contestation constitutionnelle par ailleurs fondée. Une cour de justice peut toujours suspendre l'instance pour permettre la signification de l'avis requis (voir p. ex. *Paluska*, par. 27; *Nome*, par. 37). Une cour d'appel peut également, si elle le juge approprié, renvoyer à une autre juridiction une question constitutionnelle soulevée sans droit devant elle (voir p. ex. *Morine c. Parker (L & J) Equipment Inc.* (2001), 193 N.S.R. (2d) 51 (C.A.), par. 58). Évidemment, lorsqu'elle estime que les circonstances l'exigent, notre Cour peut idéalement renvoyer l'affaire à la juridiction d'origine afin que l'avis nécessaire puisse être donné et qu'un dossier de preuve complet puisse être constitué (par. 43(1.1) de la *Loi sur la Cour suprême*, L.R.C. 1985, c. S-26).

[132] À l'appui de leur argument selon lequel la Cour devrait jouir d'un large pouvoir discrétionnaire qui lui permette de connaître de questions constitutionnelles même lorsque l'avis requis n'a pas été donné en première instance, nos collègues invoquent quatre affaires postérieures à *Eaton* dans lesquelles notre Cour s'est saisie de questions constitutionnelles nouvelles en appel (*Kirkbi AG c. Gestions Ritvik Inc.*, [2005] 3 R.C.S. 302; les arrêts connexes *Centre de santé mentale de Penetanguishene c. Ontario (Procureur général)*, [2004] 1 R.C.S. 498, et *Pinet c. St. Thomas Psychiatric Hospital*, [2004] 1 R.C.S. 528; ainsi que *Marine*

for why *Eaton* was not followed, nor was there any explanation for why these new issues were entertained at all. *Eaton* is a clear and recent precedent of this Court and we see no reason to depart from it. Accordingly, in the absence the consent of the Attorneys General, *de facto* notice, or exceptional circumstances, this Court should not consider a constitutional argument made in the absence of a required notice of a constitutional question.

[133] In this case, Ms. Guindon failed to serve notice of a constitutional question before the Tax Court. She once again failed to serve the notice required by s. 57 of the *Federal Courts Act* in proceedings before the Federal Court of Appeal. Before this Court, Ms. Guindon filed notice for the first time.

[134] While we are not troubled by Stratas J.A.'s alternative conclusion on the merits of the *Charter* issue, since notice under s. 19.2 of the *Tax Court of Canada Act* is mandatory, the Tax Court should not have entertained the constitutional arguments in its absence. Ms. Guindon attempted to bring her case outside the scope of s. 19.2 by arguing that she was merely asserting her *Charter* rights, as opposed to seeking a declaration of invalidity, inapplicability or inoperability. This represents an attempt to circumvent the notice requirement under the guise of seeking an interpretation reconciling the provision with the *Charter*. Having raised a constitutional argument, however, Ms. Guindon was bound by the procedural requirements that govern its determination and cannot avoid them by suggesting that her goal is otherwise.

[135] The protections set out in s. 11 of the *Charter* cannot simply be read into the regulatory scheme without rendering s. 163.2 invalid, inapplicable or inoperative. The *Income Tax Act* provides a set of procedures and processes that are distinct from those set out in the *Criminal Code*.

Services International Ltd. c. Ryan (Succession), [2013] 3 R.C.S. 53). Dans ces arrêts, la Cour ne précise pas les motifs pour lesquels *Eaton* n'est pas suivi, ni même pourquoi ces questions nouvelles sont même examinées. L'arrêt *Eaton* constitue un précédent clair et récent de notre Cour et nous ne voyons aucune raison de l'écartier. En conséquence, faute du consentement des procureurs généraux, d'un avis *de facto* ou de circonstances exceptionnelles, la Cour ne saurait se prononcer sur un argument d'ordre constitutionnel sans que l'avis requis n'ait été signifié.

[133] Dans la présente affaire, M^{me} Guindon n'a pas signifié d'avis de question constitutionnelle en Cour de l'impôt. Elle ne l'a pas fait non plus en Cour d'appel fédérale, alors que l'art. 57 de la *Loi sur les Cours fédérales* l'exigeait. M^{me} Guindon a déposé un tel avis pour la première fois devant notre Cour.

[134] Bien que la conclusion subsidiaire du juge Stratas sur le fond de la question relative à la *Charte* ne soulève aucune difficulté apparente, vu le caractère obligatoire de l'avis exigé à l'art. 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, la Cour de l'impôt n'aurait pas dû examiner la thèse constitutionnelle malgré l'absence de cet avis. M^{me} Guindon a tenté d'échapper à l'application de l'art. 19.2 en soutenant qu'elle faisait seulement valoir ses droits constitutionnels, par opposition à demander que la disposition attaquée soit déclarée invalide, inapplicable ou sans effet. Elle a tenté de contourner l'exigence de la signification d'un avis sous prétexte d'avancer une interprétation de la loi qui concilie la disposition avec la *Charte*. Mais comme elle a soulevé un argument constitutionnel, elle était tenue au respect des exigences procédurales applicables pour que la cour saisie puisse se prononcer et elle ne peut s'y soustraire en laissant entendre que son objectif est tout autre.

[135] On ne peut tout bonnement intégrer les garanties de l'art. 11 de la *Charte* au régime de réglementation sans rendre l'art. 163.2 invalide, inapplicable ou sans effet. La *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit un ensemble de procédures et de processus qui diffèrent de ceux que prévoit le

Section 163.2(2) provides the authority for the assessment and levying of the penalty. The procedures to be followed by a taxpayer who objects to an assessment under Part I of the *Income Tax Act*, which includes s. 163.2, are set out in s. 165. Pursuant to that section, the Minister will reassess or make an additional assessment in respect of the amount that was raised in the taxpayer's notice of objection. If the taxpayer is still not satisfied, he or she may appeal in accordance with s. 169 of the *Income Tax Act*. Section 34(2) of the *Interpretation Act*, as a result, does not apply.

[136] Neither exception from *Eaton* applies in this case. Nor are there any exceptional circumstances: there is no particular urgency or overwhelming public importance that distinguishes this case from other constitutional cases, and there is virtually no explanation for why notice was not given in the prior proceedings.

[137] Our colleagues would nonetheless consider Ms. Guindon's constitutional argument because "[t]he issue raised on appeal is important" and "it is in the public interest to decide" it: para. 35. All constitutional issues are important, however. That is why the notice provisions exist, namely to ensure that given the importance of constitutional issues, the public interest is protected by ensuring that they are decided on a full evidentiary record. But simply to point to the importance of constitutional issues as overriding the notice requirements, leads essentially to entertaining all constitutional arguments raised in this Court for the first time.

[138] Our colleagues also conclude there would be no prejudice from considering the issue in the absence of notice. Ms. Guindon first raised the constitutional challenge in her closing arguments at the Tax Court. The Attorney General of Canada objected, arguing that notice was required. Neither the Attorney General of Canada, nor the provincial Attorneys General whose own regulatory schemes

Code criminel. Le paragraphe 163.2(2) confère le pouvoir d'établir et de percevoir la pénalité. La procédure que doit suivre le contribuable désireux de faire opposition à une cotisation établie sous le régime de la partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, laquelle englobe l'art. 163.2, est énoncée à l'art. 165. Suivant cette disposition, le ministre établit une cotisation nouvelle ou supplémentaire quant à la somme qui fait l'objet de l'avis d'opposition. Le contribuable qui demeure insatisfait peut faire appel en application de l'art. 169 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le paragraphe 34(2) de la *Loi d'interprétation* ne s'applique donc pas.

[136] Ni l'une ni l'autre des exceptions de l'arrêt *Eaton* ne s'appliquent en l'espèce. Il n'existe pas non plus de circonstances exceptionnelles : nulle urgence particulière ou importance manifeste pour le public ne distingue la présente espèce d'une autre affaire constitutionnelle, et aucune explication de l'absence d'avis dans les instances antérieures n'a pour ainsi dire été offerte.

[137] Nos collègues estiment néanmoins qu'il y a lieu d'examiner l'argument constitutionnel de M^{me} Guindon parce que « [l]a question constitutionnelle soulevée importe » et que « le public a intérêt à ce qu'elle soit tranchée » (par. 35). Or, toutes les questions constitutionnelles sont importantes. C'est d'ailleurs pour cette raison que des dispositions prévoient la signification d'un avis lorsqu'on les soulève : vu l'importance des questions constitutionnelles, on protège l'intérêt public en assurant qu'elles soient tranchées à partir d'un dossier de preuve complet. Conclure simplement que l'importance des questions constitutionnelles prime l'exigence d'un avis revient essentiellement à permettre l'examen de tout argument constitutionnel soulevé pour la première fois devant la Cour.

[138] Nos collègues concluent également que l'examen de la question malgré l'absence d'avis n'entraînerait aucun préjudice. M^{me} Guindon a soulevé la question constitutionnelle pour la première fois lors de son exposé final devant la Cour de l'impôt. Le procureur général du Canada a alors formulé une objection au motif qu'un avis aurait dû être donné. Ni lui, ni les procureurs généraux

could clearly be affected by the outcome, had the opportunity to fully participate in building the necessary evidentiary record before the Tax Court. And two of the three Attorneys General who participated in this Court objected to the failure to provide notice at the Tax Court. Far from conceding that there was no prejudice in this case as our colleagues suggest, the Attorney General of Canada in fact insisted that there *was* prejudice to the public from the failure to provide notice: transcript, at p. 49. As this Court said in *Eaton*, prejudice is *assumed* from the absence of notice: para. 53. The burden of showing the contrary is on Ms. Guindon, not on the Attorneys General.

[139] Finally, it is impossible in the absence of a full evidentiary record and argument, to conclude, as our colleagues do, that this Court has “the benefit of fully developed reasons for judgment on the constitutional point in both of the courts below”: para. 35. We cannot know what reasons would have been formulated had Ms. Guindon provided proper notice, allowing the Attorneys General from across Canada to adduce evidence and make arguments at the Tax Court and Court of Appeal about the impact of her s. 11 argument on their respective statutory schemes.

[140] As a result, to consider the constitutional issue in this case, as our colleagues would, essentially means that it could be exercised in *any* case where the Court is sufficiently attracted by the constitutional issue, notwithstanding the public importance of notice provisions, the wording of s. 19.2, and the binding precedent of *Eaton*. Ms. Guindon knew that the Attorney General of Canada had objected to her failure to file notice before the Tax Court when she made her closing argument, yet even in the Federal Court of Appeal, she failed to file the required notice. Essentially, she took the risk of gambling with public resources, rather than simply complying with plain statutory requirements. Entertaining her constitutional argument in these circumstances would sanction and encourage

des provinces dont les régimes de réglementation pouvaient nettement être touchés par la décision n’ont eu la possibilité de participer pleinement à la constitution du dossier de preuve nécessaire en Cour de l’impôt. D’ailleurs, deux des trois procureurs généraux prenant part à l’instance devant notre Cour dénoncent l’absence d’avis en Cour de l’impôt. Loin de concéder qu’aucun préjudice n’a été causé en l’espèce comme le laissent entendre nos collègues, le procureur général du Canada insiste sur le fait que cette omission *a causé* un préjudice *au public* (transcription de l’audience, p. 49). Comme l’affirme la Cour dans l’arrêt *Eaton*, le préjudice est *présumé* de l’absence d’avis (par. 53). C’est à M^{me} Guindon, et non aux procureurs généraux, de prouver le contraire.

[139] Enfin, faute d’un dossier de preuve complet sur lequel les parties ont débattu, il est impossible de conclure, comme le font nos collègues, que la Cour dispose de « motifs de jugement détaillés des deux juridictions inférieures sur la question constitutionnelle » (par. 35). Nous ne pouvons savoir quels auraient été ces motifs si M^{me} Guindon avait donné l’avis requis et permis par le fait même aux procureurs généraux de tout le pays de présenter à la Cour de l’impôt et à la Cour d’appel fédérale des éléments de preuve et des arguments sur les répercussions qu’aurait l’application de l’art. 11 sur les régimes législatifs de chacun des ressorts en cause.

[140] Examiner la question constitutionnelle en l’espèce comme le préconisent nos collègues ferait donc essentiellement en sorte que la Cour puisse exercer son pouvoir discrétionnaire *chaque fois* qu’une question constitutionnelle l’interpelle, indépendamment de l’importance pour le public des dispositions en matière d’avis, du libellé de l’art. 19.2 et du caractère obligatoire de l’arrêt *Eaton*. Lorsqu’elle a présenté son exposé final, M^{me} Guindon savait que le procureur général du Canada avait dénoncé son omission de déposer un avis devant la Cour de l’impôt. Pourtant, même en Cour d’appel fédérale, elle n’a pas déposé l’avis requis. En somme, elle a fait le pari d’aller de l’avant au risque de porter atteinte aux ressources publiques au lieu de simplement respecter les exigences claires de la loi.

this tactic, allowing for the genuine possibility that cases would wind their way through the process, only to be rejected at this Court because the record is inadequate. While our colleagues focus on the judicial resources that went into *this* case, we are concerned about the resources that would be wasted in the many cases that follow. A narrower discretion not only better responds to the mandatory language of the statute and the purpose of notice provisions, it also sends a clear message not to waste resources by gambling on the beneficence of this Court.

[141] Accordingly, in the absence of giving the Attorneys General the required notice to enable them, if they so choose, to present evidence and arguments, Bédard J. should not have addressed the constitutionality of s. 163.2 of the *Income Tax Act*. This Court too, in accordance with its precedent in *Eaton* and in the absence of any exceptional circumstances, should refrain from entertaining the issue.

[142] We would dismiss the appeal with costs throughout.

Appeal dismissed with costs.

Solicitors for the appellant: Drache Aptowitz, Ottawa; Baker & McKenzie, Toronto.

Solicitor for the respondent: Attorney General of Canada, Ottawa.

Solicitor for the intervener the Attorney General of Ontario: Attorney General of Ontario, Toronto.

Solicitor for the intervener the Attorney General of Quebec: Attorney General of Quebec, Québec.

Examiner son argument constitutionnel en pareilles circonstances reviendrait à sanctionner et à encourager une telle stratégie, de sorte qu'une affaire puisse effectivement franchir toutes les étapes et parvenir devant notre Cour pour y être finalement rejetée en raison du caractère incomplet du dossier. Alors que nos collègues se soucient des ressources judiciaires consacrées à ce jour à *la présente* affaire, nous nous soucions de celles qui seront gaspillées dans les nombreuses instances qui suivront. Non seulement l'exercice mesuré du pouvoir discrétionnaire s'accorde mieux avec le libellé obligatoire de la loi et l'objectif de l'exigence législative de la signification d'un avis, mais il transmet le message clair qu'il ne faut pas gaspiller les ressources en misant sur la bienveillance de la Cour.

[141] En conséquence, à défaut de la signification de l'avis requis pour permettre aux procureurs généraux, s'ils le souhaitent, d'offrir des éléments de preuve et des arguments, le juge Bédard n'aurait pas dû entreprendre l'étude de la constitutionnalité de l'art. 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En raison des enseignements de l'arrêt *Eaton* et de l'absence de circonstances exceptionnelles, notre Cour devrait elle aussi s'abstenir d'entreprendre un tel débat.

[142] Nous sommes d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens devant toutes les cours.

Pourvoi rejeté avec dépens.

Procureurs de l'appelante : Drache Aptowitz, Ottawa; Baker & McKenzie, Toronto.

Procureur de l'intimée : Procureur général du Canada, Ottawa.

Procureur de l'intervenant le procureur général de l'Ontario : Procureur général de l'Ontario, Toronto.

Procureure de l'intervenante la procureure générale du Québec : Procureure générale du Québec, Québec.

Solicitors for the intervener Chartered Professional Accountants Canada: Norton Rose Fulbright Canada, Montréal.

Solicitors for the intervener the Canadian Constitution Foundation: McCarthy Tétrault, Toronto.

Procureurs de l'intervenante Comptables professionnels agréés du Canada : Norton Rose Fulbright Canada, Montréal.

Procureurs de l'intervenante Canadian Constitution Foundation : McCarthy Tétrault, Toronto.