
The Minister of National Revenue *Appellant;*

and

William Panko *Respondent.*

1971: June 8; 1971: June 28.

Present: Abbott, Judson, Ritchie, Pigeon and Laskin JJ.

ON APPEAL FROM THE EXCHEQUER COURT OF CANADA

Taxation—Income tax—Tax evasion—Plea of guilty—Taxpayer fined—Right of Minister to impose penalty in addition to the fines—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 56, 132, as amended.

The respondent failed to report certain income in each of the years 1960 to 1965. He pleaded guilty to six charges under s. 132(1)(a) of the *Income Tax Act* and one charge under s. 132(1)(d). Fines totalling \$25,000 were levied against him. Thereafter, the Minister gave notices of reassessment and at the same time assessed penalties for each of the six taxation years pursuant to s. 56(2) of the Act. The respondent objected to the inclusion of the penalties, relying on s. 132(3) of the Act. Both the Tax Appeal Board and the Exchequer Court found against the Minister. The latter appealed to this Court and the sole question is whether the Minister had authority to assess a penalty pursuant to s. 56(2) of the Act at the time subsequent to the laying of the informations.

Held (Pigeon and Laskin JJ. dissenting): The Minister's appeal should be allowed.

Per Abbott, Judson and Ritchie JJ.: No ambiguity could be found in the law as amended in

Le Ministre du Revenu National *Appelant;*

et

William Panko *Intimé.*

1971: le 8 juin; 1971: le 28 juin.

Présents: Les Juges Abbott, Judson, Ritchie, Pigeon et Laskin.

EN APPEL DE LA COUR DE L'ÉCHIQUIER DU CANADA

Revenu—Impôt sur le revenu—Évasion fiscale—Plaidoyer de culpabilité—Amende imposée au contribuable—Droit du Ministre d'imposer une pénalité en sus de l'amende—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 56, 132 et modifications.

L'intimé a omis de faire rapport de certains revenus pendant chacune des années 1960 à 1965. Il s'est avoué coupable quant à six chefs d'accusation en vertu de l'art. 132(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et un chef en vertu de l'art. 132(1)(d). Les amendes qui lui ont été imposées se chiffrent à \$25,000. Par la suite, le Ministre a établi des avis de nouvelle cotisation et a imposé, en même temps, pour chacune des années d'imposition, des pénalités prévues à l'art. 56(2) de la Loi. L'intimé a contesté l'inclusion de ces pénalités en invoquant l'art. 132(3) de la Loi. La Commission d'appel de l'impôt et la Cour de l'Échiquier ont toutes deux rendu un jugement défavorable au Ministre. Ce dernier a appelé à cette Cour, et la seule question qui se pose est de savoir si le Ministre peut imposer une pénalité en vertu de l'art. 56(2) de la Loi après avoir déposé les dénonciations.

Arrêt: L'appel du Ministre doit être accueilli, les Juges Pigeon et Laskin étant dissidents.

Les Juges Abbott, Judson et Ritchie: Il n'y a aucune ambiguïté dans la Loi telle que modifiée en

1960. The penalties in issue here were assessed under s. 56(2) and were not subject to the condition provided for in s. 132(3). The plain terms of s. 132(3), which limits the need for prior assessment of a penalty to s. 56(1), do not create "an absurdity in the law" or make necessary an inference that the section must be applied not only to an assessment under s. 56(1) but also to one under s. 56(2).

Per Pigeon and Laskin JJ., dissenting: It would be unthinkable for the Minister to urge that although he has prosecuted under s. 132(1)(d) without previously assessing a penalty under s. 56(1), he may recede from his election and also treat the conduct as falling within s. 56(2) for penalty purposes. The proscribed conduct having been brought under s. 56(1) by reason of the conviction under s. 132(1)(d), there was no right, by reason of s. 132(3), to impose a penalty in addition to the fines.

APPEAL from a judgment of Kerr J. of the Exchequer Court of Canada¹, in an income tax matter. Appeal allowed, Pigeon and Laskin JJ. dissenting.

G. W. Ainslie, Q.C., and J. R. Powers, for the appellant.

J. J. Mahony, for the respondent.

The judgment of Abbott, Judson and Ritchie JJ. was delivered by

JUDSON J.—During each of the years 1960 to 1965 inclusive, the respondent, William Panko, suppressed income in the total amount of \$165,801.70. For this offence he was prosecuted under s. 132 of the *Income Tax Act*. Two informations were laid, one information containing a charge for each of the years 1960 to 1965 inclusive for having violated s. 132(1)(a), and the other information contained one charge for having violated s. 132(1)(d) for the period March 23, 1961, to June 30, 1966. Panko pleaded guilty and was fined a total of \$20,000 for the violations of s. 132(1)(a) and \$5,000 under s. 132(1)(d). Section 132(1)(a) deals with false or deceptive

1960. Les pénalités en litige ont été imposées en vertu de l'art. 56(2) et ne sont pas assujetties à la condition édictée dans l'art. 132(3). Les termes clairs de l'art. 132(3), lequel restreint à l'art. 56(1) la nécessité d'imposer antérieurement la pénalité, ne créent pas «une absurdité en droit» ni ne rendent nécessaire la conclusion que cet article doit s'appliquer non seulement dans le cas d'une pénalité imposée en vertu de l'art. 56(1) mais aussi dans le cas d'une pénalité imposée en vertu de l'art. 56(2).

Les Juges Pigeon et Laskin, dissidents: Il serait inconcevable que le Ministre prétende, après avoir poursuivi le contribuable en vertu de l'art. 132(1)(d) sans avoir préalablement imposé de pénalité en vertu de l'art. 56(1), qu'il peut revenir sur son choix et considérer que le comportement en cause tombe sous le coup de l'art. 56(2) en ce qui a trait aux pénalités. Le comportement interdit ayant été placé sous le coup de l'art. 56(1) en raison de la déclaration de culpabilité en vertu de l'art. 132(1)(d), on n'avait pas le droit, en raison de l'art. 132(3), d'imposer une pénalité en sus des amendes.

APPEL d'un jugement du Juge Kerr de la Cour de l'Échiquier du Canada¹, en matière d'impôt sur le revenu. Appel accueilli, les Juges Pigeon et Laskin étant dissidents.

G. W. Ainslie, c.r., et J. R. Powers, pour l'appelant.

J. J. Mahony, pour l'intimé.

Le jugement des Juges Abbott, Judson et Ritchie a été rendu par

LE JUGE JUDSON—Pendant chacune des années comprises entre 1960 et 1965 inclusivement, l'intimé William Panko a dissimulé des revenus se chiffrant en tout à \$165,801.70. Il a été poursuivi pour cette infraction en vertu de l'art. 132 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. On a déposé deux dénonciations, l'une comportant une accusation, pour chacune des années comprises entre 1960 et 1965 inclusivement, d'avoir enfreint l'art. 132(1)(a) et l'autre comportant une accusation d'avoir enfreint l'art. 132(1)(d) entre le 23 mars 1961 et le 30 juin 1966. Panko a avoué sa culpabilité et s'est vu imposer une amende de \$20,000 pour les infractions à l'art. 132(1)(a)

¹ [1970] C.T.C. 397, 70 D.T.C. 6247.

¹ [1970] C.T.C. 397, 70 D.T.C. 6247.

statements in a return; section 132(1)(d) deals with wilful evasion.

After this, the Minister gave notices of reassessment, one for each of the years 1960 to 1965, and at the same time assessed penalties totalling \$16,134.25. The sole question in this appeal is whether the Minister had authority to assess a penalty pursuant to s. 56(2) of the *Income Tax Act* at a time subsequent to the laying of the informations. Both the Tax Appeal Board and the Exchequer Court¹ have found against the Minister on this point.

It is necessary to begin with an examination of the interrelation of s. 56 of the Act and s. 132 as they stood before the 1960 amendments made by 8-9 Eliz. II, c. 43. Before the 1960 amendment there could be no doubt about the law. Section 56 then had no subsections. It read as follows:

56. Every person who has wilfully, in any manner, evaded or attempted to evade payment of the tax payable by him under this Part for a taxation year or any part thereof is liable to a penalty, to be fixed by the Minister, of not less than 25 per cent and not more than 50 per cent of the amount of the tax evaded or sought to be evaded.

A taxpayer who had wilfully evaded payment of tax was liable to two types of penalty:

(1) If found guilty following a prosecution under s. 132(1) (d) to a fine, fixed by the Court, of not less than \$25 and not exceeding \$10,000, plus, in an appropriate case, an amount not exceeding double the amount of the tax evaded.

(2) A penalty assessed by the Minister, under s. 56, of not less than 25 per cent and not more than 50 per cent of the tax evaded.

et de \$5,000 pour l'infraction à l'art. 132(1)(d). L'article 132(1)(a) porte sur les déclarations fausses ou trompeuses dans un rapport d'impôt et l'art. 132(1)(d) sur le fait d'éluder l'impôt volontairement.

Par la suite, le ministre a établi des avis de nouvelle cotisation, un pour chacune des années comprises entre 1960 et 1965, et a imposé, en même temps, des pénalités se chiffrant en tout à \$16,134.25. La seule question qui se pose dans le présent appel est de savoir si le ministre peut imposer une pénalité en vertu de l'art. 56(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* après avoir déposé les dénonciations. La Commission d'appel de l'impôt et la Cour de l'Échiquier¹ ont toutes deux rendu un jugement défavorable au ministre sur ce point.

Il est nécessaire de procéder d'abord à un examen de la corrélation entre les art. 56 et 132 de la Loi, tels qu'ils se lisaient avant les modifications de 1960 apportées par la loi 8-9 Eliz. II, c. 43. Avant les modifications de 1960, la loi était claire. L'article 56 ne comportait pas de paragraphe et se lisait comme suit:

56. Toute personne qui, volontairement, a éludé ou tenté d'éluder, de quelque manière, l'acquittement de l'impôt par elle payable selon la présente Partie pour une année d'imposition, ou une partie y afférente, est passible d'une pénalité, que fixe le Ministre, d'au moins vingt-cinq pour cent et d'au plus cinquante pour cent du montant de l'impôt qui a été éludé ou que ladite personne a cherché à éluder.

Un contribuable qui avait volontairement éludé le paiement de l'impôt était passible de deux genres de peine:

(1) s'il était reconnu coupable à la suite d'une poursuite en vertu de l'art. 132(1)(d), d'une amende, fixée par le tribunal, d'au moins \$25 et d'au plus \$10,000, plus, dans un cas approprié, un montant n'excédant pas le double du montant éludé.

(2) d'une pénalité imposée par le ministre, en vertu de l'art. 56, d'au moins vingt-cinq pour cent et d'au plus cinquante pour cent du montant de l'impôt éludé.

¹ [1970] C.T.C. 397, 70 D.T.C. 6247.

¹ [1970] C.T.C. 397, 70 D.T.C. 6247.

There was a limitation on the Minister's power to assess a penalty.

Subsection (3) of s. 132 provided that, if found guilty and fined under that section, the taxpayer was not liable to pay a penalty under s. 56 for the same evasion unless such penalty had been assessed prior to the laying of the information under s. 132.

The 1960 amendments added two new subsections to s. 56. The original section was re-numbered subs. (1). Subsection (2) provided for a penalty based upon less stringent grounds. It gave the Minister no discretion as to the amount of the penalty which was fixed at a flat 25 per cent. The new subs. (3) provided that where a taxpayer is liable to any penalty under s. 56(2), he is not liable to a penalty under s. 56(1) in respect of the same statement or omission.

In full, the new subsections (2) and (3) read:

56. (2) Every person who, knowingly, or under circumstances amounting to gross negligence in the carrying out of any duty or obligation imposed by or under this Act, has made, or has participated in, assented to or acquiesced in the making of, a statement or omission in a return, certificate, statement or answer filed or made as required by or under this Act or a regulation, as a result of which the tax that would have been payable by him for a taxation year if the tax had been assessed on the basis of the information provided in the return, certificate, statement or answer is less than the tax payable by him for the year, is liable to a penalty of 25 per cent of the amount by which the tax that would so have been payable is less than the tax payable by him for the year.

(3) Where a person is liable to a penalty under subsection (2) in respect of any statement or omission in a return, certificate, statement or answer filed or made as required by or under this Act or a regulation, he is not liable to any penalty under subsection (1) in respect of the same statement or omission.

The amending Act also expressly provided that the new subs. (2) and (3) of s. 56 apply only in respect of any statement or omission made after the coming into force of the amending Act, namely August 1, 1960.

Il y avait une restriction au droit qu'avait le ministre d'imposer une pénalité.

Le par. 3 de l'art. 132 prévoyait que le contribuable reconnu coupable et condamné à l'amende n'encourait pas de pénalité en vertu de l'art. 56 pour la même évasion fiscale, à moins que la pénalité n'ait été imposée avant le dépôt de la dénonciation en vertu de l'art. 132.

Les modifications de 1960 ont ajouté deux nouveaux paragraphes à l'art. 56. L'ancien art. 56 est devenu le par. 1. Le par. 2 prévoit une pénalité fondée sur des critères moins rigoureux. Il ne laisse pas de latitude au ministre quant au montant de la pénalité, qui est fixée au taux uniforme de 25 pour cent. Le nouveau par. 3 édicte que lorsqu'un contribuable encourt une pénalité en vertu du par. 2 de l'art. 56, il n'encourt aucune pénalité en vertu du par. 1 pour le même énoncé ou la même omission.

Voici le texte complet des paragraphes 2 et 3:

56. (2) Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances qui équivalent à de la négligence flagrante dans l'exécution de quelque devoir ou obligation imposée par la présente loi ou sous son régime, a fait quelque énoncé ou omission, ou y a participé, consenti ou acquiescé, dans une déclaration, un certificat, un état ou une réponse, produits ou faits aux termes ou sous le régime des exigences de la présente loi ou d'un règlement, d'où il résulte que l'impôt qui aurait été payable par elle pour une année d'imposition si l'impôt avait été cotisé d'après les renseignements fournis dans la déclaration, le certificat, l'état ou la réponse, est inférieur à l'impôt qu'elle doit payer pour l'année, encourt une pénalité de 25 pour cent du montant par lequel l'impôt qui aurait été payable est inférieur à l'impôt qu'elle doit payer pour l'année.

(3) Lorsqu'une personne encourt une pénalité aux termes du paragraphe (2) à l'égard de quelque énoncé ou omission dans une déclaration, un certificat, un état ou une réponse, produits ou faits aux termes ou sous le régime des exigences de la présente loi ou d'un règlement, elle n'encourt pas une pénalité prévue au paragraphe (1) pour le même énoncé ou la même omission.

De plus, la loi modificative décrète expressément que les nouveaux par. 2 et 3 de l'art. 56 ne s'appliquent qu'à tout énoncé ou omission fait après l'entrée en vigueur de la modification, soit le 1^{er} août 1960.

The amending Act also replaced subs. (3) of s. 132, but the only change was to substitute the words "subsection (1) of section 56" for the words "section 56" in the original Act.

Section 132(3) then read:

132. (3) Where a person has been convicted under this section of wilfully, in any manner, evading or attempting to evade payment of taxes imposed by Part I, he is not liable to pay a penalty imposed under subsection (1) of section 56 for the same evasion or attempt unless he was assessed for that penalty before the information or complaint giving rise to the conviction was laid or made.

I can find no ambiguity in the law as amended and I think that the Minister's submissions are right. The new subsection (2) of s. 56 provided for a new and independent penalty to that provided under subsection (1) which continued to apply with respect to statements made prior to August 1, 1960. The other amendments were consequential.

The penalties in issue here were assessed under s. 56(2) and are not subject to the condition provided for in s. 132(3). The error in the Tax Appeal Board and in the Exchequer Court is to be found in the common conclusion that penalties must be assessed before the information or complaint under both s. 56(1) and s. 56(2). This pays no heed to the plain terms of s. 132(3), above quoted, which limits the need for prior assessment to s. 56(1). For the above reasons, the plain terms of s. 132(3) do not create "an absurdity in the law" or make necessary an inference that the section must be applied not only to an assessment under s. 56(1) but also to one under s. 56(2).

I would allow the appeal with costs both here and in the Exchequer Court, set aside the judgment of the Exchequer Court and the decision of the Tax Appeal Board and restore the assessments.

La loi modificative édicte un nouveau par. 3 à l'art. 132, mais le seul changement consiste en la substitution des mots «le paragraphe (1) de l'article 56» aux mots «l'article 56» de la loi antérieure.

L'article 132(3) se lisait alors ainsi:

132. (3) Lorsqu'une personne a été, d'après le présent article, déclarée coupable d'avoir volontairement éludé ou tenté d'éluder de quelque manière le paiement d'impôts établis par la Partie I, elle n'en-court pas une pénalité prévue par le paragraphe (1) de l'article 56 pour la même évasion fiscale ou tentative d'évasion fiscale, à moins que cette pénalité ne lui ait été imposée avant qu'ait été déposée ou faite la dénonciation ou la plainte donnant lieu à la déclaration de culpabilité.

Je ne puis voir aucune ambiguïté dans la loi ainsi modifiée et je crois que les arguments du ministre sont fondés. Le nouveau par. 2 de l'art. 56 édicte une nouvelle pénalité indépendante de celle qui est décrétée au par. 1 qui continue de s'appliquer aux énoncés faits avant le 1^{er} août 1960. Les autres modifications résultent de ce changement.

Les pénalités en litige ici ont été imposées en vertu de l'art. 56(2) et ne sont pas assujetties à la condition édictée dans l'art. 132(3). La Commission d'appel de l'impôt et la Cour de l'Échiquier ont fait erreur en concluant toutes deux qu'il faut imposer les pénalités avant le dépôt de la dénonciation ou plainte tant en vertu du par. 1 qu'en vertu du par. 2 de l'art. 56. C'est ne pas tenir compte des termes clairs de l'art. 132(3) précité, lequel restreint à l'art. 56(1) la nécessité d'imposer antérieurement la pénalité. Pour les motifs ci-dessus, les termes clairs de l'art. 132(3) ne créent pas [TRADUCTION] «une absurdité en droit» ni ne rendent nécessaire la conclusion que cet article doit s'appliquer non seulement dans le cas d'une pénalité imposée en vertu du par. 1 de l'art. 56 mais aussi dans le cas d'une pénalité imposée en vertu du par. 2.

Je suis d'avis d'accueillir l'appel avec dépens en cette Cour et en la Cour de l'Échiquier, d'infirmer le jugement de la Cour de l'Échiquier et la décision de la Commission d'appel de l'impôt, et de rétablir les cotisations.

The judgment of Pigeon and Laskin JJ. was delivered by

LASKIN J. (*dissenting*)—The respondent taxpayer failed to report certain income in six successive taxation years, 1960 to 1965 inclusive. In January, 1967, two informations were laid against him, one including six charges under s. 132(1)(a) of the *Income Tax Act* and the other consisting of a single charge under s. 132(1)(d) comprehending the six taxation years. He pleaded guilty to all charges, and fines, as varied on an appeal, totalling \$25,000 were levied against him. Thereafter, he was re-assessed for tax; and the Minister included in the re-assessment notices dated May 2, 1967, penalties for each of the six taxation years, pursuant to s. 56(2) of the *Income Tax Act*, and amounting in all to \$16,134.25.

The taxpayer objected to the inclusion of the penalties, relying on s. 132(3) of the *Income Tax Act*, and his objection was sustained by the Tax Appeal Board and, on appeal, by Kerr J. of the Exchequer Court¹. The question in this Court is simply whether the Minister, on the facts herein, was authorized to impose the penalties.

Section 132(1)(a) and (d) of the *Income Tax Act*, so far as material, reads as follows:

(1) Every person who has
(a) made, or participated in, assented to or acquiesced in the making of, false or deceptive statements in a return, certificate, statement or answer filed or made as required by or under this Act, or a regulation,

* * *

(d) wilfully, in any manner, evaded or attempted to evade, compliance with this Act or payment of taxes imposed by this Act, . . .

is guilty of an offence and, in addition to any penalty otherwise provided, is liable on summary conviction [to a fine or to the fine and imprisonment].

¹ [1970] C.T.C. 397, 70 D.T.C. 6247.

Le jugement des Juges Pigeon et Laskin a été rendu par

LE JUGE LASKIN (*dissident*)—Le contribuable intimé a omis de faire rapport de certains revenus pendant six années d'imposition consécutives, soit de 1960 à 1965 inclusivement. En janvier 1967, on a déposé contre lui deux dénonciations, l'une comportant six chefs d'accusation en vertu de l'art. 132(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et l'autre comportant un seul chef en vertu de l'art. 132(1)(d) à l'égard des six années d'imposition. L'intimé s'est avoué coupable quant à tous les chefs d'accusation et les amendes qui lui ont été imposées se chiffrent, après modification en appel, à \$25,000. Par la suite, il a été cotisé de nouveau et le ministre a inclus dans les avis de nouvelle cotisation datés du 2 mai 1967, pour chacune des six années d'imposition, des pénalités prévues à l'art. 56(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et se chiffrant, en tout, à \$16,134.25.

Le contribuable a contesté l'inclusion de ces pénalités en invoquant l'art. 132(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; la Commission d'appel de l'impôt a maintenu son opposition de même que le Juge Kerr, de la Cour de l'Échiquier¹, en appel. La question que doit décider cette Cour est simplement de savoir si le ministre avait, en l'espèce, le droit d'imposer ces pénalités.

La partie pertinente de l'art. 132(1)(a) et (d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* se lit comme suit:

132 (1) Toute personne qui
a) a fait des déclarations fausses ou trompeuses, ou a participé, consenti ou acquiescé à leur énonciation dans une déclaration, certificat, état ou réponse produits ou faits aux termes de la présente loi ou d'un règlement,

* * *

d) a, volontairement, de quelque manière, évité ou tenté d'éviter l'observation de la présente loi ou le paiement d'un impôt établi en vertu de ladite loi, . . .

est coupable d'une infraction et, en plus de toute autre peine prévue par ailleurs, est passible sur déclaration sommaire de culpabilité [d'une amende ou de l'amende et d'un emprisonnement].

¹ [1970] C.T.C. 397, 70 D.T.C. 6247.

Having been convicted under s. 132(1)(d), the taxpayer was, *ex facie*, entitled, on the facts herein, to the benefit of s. 132(3) which is in these words:

Where a person has been convicted under this section of wilfully, in any manner, evading or attempting to evade payment of taxes imposed by Part I, he is not liable to pay a penalty imposed under subsection (1) of section 56 for the same evasion or attempt unless he was assessed for that penalty before the information or complaint giving rise to the conviction was laid or made.

The contention of the Minister that the penalties were imposed under s. 56(2) and not under s. 56(1) would be, of course, a complete answer if there was power to exact them in this case. In order to appreciate the competing contentions of the parties, I reproduce the text of s. 56 and shall relate its history. The section now reads:

(1) Every person who has wilfully, in any manner, evaded or attempted to evade payment of the tax payable by him under this Part for a taxation year or any part thereof is liable to a penalty, to be fixed by the Minister, of not less than 25 per cent and not more than 50 per cent of the amount of the tax evaded or sought to be evaded. 1950, c. 40, s. 19.

(2) Every person who, knowingly, or under circumstances amounting to gross negligence in the carrying out of any duty or obligation imposed by or under this Act, has made, or has participated in, assented to or acquiesced in the making of, a statement or omission in a return, certificate, statement or answer filed or made as required by or under this Act or a regulation, as a result of which the tax that would have been payable by him for a taxation year if the tax had been assessed on the basis of the information provided in the return, certificate, statement or answer is less than the tax payable by him for the year, is liable to a penalty of 25 per cent of the amount by which the tax that would so have been payable is less than the tax payable by him for the year.

(3) Where a person is liable to a penalty under subsection (2) in respect of any statement or omission in a return, certificate, statement or answer filed

Ayant été reconnu coupable en vertu de l'art. 132(1)(d), le contribuable avait, *ex facie*, compte tenu des faits, le droit de se prévaloir de l'art. 132(3), qui se lit ainsi:

(3) Lorsqu'une personne a été, d'après le présent article, déclarée coupable d'avoir volontairement éludé ou tenté d'éluder de quelque manière le paiement d'impôts établis par la Partie 1, elle n'encourt pas une pénalité prévue par le paragraphe (1) de l'article 56 pour la même évasion fiscale ou tentative d'évasion fiscale, à moins que cette pénalité ne lui ait été imposée avant qu'ait été déposée ou faite la dénonciation ou la plainte donnant lieu à la déclaration de culpabilité.

La prétention du ministre, soit que les pénalités ont été imposées en vertu de l'art. 56(2) et non en vertu de l'art. 56(1), constituerait évidemment une réponse péremptoire s'il avait le droit d'imposer ces pénalités dans ce cas-ci. Pour apprécier les prétentions contradictoires des parties, je cite le texte de l'art. 56 dont je ferai ensuite l'historique. L'article 56 se lit maintenant comme ceci:

(1) Toute personne qui, volontairement, a éludé ou tenté d'éluder, de quelque manière, l'acquittement de l'impôt par elle payable selon la présente Partie pour une année d'imposition, ou une partie y afférente, est passible d'une pénalité, que fixe le Ministre, d'au moins vingt-cinq pour cent et d'au plus cinquante pour cent du montant de l'impôt qui a été éludé ou que ladite personne a cherché à éluder. 1950, c. 40, art. 19.

(2) Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances qui équivalent à de la négligence flagrante dans l'exécution de quelque devoir ou obligation imposée par la présente loi ou sous son régime, a fait quelque énoncé ou omission, ou y a participé, consenti ou acquiescé, dans une déclaration, un certificat, un état ou une réponse, produits ou faits aux termes ou sous le régime des exigences de la présente loi ou d'un règlement, d'où il résulte que l'impôt qui aurait été payable par elle pour une année d'imposition si l'impôt avait été cotisé d'après les renseignements fournis dans la déclaration, le certificat, l'état ou la réponse, est inférieur à l'impôt qu'elle doit payer pour l'année, encourt une pénalité de 25 p. 100 du montant par lequel l'impôt qui aurait été ainsi payable est inférieur à l'impôt qu'elle doit payer pour l'année.

(3) Lorsqu'une personne encourt une pénalité aux termes du paragraphe (2) à l'égard de quelque énoncé ou omission dans une déclaration, un certificat,

or made as required by or under this Act or a regulation, he is not liable to any penalty under subsection (1) in respect of the same statement or omission.

Prior to 1960, s. 56 consisted of the single provision now shown as s. 56(1), and s. 132(3) similarly referred then to s. 56 simpliciter. In 1960, by s. 16 of c. 43, what are now subsections 2 and 3 of s. 56 were enacted and expressly given a prospective operation; and at the same time, by s. 31 of c. 43, s. 132(3) was amended to limit its application to s. 56(1), thus maintaining it in its previous state when it was simply s. 56.

There is no necessary connection between s. 56 and s. 132, since the Minister may exact penalties under s. 56 (extrajudicially so to speak, although subject to taxpayer challenge) without summary conviction proceedings being taken under s. 132. A connection arises however between s. 56 and s. 132(3) when there has been a conviction under s. 132(1)(d) and the Minister was also disposed to assess a penalty for the same conduct as expressed in s. 56(1). Wilful evasion or attempted wilful evasion of tax is redressible by a penalty under s. 56(1) and by prosecution under s. 132(1)(d). If both are to be pursued, the penalty must be assessed before the information is laid under s. 132(1)(d); otherwise the penalty cannot be exacted although there be a conviction for which a fine or a fine and imprisonment are imposed. Section 56(3) also excludes a penalty under s. 56(1) in the situation therein set out. Since the taxpayer was convicted under s. 132(1)(d), the question arises whether the Minister can ignore s. 132(3) and impose a penalty under s. 56(2), in respect of the very conduct which offended s. 132(1)(d), by relying on s. 56(3) as well as on s. 56(2).

Proper perspective on this issue, in the light of the facts which gave rise to it, is realized by

un état ou une réponse, produits ou faits aux termes ou sous le régime des exigences de la présente loi ou d'un règlement, elle n'encourt pas une pénalité prévue au paragraphe (1) pour le même énoncé ou la même omission.

Avant 1960, l'art. 56 consistait en une seule disposition qui constitue maintenant l'art. 56(1) et l'art. 132(3) renvoyait à l'art. 56 simplement. En 1960, les par. 2 et 3 actuels de l'art. 56 ont été mis en vigueur en vertu de l'art. 16 du chapitre 43, leur effet étant expressément limité à l'avenir; en même temps, l'art. 31 du chapitre 43 a modifié le par. (3) de l'art. 132 en en limitant l'application au par. (1) de l'art. 56, de sorte que cette disposition est restée dans l'état où elle était lorsqu'il s'agissait de l'art. 56 simplement.

Il n'y a pas nécessairement de lien entre l'art. 132 et l'art. 56 puisque le ministre peut imposer des pénalités en vertu de l'art. 56 (extrajudiciairement pour ainsi dire, sauf contestation par le contribuable) sans procéder par voie de poursuite sommaire en vertu de l'art. 132. Il se crée un lien entre les articles 56 et 132(3) lorsqu'il y a eu déclaration de culpabilité en vertu de l'art. 132(1)(d) et que le ministre a aussi voulu imposer une pénalité pour le même comportement que celui que vise l'art. 56(1). Le fait d'éluder volontairement ou de tenter d'éluder volontairement l'impôt est punissable par une pénalité imposée en vertu de l'art. 56(1) et des poursuites intentées en vertu de l'art. 132(1)(d). Pour avoir recours à l'un et l'autre moyen, le ministre doit imposer la pénalité avant de déposer la dénonciation en vertu de l'art. 132(1)(d); autrement il ne peut imposer la pénalité même s'il y a déclaration de culpabilité emportant une amende ou une amende et l'emprisonnement. L'article 56(3) exclut également toute pénalité en vertu de l'art. 56(1) dans le cas qu'il expose. Puisque le contribuable a été reconnu coupable en vertu de l'art. 132(1)(d), la question se pose de savoir si le ministre peut ne pas tenir compte de l'art. 132(3) et imposer une pénalité en vertu de l'art. 56(2) pour le comportement même qui enfreignait l'art. 132(1)(d), en invoquant l'art. 56(3) aussi bien que l'art. 56(2).

Pour situer la question dans sa juste perspective, à la lumière des faits dont elle découle, il

reading s. 56 and s. 132(3) together. I should say at this point that counsel for the Minister does not rely in any way on the fact that convictions were entered under s. 132(1)(a) in addition to the conviction under s. 132(1)(d). He does however contend, on the one hand, for a limited reading of s. 56(1) (despite the words "in any manner") so as to exclude therefrom the statements or omissions described in s. 56(2), and he seeks, on the other hand, to bring the conduct in this case, which is caught by s. 56(1) (being in the terms set out in s. 132(1)(d)), within s. 56(2) by reason of the word "knowingly". Thus, he would justify the imposition of the penalty under s. 56(2) by a segmented interpretation and application of s. 56(1); and on this basis he would invoke s. 56(3) to support the exaction of that penalty to the exclusion of a penalty under s. 56(1). In short, the Minister would exclude statements or omissions from s. 56(1) (despite the words therein "in any manner") but at the same time would not find "wilfully" and "knowingly" mutually exclusive. In my opinion, this is not only tortured construction, but it suggests also expedient shifting of position by the Minister on facts which do not warrant it and, indeed, it suggests afterthought. No problem would have arisen if the Minister (as it was open to him to do and as he had ample time to do) had assessed penalties before proceeding to prosecute under s. 132(1)(d), or if he had been content to limit prosecution to offences under s. 132(1)(a).

Counsel for the Minister conceded a possible overlap in the conduct that is referred to in s. 56(1) and in s. 56(2) but he contended that nonetheless the liability to penalties was mutually exclusive. This, indeed, was the point taken by counsel for the taxpayer who contended that mutual exclusiveness meant a two-way street; if liability to a penalty under s. 56(2) excluded liability under s. 56(1), so would liability to a penalty under s. 56(1) exclude liability under s. 56(2); and he submitted further that the

faut examiner ensemble les art. 56 et 132(3). Je dois dire ici que l'avocat du ministre ne s'appuie nullement sur le fait que des déclarations de culpabilité ont été enregistrées en vertu de l'art. 132(1)(a) en plus de celle qui l'a été en vertu de l'art. 132(1)(d). Il prétend cependant, d'une part, qu'il faut donner à l'art. 56(1) (malgré les mots «de quelque manière») une interprétation restreinte qui en exclurait les énoncés ou omissions décrites à l'art. 56(2) et il cherche, d'autre part, à assujettir le comportement en cause qui tombe sous le coup de l'art. 56(1) (dont les termes sont ceux de l'art. 132(1)(d)), à l'art. 56(2), en raison du mot «sciemment». Il justifierait ainsi l'imposition de la pénalité en vertu de l'art. 56(2) par une interprétation et une application fragmentée de l'art. 56(1); par conséquent, il invoquerait l'art. 56(3) pour justifier l'imposition de cette pénalité à l'exclusion d'une pénalité en vertu de l'art. 56(1). En bref, le ministre exclurait les énoncés ou omissions de l'art. 56(1) (malgré l'expression «de quelque manière»), mais il n'estimerait pas, par contre, que les termes «volontairement» et «sciemment» s'excluent l'un l'autre. A mon avis, cette interprétation n'est pas seulement forcée, mais elle indique un changement d'attitude avantageux de la part du ministre sur des faits qui ne justifient pas ce changement et, de fait, elle donne à penser qu'elle a été adoptée après coup. Il ne se serait posé aucun problème si le ministre avait imposé les pénalités (ce qu'il avait le loisir et tout le temps de faire) avant d'intenter des poursuites en vertu de l'art. 132(1)(d), ou s'il s'était borné à poursuivre l'intimé pour les infractions à l'art. 132(1)(a).

L'avocat du ministre admet qu'il y a chevauchement possible des actes visés par l'art. 56(1) et par l'art. 56(2), mais il soutient que les pénalités prévues dans l'un et l'autre cas s'excluent néanmoins l'une l'autre. C'est là, en réalité, l'argument de l'avocat du contribuable qui soutient que l'exclusion réciproque vaut dans les deux sens; si le fait d'être passible d'une amende en vertu de l'art. 56(2) exclut la possibilité de l'être en vertu de l'art. 56(1), de même le fait d'être passible d'une amende en vertu de l'art. 56(1)

conduct comprehended by s. 56(1) was different from that under s. 56(2).

What counsel for the Minister argues, however, in amplification of his contentions already noted, is that when the Minister is faced with a factual situation which would justify a penalty either under s. 56(1) or under s. 56(2) he is obliged by reason of s. 56(3) to act under s. 56(2) in imposing a penalty, with the result that none can be imposed under s. 56(1). It is in this sense that his submission must be taken that the penalties under s. 56 are mutually exclusive; and, it depends, of course, on accepting as valid the contention that the same conduct may be caught by s. 56(1) and by s. 56(2), not in the segmented sense already commented upon, but in the fuller sense that the Minister may choose to treat the conduct, although cognizable under s. 56(1), as coming under s. 56(2) which imposes a lesser maximum penalty.

The positions of the parties may be tested in a number of ways. First, if s. 56(1) and s. 56(2) are themselves mutually exclusive (in that to do something *wilfully* is different from doing it *knowingly* or through *gross negligence*), then s. 56(3) must be regarded as simply emphasizing that there is no overlapping. There is some support for this in the legislative scheme, since subsections 2 and 3 of s. 56 were enacted at the same time in supplement of s. 56(1). However, it may be thought strange that s. 56(3) is needed to reinforce an exclusiveness that already is evident from the formulations of s. 56(1) and s. 56(2). Hence, although I see no reason to doubt that such a reinforcement may have been provided *ex abundanti cautela*, I shall assume that s. 56(3), far from fortifying mutual exclusiveness, evidences an overlapping. If so, it poses the question whether the Minister is given a choice of treating the delinquency of the taxpayer under the less onerous penalty provision or whether he must always so treat it for penalty purposes.

exclut la possibilité de l'être en vertu de l'art. 56(2). Il soutient de plus que le comportement visé par l'art. 56(1) diffère du comportement visé par l'art. 56(2).

L'avocat du ministre a cependant développé ses prétentions, que j'ai déjà signalées, en avançant que lorsque le ministre est en présence de faits qui justifient une pénalité en vertu de l'art. 56(1) aussi bien qu'en vertu de l'art. 56(2), il est tenu par l'art. 56(3) d'imposer cette pénalité en vertu de l'art. 56(2), de sorte qu'il ne peut en imposer aucune en vertu de l'art. 56(1). C'est dans ce sens qu'il faut entendre sa prétention que les pénalités prévues à l'art. 56 s'excluent l'une l'autre; il faut pour cela, évidemment, que l'on accepte comme fondé l'argument selon lequel le même comportement peut tomber sous le coup de l'art. 56(1) et de l'art. 56(2), non d'après l'interprétation fragmentée dont il a été question plus haut, mais dans le sens plus large que le ministre peut à son gré décider de considérer le comportement, qui tombe cependant sous le coup de l'art. 56(1), comme étant régi par l'art. 56(2), qui prévoit une pénalité maximum moins élevée.

Les prétentions des parties peuvent être mises à l'épreuve de diverses façons. Premièrement, si les articles 56(1) et 56(2) s'excluent réciproquement (en ce sens que faire quelque chose *volontairement* est différent de le faire *sciemment* ou par *négligence flagrante*), il faut alors considérer que l'art. 56(3) ne fait qu'accentuer le fait qu'il n'y a pas de chevauchement. Le contexte législatif semble étayer cette thèse puisque les par. 2 et 3 de l'art. 56 sont entrés en vigueur au même moment, comme complément de l'art. 56(1). Cependant, on peut trouver étrange que le par. (3) de l'art. 56 soit nécessaire pour faire ressortir une exclusion qui se dégage déjà de la rédaction des par. (1) et (2) du même article. Donc, bien que je ne vois aucune raison de douter qu'on ait pu prévoir une telle accentuation par surcroît de précaution, je vais supposer que l'art. 56(3), loin de renforcer une exclusion réciproque, montre qu'il y a chevauchement. Si tel est le cas, on peut se demander si le ministre a le choix d'appliquer à la faute du contribuable la disposition qui prévoit une pénalité moindre ou s'il doit toujours agir de cette manière en ce qui a trait aux pénalités.

Second, therefore, and assuming that the Minister has an election whether to treat the delinquency as falling under s. 56(1) or under s. 56(2), he has on the facts herein treated it as falling under s. 56(1) by prosecuting to a conviction under s. 132(1)(d). On this view, there can be no assessment of a penalty under s. 56(2). It would be unthinkable for the Minister to urge that although he has prosecuted under s. 132(1)(d) without previously assessing a penalty under s. 56(1), he may recede from his election and also treat the conduct as falling within s. 56(2) for penalty purposes.

Third, assuming that, for penalty purposes, there being an overlapping application of the respective provisions to the facts herein, the Minister must act under s. 56(2), then several situations may be envisaged:

(1) The Minister lays no charges but assesses a penalty under s. 56(2). He is then precluded from assessing one under s. 56(1) but he is not precluded from prosecuting under s. 132(1)(a); and assuming he also prosecutes under s. 132(1)(d), no penalty could then be assessed under s. 56(1), whether or not there was a conviction under s. 132(1)(d); this would result from the effect of s. 56(3) or s. 132(3).

(2) If the Minister lays charges under s. 132(1)(a) and there is a conviction he may still assess a penalty under s. 56(2) and if there is liability to such a penalty (it is not precluded by laying the charges under s. 132(1)(a)), then none can be assessed under s. 56(1).

(3) The Minister lays charges under s. 132(1)(d) alone or under both s. 132(1)(d) and s. 132(1)(a) without previously assessing a penalty. That is the present case; and the argument that a penalty may still be imposed

Deuxièmement, donc, à présumer que le ministre ait le choix d'invoquer, à l'égard de la faute, l'art. 56(1) ou l'art. 56(2), il a, en l'espèce, considéré que cette faute tombait sous le coup de l'art. 56(1) en intentant des procédures pour obtenir une déclaration de culpabilité en vertu de l'art. 132(1)(d). Dans ce cas, il ne peut y avoir imposition d'une pénalité en vertu de l'art. 56(2). Il serait inconcevable que le ministre prétende, après avoir poursuivi le contribuable en vertu de l'art. 132(1)(d) sans avoir préalablement imposé de pénalité en vertu de l'art. 56(1), qu'il peut revenir sur son choix et considérer que le comportement en cause tombe sous le coup de l'art. 56(2) en ce qui a trait aux pénalités.

Troisièmement, à présumer que, pour ce qui est des pénalités, vu qu'il y a chevauchement dans l'application des dispositions respectives aux faits de la présente affaire, le ministre doit agir en vertu de l'art. 56(2), plusieurs possibilités se présentent:

(1) Le ministre ne porte aucune accusation, mais impose une pénalité en vertu de l'art. 56(2), ce qui l'empêche d'en imposer une en vertu de l'art. 56(1), mais non de poursuivre le contribuable en vertu de l'art. 132(1)(a); en supposant qu'il intente aussi des poursuites en vertu de l'art. 132(1)(d), aucune pénalité ne pourrait alors être imposée en vertu de l'art. 56(1), qu'il y ait eu déclaration de culpabilité en vertu de l'art. 132(1)(d) ou non; et cela, en raison de l'art. 56(3) ou de l'art. 132(3).

(2) Si le ministre porte des accusations en vertu de l'art. 132(1)(a) et qu'une déclaration de culpabilité s'ensuive, il peut quand même imposer une pénalité en vertu de l'art. 56(2) et, si le contribuable encourt une telle pénalité (les accusations portées en vertu de l'art. 132(1)(a) n'écartent pas cette possibilité), aucune ne peut être imposée en vertu de l'art. 56(1).

(3) Le ministre porte des accusations en vertu de l'art. 132(1)(d) seulement ou en vertu des art. 132(1)(d) et 132(1)(a) sans préalablement imposer de pénalité. C'est le cas en l'espèce et la prétention qu'une pénalité peut

under s. 56(2) must rest on the premise of overlapping and that the Minister is obliged to act in such case under s. 56(2). The fact that no penalty may be exacted under s. 56(1) is the result then not of s. 132(3) but of s. 56(3). The difficulty with this contribution is that a taxpayer whose delinquency falls within both s. 56(1) and s. 56(2) would never be liable to a penalty under s. 56(1) (and note that s. 56(3) speaks of a person being *liable* to a penalty), although it is clear under s. 132(3) that a s. 56(1) penalty is envisaged as open to assessment.

Of the three possible constructions of the relevant provisions, namely, mutual exclusiveness, election by the Minister, and mandatory duty on the Minister, the first two support the conclusion that on the facts herein the taxpayer is not liable to the penalty under s. 56(2); and the third supports the assessment of the penalty on a strained reading of the statutory provisions.

It is certainly rational construction to view separate subsections, which define conditions upon which different penalties are assessable, as dealing with different situations unless it can clearly be seen that the same conduct may be within both. Penalty provisions are normally considered as appendant and not governing. Even if there be an overlap in s. 56(1) and s. 56(2) so that the same misconduct is embraced by both, the penalty appropriate thereto may be held to have been determined according to the provision under which enforcement proceedings are first taken. Indeed, to say that a person is liable to a penalty is merely to expose him to the risk thereof; only when the necessary action or step is taken to exact it does it become effective. Assuming, therefore, that there may be cases where the Minister has a choice in assessing under s. 56(1) or under s. 56(2), he has, in my opinion, lost that choice here (and s. 56(3) is in consequence spent) when a charge has been successfully prosecuted under s. 132(1)(d) without any penalty having been

quand même être imposée en vertu de l'art. 56(2) doit reposer sur la prémisse qu'il y a chevauchement et que le ministre est tenu, en pareil cas, d'agir en vertu de l'art. 56(2). Le fait qu'aucune pénalité ne peut être imposée en vertu de l'art. 56(1) résulte non pas de l'art. 132(3), mais de l'art. 56(3). La difficulté que soulève cette interprétation tient à ce qu'un contribuable dont la faute tombe à la fois sous le coup de l'art. 56(1) et de l'art. 56(2) n'encourrait jamais de pénalité en vertu de l'art. 56(1) (noter que l'art. 56(3) parle *d'encourir* une pénalité) bien qu'il soit clair, d'après l'art. 132(3), qu'une pénalité en vertu de l'art. 56(1) puisse être imposée.

Des trois interprétations possibles des dispositions en cause, savoir, que ces dispositions s'excluent l'une l'autre, que le ministre peut choisir la façon dont il agira et que le ministre est tenu d'agir d'une certaine façon, les deux premières favorisent la conclusion qu'en l'espèce, le contribuable n'encourt pas la pénalité prévue au par. (2) de l'art. 56, et la troisième n'en permet l'imposition que par une interprétation forcée des dispositions législatives.

Est certainement rationnelle l'interprétation qui considère deux paragraphes distincts, où sont décrites les conditions dans lesquelles des pénalités différentes sont imposables, comme traitant de situations différentes, sauf s'il est clair que le même comportement peut être régi par les deux. On considère ordinairement les dispositions qui imposent des pénalités comme des dispositions accessoires et non comme des dispositions principales. Même s'il y avait chevauchement des par. (1) et (2) de l'art. 56, en sorte que tous deux englobent le même comportement, on peut conclure que la pénalité appropriée en ce cas a été fixée conformément à la disposition en vertu de laquelle les procédures ont été intentées. En fait, dire qu'une personne encourt une pénalité consiste simplement à l'exposer à ce risque; ce n'est qu'au moment où les procédures ou démarches nécessaires pour l'imposer sont engagées que la pénalité prend effet. À présumer, par conséquent, qu'il puisse arriver que le ministre ait le choix de cotiser en vertu du par. (1), soit du par. (2)

assessed before the charge was laid. The proscribed conduct having thus been brought under s. 56(1), there was no right, by reason of s. 132(3), to impose a penalty in addition to the fines.

Finally, a broader consideration moves me to the conclusion to which I would come. There is no presumption, certainly not in this case, in favour of Ministerial statutory power. If there is difficulty, as on the view most favourable to the Minister there is in this case, in reconciling connecting provisions of an enactment, that construction that permits their most compatible application in any fact situation is to be preferred.

In concluding these reasons, I feel that I should advert to an issue which emerged during the course of the argument by counsel for the Minister, namely, whether the effect of the 1960 amendments was to deprive s. 56(1) of any prospective application and whether s. 132(3) was likewise limited to past occurrences. In short, the contention appeared to be that an implied repeal was effected of these provisions, because the 1960 amendments involved a departure from the previous policy of forbidding an assessed penalty in addition to a judicially imposed penalty after a charge and conviction under s. 132(1)(d).

Any such contention is without merit. There is no language in the legislation to support it and s. 10 of the *Interpretation Act*, R.S.C. 1952, c. 158, as amended (now s. 10 of the *Interpretation Act*, 1967-68 (Can.), c. 7) is against it. Not only is there a strong presumption against the implied repeal of legislation, but the suggested change of policy is inconsistent with the retention of the same policy under s. 131(3) of the *Income Tax Act*.

de l'art. 56, il a, à mon avis, perdu ce droit de choisir en l'espèce (et le par. (3) n'a donc plus d'effet) vu qu'une accusation en vertu de l'art. 132(1)(d) a été jugée fondée et qu'aucune pénalité n'a été imposée avant que l'accusation soit portée. Le comportement interdit ayant ainsi été placé sous le coup de l'art. 56(1), on n'avait pas le droit, en raison de l'art. 132(3), d'imposer une pénalité en sus des amendes.

Enfin, une considération plus générale m'amène à tirer la conclusion que je crois appropriée. Il n'y a pas lieu de présumer, certainement pas en l'espèce, qu'un pouvoir statutaire soit imparti au ministre. S'il est difficile, comme c'est le cas ici si on adopte la thèse la plus favorable au ministre, de concilier les dispositions connexes d'un texte législatif, il faut accorder la préférence à l'interprétation selon laquelle elles seront le plus compatibles, dans quelque situation de fait que ce soit.

Pour conclure ces motifs, je crois devoir parler d'une question qui s'est présentée au cours de la plaidoirie de l'avocat du ministre, savoir si les modifications de 1960 ont eu pour effet d'enlever au par. (1) de l'art. 56 toute application pour l'avenir et, de même, de restreindre l'application du par. (3) de l'art. 132 à des événements passés. En bref, on semble alléguer que ces dispositions ont été implicitement abrogées, parce que les modifications de 1960 comportent une dérogation à l'ancienne règle qui défendait l'imposition d'une pénalité par voie de cotisation en sus d'une pénalité imposée par les tribunaux à la suite d'une accusation et d'une déclaration de culpabilité en vertu de l'art. 132(1)(d).

Une telle allégation est sans valeur. Rien dans les textes législatifs ne la fonde, et l'art. 10 de la *Loi d'interprétation*, S.R.C. 1952, c. 158, modifié (maintenant l'art. 10 de la *Loi d'interprétation*, 1967-68 (Can.), c. 7), s'y oppose. Non seulement y a-t-il une forte présomption à l'encontre de l'abrogation implicite du texte législatif, mais ce prétendu changement de principe est incompatible avec le maintien du même principe dans le par. 3 de l'art. 131 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

For all the foregoing reasons, which differ somewhat from those below, I would dismiss the appeal with costs.

Appeal allowed with costs, PIGEON and LASKIN JJ. dissenting.

Solicitor for the appellant: D. S. Maxwell, Ottawa.

Solicitors for the respondent: Mahony & Dawson, Calgary.

Pour tous les motifs ci-dessus, quelque peu différents de ceux de la Cour de l'Échiquier, je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

Appel accueilli avec dépens, les JUGES PIGEON et LASKIN étant dissidents.

Procureur de l'appelant: D. S. Maxwell, Ottawa.

Procureurs de l'intimé: Mahony & Dawson, Calgary.
