

**The Regional Assessment Commissioner,
Region Number 2**

and

The Corporation of the Town of Gananoque
Appellants;

and

Ontario Steel Products Company Limited
Respondent.

1974: April 30, May 1; 1975: June 26.

Present: Laskin C.J. and Martland, Judson, Spence and Dickson JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR
ONTARIO

Assessment — Review — Inequitable assessment — Onus of proof that assessment is inequitable—Assessment made in 1970—Applicability of s. 90 of The Assessment Act—The Assessment Act, R.S.O. 1970, c. 32, as amended, ss. 27, 90.

In 1970 an assessment was made of the respondent's industrial plant in the total sum of \$376,850, consisting of \$2,225 for the land (some 30 acres), \$128,560 for the original building (47,000 sq. ft.) erected in 1964 and \$246,065 for the building addition (100,000 sq. ft.) erected in 1970. The respondent appealed the assessment to the Ontario Municipal Board on the ground that its land had not been assessed at market value and submitted evidence as to this. The Board sustained the submission and pointed out that the Regional Assessment Commissioner had admitted that market value was not the basis on which the assessment had been made. This decision was upheld in the Court of Appeal on the basis that s. 90 of *The Assessment Act*, R.S.O. 1970, c. 32, could not apply to an appeal, against an assessment in 1970 for 1971 taxes, launched before July 23, 1971 and then pending.

Held (Laskin C.J. and Spence J. dissenting): The appeal should be dismissed.

Per Martland, Judson and Dickson JJ.: Even if s. 90 were applicable, the assessment of land in Ontario was governed by s. 27 of *The Assessment Act*, R.S.O. 1970, c. 32. The Board in fixing the assessment of the land did have reference to the assessed value of other industrial subjects "in the vicinity", the only ones suggested by the appellants as being "similar real property". Further as s. 27 remained the basis of assessment, the words "the amount of any assessment of real property" in s. 90

**Le Commissaire régional à l'évaluation,
région numéro 2**

et

La ville de Gananoque *Appellants;*

et

Ontario Steel Products Company Limited
Intimée.

1974: le 30 avril et le 1^{er} mai; 1975: le 26 juin.

Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Martland, Judson, Spence et Dickson.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DE L'ONTARIO

Évaluation — Révision — Évaluation inéquitable — Fardeau de prouver l'iniquité de l'évaluation—Évaluation effectuée en 1970—Application de l'art. 90 de l'Assessment Act—The Assessment Act, R.S.O. 1970, c. 32, et modifications, art. 27 et 90.

En 1970, on a évalué les installations industrielles de l'intimée à la somme globale de \$376,850, soit \$2,225 pour le terrain (30 acres environ), \$128,560 pour le premier édifice (de 47,000 pieds carrés) construit en 1964 et \$246,065 pour le nouveau bâtiment (de 100,000 pieds carrés) construit en 1970. L'intimée a interjeté appel de son évaluation devant la Commission municipale de l'Ontario invoquant que son bien-fonds n'avait pas été évalué à sa valeur marchande dont elle a en même temps fait la preuve. La Commission a retenu cette allégation, indiquant que les commissaires régionaux à l'évaluation avaient reconnu ne pas s'être fondés sur la valeur marchande pour effectuer cette évaluation. La Cour d'appel a confirmé cette décision, jugeant l'art. 90 de l'*Assessment Act*, R.S.O. 1970, c. 32, inapplicable à l'appel d'une évaluation effectuée en 1970 aux fins des impôts de 1971, interjeté avant le 23 juillet 1971 et encore pendant.

Arrêt (le juge en chef Laskin et le juge Spence étant dissidents): Le pourvoi doit être accueilli.

Les juges Martland, Judson et Dickson: Même si l'art. 90 est déclaré applicable, l'évaluation foncière en Ontario est toujours régie par l'art. 27 de l'*Assessment Act*, R.S.O. 1970, c. 32. La Commission a effectivement évalué le bien-fonds en tenant compte de l'évaluation attribuée à d'autres installations industrielles «situées dans les environs» qui, selon la proposition des appelants, étaient les seuls «biens immobiliers semblables». De plus, puisque l'évaluation est toujours régie par l'art. 27, les

referred to an assessment of market value and as the assessment was found by the Board not to be such an assessment of market value, the Board had to determine what the market value was. Section 90 did not impose on the respondent the onus of showing that the initial assessment, improperly made was inequitable but rather the onus rested on the appellants to establish that the assessment, although not based on market value was not inequitable in relation to similar real property in the vicinity.

Per Laskin C.J. and Spence J., dissenting: Since the assessments made in 1970 were to prevail for the years 1970 to 1974 to permit the change from municipal to provincial assessment responsibility to take effect, s. 90 was applicable. The burden of proof that the assessment was inequitable within the meaning of s. 90 was on the taxpayer who had to satisfy the Board that the assessment was inequitable with respect to the assessment of similar real property in the vicinity.

APPEAL from a judgment of the Court of Appeal for Ontario¹ dismissing an appeal from a decision of the Ontario Municipal Board allowing an appeal against an assessment. Appeal dismissed, Laskin C.J. and Spence J. dissenting.

B. Chernos, and R. S. Syer, for the appellants.

J. D. Brownlie, and M. Fingerhut, for the respondent.

The judgment of Laskin C.J. and Spence J. was delivered by

THE CHIEF JUSTICE (*dissenting*)—The relief which the appellant Assessment Commissioner and the appellant Municipality seek in this appeal is an order remitting to the Ontario Municipal Board for rehearing the questions of the respondent's two real property assessments made in 1970, one a supplementary assessment for 1970 taxes and the other the regular assessment made in 1970 for 1971 taxes. The issues in this case arise out of an assessment of the respondent's industrial plant in the total sum of \$376,850, consisting of \$2,225 for the land (a parcel of some 30 acres), \$128,560 for

mots «l'évaluation d'un bien immobilier» à l'art. 90 signifient nécessairement une évaluation à la valeur marchande, et comme la Commission a décidé que l'évaluation n'a pas été faite à la valeur marchande, elle devait donc déterminer cette valeur. L'article 90 n'impose pas à l'intimée l'obligation de démontrer que l'évaluation initiale, irrégulièrement faite, était inéquitable mais il incombe plutôt aux appelants de prouver que l'évaluation, bien qu'elle ne corresponde pas à la valeur marchande, n'était pas inéquitable en regard de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs.

Le juge en chef Laskin et le juge Spence, dissidents: Puisque les évaluations effectuées en 1970 doivent valoir pour les années 1970 à 1974, afin de permettre le transfert du processus d'évaluation foncière du niveau municipal au niveau provincial, l'art. 90 doit être considéré comme applicable. Le fardeau de prouver que l'évaluation était inéquitable au sens de l'art. 90 incombe au contribuable qui se devait de convaincre la Commission que l'évaluation était inéquitable en regard de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel de l'Ontario¹ qui a rejeté l'appel d'une décision de la Commission municipale de l'Ontario qui avait accueilli l'appel d'une évaluation. Pourvoi rejeté, le juge en chef Laskin et le juge Spence étant dissidents.

B. Chernos, et R. S. Syer, pour les appelants.

J. D. Brownlie, et M. Fingerhut, pour l'intimée.

Le jugement du juge en chef Laskin et du juge Spence a été rendu par

LE JUGE EN CHEF (*dissident*)—Le redressement que demandent par le présent pourvoi le Commissaire régional à l'évaluation et la municipalité appelante est une ordonnance qui renverrait à la Commission municipale de l'Ontario, pour nouvelle audition, les deux évaluations foncières de l'intimée effectuées en 1970, soit une évaluation supplémentaire aux fins des impôts de 1970 et l'évaluation ordinaire effectuée en 1970 aux fins des impôts de 1971. En l'espèce, le litige tire son origine d'une évaluation des installations industrielles de l'intimée à la somme globale de \$376,-

¹ [1973] 3 O.R. 795.

¹ [1973] 3 O.R. 795.

the original 47,000 square foot building, which was erected in 1964, and \$246,065 for the 1970 building addition of about 100,000 square feet. The Ontario Municipal Board decreased the assessment to \$180,595 and this decision was sustained on appeal in reasons which were limited to one only of the three points that were argued on behalf of the appellants. Counsel for the parties are agreed that the single overall assessment aforesaid, in the first place by the assessor and subsequently by the Board in a lesser sum is what is in issue in this appeal, both in respect of taxation in 1970 and in respect of taxation for 1971.

Decisions of the Ontario Municipal Board are appealable to the Ontario Court of Appeal on questions of law or of construction only, as is evident from s. 63(8) of *The Assessment Act*, R.S.O. 1970, c. 32, and this Court's concern can therefore be only with errors of law or of construction allegedly committed by the Board and by the Court of Appeal. Despite some ambiguity in the effect of the concluding words of s. 63(8), it is common ground that only errors of law or errors of construction of statutes, by-laws or written agreements with the concerned municipality, made by the Ontario Municipal Board in its decisions or orders, are so appealable; and the general words of s. 64 respecting the reopening of an assessment are to be read in that light. The appellants contended before the Court of Appeal, and renewed those contentions here, that (1) there was a misconstruction or misapplication of the market value formula of s. 27(2) of *The Assessment Act* by the Ontario Municipal Board; (2) it erred in law in its application of a factor of 17.6 per cent to arrive at the reduced assessment of \$180,595; and (3) the Court of Appeal erred in law in failing to hold that s. 90 of *The Assessment Act*, as enacted by 1971 (Ont.) c. 79, s. 13, applied to the proceedings before the Board in respect of both 1970 assessments or, at least, in respect of the 1970 assessment for 1971 taxes. The reasons of the Board, which were dated

850, soit \$2,225 pour le terrain (une parcelle de 30 acres environ), \$128,560 pour le premier édifice de 47,000 pieds carrés, construit en 1964, et \$246,065 pour le nouveau bâtiment de 100,000 pieds carrés environ, construit en 1970. La Commission municipale de l'Ontario a ramené cette évaluation à \$180,595 et cette décision a été confirmée en appel pour des motifs qui ne portent que sur un seul des trois points soulevés par les appelants. Les avocats des parties ont admis que le présent litige porte sur l'unique évaluation d'ensemble précitée, établie tout d'abord par le Commissaire et fixée par la suite par la Commission à une somme inférieure pour les années d'imposition 1970 et 1971.

Comme il ressort du par. (8) de l'art. 63 de l'*Assessment Act* R.S.O. 1970, c. 32, on peut faire appel des décisions de la Commission municipale de l'Ontario devant la Cour d'appel de l'Ontario uniquement lorsqu'il s'agit de questions de droit ou d'interprétation et cette Cour ne peut, par conséquent, se préoccuper que des erreurs de droit ou d'interprétation que la Commission ou la Cour d'appel ont pu commettre. En dépit d'une certaine ambiguïté dans la portée des derniers mots du par. (8) de l'art. 63, il est admis que seules les erreurs de droit ou les erreurs d'interprétation des lois, règlements ou accords écrits conclus par la municipalité, commises par la Commission municipale de l'Ontario dans ses décisions ou ordonnances, peuvent ainsi faire l'objet d'un appel; c'est dans ce contexte qu'il faut étudier la généralité des termes de l'art. 64 en ce qui concerne la révision d'une évaluation. Les appelants ont soutenu devant la Cour d'appel, et soutiennent de nouveau devant cette Cour, que (1) la Commission municipale de l'Ontario a mal interprété ou mal appliqué la formule, énoncée au par. (2) de l'art. 27 de l'*Assessment Act*, pour déterminer la valeur marchande; (2) qu'elle a commis une erreur de droit en appliquant un facteur de 17.6 pour cent pour parvenir à l'évaluation de \$180,595; et (3) que la Cour d'appel a commis une erreur de droit en ne concluant pas que l'art. 90 de l'*Assessment Act*, édicté par l'art. 13 du c. 79 des lois de 1971 (Ont.), s'appliquait aux procédures instituées devant la Commission pour les deux évaluations de 1970 ou au moins, pour l'évaluation de 1970 aux fins des impôts de 1971. Rien dans les motifs de la Com-

May 4, 1972, do not disclose that any consideration was given to s. 90.

The assessment of the original plant and of the land was fixed by reliance on a provincial cost manual (used since 1954) through which replacement cost was calculated on the cubic foot volume of the building; and, at 9 cents per cubic foot, the total assessment for land and building was \$130,785. This assessment was made after the original plant was built in 1964 and was carried forward for succeeding years without change. The same cost manual was used for the assessment of the 1970 addition to the building, which was fixed at \$246,065 on the basis of 10 cents per cubic foot. The overall assessment was thus \$376,850.

It is clear that the respondent's property was not assessed on the basis of market value, as directed by s. 27(1) of *The Assessment Act*, nor was other property in the appellant Town so assessed. Counsel for the appellants did not attempt to support the assessments of the assessor on the basis on which they were made; and although he perforce supported a market value approach, he did not, having regard to the applicable principle of equitable relationship of assessments, reject the principle of applying a factoring formula of a ratio of assessments to sale prices, which is what the Board did as will be explained below. His objection on this score was that the ratio was established on an improper basis because it did not take into account industrial property values.

An appeal in an assessment matter to the Ontario Municipal Board is in the nature of a hearing *de novo* and, in the present case, the respondent, which appealed from the confirmation of its assessment, produced evidence of an appraiser upon which the Board relied in fixing the market value of the property at \$850,000 plus additions in the amount of \$176,111 for a total of \$1,026,111. The factor of 17.6 per cent, based on calculations by another expert witness for the respondent, was applied to this total to give in the result the sum of \$180,595 as the assessment.

mission, datés du 4 mai 1972, n'indique qu'elle a tenu compte de l'art. 90.

L'évaluation de la première usine et du terrain a été établie d'après un manuel d'évaluation foncière de la province (utilisé depuis 1954) selon lequel le coût de remplacement se calcule en fonction du nombre de pieds cubes de l'édifice; et, à raison de 9 cents le pied cube, l'évaluation totale du terrain et de l'édifice s'élevait à \$130,785. On a procédé à cette évaluation après la construction de la première usine en 1964 et on l'a conservée sans changement au cours des années. On a utilisé le même manuel pour la partie ajoutée à l'édifice en 1970 qu'on a évaluée à \$246,065, à raison de 10 cents le pied cube. Le montant total de l'évaluation était donc de \$376,850.

Il est évident que, pas plus que les autres propriétés situées dans la ville appelante, la propriété de l'intimée n'a pas été évaluée à sa valeur marchande, comme le prescrit le par. (1) de l'art. 27 de l'*Assessment Act*. L'avocat des appelants n'a pas essayé de défendre le fondement des évaluations du commissaire; et bien qu'il ait forcément défendu une méthode d'évaluation fondée sur la valeur marchande, il n'a pas, compte tenu du principe des rapports équitables devant exister entre des évaluations, rejeté le principe de l'application d'un rapport entre les évaluations et le prix de vente, ce qu'a fait la Commission comme on l'expliquera plus loin. A cet égard, il a fait valoir l'objection que le rapport est fondé sur des données inexactes, celui-ci ne tenant pas compte de la valeur des propriétés industrielles.

Lorsqu'il s'agit d'une question d'évaluation, un appel interjeté devant la Commission municipale de l'Ontario est en quelque sorte une audition *de novo* et, en l'espèce, l'intimée, qui faisait appel de la confirmation de son évaluation, a produit le témoignage d'un expert en évaluation sur lequel la Commission s'est fondée pour déterminer la valeur marchande de la propriété à \$850,000 plus la valeur marchande des édifices ajoutés, soit \$176,111, donc un montant total de \$1,026,111. Le facteur de 17.6 pour cent, fondé sur les calculs d'un autre expert cité par l'intimée, a été appliqué à ce total, ce qui a donné comme évaluation la somme de \$180,595.

It was strongly contended by the respondent that the fixing of the market value by the Board and its determination of the 17.6 per cent factor were findings of fact which were not reviewable by the Court of Appeal or by this Court. In arriving at his estimate of \$850,000 as the market value of the respondent's property (to which the Board added certain items of value totalling \$176,111 which the appellants do not challenge), the respondent's appraiser was aware of the fact that the total cost of the assessed property (land and building) was \$1,453,547, of which \$384,211 was a forgivable loan from the Ontario Development Corporation, a loan related to the fact that the Town, with a population of 5,000 (which had remained almost static from 1961 to 1971) was at best in a slow growth area. This loan had not in fact been forgiven at the time of the hearing before the Board, and counsel for the respective parties differed on its relation to "market value", as defined in s. 27(2), namely, "the amount that the land might be expected to realize if sold in the open market by a willing seller to a willing buyer".

The Board made its decision on market value without the help of any evidence on that issue by the municipality. It adduced none but, instead, sought to support its assessment by reliance on an exhibit, Exhibit 8, designed to show that the assessment of the respondent's property was equitable in comparison with the assessment of other industrial properties in the area. Exhibit 8 shows the ratio of assessment to square foot area and to cubic foot area of each of those properties. Clearly enough, if the Board's assessment is to stand those ratios would result in a much lower square foot assessed value and cubic foot assessed value for the respondent's property than for the other industrial properties listed in the Exhibit.

What is obvious, of course, is that Exhibit 8 has neither base in nor even reference to market value. I read the Board's reasons in this case as finding

L'intimée soutient énergiquement que la détermination de la valeur marchande et du facteur de 17.6 pour cent par la Commission constitue des conclusions sur les faits qui ne sont pas sujettes à révision par la Cour d'appel ou par cette Cour. L'expert de l'intimée savait, lorsqu'il a déterminé la valeur marchande de la propriété à \$850,000 (montant auquel la Commission a ajouté, comme valeur de certaines améliorations, une somme de \$176,111 que les appelants ne contestent pas), que le coût total de la propriété évaluée (le terrain et les bâtiments) était de \$1,453,547. Cette somme représente en partie un prêt non remboursable de \$384,211 consenti par la Société de développement de l'Ontario pour compenser le fait que la Ville, dont la population est d'environ 5,000 âmes (sans aucune variation importante de 1961 à 1971), est située dans une région où le taux de croissance économique est très faible. En fait, ce prêt n'avait pas encore été déclaré non remboursable à l'époque de l'audition devant la Commission, et les avocats des parties sont en désaccord quant à son incidence sur la «valeur marchande», telle que définie au par. (2) de l'art. 27, c'est-à-dire [TRANSLATION] «le montant que rapporterait la vente volontaire dudit bien-fonds sur le marché libre».

La Commission a rendu sa décision sur la valeur marchande sans avoir bénéficié d'aucune preuve qu'aurait pu produire à cet égard la municipalité. Cette dernière a plutôt cherché à étayer son évaluation en s'appuyant sur la pièce n° 8 destinée à démontrer que l'évaluation de la propriété de l'intimée était équitable en regard de l'évaluation des autres installations industrielles situées dans la région. La pièce n° 8 indique le coefficient d'évaluation en fonction du nombre de pieds carrés et de pieds cubes de chacun des immeubles. Si l'évaluation effectuée par la Commission doit être maintenue, il est évident que l'évaluation de la propriété de l'intimée effectuée d'après ces coefficients et calculée en fonction du nombre de pieds carrés et de pieds cubes serait bien inférieure à l'évaluation des autres installations industrielles énumérées à la pièce n° 8.

Naturellement, il est clair que la pièce n° 8 n'a absolument aucun rapport avec la valeur marchande. Les motifs de la Commission me semblent

Exhibit 8 unhelpful in the bare and rough way in which it purported to justify the municipality's assessment, and I agree with that view. What remains to consider then, on this aspect of the appeal, is whether the Board was guilty of any error of law in its finding of market value and in its ascertainment of the factor of 17.6 per cent.

The respondent's appraiser considered that it was proper to arrive at market value by disregarding the forgivable loan as an element thereof, the reasoning being that a prospective purchaser of the plant would have that same advantage in determining whether to buy or to build his own plant. Counsel for the appellants contested this as being an improper concentration on only one end of the seller-buyer equation which underlies market value. What he urged was that in a limited market, as in this case, the owner of property must itself be considered as a prospective purchaser (indeed, it was put to the Court that in an economic sense the respondent had been a purchaser of the plant which it had constructed), and on the basis of the principle of exchange, involved in the market value formula, the very construction so recently completed at the cost involved was cogent evidence that the Board had fixed the market value at less than the price that the respondent would be willing to sell.

In my opinion, the appellants' submission aforesaid raises only a question of fact, and, moreover, has in it a subjective element quite contrary to the proposition of the Privy Council in *Montreal v. Sun Life Assurance Co. of Canada*², at p. 90, upon which counsel for the appellants relied. There were no comparable sales in the area upon which either the respondent's appraiser or the Board could base themselves, and in reaching for market value on a notional basis (as explained in the reasons of Rand J. in this Court in the *Sun Life Assurance*³ case, at p. 246), it was open to the appraiser to refer to sales of industrial plants in adjacent areas and it was open to the Board to look at this data and to take it into account as factual material to assist it

considérer la pièce n° 8 comme inutile vu la façon sommaire dont elle prétend justifier l'évaluation effectuée par la municipalité, et je partage cet avis. Il ne reste donc plus qu'à décider, sur cet aspect du pourvoi, si la Commission a commis une erreur de droit lorsqu'elle a déterminé la valeur marchande et le facteur de 17.6 pour cent.

L'expert de l'intimée a jugé régulier de déterminer la valeur marchande sans tenir compte du prêt non remboursable et ce, pour le motif qu'un acheteur éventuel de l'usine bénéficierait du même avantage lors de l'élaboration de sa décision d'acheter ou de construire sa propre usine. L'avocat des appelants a qualifié ce raisonnement d'irrégulier puisqu'il ne tient compte que d'un des éléments du mécanisme vente-achat qui sert de base au concept de la valeur marchande. Il allègue que dans un marché restreint, tel qu'en l'espèce, le propriétaire d'un bien doit lui-même être considéré comme un acheteur éventuel (on allègue même devant cette Cour qu'économiquement parlant, l'intimée a été l'acheteur de l'usine qu'elle a fait construire), et selon le principe de l'échange inhérent au concept de la valeur marchande, le coût de construction de l'usine récemment terminée constitue une preuve incontestable que la Commission a attribué à la propriété de l'intimée une valeur marchande moindre que le prix auquel cette dernière serait disposée à vendre.

A mon avis, cette allégation des appelants ne soulève qu'une question de fait et, de plus, elle comporte un élément subjectif qui va à l'encontre de la proposition formulée par le Conseil privé dans *Montreal v. Sun Life Assurance Co. of Canada*², à la p. 90, sur laquelle s'est fondé l'avocat des appelants. Il n'y a eu dans la région aucune vente comparable dont aurait pu s'inspirer l'expert de l'intimée ou la Commission, et en déterminant la valeur marchande à partir de données théoriques (comme l'explique le juge Rand dans l'arrêt de cette Cour dans l'affaire *Sun Life Assurance*³, à la p. 246), l'évaluateur pouvait se reporter à des ventes d'installations industrielles situées dans des régions adjacentes et la Commission pouvait exa-

² [1952] 2 D.L.R. 81.

³ [1950] S.C.R. 220.

² [1952] 2 D.L.R. 81.

³ [1950] R.C.S. 220.

in its notional exercise.

Four sales of industrial properties, two in Orangeville in 1967 and 1969, one in Burlington in 1971 (after the assessment was made) and one in Trenton in 1966, each superior markets to the appellant Town, were brought into view by the evidence of the respondent's appraiser who testified that sales of industrial properties of the size of that of the respondent were very few. The four properties, taken as comparables, were, according to the appraiser somewhat similar to the respondent's new plant in age, size and desirable location. They had been sold at prices ranging from \$5.06 to \$6.17 per square foot. The appraiser's determination of the market value of the respondent's plant gave a result of \$5.78 per square foot. The Board in weighing the appraiser's evidence decided that the Trenton sale alone offered the most relevant comparable and, making allowances for the differences in the land area involved and in the floor area, and the differences in dates the Board chose to accept the \$850,000 valuation to which it added the additional sum of \$176,111. In coming to this conclusion, the Board made a factual determination unblemished by any error of law, and I can see no basis upon which it is reviewable.

The 17.6 per cent factor was the median ratio of assessments to sale prices in 1970 in the respondent Town of seventy-two properties which, on the basis of a Registry Office search, had been sold in that year. Excluded from this exercise were some thirty sales which were not regarded as market transactions. Of those included, only three were of non-residential properties, being sales of commercial properties such as motels. On these facts, counsel for the appellants alleged that there was a reviewable error of law when a factor was being applied to arrive at an assessment of industrial property without there being any consideration of industrial properties in establishing the factor. This, in his view, indicated a want of equity in the fixing of the assessment, and equity was a statutorily relevant consideration.

miner ces renseignements et les considérer comme des données concrètes susceptibles de servir à déterminer la valeur marchande.

Quatre ventes d'installations industrielles effectuées dans des villes plus prospères que la municipalité appelante, soit deux à Orangeville en 1967 et 1969, une à Burlington en 1971 (après l'évaluation) et une à Trenton en 1966, ont été évoquées au cours du témoignage de l'expert de l'intimée qui a déclaré que les ventes d'installations industrielles comparables à celles de l'intimée étaient très rares. Selon lui, les quatre immeubles, tenus pour comparables, étaient relativement semblables à la nouvelle usine de l'intimée en ce qui a trait à l'âge, à la grandeur et à la localisation. Ils ont été vendus à des prix variant entre \$5.06 et \$6.17 le pied carré. L'expert a fixé la valeur marchande de l'usine de l'intimée à \$5.78 le pied carré. En pesant son témoignage, la Commission a conclu que seule la vente de Trenton offrait un point de comparaison valable et, après avoir tenu compte des différences dans l'étendue du terrain et de l'aire des planchers et des différences dans les dates, la Commission a accepté une évaluation de \$850,000, à laquelle elle a ajouté la somme de \$176,111. En agissant ainsi, la Commission a tiré à partir des faits une conclusion qui n'est entachée d'aucune erreur judiciaire, et je ne vois rien qui puisse en justifier la révision.

Le facteur de 17.6 pour cent représente le rapport moyen entre les évaluations et le prix de vente, en 1970 dans la municipalité intimée, de soixante-douze immeubles qui, selon une recherche faite au bureau d'enregistrement, ont été vendus cette année-là. On a exclu du calcul une trentaine de ventes considérées comme ne constituant pas des transactions commerciales. Parmi celles qui sont incluses, trois seulement ont pour objet des immeubles non résidentiels, soit des ventes d'immeubles commerciaux tels que des motels. A partir de ces faits, l'avocat des appelants allègue qu'il y a erreur de droit donnant lieu à révision lorsqu'on détermine l'évaluation d'un immeuble industriel à l'aide d'un facteur établi sans tenir compte d'immeubles industriels. D'après lui, cela dénote un manque d'équité dans la détermination de l'évaluation, et l'équité représente un point de droit pertinent.

It was not urged before us that a factor based on a ratio of assessments to sales, applied to market value, was an improper measure for arriving at an assessment. Had there been evidence of sales of industrial properties which had been excluded from calculation and which, if included, would have given a different factor, the situation would be different. There were no such sales, nor was any evidence presented to indicate that other industrial property in the area was assessed on the basis of a higher factor than that applied here. Exhibit 8, produced by the municipality, is of no assistance here. Since the principle of applying a factor was not in issue, and the evidence being what it was, I am of the opinion that the Board was entitled to make a non-reviewable determination of the assessment by proceeding on such evidence as it had. It was within its exclusive authority to weigh the cogency of the material before it upon which the factor was established and to apply it accordingly. I do not think, absent any evidence from the municipality, that the Board was required to insist that the respondent's appraiser include in its factoring calculations an estimate of notional sales of industrial property in the Town. It is to be noted too that the Board applied the factor to its own determination of market value, namely, \$1,026,111 and not to that proposed by the respondent's witness, and the Board's determination, less the forgivable loan, was not far short of the respondent's outlay for its plant.

I come finally to the submissions on the application of s. 90 of *The Assessment Act*, as enacted in 1971. This enactment of s. 90 and other sections to which I will refer became effective on July 23, 1971. Some of the provisions of the amending Act of 1971 were declared to have retroactive force as of January 1, 1971 and two were given a postponed operation with effect only as of January 1, 1974. Stated generally, s. 90 and allied provisions of the 1971 amendment to *The Assessment Act* were transitional provisions referable to the province assuming responsibility for assessments in the various municipalities, and they were designed to

Personne n'a fait valoir devant nous que l'application à la valeur marchande d'un facteur fondé sur le rapport entre les évaluations et les prix de vente constitue une méthode irrégulière d'évaluation. La situation aurait été différente si l'on avait démontré l'existence de ventes d'immeubles industriels qui, si elles avaient été incluses, auraient eu une incidence sur le calcul du facteur. Mais il n'y a eu aucune vente semblable et aucune preuve n'a été produite pour démontrer que d'autres immeubles industriels situés dans la même région ont été évalués à l'aide d'un facteur plus élevé que celui utilisé en l'espèce. La pièce n° 8 déposée par la municipalité n'est ici d'aucun secours. Puisque le principe de l'utilisation d'un facteur n'est pas en litige et vu le contenu de la preuve, j'estime que la Commission avait le droit, à la lumière de cette preuve, d'effectuer une détermination non révisable de l'évaluation. Il était de son ressort exclusif d'apprécier la valeur probante des documents à partir desquels le facteur a été établi et d'appliquer ce facteur en conséquence. Compte tenu du fait que la municipalité n'a déposé aucune preuve, j'estime que la Commission n'était pas tenue d'exiger que le calcul du facteur par l'expert de l'intimée contienne une approximation pour la vente fictive d'immeubles industriels dans la municipalité. Il convient de souligner également que la Commission a appliqué le facteur à sa propre détermination de la valeur marchande, c'est-à-dire \$1,026,111, et non à la valeur mise de l'avant par le témoin de l'intimée, et lorsque l'on soustrait le prêt non remboursable de l'évaluation effectuée par la Commission, celle-ci se rapproche beaucoup du montant déboursé par l'intimée pour son usine.

J'en viens maintenant aux allégations concernant l'application de l'art. 90 de l'*Assessment Act*, adopté en 1971. L'article 90 et les autres articles auxquels je me reporterai sont entrés en vigueur le 23 juillet 1971. Certaines dispositions de la loi modificatrice de 1971 étaient rétroactives au 1^{er} janvier 1971, tandis que l'entrée en vigueur de deux autres n'était prévue que pour le 1^{er} janvier 1974. D'une façon générale, l'art. 90 et les modifications de 1971 à l'*Assessment Act* sont des dispositions transitoires qui se rapportent à la prise en charge par la province du processus d'évaluation dans les municipalités. Ces dispositions assurent la

fix assessments on the basis of the 1970 roll to remain in force for the years 1971 to 1974, that is to cover taxation from 1971 to 1975. I am in no doubt that s. 90 even on the interpretation thereof advanced by the appellant Town can have no application to the supplementary assessment in 1970 for 1970 taxes, and this position was not seriously contested by counsel for the Town. It is its effect upon the general 1970 assessment for 1971 taxes that is involved on this phase of the appeal.

I quote the following relevant provisions of the 1971 amending Act, as found in s. 13 thereof:

85. Subject to the alterations, amendments and corrections authorized by this Act, for the purposes of any general or special Act, the assessment roll of every municipality prepared for the year 1970 for taxation in 1971 shall be the assessment roll of the municipality in the years 1971 to and including 1974 and the assessments of all real property as set forth on the 1970 assessment roll shall be the assessments of the real property and the assessment commissioner of a municipality shall not cause to be prepared a new assessment roll for the municipality until the year 1974 for taxation in 1975.

90. The Assessment Review Court, county judge, Ontario Municipal Board or any court, in determining the value at which any real property shall be assessed in any complaint, appeal, proceeding or action, shall have reference to the value at which similar real property in the vicinity is assessed, and the amount of any assessment of real property shall not be altered unless the Assessment Review Court, judge, Board or court is satisfied that the assessment is inequitable with respect to the assessment of similar real property in the vicinity, and in that event the assessment of the real property shall not be altered to any greater extent than is necessary to make the assessment equitable with the assessment of such similar real property.

92. No assessment taken in any municipality under subsection 1 or 2 of section 46 in the year 1971 shall be used for purposes of taxation and no appeal, complaint, action or proceeding shall lie, be brought, maintained or continued with respect to any such assessment.

transition en décrétant que les évaluations qui figurent au rôle d'évaluation de 1970, resteront en vigueur pour les années 1971 à 1974, c'est-à-dire qu'elles régiront les impôts des années 1971 à 1975. Même si l'on donne à l'art. 90 l'interprétation mise de l'avant par la municipalité appelante, je suis convaincu qu'il ne saurait s'appliquer à la cotisation supplémentaire effectuée en 1970 pour les impôts de cette même année, et ce point n'a pas été sérieusement contesté par l'avocat de la municipalité. A ce stade-ci du pourvoi, on discute plutôt l'effet de cet article sur l'évaluation générale effectuée en 1970 aux fins des impôts de 1971.

Je cite maintenant les dispositions pertinentes de la Loi modificatrice de 1971, telles qu'on les trouve à l'art. 13 de celle-ci:

[TRADUCTION] **85.** Sous réserve des changements, des modifications et des corrections autorisés par la présente Loi, pour les fins de toute loi générale ou spéciale, le rôle d'évaluation de chaque municipalité préparé pour l'année 1970 aux fins des impôts de 1971 soit servir de rôle d'évaluation de la municipalité pour les années 1971 à 1974 inclusivement, et les évaluations des biens immobiliers y figurant doivent être considérées comme les évaluations effectives des biens immobiliers, et le commissaire à l'évaluation d'une municipalité ne doit pas faire préparer un nouveau rôle d'évaluation pour la municipalité avant l'année 1974 aux fins des impôts de 1975.

90. La Cour de révision de l'évaluation, un juge de la Cour de comté, la Commission municipale de l'Ontario ou tout autre tribunal doit, en déterminant l'évaluation de tout bien immobilier suite à une plainte, un appel, des procédures ou une action, tenir compte de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs, et l'évaluation d'un bien immobilier ne doit pas être modifiée à moins que la Cour de révision de l'évaluation, un juge, la Commission ou un tribunal ne soit convaincu que cette évaluation est inéquitable en regard de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs; advenant cette éventualité, l'évaluation du bien immobilier ne doit pas être modifiée plus qu'il n'est nécessaire pour la rendre équitable en regard de l'évaluation attribuée à un bien immobilier semblable.

92. Aucune évaluation effectuée dans une municipalité en 1971 en vertu du paragraphe 1 ou 2 de l'article 46 ne doit être utilisée pour des fins fiscales, et aucun appel ne doit être interjeté, aucune plainte ne doit être formulée, aucune action ne doit être intentée et aucune procédure ne doit être poursuivie relativement à une telle évaluation.

95. Section 90 ceases to be in force on the 1st day of October, 1974, but shall continue in force for the purpose of any pending complaint, appeal, proceeding or action which will affect taxes for the years 1971 to and including 1974.

It is evident from the foregoing provisions that for the period during which they were to operate any 1971 assessments that may have been made were to be inoperative, and that assessments made in 1970 by an assessor were not to be altered by any of the review tribunals under s. 90 except in accordance with its prescriptions, namely, that the alteration shall not be to any greater extent than would be necessary to make the challenged assessment equitable with the assessment of similar real property in the vicinity.

The contention of the appellants was that s. 90, as enacted in 1971, was applicable to the review proceedings which came before the Ontario Municipal Board on January 18, 1972 in respect of 1971 taxes based on the 1970 assessment. On this basis it was their submission that the Board should have considered other industrial assessments in order to discharge its duty under s. 90. Two points arise therefore from the appellants' contentions: first, whether s. 90, which became effective on July 23, 1971, after the assessment roll for 1970 was returned, could be invoked by the appellants in respect of 1971 taxes; and second (a point which arises only if an affirmative answer is given on the first point), whether any ground is shown to remit the case to the Board to consider other industrial assessments in the vicinity.

It was the respondent's position (and one in which it was sustained by the Ontario Court of Appeal) that s. 90 could not be given a retrospective effect to apply in 1971 or later to an assessment made in 1970 for 1971 taxes; and, in any event, since proceedings by way of appeal to the Board were launched by the respondent in December, 1970, it could not be affected retrospectively in respect of such proceedings by a subsequent enactment even though that enactment was in force when the hearing before the Board came on.

95. L'article 90 cesse d'être en vigueur à compter du 1^{er} octobre 1974, mais il sera toujours considéré en vigueur après cette date au regard de toute plainte, tout appel, toute procédure ou toute action en instance relativement aux impôts des années 1971 à 1974 inclusivement.

Il ressort clairement de ces dispositions que, durant leur période d'application, toute évaluation effectuée en 1971 est sans effet, et les évaluations effectuées en 1970 ne doivent être modifiées par aucun des tribunaux de révision visés à l'art. 90 sauf dans la mesure prévue à cet article, c'est-à-dire que l'évaluation contestée ne doit pas être modifiée plus qu'il n'est nécessaire pour la rendre équitable en regard de l'évaluation d'un bien immobilier semblable situé dans les environs.

Les appelants prétendent que l'art. 90, adopté en 1971, était applicable aux procédures de révision dont l'audition a eu lieu le 18 janvier 1972 devant la Commission municipale de l'Ontario à l'égard des impôts de 1971 calculés à partir de l'évaluation de 1970. Partant de là, ils allèguent que l'art. 90 imposait à la Commission l'obligation de considérer d'autres évaluations industrielles. Les appelants soulèvent donc les deux questions suivantes: premièrement, savoir s'ils peuvent, à l'égard des impôts de 1971, invoquer l'art. 90, qui est entré en vigueur le 23 juillet 1971, soit après que l'on eut établi le rôle d'évaluation de 1970; et deuxièmement (une question qui ne se pose que si l'on répond affirmativement à la première), savoir s'il existe des motifs pour lesquels l'affaire devrait être renvoyée à la Commission pour qu'elle considère l'évaluation d'autres installations industrielles situées dans la même région.

Pour sa part, l'intimée prétend (et la Cour d'appel de l'Ontario lui a donné raison) que l'art. 90 ne peut rétroagir de façon à s'appliquer en 1971 ou plus tard à une évaluation effectuée en 1970 aux fins des impôts de 1971; et, de toute façon, puisque l'intimée a institué les procédures d'appel à la Commission en décembre 1970, l'art. 90 ne saurait avoir un effet rétroactif sur ces procédures en vertu d'une disposition législative ultérieure même si cette disposition était en vigueur à l'époque où la Commission a entendu l'affaire. L'intimée prétend

Indeed, the respondent's position was that once review or appeal proceedings were initiated before s. 90 became effective, the entire run of review or appeal would be free of s. 90 as later enacted. It was also contended by the respondent that the fact that s. 85, as enacted in 1971, made 1970 the base year for assessment during the temporary period, a position reinforced by s. 92, lent emphasis to the submission that s. 90 should not be applied to an assessment made in 1970 for 1971 taxes. There is the opposing view, however, that s. 90 works in favour of the taxpayer as well as against him; and there is also the provision in s. 95 that refers to the continued force of s. 90 (after October 1, 1974) in respect of any pending complaint, appeal, proceeding or action which will affect taxes for the years 1971 to and including 1974. Taxes for 1971 would involve, of course, an assessment in 1970, and this lends credence to the view that appeals pending in respect of 1971 taxes when s. 90 became effective were within its scope.

I think it important to stress that s. 90 does not diminish the protection afforded to the taxpayer through his rights of appeal prior to its enactment. If it were the case that prior to the enactment of s. 90 a taxpayer could complain only if he was assessed in excess of market value, there would be small consolation in s. 90 giving the taxpayer a right to complain of inequity of assessment as compared with the assessment of similar real property in the vicinity. The fact is, however, as underlined by the judgment of the Ontario Court of Appeal in *Re Empire Realty Co. Ltd. and Assessment Commissioner for Metropolitan Toronto*⁴, that a taxpayer was entitled to be assessed on an equitable basis with other taxpayers owning land in the vicinity; and the fact that an assessment was at actual or market value would not preclude a successful appeal where it could be shown that similar lands in the vicinity were assessed at substantially less than actual or market value. Review power to this end was vested in the range of appellate tribunals (other than the court of revi-

effectivement que, dès que les procédures de révision ou d'appel ont été instituées avant l'entrée en vigueur de l'art. 90, toutes les autres procédures de révision ou d'appel relatives à la même affaire doivent échapper à l'effet de l'art. 90, adopté ultérieurement. Selon l'intimée, l'allégation que l'art. 90 est inapplicable à une évaluation effectuée en 1970 aux fins des impôts de 1971 est étayée par le fait que l'art. 85, adopté en 1971, a fait de 1970 l'année de base pour l'évaluation durant la période temporaire, ce que l'art. 92 tend d'ailleurs à confirmer. Cependant, on peut faire valoir au contraire que l'art. 90 joue tout autant en faveur du contribuable que contre lui; il y a également l'art. 95 qui prévoit la prorogation de la validité de l'art. 90 (après le 1^{er} octobre 1974) relativement à toute instance en cours à l'égard des impôts pour les années 1971 à 1974 inclusivement. Naturellement, les impôts de 1971 impliquent une évaluation en 1970, et ceci tend à démontrer que les appels déjà institués concernant les impôts de 1971 lorsque l'art. 90 est entré en vigueur, tombent sous le coup de cet article.

Je considère important de souligner que l'art. 90 ne diminue pas la protection dont jouissait le contribuable par ses droits d'appel avant son adoption. S'il était vrai qu'avant l'adoption de l'art. 90 un contribuable ne pouvait porter plainte que s'il était évalué au-delà de la valeur marchande, l'art. 90 serait pour lui une légère consolation puisqu'il lui donnerait le droit de porter plainte contre une évaluation qui serait inéquitable par rapport à l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans la même région. Cependant, comme le souligne l'arrêt de la Cour d'appel de l'Ontario dans *Re Empire Realty Co. Ltd. and Assessment Commissioner for Metropolitan Toronto*⁴, il est constant qu'un contribuable a le droit d'être évalué sur une base équitable en regard des autres propriétaires de biens-fonds dans la même région; et le fait qu'une évaluation a été effectuée à la valeur véritable ou à la valeur marchande n'empêche pas qu'un appelant ait gain de cause s'il peut démontrer que des biens-fonds semblables situés dans la même région ont été évalués à une valeur substantielle-

⁴ [1968] 2 O.R. 388.

⁴ [1968] 2 O.R. 388.

sion, now known as the assessment review court) by s. 86 (2) of *The Assessment Act*, R.S.O. 1960, c. 23. As Kelly J.A. put it, speaking for the Court in the *Empire Realty* case, at pp. 397-8:

Any frailties in the method by which the assessed value is arrived at are not of themselves grounds for rejecting it if the assessor has in his own way achieved equity. The only remaining test for determining if the assessment should stand must be the comparison of it with other assessments.

The *Assessment Act*, s. 86(2), gives to each of the tribunals exercising appellate jurisdiction under the Act (save the Court of Revision), power to consider the value at which similar lands in the vicinity are assessed. The testing of the fairness to the ratepayer of the assessment of his property by looking at what has been done with comparable properties is too well established to need any defence; even an assessment made at the actual value of lands and buildings in compliance with the provisions of s. 35(1) would be an unequitable assessment if all similar lands in the vicinity were assessed at some percentage of actual value substantially less than one hundred; where, as here, there has been no attempt to assess at actual value, the relationship of any particular assessment to the assessed value of similar lands becomes the only standard by which fairness to the ratepayer may be established.

Section 86(2) aforesaid was carried into the new *Assessment Act*, 1968-69 (Ont.), c. 6 as s. 64(2) but enlarged to give the Assessment Review Board as well power to consider the equity of an assessment. The enlarged provision is now R.S.O. 1970, c. 32, s. 64(2).

The Ontario Court of Appeal, speaking through Estey J.A., held that s. 90 could not apply to an appeal against an assessment in 1970 for 1971 taxes, launched before July 23, 1971 and then pending, as was the case here. This conclusion was based on two considerations. First, it was his view that "s. 95 appears to contemplate an appeal

ment inférieure à leur valeur véritable ou leur valeur marchande. En vertu du par. (2) de l'art. 86 de l'*Assessment Act*, R.S.O. 1960, c. 23, un pouvoir de révision à cet égard est attribué aux tribunaux d'appel (autre que la cour de révision, maintenant connue sous le nom de cour de révision de l'évaluation). Comme l'a dit le juge d'appel Kelly alors qu'il s'exprimait au nom de la Cour dans l'affaire *Empire Realty*, aux pp. 397 et 398:

[TRADUCTION] Les défauts dans la méthode d'évaluation ne constituent pas en soi des motifs pour la rejeter si cette évaluation est néanmoins équitable. La comparaison avec d'autres évaluations est le seul critère qui permet de déterminer si une évaluation doit être maintenue.

Le par. (2) de l'art. 86 de l'*Assessment Act* accorde à chacun des tribunaux d'appel compétents (à l'exception de la cour de révision) le pouvoir de prendre en considération la valeur à laquelle ont été évalués des biens-fonds semblables situés dans les environs. Le principe selon lequel on vérifie l'équité de l'évaluation de la propriété d'un contribuable en la comparant à l'évaluation d'autres propriétés semblables est bien établi et ne nécessite aucune justification; même une évaluation à la valeur véritable des terrains et des bâtiments, effectuée conformément aux dispositions du par. (1) de l'art. 35, serait inéquitable si l'évaluation de tous les autres biens-fonds semblables situés dans les environs ne représentait qu'une infime fraction de leur valeur véritable; lorsque, comme en l'espèce, on n'a nullement tenté d'évaluer à la valeur véritable, le rapport entre cette évaluation et l'évaluation de biens-fonds semblables devient le seul critère qui permet d'établir une certaine équité à l'égard du contribuable.

Le paragraphe (2) susmentionné de l'art. 86 est devenu le par. (2) de l'art. 64 du nouvel *Assessment Act*, 1968-69 (Ont.), c. 6, mais sa portée a été du même fait élargie de manière à accorder au Bureau de révision de l'évaluation le pouvoir de juger de l'équité d'une évaluation. Cette disposition élargie est maintenant le par. (2) de l'art. 64 du c. 32 des R.S.O. 1970.

La Cour d'appel de l'Ontario a décidé, par la voix du juge Estey, que l'article 90 ne peut s'appliquer à un appel d'une évaluation effectuée en 1970 aux fins des impôts de 1971, interjeté avant le 23 juillet 1971, puis laissé en instance, comme en l'espèce. Cette conclusion est fondée sur un double motif. Premièrement, le juge Estey est d'avis que

against 1971 tax assessment being launched after July, 1971 and remaining outstanding in October, 1974." Estey J.A. added here that in drafting s. 95 the Legislature appeared to have deliberately refrained from making s. 90 retrospective to apply to appeals pending on July 23, 1971. Apart from what may have been an inadvertent reference to "1971 tax assessment" rather than to 1971 taxes (which is what s. 95 specifies) I am unable to appreciate how s. 95 can lead to such a conclusion. We are dealing here with temporary legislation, expressly related to a 1970 assessment base and covering the tax years 1971 to 1974 inclusive, based on the one assessment made in 1970. It is in that context that s. 95 speaks of any "pending complaint, appeal, proceeding or action", which may variously relate to taxes for any of the specified years and to proceedings thereon on foot before the range of tribunals mentioned in s. 90. The present case is an illustration of how taxes for 1971 may still be in issue in an appeal almost three years later; and *a fortiori* as to taxes for 1972 or 1973 or 1974. To accept Estey J.A.'s position on s. 95 would be to read out its reference to 1971 taxes which would be based on an assessment completed long before July 23, 1971. Of course, it is arguable that force may be given to the reference to 1971 taxes by construing it to apply to an assessment after July 23, 1971 for 1971 taxes, which would be for new construction only. This, however, is to strain the sense of both s. 90 and s. 95.

The second consideration which moved the Court of Appeal to its conclusion aforesaid (and which appears to have influenced its view of s. 95) was that s. 90 introduced a different assessment base than that which prevailed before July 23, 1971 ("s. 90", said Estey J.A., "deals with substantive rules for the assessment of property"), and it would therefore require express legislative provision to make s. 90 applicable to assessments for 1971 taxes which were completed before July 23,

[TRANSDUCTION] «l'art. 95 semble viser un appel d'une cotisation fiscale pour l'année 1971 interjeté après le mois de juillet 1971 et toujours en instance au mois d'octobre 1974». Il ajoute qu'en rédigeant l'art. 95, la Législature semble avoir délibérément omis d'accorder à l'art. 90 un effet rétroactif qui aurait englobé les appels en instance au 23 juillet 1971. A l'exception de l'allusion, sans doute faite par inadvertance, à [TRANSDUCTION] «la cotisation fiscale pour l'année 1971» plutôt qu'aux impôts de 1971 (dont parle l'art. 95), je ne comprends pas comment on peut tirer une telle conclusion de l'art. 95. Nous sommes aux prises ici avec une loi temporaire qui porte expressément sur la base d'évaluation de 1970 et qui couvre les années fiscales 1971 à 1974 inclusivement pour lesquelles l'évaluation effectuée en 1970 doit servir également. C'est dans ce contexte que l'art. 95 parle de [TRANSDUCTION] «toute plainte, tout appel, toute procédure ou toute action en instance», ayant trait d'une quelconque façon aux impôts des années mentionnées et aux procédures y afférentes intentées devant un des tribunaux mentionnés à l'art. 90. La présente affaire illustre bien comment des impôts de 1971 peuvent toujours être en litige dans un appel presque trois ans plus tard; et *a fortiori* comment il peut également en être ainsi pour les impôts des années 1972 ou 1973 ou 1974. Accepter l'interprétation du juge Estey équivaut à retrancher de l'art. 95 la mention des impôts de 1971 qui sont basés sur une évaluation effectuée bien avant le 23 juillet 1971. Naturellement, on peut toujours soutenir que la mention des impôts de 1971 ne vise que l'évaluation effectuée après le 23 juillet 1971 aux fins des impôts de 1971, c'est-à-dire uniquement pour des constructions nouvelles. Mais, une telle interprétation des art. 90 et 95 me semble forcée.

Le second motif à l'appui de la conclusion susmentionnée de la Cour d'appel (et qui semble avoir influencé son interprétation de l'art. 95) c'est que l'art. 90 introduit une base d'évaluation différente de celle qui a prévalu avant le 23 juillet 1971 (le juge Estey dit que [TRANSDUCTION] «l'art. 90 traite des règles fondamentales de l'évaluation foncière»), et, que par conséquent, une disposition législative expresse est nécessaire pour le rendre applicable aux évaluations pour les impôts de 1971

1971 on the normal assessment base prescribed by s. 27 of *The Assessment Act*.

This, in my view, is an erroneous appreciation of s. 90. That provision does not alter or oust the application of s. 27 which, so far as relevant, provides that land shall be assessed at its market value. Section 90 is not concerned with assessment, but with a review thereof by various review tribunals according to a standard and subject to a limitation as prescribed by that section. There is nothing in *The Assessment Amendment Act* of 1971 that touches s. 27, and there is hence no reason why the Legislature should have prefaced s. 90 (as Estey J.A. suggested would be necessary) by the words "notwithstanding s. 27" in order to make s. 90 immediately effective for review or appeals then pending.

In my opinion, it was effective for the present case in the appeal before the Ontario Municipal Board simply because that appeal was before the Board after s. 90 came into force. Submissions on retroactivity and on the distinction between procedural and substantive changes, as made by the respective parties, are not helpful in the present case when we are dealing with legislation with a limited time span (of course, it could be extended by the Legislature) designed to deal with a special situation which the province expected would be corrected by the end of the period for which the legislation was to be effective. In my opinion, what ss. 85 and 90 fastened on were assessments made in 1970, and these having been made and the various rolls returned before July 23, 1971, the review and appeal procedures operate in respect of taxes for 1971 to 1975. Both ss. 85 and 90 speak of the making of and review of assessments. Since (apart from new construction) the assessments made in 1970 were to prevail for the years 1970 to 1974 to permit the change from municipal to provincial assessment responsibility to take effect, I do not think that s. 90 as a review and appeal provision of a limited character can be said to be inapplicable if review has been invoked either by the taxpayer or by the municipality and brought

complétées avant le 23 juillet 1971 selon la base normale d'évaluation prescrite à l'art. 27 de l'*Assessment Act*.

A mon avis, c'est une interprétation erronée de l'art. 90. Cette disposition ne modifie en rien et n'écarte aucunement l'art. 27 qui, pour autant qu'il soit pertinent, ordonne que les biens-fonds soient évalués à la valeur marchande. L'article 90 ne porte pas sur l'évaluation comme telle, mais sur sa révision par divers tribunaux selon un critère et sous réserve d'une restriction qu'il prévoit. Rien dans l'*Assessment Amendment Act* de 1971 ne porte atteinte à l'art. 27, de sorte qu'il n'existe aucune raison pour laquelle la Législature, afin de rendre l'art. 90 immédiatement applicable aux révisions ou appels alors en instance, aurait dû y ajouter au début (comme le suggère le juge Estey) les mots [TRADUCTION] «nonobstant l'art. 27».

A mon avis, l'art. 90 est applicable à la présente affaire pour l'appel interjeté à la Commission municipale de l'Ontario simplement parce que cet appel a été logé après son entrée en vigueur. Les allégations des parties respectives sur la rétroactivité et sur la distinction entre les modifications de procédures et de fond ne sont d'aucune utilité en l'espèce puisque nous sommes aux prises avec une législation temporaire (la Législature pourrait cependant en proroger la durée) conçue pour corriger une situation particulière qui, la province l'espère, doit redevenir normale dès l'expiration de la durée de cette mesure législative. Je suis d'avis que les art. 85 et 90 visent les évaluations effectuées en 1970, et celles-ci ayant été effectuées et les divers rôles ayant été complétés avant le 23 juillet 1971, les procédures de révision et d'appel s'appliquent à l'égard des impôts des années 1971 à 1975. Les art. 85 et 90 traitent de la détermination et de la révision des évaluations. Puisque (sauf en ce qui a trait aux constructions nouvelles) les évaluations effectuées en 1970 doivent valoir pour les années 1970 à 1974, afin de permettre le transfert du processus d'évaluation foncière du niveau municipal au niveau provincial, je ne crois pas que l'art. 90, en tant que disposition à caractère limité portant sur la révision et l'appel, puisse être considéré comme inapplicable si la révision a été demandée par le contribuable ou par la municipalité et a été

before the Ontario Municipal Board at any time after s. 90 has become effective.

The remaining question is whether this case should be remitted to the Board to consider other industrial assessments in the vicinity. I have already noted that there is nothing in the Board's reasons to show that it took s. 90 into consideration. If it had done so, it would have had to go beyond the mere consideration of market value and to consider also whether (it being established that the assessment in appeal to it, namely \$376,850, was not in excess of market value) this assessment was inequitable within the meaning of s. 90. On this issue, the burden was on the taxpayer in view of the prescription of s. 90 that "the amount of any assessment . . . shall not be altered unless the . . . Board . . . is satisfied that the assessment is inequitable with respect to the assessment of similar real property in the vicinity . . .".

I do not think that it can be said, on the record now before us, that the assessment of \$376,850 was inequitable and, moreover, that by reducing the assessment to \$180,595 the Board altered the original assessment only to the extent necessary to make it equitable with the assessment of similar real property in the vicinity. In my opinion, therefore, the case should be remitted to the Board to enable the respondent to adduce evidence to discharge the onus put upon it by s. 90.

In the result, I would allow the appeal and remit the case accordingly. The appellant is entitled to its costs in this Court and in the Court of Appeal.

The judgment of Martland, Judson and Dickson JJ. was delivered by

MARTLAND J.—I have had the advantage of reading the reasons of the Chief Justice and I agree that, apart from the possible application of s. 90 of *The Assessment Act*, R.S.O. 1970, c. 32, the other grounds advanced by the appellants do not warrant this appeal being allowed.

portée devant la Commission municipale de l'Ontario après l'entrée en vigueur de l'art. 90.

Il ne reste donc plus qu'à décider si cette affaire doit être renvoyée à la Commission pour qu'elle prenne en considération les évaluations d'autres installations industrielles situées dans la même région. J'ai déjà mentionné que rien dans les motifs de la Commission ne montre qu'elle a pris l'art. 90 en considération. Si elle l'avait fait, elle aurait dû tenir compte non seulement de la valeur marchande, mais aussi (le fait étant établi que l'évaluation à \$376,850, dont on a interjeté appel, n'est pas supérieure à la valeur marchande) de la question de savoir si cette évaluation est inéquitable au sens de l'art. 90. Sous ce rapport, le fardeau de la preuve incombe au contribuable puisque l'art. 90 prévoit que [TRADUCTION] «l'évaluation . . . ne doit pas être modifiée à moins que . . . la Commission...ne soit convaincue que cette évaluation est inéquitable en regard de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs . . .».

Je ne crois pas qu'il soit possible d'affirmer, à la lumière du dossier présentement devant nous, que l'évaluation à \$376,850 est inéquitable et qu'en réduisant l'évaluation à \$180,595, la Commission n'a pas modifié l'évaluation initiale plus qu'il n'est nécessaire pour la rendre équitable en regard de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs. Par conséquent, j'estime que l'affaire doit être renvoyée devant la Commission afin de permettre à l'intimée de produire la preuve dont le fardeau lui incombe en vertu de l'art. 90.

Par conséquent, j'accueillerais le pourvoi et je renverrais l'affaire à la Commission. L'appelant a droit à ses dépens en cette Cour et en Cour d'appel.

Le jugement des juges Martland, Judson et Dickson a été rendu par

LE JUGE MARTLAND—J'ai eu l'avantage de lire les motifs du Juge en chef et je conviens que sauf l'application possible de l'art. 90 de l'*Assessment Act*, R.S.O. 1970, c. 32, les moyens invoqués par les appelants ne justifient pas le présent pourvoi.

Section 90 provides as follows:

90. The Assessment Review Court, county judge, Ontario Municipal Board or any court, in determining the value at which any real property shall be assessed in any complaint, appeal, proceeding or action, shall have reference to the value at which similar real property in the vicinity is assessed, and the amount of any assessment of real property shall not be altered unless the Assessment Review Court, judge, Board or court is satisfied that the assessment is inequitable with respect to the assessment of similar real property in the vicinity, and in that event the assessment of the real property shall not be altered to any greater extent than is necessary to make the assessment equitable with the assessment of such similar real property.

The Court of Appeal held that this section, which only came into effect on July 23, 1971, was not applicable in respect of an assessment made in 1970, from which an appeal had been taken in 1970, which had been heard by the Assessment Review Court in 1970, and in respect of which an appeal had been launched to the Ontario Municipal Board on December 21, 1970. The reasons of the Chief Justice express the view that the Ontario Municipal Board, in the present case, was required to give consideration to the provisions of s. 90, since it had become effective before the case was heard by the Board.

Without reaching a final conclusion on that issue, it is my opinion that this case should not be remitted to the Board, even if s. 90 were applicable. The assessment of land in Ontario is still governed by s. 27 of *The Assessment Act*, the relevant portions of which provide as follows:

27. (1) Subject to this section, land shall be assessed at its market value.

(2) Subject to subsection 3, the market value of land assessed is the amount that the land might be expected to realize if sold in the open market by a willing seller to a willing buyer.

The respondent appealed its assessment to the Board on the ground that its land had not been assessed at market value and submitted evidence as to its market value. This submission was sustained by the Board, which pointed out that the

L'article 90 est libellé comme suit:

[TRADUCTION] **90.** La Cour de révision de l'évaluation, un juge de la cour de comté, la Commission municipale de l'Ontario ou tout autre tribunal doit, en déterminant l'évaluation de tout bien immobilier suite à une plainte, un appel, des procédures ou une action, tenir compte de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs, et l'évaluation d'un bien immobilier ne doit pas être modifiée à moins que la Cour de révision de l'évaluation, un juge, la Commission ou un tribunal ne soit convaincu que cette évaluation est inéquitable en regard de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs; advenant cette éventualité, l'évaluation du bien immobilier ne doit pas être modifiée plus qu'il n'est nécessaire pour la rendre équitable en regard de l'évaluation attribuée à un bien immobilier semblable.

Selon la décision de la Cour d'appel, cet article, qui n'est entré en vigueur que le 23 juillet 1971, est inapplicable à l'évaluation effectuée en 1970 à l'encontre de laquelle un appel fut interjeté la même année à la Cour de révision de l'évaluation dont la décision a ensuite fait l'objet d'un appel interjeté le 21 décembre 1970 à la Commission municipale de l'Ontario. Selon les motifs du Juge en chef, la Commission devait prendre en considération, en l'espèce, les dispositions de l'art. 90 puisqu'il était entré en vigueur avant que l'affaire ne soit entendue par elle.

Sans tirer de conclusion finale sur cette question, je suis d'avis que la présente affaire ne doit pas être renvoyée à la Commission, même si l'art. 90 doit être déclaré applicable. L'évaluation foncière en Ontario est toujours régie par l'art. 27 de *l'Assessment Act* dont voici un extrait pertinent:

[TRADUCTION] **27.** (1) Sous réserve du présent article, un bien-fonds doit être évalué à sa valeur marchande.

(2) Sous réserve du paragraphe 3, la valeur marchande du bien-fonds évalué équivaut au montant que rapporterait la vente volontaire dudit bien-fonds sur le marché libre.

L'intimée a interjeté appel de son évaluation devant la Commission invoquant que son bien-fonds n'avait pas été évalué à sa valeur marchande dont elle a en même temps fait la preuve. La Commission a retenu cette allégation, indiquant

Regional Assessment Commissioners had admitted that market value was not the basis on which the assessment had been made.

Section 90 provides that the Board, in determining the value at which real property is assessed, shall have reference to the value at which similar real property in the vicinity is assessed. The Board, in its reasons, stated that:

There is no other industrial facility in Gananoque of the size or age of the subject property. Such a facility would thus be very difficult to sell.

The appellants sought to justify the assessment of the respondent's land by the Regional Assessment Commissioner by means of a comparison between the assessment per square foot and per cubic foot of space of other industrial facilities in Gananoque and the like method of assessment in respect of the respondent's land. This evidence was considered by the Board, as well as the opinion expressed by the Regional Assessment Commissioner, that, on the basis of this comparison, the assessment of the respondent's land was fair and equitable.

In my opinion, assuming s. 90 was applicable, the Board, in fixing the assessment of the respondent's land, did have reference to the assessed value of other industrial facilities in Gananoque, which were the only ones suggested by the appellants as being "similar real property".

I turn now to the second portion of s. 90, which provides that the amount of any assessment of real property shall not be altered unless the Board is satisfied that the assessment is inequitable with respect to the assessment of similar real property in the vicinity. In view of the fact that s. 27 remains the basis of assessment under the Act, the words "the amount of any assessment of real property" must refer to an assessment of market value. The assessment made in this case, as found by the Board, was not such an assessment. The Board had to determine what was the market value of the land.

que les commissaires régionaux à l'évaluation avaient reconnu ne pas s'être fondés sur la valeur marchande pour effectuer cette évaluation.

Selon l'art. 90, la Commission doit, lorsqu'elle évalue des biens immobiliers, tenir compte de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs. Dans ses motifs, la Commission précise que:

[TRADUCTION] Il n'existe, à Gananoque, aucune autre installation industrielle de même dimension ou du même âge que l'immeuble en cause. La vente d'une telle installation pourrait donc s'avérer difficile.

Les appelants ont cherché à justifier l'évaluation du bien-fonds de l'intimée faite par le Commissaire régional en comparant l'évaluation par pied carré et par pied cube d'espace d'autres installations industrielles de Gananoque avec l'évaluation, établie selon la même méthode, du bien-fonds de l'intimée. La Commission a tenu compte de cette preuve, de même que de l'opinion émise par le Commissaire régional à l'évaluation selon laquelle, sur la base de cette comparaison, l'évaluation du bien-fonds de l'intimée est juste et équitable.

En supposant que l'art. 90 soit applicable, je suis d'avis que la Commission a effectivement évalué le bien-fonds de l'intimée en tenant compte de l'évaluation attribuée à d'autres installations industrielles de Gananoque qui, selon la proposition des appelants, étaient les seuls «biens immobiliers semblables».

Passons maintenant à la deuxième partie de l'art. 90 qui prévoit que la valeur de l'évaluation d'un bien immobilier ne doit pas être modifiée à moins que la Commission ne soit convaincue que l'évaluation est inequitable en regard de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs. Puisque aux termes de la Loi, l'évaluation est toujours régie par l'art. 27, les mots [TRADUCTION] «l'évaluation d'un bien immobilier» signifient nécessairement une évaluation à la valeur marchande. Comme en a décidé la Commission, le bien immobilier n'a pas été évalué, en l'espèce, à sa valeur marchande. La Commission devait donc en déterminer la valeur marchande.

In these circumstances, s. 90 did not impose upon the respondent the onus of showing that the initial assessment, improperly made, was inequitable with respect to the assessment of similar real property in the vicinity. On the contrary, if the appellants sought to rely upon s. 90, the onus rested on them to establish that the assessment, although not an assessment of market value, was not inequitable in relation to the assessment of similar real property in the vicinity. The evidence presented on behalf of the appellants did not meet that onus. That evidence did not relate to the market value of other industrial properties in Gananoque. It related to the assessment of other properties on a square foot and cubic foot basis. It was considered by the Board in determining the value at which the respondent's property was to be assessed, and the Board determined the proper assessment.

In my opinion the case should not be remitted to the Board. I would dismiss the appeal with costs.

Appeal dismissed with costs LASKIN C.J. and SPENCE J. dissenting.

Solicitors for the appellants: Feigman & Chernos, Toronto.

Solicitors for the respondent: Blake, Cassels & Graydon, Toronto.

Dans ces circonstances, l'art. 90 n'impose pas à l'intimée l'obligation de démontrer que l'évaluation initiale, irrégulièrement faite, était inéquitable en regard de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs. Au contraire, si les appelants invoquent l'art. 90, ils ont l'obligation de démontrer que l'évaluation, bien qu'elle ne corresponde pas à la valeur marchande, n'était pas inéquitable en regard de l'évaluation de biens immobiliers semblables situés dans les environs. La preuve déposée au nom des appelants ne satisfait pas à cette exigence. Cette preuve ne porte pas sur la valeur marchande d'autres immeubles industriels situés à Gananoque. Elle porte plutôt sur l'évaluation d'autres immeubles selon leur dimension en pieds carrés et en pieds cubes. La Commission a tenu compte de cette preuve lorsqu'elle a déterminé la valeur à laquelle devait être évalué l'immeuble de l'intimée, et elle a fait une évaluation équitable.

J'estime que la présente affaire ne doit pas être renvoyée à la Commission. Je suis d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens.

Pourvoi rejeté avec dépens, le juge en chef LASKIN et le juge SPENCE dissidents.

Procureurs des appelants: Feigman & Chernos, Toronto.

Procureurs de l'intimée: Blake, Cassels & Graydon, Toronto.