

T-868-19
2020 FC 772

T-868-19
2020 CF 772

Elizabeth Harrison (*Applicant*)

Elizabeth Harrison (*demanderesse*)

v.

c.

The Minister of National Revenue (*Respondent*)

Le ministre du Revenu national (*défendeur*)

INDEXED AS: HARRISON v. CANADA (NATIONAL REVENUE)

RÉPERTORIÉ : HARRISON c. CANADA (REVENU NATIONAL)

Federal Court, Strickland J.—Vancouver (by videoconference), July 16 and July 21, 2020.

Cour fédérale, juge Strickland—Vancouver (par vidéoconférence), 16 et 21 juillet 2020.

Income Tax — Practice — Judicial review of Canada Revenue Agency (CRA) decision refusing applicant's request to refund amount collected from her, on December 19, 2014, in relation to 1988 taxation year — Applicant requesting refund on basis that 10-year collection limitation period (CLP) set out in Income Tax Act (Act), s. 222 having expired — Applicant claiming losses, other deductions in connection with her participation in Trinity Denton Partnership (Trinity Denton), Sierra Trinity Limited Partnership (Sierra Trinity) — Objecting to CRA's disallowance of certain partnership losses — Several notices of reassessment, objection ensuing — Applicant filing notice of appeal in Tax Court of Canada (Tax Court) on January 4, 2011, with respect to 1988, 1989, 1990 taxation years — Notice of reassessment issued in December 2014 — Reassessment restoring deductions disallowed with respect to Sierra Trinity but not making any adjustments relating to Trinity Denton losses — On December 19, 2014, Minister applying credit otherwise refundable to applicant against 1988 tax debt — Applicant of view that this collection statute barred pursuant to Act, s. 222(4) — Main issue whether Minister reasonably concluding that CLP had not expired as of December 19, 2014 — Minister's statement that filing appeal with Tax Court acknowledgement of debt, thereby restarting limitation period, not justified, intelligible or transparent, thus unreasonable — Filing of appeal with Tax Court not automatic acknowledgment of tax debt that restarts limitation period — As to whether filing of appeal extending CLP, because 1988 debt in respect of Trinity Denton losses not validly in issue in appeal, debt not "amount in controversy" — Debt's collection therefore not barred by Act, s. 225.1(3), limitation period for its collection not extended by s. 222(8) — Initial limitation period not restarted or extended prior to its expiry on March 4, 2014, or prior to December 2014 reassessment — Finding that December 2014 reassessment restarting limitation period thus unreasonable — Contrary to public interest for Minister to sleep on its rights in enforcing collection — CRA decision quashed — Application allowed.

Impôt sur le revenu — Pratique — Contrôle judiciaire de la décision par laquelle l'Agence du revenu du Canada (ARC) a refusé de rembourser à la demanderesse une somme perçue auprès d'elle, le 19 décembre 2014, relativement à son année d'imposition 1988 — La demanderesse a sollicité le remboursement au motif que le délai de prescription de 10 ans prévu à l'art. 222 de la Loi de l'impôt sur le revenu (Loi) avait expiré — La demanderesse a déclaré des pertes et d'autres déductions liées à sa participation à la société de personnes Trinity Denton (Trinity Denton) et à la société de personnes Sierra Trinity Limited (Sierra Trinity) — Elle s'est opposée au refus de l'ARC de déduire certaines pertes des sociétés — Plusieurs avis de nouvelle cotisation et avis d'opposition ont été déposés par la suite — Le 4 janvier 2011, la demanderesse a déposé un avis d'appel à la Cour canadienne de l'impôt (Cour de l'impôt) à l'égard de ses années d'imposition 1988, 1989 et 1990 — Un avis de nouvelle cotisation a été émis en décembre 2014 — La nouvelle cotisation a rétabli les déductions qui avaient été refusées relativement à Sierra Trinity, mais elle ne contenait aucun rajustement concernant les pertes de la société Trinity Denton — Le 19 décembre 2014, le ministre a utilisé le remboursement auquel la demanderesse avait par ailleurs droit pour réduire sa dette fiscale de 1988 — La demanderesse était du point de vue que le recouvrement de cette dette était prescrit en vertu de l'art. 222(4) de la Loi — Il s'agissait principalement de savoir si le ministre a raisonnablement conclu que le DPR n'avait pas expiré le 19 décembre 2014 — La conclusion du ministre selon laquelle le dépôt d'un appel auprès de la Cour de l'impôt constitue une reconnaissance de dette, faisant ainsi recommencer à zéro le délai de prescription, n'était pas justifiée, intelligible ni transparente, et elle était donc déraisonnable — Le dépôt d'un appel auprès de la Cour de l'impôt ne constitue pas une reconnaissance automatique d'une dette fiscale qui a pour effet de faire recommencer le délai de prescription — En ce qui concerne la question de savoir si le dépôt de l'appel a eu pour effet de proroger le DPR, puisque la dette de 1988 à l'égard des pertes de la société Trinity Denton

n'était pas valablement en litige dans l'appel, il ne s'agissait pas d'une « somme en litige » — Le recouvrement de cette dette n'était donc pas interdit par l'art. 225.1(3) de la Loi, et le délai de prescription pour le recouvrement n'a pas été prorogé par l'art. 222(8) — Le délai de prescription initial n'a pas recommencé à courir ni n'a été prorogé avant son expiration le 4 mars 2014 ou avant l'établissement de la nouvelle cotisation de décembre 2014 — Par conséquent, dans sa décision, l'ARC a conclu déraisonnablement que la nouvelle cotisation de décembre 2014 a fait recommencer le délai de prescription — Le fait pour le ministère de tarder à exercer ses droits en matière de recouvrement est contraire à l'intérêt public — La décision de l'ARC a été annulée — Demande accueillie.

This was an application for judicial review of a decision of the Canada Revenue Agency (CRA) refusing the applicant's request to refund an amount that the CRA collected from her, on December 19, 2014, in relation to the applicant's 1988 taxation year. The applicant requested the refund on the basis that the 10-year collection limitation period (CLP) set out in section 222 of the *Income Tax Act* (Act) had expired on March 4, 2014.

In 1988, the applicant claimed losses and other deductions in connection with her participation in the Trinity Denton Partnership (Trinity Denton) and the Sierra Trinity Limited Partnership (Sierra Trinity). The applicant was first reassessed in 1992 and 1993. She objected to certain disallowances related to the Trinity Denton and Sierra Trinity partnerships. Several notices of reassessment and objection ensued. On January 4, 2011, the applicant filed a notice of appeal in the Tax Court of Canada (Tax Court) with respect to her 1988, 1989 and 1990 taxation years. The applicant disputed the disallowance of the listed 1988 deductions. A notice of reassessment issued in December 2014 (the third reassessment) restoring the deductions that had been disallowed with respect to Sierra Trinity in their entirety. It did not make any adjustments related to the Trinity Denton losses. The third reassessment also mentioned that the refund owed to the applicant had been applied to reduce her previous balance outstanding (i.e. the 1988 tax debt). The applicant was of the view that the collection of this debt was statute barred pursuant to subsection 222(4) of the Act. She requested a refund of that amount plus interest. The CRA refused the applicant's request, noting that the collections limitation period (CLP) is restarted or extended when certain events occur.

The main issue was whether the Minister reasonably concluded that the CLP, as prescribed by subsection 222(4) of the ITA, had not expired as of December 19, 2014.

Il s'agissait d'une demande de contrôle judiciaire de la décision par laquelle l'Agence du revenu du Canada (ARC) a refusé de rembourser à la demanderesse une somme que l'ARC avait perçue auprès d'elle, le 19 décembre 2014, relativement à son année d'imposition 1988. La demanderesse a sollicité le remboursement au motif que le délai de prescription de 10 ans prévu à l'article 222 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Loi) avait expiré le 4 mars 2014.

En 1988, la demanderesse a déclaré des pertes et d'autres déductions liées à sa participation à la société de personnes Trinity Denton (Trinity Denton) et à la société de personnes Sierra Trinity Limited (Sierra Trinity). La demanderesse a fait l'objet d'une première nouvelle cotisation en 1992 et 1993. Elle s'est opposée au refus de déduire certaines pertes des sociétés Trinity Denton et Sierra Trinity. Plusieurs avis de nouvelles cotisations et avis d'opposition ont été déposés par la suite. Le 4 janvier 2011, la demanderesse a déposé un avis d'appel à la Cour canadienne de l'impôt (Cour de l'impôt) à l'égard de ses années d'imposition 1988, 1989 et 1990. La demanderesse a contesté le refus de déduire les déductions énumérées pour 1988. Un avis de nouvelle cotisation émis en décembre 2014 (la troisième nouvelle cotisation) a rétabli dans leur intégralité les déductions qui avaient été refusées relativement à Sierra Trinity. Elle ne contenait aucun rajustement concernant les pertes de la société Trinity Denton. La troisième nouvelle cotisation indiquait également que le remboursement auquel la demanderesse avait droit avait été utilisé pour réduire son solde dû précédent (c.-à-d. la dette fiscale de 1988). La demanderesse était du point de vue que le recouvrement de cette dette était prescrit en vertu du paragraphe 222(4) de la Loi. Elle a sollicité le remboursement de ce montant plus les intérêts. L'ARC a refusé la demande de la demanderesse, soulignant que le délai de prescription pour le recouvrement (le DPR) recommence à courir ou est prolongé lorsque certains événements se produisent.

Il s'agissait principalement de savoir si le ministre a raisonnablement conclu que le DPR, tel qu'établi au paragraphe 222(4) de la Loi, n'avait pas expiré le 19 décembre 2014.

Held, the application should be allowed.

The Minister's statement that filing an appeal with the Tax Court is an acknowledgement of debt, thereby restarting the limitation period, was not justified, intelligible or transparent, and was unreasonable. The Act does not define "acknowledges" or "written acknowledgment" as found in paragraphs 222(5)(a) and s 222(6)(b), respectively. When read together, subsections 222(8) and 225.1(3) explicitly contemplate that, when an appeal to the Tax Court has been filed, the Minister will not take any collection action for the amount in controversy and the limitation period will be *extended* to account for the period of time that the matter was under appeal. The effect of subsections 222(8) and 225.1(3) is that the filing of an appeal with the Tax Court will pause the running of the existing limitation period for the duration of the appeal. Had it been Parliament's intent that the filing of an appeal with the Tax Court would restart the limitation period, then it presumably would have clearly said so. It would be absurd if the limitation period could be both restarted by the filing of an appeal to the Tax Court pursuant to paragraphs 222(5)(a) and (6)(b) and, at the same time, also be extended pursuant to subsection 222(8). Parliament chose to limit the circumstances in which the limitation period is restarted to those set out in subsection 222(5), including where the taxpayer acknowledges the debt. The Minister unreasonably interpreted the Act in determining that the filing of an appeal with the Tax Court is an automatic acknowledgment of a tax debt that restarts the limitation period. The plain meaning of "acknowledgment" requires an admission or confirmation by the person making the acknowledgment of the thing alleged, be it an admission of liability for damages, blame, responsibility or liability for a tax debt. Even if the filing of an appeal with the Tax Court can potentially trigger the restarting of a limitation period, the mere filing of the appeal will not automatically serve to act as a written acknowledgment of the debt. Rather, the content of the appeal itself must be scrutinized in each case. Reading subsections 152(3) and (8) of the Act in the context of the overall purpose of the Act does not lead to the conclusion that an acknowledgment does not require an admission of liability and serves to oust the common law requirement for such an admission. The fact that the Minister deems the debt to be valid does not mean that the taxpayer acknowledges liability for that debt. In the absence of an acknowledgment by the taxpayer that the disputed portion of the assessed debt exists and is valid, the filing of the appeal is not an "acknowledgment" of the debt. This view also gains support from paragraphs 222(6)(a) and 222(6)(c) of the Act. The applicant's notice of appeal to the Tax Court did not admit or confirm that the 1988 debt was validly owed or "confirm[ed] and concede[d]" the amount of the tax debt. Indeed, it disputed the validity of the amounts assessed.

Jugement : la demande doit être accueillie.

La conclusion du ministre selon laquelle le dépôt d'un appel auprès de la Cour de l'impôt constitue une reconnaissance de dette, faisant ainsi recommencer à zéro le délai de prescription, n'était pas justifiée, intelligible ni transparente, et elle était déraisonnable. La LIR ne définit pas les termes « reconnaît » ou « reconnaît [...] par écrit » figurant aux alinéas 222(5)a) et 222(6)b), respectivement. Les paragraphes 222(8) et 225.1(3), lus conjointement, prévoient expressément que, lorsqu'un appel est interjeté auprès de la Cour de l'impôt, le ministre ne peut prendre aucune mesure de recouvrement pour la somme en litige, et le délai de prescription est *prorogé* pour qu'il soit tenu compte de la période pendant laquelle l'affaire est en appel. En vertu des paragraphes 222(8) et 225.1(3), le dépôt d'un appel auprès de la Cour de l'impôt a pour effet de suspendre le délai de prescription en cours pour la durée de l'appel. Si le législateur avait voulu que le dépôt d'un appel auprès de la Cour de l'impôt ait pour effet de faire recommencer le délai de prescription, il l'aurait probablement dit clairement. Il serait absurde que le délai de prescription puisse recommencer à zéro par le dépôt d'un appel auprès de la Cour de l'impôt aux termes des alinéas 222(5)a) et (6)b) et, en même temps, être aussi prorogé aux termes du paragraphe 222(8). Le législateur a choisi de limiter les circonstances dans lesquelles le délai de prescription recommence à courir à celles énoncées au paragraphe 222(5), y compris lorsque le contribuable reconnaît la dette. Le ministre a interprété la Loi de façon déraisonnable en déterminant que le dépôt d'un appel auprès de la Cour de l'impôt constitue une reconnaissance automatique d'une dette fiscale qui a pour effet de faire recommencer le délai de prescription. Le sens normal de « reconnaissance » exige une admission ou une confirmation de la part de la personne qui reconnaît la chose alléguée, qu'il s'agisse d'une obligation à l'égard de dommages, d'un blâme, d'une responsabilité ou d'une obligation fiscale. Même si le dépôt d'un appel auprès de la Cour de l'impôt peut potentiellement faire reprendre du début le délai de prescription, le simple dépôt de l'appel ne constituera pas automatiquement une reconnaissance par écrit de la dette. Il faut plutôt examiner la teneur de l'appel lui-même dans chaque cas. La lecture des paragraphes 152(3) et (8) dans le contexte de l'objet général de la Loi ne mène pas à la conclusion selon laquelle une reconnaissance ne nécessite pas une admission d'obligation et a pour effet d'éliminer l'exigence en common law relative à une telle admission. Le fait que le ministre juge la dette valide ne signifie pas que le contribuable reconnaît son obligation à l'égard de cette dette. Lorsque le contribuable ne reconnaît pas que la partie contestée de la dette faisant l'objet d'une cotisation existe et est valide, le dépôt de l'appel ne constitue pas une « reconnaissance » de la dette. Ce point de vue est renforcé par les alinéas 222(6)a) et 222(6)c) de la Loi. Dans son avis d'appel à la Cour de l'impôt, la demanderesse n'a pas admis ni confirmé que la dette de 1988 était valide et exigible et « n[']a pas confirm[é] [ni]

As to whether the applicant's filing of her appeal to the Tax Court, on January 4, 2011, extended the existing CLP, because the 1988 debt in respect of the Trinity Denton losses was not validly in issue in the appeal, it was not an "amount in controversy". Its collection was therefore not barred by subsection 225.1(3) of the Act and the limitation period for its collection was not extended by subsection 222(8).

The initial limitation period was not restarted or extended prior to its expiry on March 4, 2014, or prior to the December 2014 reassessment. That reassessment fell outside the March 4, 2014, limitation period expiry and could not extend, restart or revive the exhausted limitation period. Accordingly, the decision of the CRA unreasonably found that the December 2014 reassessment restarted the limitation period. It is contrary to the public interest for the Minister to sleep on its rights in enforcing collection. It is evident that the rationales justifying the existence of limitation periods apply to the collection of tax debts.

In conclusion, the CRA's decision was not justified in relation to the relevant factual and legal constraints that bear on it and was therefore unreasonable. The decision was quashed and the matter was remitted back to the Minister for redetermination.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Canada Student Loans Act, R.S.C., 1985, c. S-23.
Federal Courts Act, R.S.C., 1985, c. F-7, ss. 18.1.
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 152(3),(8), 164(2), 169(2.2),(3), 222 "action", "tax debt", 225.1(1),(2),(3),(4),(5), 248 "assessment".
Limitation Act, R.S.B.C. 1979, c. 236.
Limitations Act, R.S.O. 1990 c. L.15, ss. 45, 51(1).
Securities Act, R.S.B.C. 1996, c. 418, ss. 159, 161(6)(d).

CASES CITED

APPLIED:

Canada (Minister of Citizenship and Immigration) v. Vavilov, 2019 SCC 65, 441 D.L.R. (4th) 1; *Markevich v.*

adm[is] » le montant de la dette fiscale. En fait, elle a contesté la validité des montants de la cotisation établie.

En ce qui concerne la question de savoir si le dépôt de l'appel par la demanderesse auprès de la Cour de l'impôt, le 4 janvier 2011, a eu pour effet de proroger le DPR en vigueur, puisque la dette de 1988 à l'égard des pertes de la société Trinity Denton n'était pas valablement en litige dans l'appel, il ne s'agissait pas d'une « somme en litige ». Le recouvrement de cette dette n'était donc pas interdit par le paragraphe 225.1(3) de la Loi, et le délai de prescription pour le recouvrement n'a pas été prorogé par le paragraphe 222(8).

Le délai de prescription initial n'a pas recommencé à courir ni n'a été prorogé avant son expiration le 4 mars 2014 ou avant l'établissement de la nouvelle cotisation de décembre 2014. Cette nouvelle cotisation est survenue après l'expiration du délai de prescription du 4 mars 2014 et ne pouvait avoir pour effet de proroger, de recommencer ou de ranimer le délai de prescription expiré. Par conséquent, dans sa décision, l'ARC a conclu déraisonnablement que la nouvelle cotisation de décembre 2014 a fait recommencer le délai de prescription. Le fait pour le ministère de tarder à exercer ses droits en matière de recouvrement est contraire à l'intérêt public. Il est évident que les justifications de l'existence de délais de prescription s'appliquent au recouvrement des créances fiscales.

En conclusion, la décision de l'ARC n'était pas justifiée au regard des contraintes factuelles et juridiques pertinentes qui ont une incidence sur celle-ci et elle était par conséquent déraisonnable. La décision a été annulée et l'affaire a été renvoyée au ministre pour qu'il rende une nouvelle décision.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Limitation Act, R.S.B.C. 1979, ch. 236.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 152(3),(8), 164(2), 169(2.2),(3), 222 « action », « dette fiscale », 225.1(1),(2),(3),(4),(5), 248 « cotisation ».
Loi fédérale sur les prêts aux étudiants, L.R.C. (1985), ch. S-23.
Loi sur la prescription des actions, L.R.O. 1990, ch. L.15, art. 45, 51(1).
Loi sur les Cours fédérales, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 18.1.
Securities Act, R.S.B.C. 1996, ch. 418, art. 159, 161(6)(d).

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration) c. Vavilov, 2019 CSC 65; *Markevich c. Canada*, 2003

Canada, 2003 SCC 9, [2003] 1 S.C.R. 94; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, (1998), 36 O.R. (3d) 418; *Williams Lake Indian Band v. Canada (Aboriginal Affairs and Northern Development)*, 2018 SCC 4, [2018] 1 S.C.R. 83; *Chieu v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, 2002 SCC 3, [2002] 1 S.C.R. 84.

CONSIDERED:

Connolly v. Canada (National Revenue), 2019 FCA 161, [2019] 4 F.C.R. 256; *McLean v. British Columbia (Securities Commission)*, 2013 SCC 67, [2013] 3 S.C.R. 895; *Dunsmuir v. New Brunswick*, 2008 SCC 9, [2008] 1 S.C.R. 190; *Buik Estate v. Canasia Power Corp.*, 2014 ONSC 2959 (CanLII); *Thandi (Re)*, 2017 BCSC 1201, 2017 D.T.C. 5090; *West York International Inc. v. Importanne Marketing Inc.*, 2012 ONSC 6476 (CanLII); *Canada (Attorney General) v. Simpson* (1995), 26 O.R. (3d) 317, [1995] O.J. No. 2850 (QL) (S.C.); *Podovnikoff v. Montgomery* (1984), 14 D.L.R. (4th) 716, 58 B.C.L.R. 204 (B.C.C.A.).

REFERRED TO:

Canada (Human Rights Commission) v. Canada (Attorney General), 2018 SCC 31, [2018] 2 S.C.R. 230; *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601; *Doig v. Canada*, 2011 FC 371, [2011] 4 C.T.C. 1; *Canada v. Stasiuk*, 2018 ONSC 1226 (CanLII); *Ryan v. Moore*, 2005 SCC 38, [2005] 2 S.C.R. 53; *Belanger v. Gilbert* (1984), 8 D.L.R. (4th) 92, 52 B.C.L.R. 197 (B.C.S.C.), aff'd (1984), 14 D.L.R. (4th) 428, 58 B.C.L.R. 191 (B.C.C.A.); *Allen v. Bapco Paint Limited* (1982), 34 B.C.L.R. 242, 1982 CanLII 624 (B.C.S.C.); *TransCanada Pipelines Ltd. v. The Queen*, 2001 FCA 314, [2002] 1 C.T.C. 43; *Lornport Investments Ltd. v. Canada*, [1992] 2 F.C. 293; [1992] 1 C.T.C. 351 (C.A.); *The Queen v. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] F.C. 396, [1971] F.C.J. No. 33 (QL) (T.D.).

AUTHORS CITED

Alberta. Law Reform Institute. *Limitations*. Report No. 55. Edmonton: The Institute, 1989.
Black's Law Dictionary, 10th ed., Thomson Reuters, 2014.
Black's Law Dictionary online, 2nd ed., "acknowledgement".
Merriam-Webster Online Dictionary, "acknowledgement".
Oxford English Dictionary online, 3rd ed., "acknowledgement".
 Sullivan, Ruth. *Sullivan on the Construction of Statutes*, 6th ed. Markham, Ont.: LexisNexis Canada, 2014.

CSC 9, [2003] 1 R.C.S. 94; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; *Williams Lake Indian Band c. Canada (Affaires autochtones et du Développement du Nord)*, 2018 CSC 4, [2018] 1 R.C.S. 83; *Chieu c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, 2002 CSC 3, [2002] 1 R.C.S. 84.

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Connolly c. Canada (Revenu national), 2019 CAF 161, [2019] 4 R.C.F. 256; *McLean c. Colombie-Britannique (Securities Commission)*, 2013 CSC 67, [2013] 3 R.C.S. 895; *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190; *Buik Estate v. Canasia Power Corp.*, 2014 ONSC 2959 (CanLII); *Thandi (Re)*, 2017 BCSC 1201, 2017 D.T.C. 5090; *West York International Inc. v. Importanne Marketing Inc.*, 2012 ONSC 6476 (CanLII); *Canada (Attorney General) v. Simpson* (1995), 26 O.R. (3d) 317, [1995] O.J. n° 2850 (QL) (C. Sup.); *Podovnikoff v. Montgomery* (1984), 14 D.L.R. (4th) 716, 58 B.C.L.R. 204 (C.A. C.-B.).

DÉCISIONS CITÉES :

Canada (Commission canadienne des droits de la personne) c. Canada (Procureur général), 2018 CSC 31, [2018] 2 R.C.S. 230; *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601; *Doig c. Canada*, 2011 CF 371; *Canada v. Stasiuk*, 2018 ONSC 1226 (CanLII); *Ryan c. Moore*, 2005 CSC 38, [2005] 2 R.C.S. 53; *Belanger v. Gilbert* (1984), 8 D.L.R. (4th) 92, 52 B.C.L.R. 197 (C.S. B.-C.), conf. par (1984), 14 D.L.R. (4th) 428, 58 B.C.L.R. 191 (C.A. B.-C.); *Allen v. Bapco Paint Limited* (1982), 34 B.C.L.R. 242, 1982 CanLII 624 (C.S. C.-B.); *TransCanada Pipelines Ltd. c. Canada*, 2001 CAF 314; *Lornport Investments Ltd. c. Canada*, [1992] 2 C.F. 293 (C.A.); *La Reine c. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] C.F. 396, [1971] A.C.F. n° 33 (QL) (1^{re} inst.).

DOCTRINE CITÉE

Alberta. Law Reform Institute. *Limitations*. Report No. 55. Edmonton : The Institute, 1989.
Black's Law Dictionary, 10^e éd., Thomson Reuters, 2014.
Black's Law Dictionary en ligne, 2^e éd., « acknowledgement ».
Merriam-Webster Online Dictionary, « acknowledgement ».
Oxford English Dictionary en ligne, 3^e éd., « acknowledgement ».
 Sullivan, Ruth. *Sullivan on the Construction of Statutes*, 6^e éd. Markham, Ont. : LexisNexis Canada, 2014.

APPLICATION for judicial review of a decision by the Canada Revenue Agency refusing a request to refund an amount collected from the applicant in relation to her 1988 taxation year. Application allowed.

DEMANDE de contrôle judiciaire de la décision par laquelle l'Agence du revenu du Canada a refusé de rembourser à la demanderesse une somme perçue auprès d'elle relativement à son année d'imposition 1988. Demande accueillie.

APPEARANCES

David R. Davies and Jennifer Flood for applicant.
Jason Levine and Julio Paoletti for respondent.

ONT COMPARU :

David R. Davies et Jennifer Flood pour la demanderesse.
Jason Levine et Julio Paoletti pour le défendeur.

SOLICITORS OF RECORD

Thorsteinssons LLP, Vancouver, for applicant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Thorsteinssons LLP, Vancouver, pour la demanderesse.

La sous-procureure générale du Canada pour le défendeur.

The following are the reasons for judgment and judgment rendered in English by

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement et du jugement rendu par

[1] STRICKLAND J.: This is an application for judicial review of the decision of an Assistant Director, Revenue Collection, Canada Revenue Agency (CRA), on behalf of the Minister of National Revenue (Minister), dated April 26, 2019 (Decision), refusing the applicant's request to refund an amount which CRA collected from her, on December 19, 2014, in relation to the applicant's 1988 taxation year. The applicant requested the refund on the basis that the 10-year collection limitation period (or CLP) set out in section 222 of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (ITA) had expired on March 4, 2014. This judicial review is brought pursuant to section 18.1 of the *Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7.

[1] LA JUGE STRICKLAND : La Cour est saisie d'une demande de contrôle judiciaire de la décision du 26 avril 2019 par laquelle un directeur adjoint de la division du Recouvrement des recettes de l'Agence du revenu du Canada (l'ARC), au nom du ministre du Revenu national (le ministre), a refusé de rembourser à la demanderesse une somme que l'ARC avait perçue auprès d'elle, le 19 décembre 2014, relativement à son année d'imposition 1988. La demanderesse a sollicité le remboursement au motif que le délai de prescription de 10 ans prévu à l'article 222 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la LIR), avait expiré le 4 mars 2014. La demande de contrôle judiciaire est présentée sur le fondement de l'article 18.1 de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7.

Background

[2] The factual background to this matter takes place over an extended period of time, starting in 1988. However, the underlying facts are largely not in dispute. Those facts are set out in some detail here as this will assist and add clarity to the analysis that follows.

Contexte

[2] Le contexte factuel de la présente affaire s'étend sur une longue période, à partir de 1988. Les faits sous-jacents, pour l'essentiel, ne sont toutefois pas contestés. Ces faits sont exposés en détail dans les présents motifs pour faciliter et clarifier l'analyse qui suit.

[3] In her 1988 income tax return the applicant claimed losses and other deductions in connection with her participation in two transactions: the Trinity Denton Partnership (Trinity Denton) and the Sierra Trinity Limited Partnership (Sierra Trinity).

[4] On December 29, 1992, the applicant's 1988 taxation year was reassessed (First Reassessment).

[5] On March 23, 1993, the applicant filed a notice of objection in response to the First Reassessment. Therein she objected to CRA's disallowance of certain Trinity Denton partnership losses allocated to her in her capacity as a general partner in that entity. Specifically:

- i. \$75 108 in non-capital loss (1988 Trinity Denton NCL); and
- ii. \$25 125 capital loss (1988 Trinity Denton Capital Loss).

(collectively, the Trinity Denton Partnership Losses)

[6] On December 29, 1993, the Minister issued a notice of reassessment in respect of the applicant's 1988 taxation year (Second Reassessment).

[7] On March 18, 1994, the applicant filed a notice of objection to the Second Reassessment in which she disputed the:

- i. disallowance of \$174 000 of a claimed deduction of \$203 278 in Canadian exploration expenses (1988 CEE); and
- ii. disallowance of \$12 218 of a claimed deduction of \$27 743 bank interest charges (1988 Bank Interest).

[8] The applicant submits that the 1988 CEE and 1988 Bank Interest charges were connected to Sierra Trinity, not Trinity Denton. This is not disputed by the respondent.

[3] Dans sa déclaration de revenus de 1988, la demanderesse a déclaré des pertes et d'autres déductions liées à sa participation à deux opérations, soit la société de personnes Trinity Denton (Trinity Denton) et la société de personnes Sierra Trinity Limited (Sierra Trinity).

[4] Le 29 décembre 1992, l'année d'imposition 1988 de la demanderesse a fait l'objet d'une nouvelle cotisation (la première nouvelle cotisation).

[5] Le 23 mars 1993, la demanderesse a déposé un avis d'opposition à la première nouvelle cotisation. Elle s'opposait au refus de l'ARC de déduire certaines pertes de la société Trinity Denton qui lui avaient été attribuées en sa qualité d'associée commanditée de cette entité. Plus particulièrement :

- i. la perte de 75 108 \$ autre qu'en capital (la perte autre qu'en capital de 1988 de Trinity Denton);
- ii. la perte en capital de 25 125 \$ (la perte en capital de 1988 de Trinity Denton);

(collectivement, les pertes de la société Trinity Denton.)

[6] Le 29 décembre 1993, le ministre a établi un avis de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1988 de la demanderesse (la deuxième nouvelle cotisation).

[7] Le 18 mars 1994, la demanderesse a déposé un avis d'opposition à la deuxième nouvelle cotisation, dans lequel elle contestait :

- i. le refus de déduire la somme de 174 000 \$ sur une déduction de 203 278 \$ demandée au titre des frais d'exploration au Canada (les frais d'exploration au Canada de 1988);
- ii. le refus de déduire la somme de 12 218 \$ sur une déduction de 27 743 \$ demandée au titre des frais d'intérêt bancaire (les intérêts bancaires de 1988).

[8] La demanderesse soutient que les frais d'exploration au Canada de 1988 et les frais d'intérêt bancaire de 1988 étaient liés à Sierra Trinity, et non à Trinity Denton. Ce fait n'est pas contesté par le défendeur.

[9] On June 13, 1994, the applicant and the Minister entered into a settlement agreement with respect to the claimed Trinity Denton Partnership Losses (Settlement Agreement). In the Settlement Agreement the Minister agreed to provide some interest relief and the applicant, amongst other things, agreed:

- i. to the issuance of an assessment or reassessment to disallow the claimed partnership losses; and
- ii. to waive any right to file a notice of objection or appeal regarding the disallowance of the losses described in the agreement; to the confirmation of such an assessment or reassessment if a notice of objection had been filed; and, that she would not take any other action to contest the validity of the Settlement Agreement.

[10] On March 30, 1995, the Minister issued a letter of confirmation pertaining to notices of objections filed for the 1988 and 1989 taxation years (First Confirmation). As a result of its review, the Minister stated that:

- i. Losses with respect to Trinity Denton Limited Partnership which were previously disallowed were confirmed, “as per our agreement”; and
- ii. Interest charges on any taxes due for 1988 and 1989 taxation years, as a result of the reassessments relating to Trinity Denton, would be cancelled for the period prior to May 1, 1991, “as per our settlement agreement”.

[11] On October 7, 2010, the Minister issued a letter of confirmation pertaining to notices of objections filed for the 1988, 1989 and 1990 taxation years (Second Confirmation). With respect to the 1988 taxation year, it confirmed that:

- i. The purchase of certain seismic data did not qualify as 1988 CEE and the \$174,000 in the 1988 taxation

[9] Le 13 juin 1994, la demanderesse et le ministre ont conclu une convention de règlement à l’égard des pertes déclarées de la société Trinity Denton (la convention de règlement). Dans la convention de règlement, le ministre a convenu d’accorder un certain allègement concernant les intérêts, et la demanderesse a notamment accepté ce qui suit :

- i. l’établissement d’une cotisation ou d’une nouvelle cotisation dans laquelle le remboursement des pertes de la société de personnes déclarées était refusé;
- ii. la renonciation à tout droit de déposer un avis d’opposition ou d’appel concernant la suppression des pertes décrites dans la convention; la confirmation de la cotisation ou de la nouvelle cotisation si un avis d’opposition avait été déposé; et l’engagement à ne prendre aucune autre mesure pour contester la validité de la convention de règlement.

[10] Le 30 mars 1995, le ministre a publié une lettre de confirmation concernant les avis d’opposition déposés pour les années d’imposition 1988 et 1989 (la première confirmation). À l’issue de son examen, le ministre a déclaré ce qui suit :

- i. les pertes à l’égard de la société de personnes Trinity Denton Limited dont la déduction a été précédemment refusée ont été confirmées [TRADUCTION] « conformément à notre convention »;
- ii. les frais d’intérêt sur tout impôt dû pour les années d’imposition 1988 et 1989, à la suite des nouvelles cotisations relatives à Trinity Denton, seraient annulés pour la période précédant le 1^{er} mai 1991, [TRADUCTION] « conformément à notre convention de règlement ».

[11] Le 7 octobre 2010, le ministre a publié une lettre de confirmation concernant les avis d’opposition déposés pour les années d’imposition 1988, 1989 et 1990 (la deuxième confirmation). Pour l’année d’imposition 1988, il a confirmé ce qui suit :

- i. l’achat de certaines données sismiques n’était pas admissible à titre de frais d’exploration au Canada de 1988

year (which had been disallowed by the Second Reassessment), was confirmed as disallowed; and

ii. The \$12,218 of the \$26,496.70 1988 Bank Interest (which had been disallowed by the Second Reassessment), was confirmed as disallowed.

[12] On January 4, 2011, the applicant filed a notice of appeal in the Tax Court with respect to her 1988, 1989 and 1990 taxation years. With respect the 1988 taxation year, a more detailed version of the above history of events was recited. The notice of appeal identified as issues, as regards to the 1988 taxation year:

i. Whether the listed deductions (the 1988 Trinity Denton NCL, 1988 Trinity Denton Capital Loss, 1988 Bank Interest and 1988 CEE) were deductible in computing income;

ii. Whether the 1988 resource interest was deductible in computing income; and

iii. Whether the disallowance of the 1988 Trinity Denton NCL, 1988 Trinity Denton Capital Loss and 1988 Bank Interest were statute barred.

[13] The applicant disputed the disallowance of the listed 1988 deductions which she submitted were validly made. She also asserted that the Second Reassessment was improper and ought to be vacated by virtue of laches of the CRA; the 1988 resource interest should be deducted and her income reduced accordingly; and, that the disallowance of the 1988 Trinity Denton NCL, 1988 Trinity Denton Capital Loss, and 1988 Bank Interest were statute barred. She requested that the Second Reassessment be vacated or, alternatively, that it be referred back to the Minister for reconsideration and reassessment.

[14] In a reply to the notice of appeal, the Minister argued that paragraphs 5 and 9 (as well as paragraphs 6(b), 6(c) and 12(c)) of the notice of appeal were improperly pleaded and should be struck out because the issue of the losses arising from the applicant's participation in Sierra Denton Limited Partnership was not properly before the

et le refus de déduire la somme de 174 000 \$ pour l'année d'imposition 1988 (dans la deuxième nouvelle cotisation) était confirmé;

ii. le refus de déduire la somme de 12 218 \$ sur les 26 496,70 \$ d'intérêts bancaires de 1988 (dans la deuxième nouvelle cotisation) était confirmé.

[12] Le 4 janvier 2011, la demanderesse a déposé un avis d'appel à la Cour canadienne de l'impôt à l'égard de ses années d'imposition 1988, 1989 et 1990. Pour l'année d'imposition 1988, une version plus détaillée de l'historique des événements présenté précédemment a été citée. Les questions suivantes ont été soulevées dans l'avis d'appel pour l'année d'imposition 1988 :

i. Les déductions énumérées (la perte autre qu'en capital de 1988 de Trinity Denton, la perte en capital de 1988 de Trinity Denton, l'intérêt bancaire de 1988 et les frais d'exploration au Canada de 1988) étaient-elles déductibles dans le calcul du revenu?

ii. L'intérêt sur les ressources de 1988 était-il déductible dans le calcul du revenu?

iii. Le refus de déduire la perte autre qu'en capital de 1988 de Trinity Denton, la perte en capital de 1988 de Trinity Denton et l'intérêt bancaire de 1988 était-il prescrit?

[13] La demanderesse a contesté le refus de déduire les déductions énumérées pour 1988, qui, selon elle, étaient valides. Elle a également affirmé que la deuxième nouvelle cotisation était inexacte et devait être annulée en raison du retard indu de l'ARC, que l'intérêt sur les ressources de 1988 devait être déduit et son revenu réduit en conséquence, et que le refus de déduire la perte autre qu'en capital de 1988 de Trinity Denton, la perte en capital de 1988 de Trinity Denton et l'intérêt bancaire de 1988 était prescrit. Elle a demandé que la deuxième nouvelle cotisation soit annulée ou, subsidiairement, qu'elle soit renvoyée au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

[14] Dans sa réponse à l'avis d'appel, le ministre a soutenu que les paragraphes 5 et 9 (ainsi que les alinéas 6b), 6c) et 12c)) de l'avis d'appel n'étaient pas fondés et devaient être radiés parce que la question des pertes découlant de la participation de la demanderesse dans la société de personnes Sierra Denton Limited

Court due to the Settlement Agreement by which the applicant agreed not to file any appeal and was, therefore, barred from appealing that issue pursuant to subsection 169(2.2) of the ITA. I note here in passing that, as acknowledged by the parties when appearing before me, the reference in the reply to Sierra Denton Limited partnership is in error. The referenced paragraphs of the notice of appeal actually refer to the Trinity Denton partnership and the 1988 Trinity Denton NCL and 1988 Trinity Denton Capital Loss. The Settlement Agreement likewise refers to the Trinity Denton partnership.

[15] On December 19, 2014, the Minister issued a notice of reassessment in respect of the applicant's 1988 taxation year (Third Reassessment). The applicant states that Third Reassessment restored the deductions that had been disallowed in respect to Sierra Trinity in their entirety. It did not make any adjustments related to the Trinity Denton Partnership Losses. This is not disputed by the respondent.

[16] The Third Reassessment indicates that the applicant was due a refund of \$929 152.13. In its explanation of changes, the reassessment states:

We have made an adjustment according to the consent judgment.

We reduced the instalment interest we charged you by \$6,728.40.

We reduced the arrears interest we charged you by \$838,988.83.

We have used your refund of \$929,152.13 to reduce your previous balance outstanding.

[17] By letter of September 20, 2016, counsel for the applicant advised the CRA of the applicant's view that the collection of the debt in relation to the 1988 taxation year was statute barred, pursuant to subsection 222(4) of the ITA, as the 10-year limitation period prescribed by that section had expired. The letter noted that the applicant had been subject to two separate

n'avait pas été soulevée devant la Cour en raison de la convention de règlement, en vertu de laquelle la demanderesse avait convenu de ne pas déposer d'appel et ne pouvait donc pas interjeter appel de cette question aux termes du paragraphe 169(2.2) de la LIR. Je signale en passant que, comme les parties l'ont reconnu lorsqu'elles ont comparu devant moi, la référence à la société Sierra Denton Limited dans la réponse est erronée. Les paragraphes mentionnés de l'avis d'appel font en réalité référence à la société Trinity Denton, à la perte autre qu'en capital de 1988 de Trinity Denton et à la perte en capital de 1988 de Trinity Denton. La convention de règlement fait elle aussi référence à la société Trinity Denton.

[15] Le 19 décembre 2014, le ministre a émis un avis de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1988 de la demanderesse (la troisième nouvelle cotisation). La demanderesse affirme que la troisième nouvelle cotisation a rétabli dans leur intégralité les déductions qui avaient été refusées relativement à Sierra Trinity. Elle ne contenait aucun rajustement concernant les pertes de la société Trinity Denton. Cela n'est pas contesté par le défendeur.

[16] La troisième nouvelle cotisation indique que la demanderesse avait droit à un remboursement de 929 152,13 \$. Pour expliquer les changements dans la nouvelle cotisation, l'ARC a affirmé ce qui suit :

[TRADUCTION] Nous avons fait un rajustement en fonction du jugement sur consentement.

Nous avons réduit de 6 728,40 \$ les intérêts sur acomptes provisionnels que nous vous avons facturés.

Nous avons réduit de 838 988,83 \$ les intérêts sur arriérés que nous vous avons facturés.

Nous avons utilisé votre remboursement de 929 152,13 \$ pour réduire votre solde dû précédent.

[17] Par lettre datée du 20 septembre 2016, l'avocat de la demanderesse a informé l'ARC du point de vue de sa cliente selon lequel le recouvrement de la dette relativement à l'année d'imposition 1988 était prescrit en vertu du paragraphe 222(4) de la LIR, puisque le délai de prescription de 10 ans établi par cette disposition avait expiré. La lettre indiquait que la demanderesse avait fait

reassessments in respect of her 1988 taxation year. The First Reassessment (December 29, 1992) made adjustments to her participation in Trinity Denton. The Second Reassessment (December 29, 1993) made adjustments to her participation in Sierra Trinity. The applicant filed the First Notice of Objection, in respect of the First Reassessment, on March 23, 1993. In 1994, she entered into the Settlement Agreement with respect to the First Reassessment, in which she waived her right to make any further objection or appeal in respect of the amounts contested in the First Notice of Objection. She had then filed the Second Notice of Objection, in respect of the Second Reassessment, which was ultimately confirmed by CRA. She then filed an appeal to the Tax Court in respect of the Second Reassessment.

[18] However, due to the passage of time and changes of counsel during that period, new counsel who prepared the notice of appeal was not aware of the Settlement Agreement made with respect to the First Reassessment. Because of this, new counsel included references to the First Assessment in the notice of appeal. In the Minister's reply, the Minister asserted that these were improper pleadings as the matters relating to Trinity Denton had been finally resolved by the Settlement Agreement. The applicant did not dispute this at the appeal.

[19] The September 20, 2016, letter goes on to state that after the effecting of the Settlement Agreement, the CRA did not contact the applicant in relation to an amount owing in respect to the First Assessment and only did so after the appeal of the Second Reassessment was resolved in December 2014. As no collection action was taken by March 4, 2014, CRA was barred by subsection 222(4) of the ITA from now attempting to do so.

[20] By letter of December 12, 2017, counsel for the applicant wrote to confirm the voicemail message of CRA that it would not be taking collection action in relation to

l'objet de deux nouvelles cotisations distinctes pour l'année d'imposition 1988. La première nouvelle cotisation (29 décembre 1992) contenait des rajustements à sa participation dans Trinity Denton. La deuxième nouvelle cotisation (29 décembre 1993) contenait des rajustements à sa participation dans Sierra Trinity. La demanderesse a déposé le premier avis d'opposition, à l'égard de la première nouvelle cotisation, le 23 mars 1993. En 1994, elle a conclu la convention de règlement relative à la première nouvelle cotisation, dans laquelle elle a renoncé à son droit de présenter toute autre opposition ou tout autre appel relativement aux montants contestés dans le premier avis d'opposition. Elle avait alors déjà déposé le deuxième avis d'opposition, à l'égard de la deuxième nouvelle cotisation, qui a finalement été confirmée par l'ARC. Elle a ensuite interjeté appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt au sujet de la deuxième nouvelle cotisation.

[18] Toutefois, en raison de la longue période qui s'était écoulée et des changements d'avocats survenus au cours de cette période, le nouvel avocat qui a rédigé l'avis d'appel n'était pas au courant de la convention de règlement conclue relativement à la première nouvelle cotisation. C'est pourquoi le nouvel avocat a inclus des renvois à la première cotisation dans l'avis d'appel. Dans sa réponse, le ministre a affirmé qu'il s'agissait de demandes inexactes, car les questions relatives à Trinity Denton avaient été réglées de façon définitive par la convention de règlement. La demanderesse n'a pas contesté cette affirmation en appel.

[19] La lettre du 20 septembre 2016 précise qu'après la conclusion de la convention de règlement, l'ARC n'a pas communiqué avec la demanderesse au sujet d'un montant dû relativement à la première cotisation et qu'elle ne l'a fait qu'après le règlement de l'appel de la deuxième nouvelle cotisation en décembre 2014. Comme aucune mesure de recouvrement n'avait été prise le 4 mars 2014, l'ARC ne pouvait plus tenter d'en prendre après cette date en application du paragraphe 222(4) de la LIR.

[20] Par lettre datée du 12 décembre 2017, l'avocat de la demanderesse a confirmé le message vocal de l'ARC selon lequel cette dernière ne prendrait pas de mesure de

an amount alleged to be owing with respect to the 1988 taxation year. A letter of January 25, 2018, from counsel for the applicant to the CRA attached the applicant's Detailed Arrears/Refund Interest Calculation for 1988, which indicates a credit of \$91 080.10. The letter states that the Minister, on December 19, 2014, applied this credit against the 1988 debt and that the Minister improperly took collection action, contrary to the limitation period prescribed in subsection 222(4) of the ITA. The letter requested a refund of that amount plus interest. A similar letter was sent by counsel for the applicant on February 19, 2018. The Minister referred the matter to the Department of Justice (DOJ) for an opinion. On April 1, 2019, counsel for the applicant wrote to DOJ outlining the lengthy history of the matter and the applicant's position.

[21] By the letter of April 26, 2019, the CRA advised the applicant that her refund request was refused. That letter comprises the Decision that is the subject of this judicial review.

Decision under review

[22] The April 26, 2019, letter is brief. It acknowledges the refund request and notes that the collections limitation period, or CLP, is restarted or extended when certain events occur, referring the applicant to a link to CRA's website for additional information.

[23] The letter then states:

On January 4, 2011, the taxpayer appealed to the Tax Court of Canada (TCC) in respect of its 1988 taxation year. In the "Notice of Appeal" filed, the reassessment dated December 29, 1992 ("First Reassessment") and the reassessment dated December 29, 1993 ("Second Reassessment") are both acknowledged. Filing an appeal with the TCC is an acknowledgement of the debt and restarted the CLP to day one. The CLP was simultaneously extended when the appeal to TCC was filed, which means that the CLP does not run during the time an appeal is with the TCC.

recouvrement relativement à un montant qui serait dû pour l'année d'imposition 1988. Dans une lettre datée du 25 janvier 2018 envoyée à l'ARC, l'avocat de la demanderesse a joint le calcul détaillé des intérêts sur les arriérés et les remboursements pour 1988 de sa cliente, qui indique un crédit de 91 080,10 \$. La lettre indique que le ministre, le 19 décembre 2014, a appliqué ce crédit à la dette de 1988 et qu'il a à tort pris des mesures de recouvrement, en contravention du délai de prescription prévu au paragraphe 222(4) de la LIR. Dans la lettre, la demanderesse sollicitait le remboursement de ce montant plus les intérêts. Une lettre semblable a été envoyée par l'avocat de la demanderesse le 19 février 2018. Le ministre a renvoyé l'affaire au ministère de la Justice pour obtenir un avis. Le 1^{er} avril 2019, l'avocat de la demanderesse a écrit au ministère de la Justice pour décrire le long historique de l'affaire et énoncer la position de la demanderesse.

[21] Dans la lettre du 26 avril 2019, l'ARC a informé la demanderesse que sa demande de remboursement avait été refusée. Cette lettre contient la décision faisant l'objet du présent contrôle judiciaire.

Décision faisant l'objet du contrôle

[22] La lettre du 26 avril 2019 est brève. L'ARC prend acte de la demande de remboursement et souligne que le délai de prescription pour le recouvrement (le DPR) recommence à courir ou est prolongé lorsque certains événements se produisent, et elle renvoie la demanderesse à un lien vers le site Web de l'ARC pour des renseignements additionnels.

[23] La lettre indique ensuite ce qui suit :

[TRADUCTION] Le 4 janvier 2011, la contribuable a interjeté appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt (CCI) au sujet de l'année d'imposition 1988. Dans l'« avis d'appel » déposé, la contribuable reconnaît la nouvelle cotisation datée du 29 décembre 1992 (« première nouvelle cotisation ») et la nouvelle cotisation datée du 29 décembre 1993 (« deuxième nouvelle cotisation »). Le dépôt d'un appel auprès de la CCI constitue une reconnaissance de la dette, ce qui a pour effet de faire recommencer le DPR au jour un. Le DPR a été prolongé simultanément lorsque l'appel devant la CCI a été déposé, ce qui signifie que le DPR ne court pas pendant la période où l'appel est devant la CCI.

On December 19, 2014, the 1988 taxation year was reassessed, and the CLP restarted again 90 days after that date. The CLP started again at day one, on March 20, 2015, and the CLP would expire 10 years from this date on March 20, 2025, unless it is restarted or extended further.

The CLP for the 1988 taxation year had not expired on March 4, 2014, and the liability was not statute barred when the refund in the amount of \$91,080.10 was applied to the 1998 tax liability. As a result, the requested refund will not be forthcoming.

Overview of the Applicant's position

[24] It is perhaps helpful, before proceeding further, to provide an overview of the applicant's position as this provides context for the discussions that follow.

[25] The applicant in her written submissions addresses the ITA provisions which pertain to the 10-year collection limitation period and the circumstances in which it can be extended or restarted.

[26] Specifically, that pursuant to subparagraph 222(4)(a)(ii) and paragraph 222(4)(b) of the ITA, the limitation period for the collection of a tax debt that was payable on March 4, 2004, begins on March 4, 2004, and ends on the day that is 10 years after the day on which it began.

[27] Pursuant to subsection 222(8), the limitation period is *extended* in certain circumstances, specifically those set out in paragraphs 222(8)(a) to (d). Relevant to this matter is paragraph 222(8)(a), which states that in computing the day on which a limitation period ends there shall be added the number of days that the Minister may not, because of subsections 225.1(2) to (5), take any of the actions described in subsection 225.1(1) in respect of the tax debt. Subsection 225.1(3) stipulates that where a taxpayer has appealed to the Tax Court from an assessment of an amount payable under the ITA, the Minister shall not, for the purpose of collecting the amount in controversy, take any of the collection actions described in paragraphs 225.1(1)(a) to (g). Thus, the effect of filing an appeal in the Tax Court is that the Minister is precluded from collecting the tax debt while the appeal is

Le 19 décembre 2014, l'année d'imposition 1988 a fait l'objet d'une nouvelle cotisation, et le DPR a recommencé à courir 90 jours après cette date. Le DPR a recommencé à courir de nouveau au jour un le 20 mars 2015, et il prendrait fin 10 ans après cette date, soit le 20 mars 2025, à moins qu'il recommence ou soit prolongé de nouveau.

Le DPR pour l'année d'imposition 1988 n'avait pas pris fin le 4 mars 2014, et l'obligation n'était pas frappée de prescription lorsque le remboursement de 91 080,10 \$ a été appliqué à l'obligation fiscale de 1998. Par conséquent, le remboursement demandé ne sera pas accordé.

Aperçu de la thèse de la demanderesse

[24] Il est peut-être utile, avant d'aller plus loin, de donner un aperçu de la thèse de la demanderesse, car elle permet d'inscrire en contexte les discussions qui suivent.

[25] Dans ses observations écrites, la demanderesse traite des dispositions de la LIR qui portent sur le délai de prescription de 10 ans applicable au recouvrement et sur les circonstances dans lesquelles il peut être prolongé ou remis à zéro.

[26] Plus précisément, elle affirme que, aux termes du sous-alinéa 222(4)a)(ii) et de l'alinéa 222(4)b) de la LIR, le délai de prescription pour le recouvrement d'une dette fiscale qui était exigible le 4 mars 2004 commence à courir le 4 mars 2004 et prend fin 10 ans après le jour où il a commencé à courir.

[27] Aux termes du paragraphe 222(8), le délai de prescription est *prolongé* dans certaines circonstances, particulièrement celles énoncées aux alinéas 222(8)a) à d). L'alinéa 222(8)a) est pertinent en l'espèce; il prévoit que le nombre de jours où, en raison de l'un des paragraphes 225.1(2) à (5), le ministre n'est pas en mesure d'exercer les actions visées au paragraphe 225.1(1) relativement à la dette fiscale prolonge d'autant la durée du délai de prescription. Aux termes du paragraphe 225.1(3), dans le cas où un contribuable en appelle auprès de la Cour canadienne de l'impôt d'une cotisation pour un montant payable en vertu de la LIR, le ministre, pour recouvrer la somme en litige, ne peut prendre aucune des mesures visées aux alinéas 225.1(1)a) à g). Par conséquent, le dépôt d'un appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt a pour effet

ongoing and the limitation period is extended by that same period.

[28] Pursuant to subsection 222(5), the 10-year limitation period for the collection of a tax debt can be *restarted*, then ending on the day 10 years after the day on which it restarted, in the three circumstances set out in paragraphs 222(5)(a), (b) and (c):

222 (1) ...

Limitation period restarted

(5) ...

- (a)** the taxpayer acknowledges the tax debt in accordance with subsection (6);
- (b)** the Minister commences an action to collect the tax debt; or
- (c)** the Minister, under subsection 159(3) or 160(2) or paragraph 227(10)(a), assesses any person in respect of the tax debt.

[29] With respect to an acknowledgment of a debt, subsection 222(6) states:

222 (1) ...

Acknowledgement of tax debts

(6) A taxpayer acknowledges a tax debt if the taxpayer

- (a)** promises, in writing, to pay the tax debt;
- (b)** makes a written acknowledgement of the tax debt, whether or not a promise to pay can be inferred from the acknowledgement and whether or not it contains a refusal to pay; or
- (c)** makes a payment, including a purported payment by way of a negotiable instrument that is dishonoured, on account of the tax debt.

[30] The applicant's overarching position in this case is that, pursuant to subparagraph 222(4)(a)(ii) the limitation period for debt owed by Trinity Denton for the 1988 taxation year (1988 Debt) began on March 4, 2004,

d'empêcher le ministre de recouvrer la dette fiscale pendant la période où l'appel est en cours, et la durée du délai de prescription est prolongée de cette période.

[28] Aux termes du paragraphe 222(5), le délai de prescription de 10 ans pour le recouvrement d'une dette fiscale peut *recommencer à courir*, puis prendre fin 10 ans plus tard, dans les trois circonstances énoncées aux alinéas 222(5)a, b) et c) :

222 (1) [...]

Reprise du délai de prescription

(5) [...]

- a)** le contribuable reconnaît la dette conformément au paragraphe (6);
- b)** le ministre entreprend une action en recouvrement de la dette;
- c)** le ministre établit, en vertu des paragraphes 159(3) ou 160(2) ou de l'alinéa 227(10)a), une cotisation à l'égard d'une personne concernant la dette.

[29] Pour ce qui est de la reconnaissance d'une dette, le paragraphe 222(6) énonce ce qui suit :

222 (1) [...]

Reconnaissance de dette fiscale

(6) Se reconnaît débiteur d'une dette fiscale le contribuable qui, selon le cas :

- a)** promet, par écrit, de régler la dette;
- b)** reconnaît la dette par écrit, que cette reconnaissance soit ou non rédigée en des termes qui permettent de déduire une promesse de règlement et renferme ou non un refus de payer;
- c)** fait un paiement au titre de la dette, y compris un prétendu paiement fait au moyen d'un titre négociable qui fait l'objet d'un refus de paiement.

[30] Selon la thèse générale de la demanderesse en l'espèce, aux termes du sous-alinéa 222(4)a)(ii), le délai de prescription pour la dette due par Trinity Denton pour l'année d'imposition 1988 (la dette de 1988) a

and, pursuant to paragraph 222(4)(b), ended on March 4, 2014. She submits that during that timeframe that the Minister took no steps to collect the 1988 Debt. Nor do the circumstances of this case support that the limitation period was extended or was restarted. Accordingly, pursuant to subsection 222(3), the Minister was precluded from commencing an action to collect the 1998 Debt after the end of the limitation period. An “action” is defined in subsection 222(1) and means an action to collect a debt of a taxpayer and includes anything done by the Minister under subsection 164(2):

164 (1) ...

Application to other debts

(2) Instead of making a refund or repayment that might otherwise be made under this section, the Minister may, where the taxpayer is, or is about to become, liable to make any payment to Her Majesty in right of Canada or in right of a province, apply the amount of the refund or repayment to that other liability and notify the taxpayer of that action.

[31] On December 19, 2014, and despite the expiry of the limitation period, the Minister took collection action by applying a credit otherwise refundable to the applicant against the 1988 Debt. The applicant submits that the grounds relied upon by the Minister in the Decision refusing her request for a refund are incorrect in law.

Relevant provisions of the ITA

[32] The full text of the relevant provisions of the ITA are reproduced in Annex “A” of these reasons.

Issues

[33] The applicant submits that the sole issue is whether the Minister made a substantive error of law by concluding that the limitation period under subsection 222(4) of the ITA, in respect of the 1988 Debt, had not expired prior to December 19, 2014.

commencé à courir le 4 mars 2004 et, aux termes de l’alinéa 222(4)b), il a pris fin le 4 mars 2014. La demanderesse soutient que, pendant cette période, le ministre n’a pris aucune mesure pour recouvrer la dette de 1988. Elle soutient également que les circonstances de l’espèce ne permettent pas non plus de conclure que le délai de prescription a été prorogé ou a recommencé à courir. Aux termes du paragraphe 222(3), le ministre ne pouvait donc pas entreprendre une action en recouvrement de la dette de 1988 après l’expiration du délai de prescription. Une « action » est définie au paragraphe 222(1) et s’entend d’une action en recouvrement d’une dette d’un contribuable, y compris toute mesure prise par le ministre en vertu du paragraphe 164(2) :

164 (1) [...]

Imputation du remboursement

(2) Lorsque le contribuable est redevable d’un montant à Sa Majesté du chef du Canada ou du chef d’une province ou est sur le point de l’être, le ministre peut, au lieu de rembourser un paiement en trop ou une somme en litige, qui pourrait par ailleurs être remboursé en vertu du présent article, imputer la somme à rembourser sur ce dont le contribuable est ainsi redevable et en aviser celui-ci.

[31] Le 19 décembre 2014, et malgré l’expiration du délai de prescription, le ministre a pris des mesures de recouvrement en appliquant à la dette de 1988 un crédit par ailleurs remboursable à la demanderesse. La demanderesse soutient que les motifs invoqués par le ministre dans sa décision de refuser sa demande de remboursement sont erronés en droit.

Dispositions applicables de la LIR

[32] Le texte intégral des dispositions applicables de la LIR est reproduit à l’annexe « A » des présents motifs.

Questions en litige

[33] La demanderesse soutient que la seule question en litige consiste à savoir si le ministre a commis une erreur de droit fondamentale en concluant que le délai de prescription visé au paragraphe 222(4) de la LIR, en ce qui a trait à la dette de 1988, n’avait pas expiré avant le 19 décembre 2014.

[34] The Minister submits that there are three issues arising and that if the answer to any one of them is affirmative, then the application for judicial review must be dismissed. Specifically:

- i. Did the issuance of the Third Reassessment on December 19, 2014, operate as a wholly new reassessment with an entirely new CLP in respect to the applicant's 1988 tax liability?
- ii. Did the applicant's filing of the appeal on January 4, 2011, suspend the CLP in existence at that time for the duration of the appeal?
- iii. Did the applicant "acknowledge" her 1988 tax liability by filing the appeal (to the Tax Court), thereby restarting the CLP in existence at that time?

[35] In my view, and given my conclusion on the applicable standard of review as set out below, the overarching question is whether the Minister reasonably concluded that the CLP, as prescribed by subsection 222(4) of the ITA, had not expired as of December 19, 2014. This question requires the determination of three issues:

Issue 1: Did the applicant "acknowledge" her 1988 tax liability by filing her appeal to the Tax Court, thereby restarting the CLP?

Issue 2: Did the applicant's filing of her appeal to the Tax Court, on January 4, 2011, extend the existing CLP?

Issue 3: Did the issuance of the Third Reassessment on December 19, 2014, operate as a new reassessment, initiating a new CLP, in respect of the applicant's 1988 tax liability?

[34] Le ministre soutient que trois questions se posent et que, si la réponse à l'une d'elles est affirmative, la demande de contrôle judiciaire doit alors être rejetée. Plus particulièrement :

- i. La troisième nouvelle cotisation établie le 19 décembre 2014 représentait-elle une autre cotisation entièrement nouvelle assortie d'un tout nouveau DPR relativement à l'obligation fiscale de la demanderesse pour 1988?
- ii. Le dépôt de l'appel par la demanderesse le 4 janvier 2011 a-t-il eu pour effet de suspendre pendant la durée de l'appel le DPR qui courait à ce moment?
- iii. La demanderesse a-t-elle « reconnu » son obligation fiscale pour l'année 1988 en interjetant appel (auprès de la Cour canadienne de l'impôt), faisant ainsi recommencer à zéro le DPR alors en vigueur?

[35] À mon avis, et compte tenu de ma conclusion sur la norme de contrôle applicable énoncée ci-après, la question fondamentale est celle de savoir s'il était raisonnable pour le ministre de conclure que le DPR, tel qu'établi au paragraphe 222(4) de la LIR, n'avait pas expiré le 19 décembre 2014. Pour répondre à cette question, il faut d'abord trancher trois questions :

Première question 1 : La demanderesse a-t-elle « reconnu » son obligation fiscale pour l'année 1988 en interjetant appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt, faisant ainsi recommencer à zéro le DPR?

Deuxième question 2 : Le dépôt de l'appel par la demanderesse auprès de la Cour canadienne de l'impôt, le 4 janvier 2011, a-t-il eu pour effet de proroger le DPR en vigueur?

Troisième question : La troisième nouvelle cotisation établie le 19 décembre 2014 représentait-elle une autre nouvelle cotisation, créant ainsi un nouveau DPR à l'égard de l'obligation fiscale de la demanderesse pour l'année 1988?

Standard of Review*Parties' positions*

[36] In her written submissions the applicant asserted that correctness is the applicable standard of review, relying on *Connolly v. Canada (National Revenue)*, 2019 FCA 161, [2019] 4 F.C.R. 256 (*Connolly*), [at paragraph 54]:

I agree with Mr. Connolly that the first aspect of the delegate's consideration of the subsection 204.1(4) analysis, involving delineation of the applicable test enshrined in the subsection, raises a question of law and that, to date, this Court has reviewed legal interpretations made by the Minister or a ministerial delegate of provisions in the ITA for correctness, even though under the *Dunsmuir v. New Brunswick*, 2008 SCC 9, [2008] 1 S.C.R. 190, framework such questions normally subject to review on a reasonableness standard: see, e.g., *Redeemer Foundation*, at paragraph 24; *Bozzer*, at paragraph 3; *Sheldon Inwentash and Lynn Factor Charitable Foundation v. Canada*, 2012 FCA 136, 432 N.R. 338, at paragraphs 19–23; *Prescient Foundation v. Canada (National Revenue)*, 2013 FCA 120, 358 D.L.R. (4th) 541, at paragraphs 12–13; *Opportunities for the Disabled Foundation v. Canada (National Revenue)*, 2016 FCA 94, 482 N.R. 297, at paragraph 16.

[37] The respondent submitted in its written submissions that an administrative decision maker's interpretation of their home statute is subject to deference on judicial review. Here the ITA is the Minister's home statute and the applicant is challenging the Minister's interpretation and application of the ITA. The respondent submitted that the reasonableness standard presumptively applies (*Canada (Human Rights Commission) v. Canada (Attorney General)*, 2018 SCC 31, [2018] 2 S.C.R. 230, at paragraphs 27 and 28) and that none of the exceptions to this presumption have application in this matter (*McLean v. British Columbia (Securities Commission)*, 2013 SCC 67, [2013] 3 S.C.R. 895 (*McLean*), at paragraphs 25–33).

[38] Subsequent to the parties filing their written submissions, the Supreme Court of Canada issued its decision in *Canada (Minister of Citizenship and Immigration) v. Vavilov*, 2019 SCC 65, 441 D.L.R. (4th)

Norme de contrôle applicable*Thèse des parties*

[36] Dans ses observations écrites, la demanderesse a affirmé que la norme de contrôle applicable est celle de la décision correcte, s'appuyant sur l'arrêt *Connolly c. Canada (Revenu national)*, 2019 CAF 161, [2019] 4 R.C.F. 256 (*Connolly*) [au paragraphe 54] :

Je conviens avec M. Connolly que le premier volet de l'analyse que la fonctionnaire déléguée a faite du paragraphe 204.1(4), concernant le critère applicable qui y est prévu, soulève une question de droit et que, jusqu'à maintenant, notre Cour a examiné la manière dont le ministre ou son fonctionnaire délégué interprétait les dispositions de la LIR en regard de la norme de la décision correcte, même si, depuis l'arrêt *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190, ces questions doivent normalement être examinées en regard de la norme de la décision raisonnable : voir, par exemple, l'arrêt *Fondation Redeemer*, au paragraphe 24; l'arrêt *Bozzer*, au paragraphe 3; *Sheldon Inwentash and Lynn Factor Charitable Foundation c. Canada*, 2012 CAF 136, aux paragraphes 19 à 23; *Prescient Foundation c. Canada (Revenu national)*, 2013 CAF 120, aux paragraphes 12 et 13; *Opportunities for the Disabled Foundation c. Canada (Revenu national)*, 2016 CAF 94, au paragraphe 16.

[37] Le défendeur a soutenu dans ses observations écrites que l'interprétation par un décideur administratif de sa loi constitutive commande la déférence en contrôle judiciaire. En l'espèce, la LIR est la loi constitutive du ministre, et la demanderesse conteste l'interprétation et l'application de la LIR par ce dernier. Le défendeur a soutenu qu'il existe une présomption selon laquelle la norme de la décision raisonnable s'applique (*Canada (Commission canadienne des droits de la personne) c. Canada (Procureur général)*, 2018 CSC 31, [2018] 2 R.C.S. 230, aux paragraphes 27 et 28) et qu'aucune des exceptions à cette présomption ne s'applique en l'espèce (*McLean c. Colombie-Britannique (Securities Commission)*, 2013 CSC 67, [2013] 3 R.C.S. 895 (*McLean*), aux paragraphes 25–33).

[38] Après le dépôt des observations écrites par les parties, la Cour suprême du Canada a rendu l'arrêt *Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration) c. Vavilov*, 2019 CSC 65 (*Vavilov*). Les parties ont été

1 (*Vavilov*). The parties were permitted to file further written submissions to address the impact of *Vavilov* on their positions.

[39] In those further submissions, the parties agreed that post-*Vavilov*, the presumptive standard of review is reasonableness.

[40] However, the applicant contends that this presumption is rebutted in the circumstances of this matter and, therefore, the applicable standard of review continues to be correctness. Specifically, she submits that the interpretation of statutory limitation periods is a pure question of law and is of central importance to the functioning of the legal system in Canada (*Markevich v. Canada*, 2003 SCC 9, [2003] 1 S.C.R. 94 (*Markevich*), at paragraph 17; *McLean*, at paragraph 28). The applicant submits that to allow the Minister's delegate to interpret subsection 222(4) of the ITA "under the guise of 'reasonableness' review would be inconsistent with the rule of law and would introduce an unacceptable degree of uncertainty into the interpretation of the legal question". Further, that the CRA, acting on behalf of the Minister, has no particular expertise in interpreting legal issues involving limitation periods and the ITA does not suggest that the Minister is to be afforded deference. In the alternative, if the Court determines that the reasonableness standard does apply, then when assessing the Decision the Court must apply that standard in the manner set out in *Vavilov*. This should include recognizing that the CRA is not an independent tribunal and has an interest in the outcome, the continued withholding of the refund. The CRA cannot be permitted to reverse engineer its statutory interpretation to achieve its desired outcome (*Vavilov*, at paragraph 121).

[41] The respondent submits that *Vavilov* contemplates two situations where the presumption is rebutted: (1) where legislation speaks directly to standard or review or does so implicitly by providing for direct appeal a decision maker to a court, and (2) where required by the rule of law. However, neither of these exceptions have

autorisées à déposer d'autres observations écrites compte tenu de l'incidence de l'arrêt *Vavilov* sur leurs points de vue.

[39] Dans ces observations supplémentaires, les parties ont convenu qu'après l'arrêt *Vavilov*, la norme de contrôle qui est présumée s'appliquer est celle de la décision raisonnable.

[40] La demanderesse soutient toutefois que cette présomption est réfutée compte tenu des circonstances de l'espèce et que, par conséquent, la norme de contrôle applicable demeure celle de la décision correcte. Plus précisément, elle soutient que l'interprétation des délais de prescription prévus par la loi est purement une question de droit et qu'elle est d'une importance capitale pour le fonctionnement du système juridique au Canada (*Markevich c. Canada*, 2003 CSC 9, [2003] 1 R.C.S. 94 (*Markevich*), au paragraphe 17; *McLean*, au paragraphe 28). Selon la demanderesse, permettre au délégué du ministre d'interpréter le paragraphe 222(4) de la LIR [TRADUCTION] « sous le couvert d'un contrôle selon la norme de la "décision raisonnable" serait contraire à la primauté du droit et introduirait un degré inacceptable d'incertitude dans l'interprétation de la question juridique ». Elle ajoute que l'ARC, agissant au nom du ministre, n'a aucune expertise en particulier dans l'interprétation des questions juridiques concernant les délais de prescription et que la LIR ne donne pas à penser qu'il faut faire preuve de déférence à l'égard du ministre. À titre subsidiaire, si la Cour conclut que la norme de la décision raisonnable s'applique, elle doit l'appliquer de la manière énoncée dans l'arrêt *Vavilov*. Il faudrait pour cela reconnaître que l'ARC n'est pas un tribunal indépendant et qu'elle a un intérêt dans le résultat, soit de continuer à retenir le remboursement. L'ARC ne peut être autorisée à échafauder sa propre interprétation de la loi en fonction du résultat qu'elle souhaite atteindre (*Vavilov*, au paragraphe 121).

[41] Le défendeur soutient que l'arrêt *Vavilov* prévoit deux situations où la présomption est réfutée : 1) lorsque la loi traite directement de la norme de contrôle ou le fait implicitement en prévoyant un appel direct d'une décision auprès d'un tribunal, et 2) lorsque la primauté du droit l'exige. Toutefois, aucune de ces exceptions ne

application in this matter. The rule of law only requires courts to have the final word with regard to general questions of law that are of central importance to the legal system as a whole (*Vavilov*, at paragraphs 58–59, 61). The Decision does not raise a general or abstract question relating to limitation periods generally. Rather, it raises questions of mixed fact and law that are specific to the administration of the ITA.

Analysis

[42] As to the applicant’s reliance on *Connolly*, it is significant to note that following paragraph 54, relied upon by the applicant and quoted above, the Court went on to say:

That said, given significant developments in the common law of judicial review in recent years, it may well be that this approach is no longer correct as my colleague, Woods J.A., recently noted in *Bonnybrook Park Industrial Development Co. Ltd. v. Canada (National Revenue)*, 2018 FCA 136, 425 D.L.R. (4th) 746, at paragraphs 22–24 and *Ark Angel Foundation v. Canada (National Revenue)*, 2019 FCA 21, [2019] 4 C.T.C. 71, at paragraphs 30–31. However, for the reasons set out below, it is in my view unnecessary to decide this issue in the present case.

[43] Subsequent to *Connolly*, the Supreme Court of Canada in *Vavilov* held that the standard of reasonableness presumptively applies whenever a court reviews an administrative decision (*Vavilov*, at paragraphs 16, 23, 25). That presumption may be rebutted in two circumstances. The first is where the legislature has prescribed the standard of review or has provided a statutory appeal mechanism thereby signalling the legislature’s intent that appellate standards should apply (*Vavilov*, at paragraphs 17, 33). The second circumstance is where the rule of law requires the application of the correctness standard. This will be the case for certain categories of questions, namely, constitutional questions, general questions of law of central importance to the legal system as a whole and questions related to the jurisdictional boundaries between two or more administrative bodies (*Vavilov*, at paragraphs 17, 53).

s’applique en l’espèce. La primauté du droit exige seulement que les cours de justice tranchent de manière définitive les questions de droit générales qui sont d’importance capitale pour le système juridique dans son ensemble (*Vavilov*, aux paragraphes 58–59, 61). La décision ne soulève pas de question générale ou abstraite concernant les délais de prescription en général. Elle soulève plutôt des questions mixtes de fait et de droit qui sont propres à l’application de la LIR.

Analyse

[42] Comme la demanderesse s’appuie sur l’arrêt *Connolly*, il est important de noter que, après le paragraphe 54, invoqué par la demanderesse et précité, la Cour d’appel [fédérale] a ajouté ce qui suit :

Cela dit, étant donné les développements importants observés au cours des dernières années dans le domaine de la common law en matière de contrôle judiciaire, il se pourrait bien que cette approche ne soit plus la bonne, comme l’a récemment fait remarquer ma collègue la juge Woods, dans les arrêts *Bonnybrook Park Industrial Development Co. Ltd. c. Canada (Revenu national)*, 2018 CAF 136, aux paragraphes 22 à 24, et *Ark Angel Foundation c. Canada (Revenu national)*, 2019 CAF 21, aux paragraphes 30 et 31. Cependant, pour les motifs énoncés ci-après, je suis d’avis qu’il n’est pas nécessaire de statuer sur cette question en l’espèce.

[43] À la suite de l’arrêt *Connolly*, dans l’arrêt *Vavilov*, la Cour suprême du Canada a conclu que la norme de la décision raisonnable est présumée s’appliquer chaque fois qu’une cour contrôle une décision administrative (*Vavilov*, aux paragraphes 16, 23, 25). Cette présomption peut être réfutée dans deux types de circonstances. La première est celle où le législateur a prescrit la norme de contrôle ou a prévu un mécanisme d’appel, indiquant ainsi son intention que les normes applicables en appel devraient s’appliquer (*Vavilov*, aux paragraphes 17, 33). La deuxième est celle où la primauté du droit commande l’application de la norme de la décision correcte. Ce sera le cas pour certaines catégories de questions, soit les questions constitutionnelles, les questions de droit générales d’importance capitale pour le système juridique dans son ensemble et les questions liées aux délimitations des compétences respectives d’organismes administratifs (*Vavilov*, aux paragraphes 17, 53).

[44] The applicant does not suggest that the first circumstance has any application in this matter. She takes the position that the Minister's Decision falls into the category of a general question of law of central importance to the legal system as a whole and, as such, rebuts the presumption that the reasonableness standard applies.

[45] In my view, this position is not supported by *Vavilov* or the factual circumstances of this matter. In *Vavilov*, the Supreme Court stated that the presumptive standard of reasonableness applies to the administrative decision maker's interpretation of its enabling statute, as well as applying more broadly to other aspects of its decision (paragraph 25). And, as to general questions of law of central importance to the legal system as a whole, the Supreme Court referenced its decision in *Dunsmuir* [v. *New Brunswick*], 2008 SCC 9, [2008] 1 S.C.R. 190 [*Dunsmuir*], at paragraph 60, which held that general questions of law which are "both of central importance to the legal system as a whole and outside the adjudicator's specialized area of expertise". However, while the Court remained of the view that the rule of law requires courts to have the final word with regard to general questions of law that are "of central importance to the legal system as a whole", it found that it is no longer necessary to evaluate the decision maker's specialized expertise in order to determine whether the correctness standard must be applied in cases involving such questions (*Vavilov*, at paragraph 58). That is, expertise is no longer relevant to the determination of the standard of review as it was in the previously required contextual analysis. The role of expertise in decision-making is now a consideration in conducting the presumptive reasonableness review (*Vavilov*, at paragraph 31).

[46] The Supreme Court then noted that the key underlying rationale for this category of question is the reality that certain general questions of law "require uniform and consistent answers" as a result of "their impact on the administration of justice as a whole" (*Dunsmuir*, paragraph 60). In these cases, correctness review is

[44] La demanderesse ne dit pas que la première circonstance s'applique en l'espèce. Elle est d'avis que la décision du ministre entre dans la catégorie des questions de droit générales d'importance capitale pour le système juridique dans son ensemble et que, à ce titre, elle réfute la présomption selon laquelle la norme de la décision raisonnable s'applique.

[45] À mon sens, cette thèse n'est pas étayée par l'arrêt *Vavilov* ni par les circonstances factuelles de l'espèce. Dans l'arrêt *Vavilov*, la Cour suprême a déclaré que la norme de la décision raisonnable est présumée s'appliquer à l'interprétation par le décideur administratif de sa loi habilitante, et aussi de façon plus générale aux autres aspects de sa décision (au paragraphe 25). De plus, en ce qui concerne les questions de droit générales d'importance capitale pour le système juridique dans son ensemble, la Cour suprême a fait référence à l'arrêt *Dunsmuir* [c. *Nouveau-Brunswick*], 2008 CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190 [*Dunsmuir*], au paragraphe 60, qui précise qu'elles sont, « "à la fois, d'une importance capitale pour le système juridique dans son ensemble et étrangère[s] au domaine d'expertise de l'arbitre" ». Toutefois, bien que la Cour suprême soit demeurée d'avis que la primauté du droit exige que les cours de justice tranchent de manière définitive les questions de droit générales qui sont d'« importance capitale pour le système juridique dans son ensemble », elle a conclu qu'il n'est plus nécessaire d'examiner l'expertise spécialisée du décideur pour déterminer s'il faut appliquer la norme de la décision correcte en pareil cas (*Vavilov*, au paragraphe 58). Autrement dit, pour déterminer la norme de contrôle applicable, la question de l'expertise n'est plus aussi pertinente qu'elle l'était dans l'analyse contextuelle précédemment requise. Désormais, la place que l'expertise occupe dans le processus décisionnel est un facteur dont il faut tenir compte lors du contrôle selon la norme présumée s'appliquer de la décision raisonnable (*Vavilov*, au paragraphe 31).

[46] La Cour suprême a ensuite souligné que la principale raison d'être de cette catégorie de questions est la nécessité de trancher certaines questions de droit générales « de manière uniforme et cohérente » étant donné leurs « répercussions sur l'administration de la justice dans son ensemble » (*Dunsmuir*, au paragraphe 60).

necessary to resolve general questions of law that are of “fundamental importance and broad applicability”, with significant legal consequences for the justice system as a whole or for other institutions of government (*Vavilov*, at paragraph 59). The Court cited its prior decisions in this regard and then stated:

.... For example, the question in *University of Calgary* could not be resolved by applying the reasonableness standard, because the decision would have had legal implications for a wide variety of other statutes and because the uniform protection of solicitor-client privilege — at issue in that case — is necessary for the proper functioning of the justice system: *University of Calgary*, at paras. 19-26. As this shows, the resolution of general questions of law “of central importance to the legal system as a whole” has implications beyond the decision at hand, hence the need for “uniform and consistent answers”.

[47] Further [at paragraphs 61–62]:

We would stress that the mere fact that a dispute is “of wider public concern” is not sufficient for a question to fall into this category — nor is the fact that the question, when framed in a general or abstract sense, touches on an important issue: see, e.g., *Communications, Energy and Paperworkers Union of Canada, Local 30 v. Irving Pulp & Paper, Ltd.*, 2013 SCC 34, [2013] 2 S.C.R. 458, at para. 66; *McLean*, at para. 28; *Barreau du Québec v. Québec (Attorney General)*, 2017 SCC 56, [2017] 2 S.C.R. 488, at para. 18. The case law reveals many examples of questions this Court has concluded are *not* general questions of law of central importance to the legal system as a whole. These include whether a certain tribunal can grant a particular type of compensation (*Mowat*, at para. 25); when estoppel may be applied as an arbitral remedy (*Nor-Man Regional Health Authority Inc. v. Manitoba Association of Health Care Professionals*, 2011 SCC 59, [2011] 3 S.C.R. 616, at paras. 37-38); the interpretation of a statutory provision prescribing timelines for an investigation (*Alberta Teachers*, at para. 32); the scope of a management rights clause in a collective agreement (*Irving Pulp & Paper*, at paras. 7, 15-16 and 66, per Rothstein and Moldaver JJ., dissenting but not on this point); whether a limitation period had been triggered under securities legislation (*McLean*, at paras. 28-31);

Dans ces cas, la norme de contrôle de la décision correcte s'impose à l'égard des questions de droit générales qui sont « d'une importance fondamentale, de grande portée » et susceptibles d'avoir des répercussions juridiques significatives sur le système de justice dans son ensemble ou sur d'autres institutions gouvernementales (*Vavilov*, au paragraphe 59). La Cour suprême a mentionné ses arrêts antérieurs à cet égard, puis elle a déclaré ce qui suit :

[...] Par exemple, la question soulevée dans *University of Calgary* ne pouvait pas être tranchée par application de la norme de la décision raisonnable en raison des conséquences juridiques de la décision sur une vaste gamme d'autres régimes législatifs et en raison de la nécessité d'une protection uniforme du secret professionnel de l'avocat — en cause dans cette affaire — pour le bon fonctionnement du système de justice : *University of Calgary*, par. 19-26. Ainsi que le montre cette jurisprudence, résoudre des questions de droit générales « d'importance capitale pour le système juridique dans son ensemble » a des répercussions qui transcendent la décision en cause, d'où le besoin de « réponses uniformes et cohérentes ».

[47] En outre [aux paragraphes 61–62] :

Nous tenons à préciser que le simple fait qu'un conflit puisse être « d'intérêt public général » ne suffit pas pour qu'une question entre dans cette catégorie — pas plus que ne l'est le fait qu'une question formulée dans un sens général ou abstrait porte sur un enjeu important : voir, p. ex., *Syndicat canadien des communications, de l'énergie et du papier, section locale 30 c. Pâtes & Papier Irving, Ltée*, 2013 CSC 34, [2013] 2 R.C.S. 458, par. 66; *McLean*, par. 28; *Barreau du Québec c. Québec (Procureur général)*, 2017 CSC 56, [2017] 2 R.C.S. 488, par. 18. La jurisprudence renferme de nombreux exemples de questions que notre Cour *n'a pas* considérées comme étant des questions de droit générales d'importance capitale pour le système juridique dans son ensemble. Mentionnons, entre autres, la question de savoir si un certain tribunal administratif peut accorder ou non un type particulier d'indemnité (*Mowat*, par. 25); les cas dans lesquels un arbitre peut appliquer une préclusion à titre de réparation (*Nor-Man Regional Health Authority Inc. c. Manitoba Association of Health Care Professionals*, 2011 CSC 59, [2011] 3 R.C.S. 616, par. 37-38); l'interprétation d'une disposition législative prescrivant le délai pour mener à terme une enquête (*Alberta Teachers*, par. 32); la portée des droits de la direction prévus dans une convention collective (*Pâtes & Papier Irving*, par. 7, 15-16 et 66, les juges Rothstein et

whether a party to a confidential contract could bring a complaint under a particular regulatory regime (*Canadian National Railway*, at para. 60); and the scope of an exception allowing non-advocates to represent a minister in certain proceedings (*Barreau du Québec*, at paras. 17-18). As these comments and examples indicate, this does not mean that simply because expertise no longer plays a role in the selection of the standard of review, questions of central importance are now transformed into a broad catch-all category for correctness review.

In short, general questions of law of central importance to the legal system as a whole require a single determinate answer. In cases involving such questions, the rule of law requires courts to provide a greater degree of legal certainty than reasonableness review allows. [Emphasis in original.]

[48] I note that in *McLean*, referenced above in paragraph 61 of *Vavilov* by the Supreme Court as an example of questions that are not general questions of law central to the importance to the legal system as a whole, the Supreme Court considered whether, for the purposes of paragraph 161(6)(d) of the British Columbia *Securities Act* [R.S.B.C. 1996, c. 418], “the events” that triggered the six-year limitation period found in section 159 were triggered by the underlying conduct that gave rise to a settlement agreement or by the settlement agreement itself. The majority found that although limitation periods, conceptually, are “*generally* of central importance to fair administration of justice” [emphasis in original], it did not follow that the Security Commissioner’s interpretation of the limitation period must be reviewed for its correctness. Rather, that the meaning of “the events” in section 159 was “a nuts-and-bolts question of statutory interpretation confined to a particular context” (*McLean*, at paragraph 28).

Moldaver, dissidents mais non sur ce point); l’application d’un délai de prescription en vertu d’une loi portant sur les valeurs mobilières (*McLean*, par. 28-31); la possibilité pour une partie à un contrat confidentiel de porter plainte sous un régime particulier de réglementation (*Compagnie des chemins de fer nationaux du Canada*, par. 60); et la portée d’une exception permettant aux non-avocats de représenter un ministre dans certaines instances (*Barreau du Québec*, par. 17-18). Comme ces commentaires l’indiquent et ces exemples le montrent, le simple fait que l’expertise n’occupe plus de place dans la sélection de la norme de contrôle ne veut pas dire que les questions d’importance capitale forment désormais une vaste catégorie fourre-tout à laquelle s’applique la norme de la décision correcte.

En somme, les questions de droit générales d’importance capitale pour le système juridique dans son ensemble exigent une réponse unique et définitive. Lorsque ces questions se posent, la primauté du droit requiert que les cours de justice apportent un niveau de certitude juridique qui soit supérieur à celui que permet le contrôle en fonction de la norme de la décision raisonnable. [Italiques dans l’original.]

[48] Je remarque que, dans l’arrêt *McLean*, qui a été cité par la Cour suprême au paragraphe 61 de l’arrêt *Vavilov* comme exemple de questions qui ne sont pas des questions de droit générales d’importance capitale pour le système juridique dans son ensemble, la Cour suprême s’est demandé si, pour l’application l’alinéa 161(6)d de la loi britannico-colombienne intitulée *Securities Act* [R.S.B.C. 1996, ch. 418] (Loi sur les valeurs mobilières), « l’événement » à partir duquel commence à courir le délai de prescription de six ans prévu à l’article 159 était la conduite qui a donné lieu à la convention de règlement ou à la convention de règlement elle-même. Les juges majoritaires ont conclu que, bien que les délais de prescription, sur le plan théorique, revêtent « *généralement* une importance capitale aux fins d’une saine administration de la justice » [italique dans l’original], il ne s’ensuit pas que l’interprétation du délai applicable par le commissaire aux valeurs mobilières doit être contrôlée selon la norme de la décision correcte. Elle a ajouté que le sens du terme « événement » employé à l’article 159 constituait « un point technique d’interprétation législative dans un contexte très précis » (*McLean*, au paragraphe 28).

[49] In my view, this is a similar circumstance. The Decision in this matter does not turn purely on the Minister's interpretation of subsection 222(4) of the ITA, but on the Minister's application of that, and related provisions, to the facts of the applicant's case. That is, it is an issue of mixed fact and law. I am also not persuaded that any interpretation of that provision by the Minister in the Decision gives rise to a general question of law central to the importance to the legal system as a whole. The Minister's interpretation is confined to the applicant's particular circumstances, being whether the Settlement Agreement caused the limitation period to be extended or restarted and, if it did not, whether the limitation period had expired prior to, and could not be revived by, the Third Reassessment. It will primarily have an effect on the specific circumstances of the applicant and it does not amount to a general question of law of central importance to the legal system as a whole which requires a single determinate answer. Accordingly, the presumption of reasonableness as the applicable standard of review of the Decision has not been rebutted.

[50] Finally, I note that the Supreme Court in *Vavilov* also addressed how a reasonableness review is to be conducted by a reviewing court (at paragraphs 73–145).

[51] Within that discussion, the Supreme Court addressed the principles of statutory interpretation as an element of a reasonableness analysis and held that matters of statutory interpretation are not treated uniquely and, as with other questions of law, may be evaluated on a reasonableness standard (paragraph 115).

[52] More generally, it held that a reviewing court must determine whether the decision as a whole is reasonable and, to make that determination, the reviewing court “asks whether the decision bears the hallmarks of reasonableness—justification, transparency and intelligibility—and whether it is justified in relation to the relevant factual and legal constraints that bear on the decision” (*Vavilov*,

[49] À mon avis, cette circonstance est similaire. La décision en l'espèce ne repose pas uniquement sur l'interprétation du paragraphe 222(4) de la LIR par le ministre, mais aussi sur l'application par le ministre de cette disposition, et de dispositions connexes, aux faits de l'espèce. Il s'agit donc d'une question mixte de fait et de droit. Je ne suis pas non plus convaincue que l'interprétation de cette disposition par le ministre dans sa décision donne lieu à une question de droit générale d'importance capitale pour le système juridique dans son ensemble. L'interprétation du ministre se limite à la situation propre à la demanderesse, à savoir si la convention de règlement a entraîné la prorogation ou la reprise du délai de prescription et, dans la négative, si le délai de prescription avait expiré avant la troisième nouvelle cotisation et ne pouvait être réactivé par cette dernière. Cette interprétation aura principalement des répercussions sur la situation propre à la demanderesse, et il ne s'agit pas d'une question de droit générale d'importance capitale pour le système juridique dans son ensemble qui exige une réponse unique et définitive. Par conséquent, la présomption selon laquelle la norme de contrôle applicable est la norme de la décision raisonnable n'a pas été réfutée.

[50] Je constate enfin que, dans l'arrêt *Vavilov*, la Cour suprême s'est également penchée sur la façon dont une cour de révision devrait s'y prendre pour procéder au contrôle selon la norme de la décision raisonnable (aux paragraphes 73–145).

[51] Dans son analyse, la Cour suprême a traité des principes d'interprétation de la loi comme élément d'une analyse selon la norme de la décision raisonnable et a conclu que les questions d'interprétation de la loi ne reçoivent pas un traitement exceptionnel et, comme toute autre question de droit, elles peuvent être évaluées selon la norme de la décision raisonnable (au paragraphe 115).

[52] De façon plus générale, la Cour suprême a conclu que la cour de révision doit déterminer si la décision dans son ensemble est raisonnable et, pour ce faire, elle doit « se demander si la décision possède les caractéristiques d'une décision raisonnable, soit la justification, la transparence et l'intelligibilité, et si la décision est justifiée au regard des contraintes factuelles et juridiques

at paragraphs 15, 99). When a decision is based on an internally coherent and rational chain of analysis and is justified in relation to the facts and the law that constrain the decision maker it is reasonable and is to be afforded deference by a reviewing court (*Vavilov*, at paragraph 85).

Issue 1: Did the applicant “acknowledge” her 1988 tax liability by filing her appeal to the Tax Court, thereby restarting the CLP?

Applicant's position

[53] This first issue concerns whether the applicant made a “written acknowledgment” of the 1988 Debt, as that term is described in paragraph 222(6)(b) of the ITA, by filing her appeal to the Tax Court, thereby restarting the CLP pursuant to paragraph 222(5)(a). The applicant submits that the appeal did not constitute a written acknowledgment of the 1988 Debt by the applicant and therefore it did not restart the limitation period.

[54] She submits that because what constitutes a written acknowledgment is not defined in the ITA, it is therefore properly interpreted by reading the words of the statutory provision “in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament” (*Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, (1998), 36 O.R. (3d) 418 [*Rizzo*], at paragraph 21), including considering the ordinary meaning of those words. Such an interpretation does not support that the appeal is a written acknowledgment of the 1988 Debt.

[55] In that regard, the applicant notes, amongst other points, that paragraph 222(8)(a) provides that the limitation period is extended while an appeal is outstanding. It would be redundant and incoherent to conclude that paragraph 222(5)(a) is also intended to simultaneously restart the limitation period. Had Parliament intended to restart the limitation period on the filing of any notice

pertinentes qui ont une incidence sur celle-ci » (*Vavilov*, aux paragraphes 15, 99). Lorsqu’une décision est fondée sur une analyse intrinsèquement cohérente et rationnelle et est justifiée au regard des contraintes juridiques et factuelles auxquelles le décideur est assujéti, elle est raisonnable et commande la déférence de la part de la cour de révision (*Vavilov*, au paragraphe 85).

Première question : La demanderesse a-t-elle « reconnu » son obligation fiscale pour l’année 1988 en interjetant appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt, faisant ainsi recommencer à zéro le DPR?

Thèse de la demanderesse

[53] La première question consiste à déterminer si la demanderesse a « [reconnu] [...] par écrit » la dette de 1988, telle que cette expression est décrite à l’alinéa 222(6)(b) de la LIR, en interjetant appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt, faisant ainsi recommencer à zéro le DPR aux termes de l’alinéa 222(5)(a). La demanderesse soutient que l’appel ne constituait pas une reconnaissance par écrit de la dette de 1988 et que, par conséquent, le délai de prescription n’a pas recommencé à zéro.

[54] Elle soutient que, comme la LIR ne définit pas en quoi consiste une reconnaissance par écrit, il faut interpréter cette notion en lisant les termes de la disposition législative « dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s’harmonise avec l’esprit de la loi, l’objet de la loi et l’intention du législateur » (*Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27 [*Rizzo*], au paragraphe 21), y compris en tenant compte du sens ordinaire de ces termes. Selon cette interprétation, l’appel ne constitue pas une reconnaissance par écrit de la dette de 1988.

[55] À cet égard, la demanderesse souligne notamment que l’alinéa 222(8)(a) prévoit que le délai de prescription est prorogé pendant qu’un appel est en instance. Il serait redondant et incohérent de conclure que l’alinéa 222(5)(a) vise également la reprise simultanée du délai de prescription. Si le législateur avait voulu que le délai de prescription recommence à zéro dès le

of appeal to the Tax Court, it would have said so. The applicant submits that this interpretation is also consistent with the legislative purpose of section 222 and the policy underlying limitation periods in general (Alberta Law Reform Institute, Report No. 55, *Limitations* (Edmonton: The Institute, 1989), at page 92). That is, where a taxpayer does not admit or verify their liability, they have not renounced their need to be protected by the limitation period and there is no justification for renewing the limitation period. Conversely, based on estoppel, if a debtor has promised to pay a debt, then the creditor should be entitled to rely on this new promise and a limitation period should not be renewed in view of that promise.

[56] Further, by its very nature an appeal is a dispute as to the existence of a tax debt, not a confirmation of its existence. By filing the appeal the applicant merely acknowledged that the First and Second Reassessments had been issued for her 1988 taxation year. She did not acknowledge the existence of the alleged 1988 Debt itself or her liability for that debt. Rather, she expressly denied the existence of any liability for the 1988 taxation year. As the appeal did not “confirm and concede” (*Buik Estate v. Canasia Power Corp.*, 2014 ONSC 2959 (CanLII) (*Buik*), at paragraph 35) the correctness of the First Reassessment or the Second Reassessment or the existence of the 1988 Debt, it was not a written acknowledgment of the tax debt and did not restart the limitation period.

Respondent's position

[57] The respondent submits that the Minister's interpretation of what constitutes a “written acknowledgment” in the context of the ITA was reasonable and is to be afforded deference. While the respondent concedes that language similar to that found in subsection 222(5) of the ITA appears in the *Limitation Act*, R.S.B.C. 1979, c. 236, it asserts that the authorities relied upon by the applicant are nevertheless distinguishable due to the statutory context and purpose of the ITA, its purpose being to raise revenues to operate the public sector.

dépôt d'un avis d'appel à la Cour canadienne de l'impôt, il l'aurait dit. La demanderesse soutient que cette interprétation est également conforme à l'objet législatif de l'article 222 et à la politique qui sous-tend les délais de prescription en général (Alberta Law Reform Institute, Report No. 55, *Limitations* (Edmonton : The Institute, 1989), à la page 92). Autrement dit, lorsqu'un contribuable n'admet pas ou ne vérifie pas son obligation, il n'a pas renoncé à son besoin d'être protégé par le délai de prescription, et rien ne justifie le renouvellement du délai de prescription. À l'inverse, selon le principe de la préclusion, si un débiteur a promis de payer une dette, le créancier devrait alors pouvoir se fier à cette nouvelle promesse, et le délai de prescription ne devrait pas être renouvelé compte tenu de cette promesse.

[56] De plus, de par sa nature même, un appel est un différend quant à l'existence d'une dette fiscale, et non une confirmation de son existence. En déposant l'appel, la demanderesse a simplement reconnu que les première et deuxième nouvelles cotisations avaient été établies pour son année d'imposition 1988. Elle n'a pas reconnu l'existence en soi de la dette de 1988 ni son obligation à l'égard de cette dette. En fait, elle a expressément nié l'existence de toute obligation pour l'année d'imposition 1988. Étant donné que la demanderesse, en déposant son appel, n'a pas « confirmé et admis » (*Buik Estate v. Canasia Power Corp.*, 2014 ONSC 2959 (CanLII) (*Buik*), au paragraphe 35) l'exactitude de la première nouvelle cotisation ou de la deuxième nouvelle cotisation ni l'existence de la dette de 1988, il ne s'agissait pas d'une reconnaissance par écrit de la dette fiscale, et le délai de prescription n'a pas recommencé à zéro.

Thèse du défendeur

[57] Le défendeur soutient que l'interprétation du ministre de ce qui constitue une « reconnaissance par écrit » dans le contexte de la LIR était raisonnable et commande la retenue. Bien que le défendeur reconnaisse que des termes semblables à ceux du paragraphe 222(5) de la LIR figurent dans la loi britanno-colombienne intitulée *Limitation Act*, R.S.B.C. 1979, ch. 236 (Loi sur le délai de prescription), il affirme qu'il convient néanmoins d'établir une distinction entre les décisions citées par la demanderesse et l'espèce en raison du contexte

[58] Further, subsection 152(8) of the ITA states that an assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal under Part I [sections 2 to 181.71] and subject to a reassessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission in the assessment or in any proceeding under the ITA relating thereto. Subsection 152(3) states that liability for the tax under Part I is not affected by an incorrect or incomplete assessment or by the fact that no assessment has been made.

[59] Accordingly, the respondent submits that there is no need for a taxpayer to make an admission of liability because the ITA already deems that liability to exist and ousts any common law precondition of an admission of liability in order to constitute an acknowledgment. The filing of an appeal of a valid and binding tax debt is an acknowledgment of that debt. The ordinary meaning of the word “acknowledge” can bear this interpretation and is reasonable.

Analysis

[60] The Decision states that the notice of appeal acknowledged both the First Reassessment and the Second Reassessment. Further, that “Filing an appeal with the TCC is an acknowledgement of debt and restarted the CLP to day one”. This appears to express a view generally held by CRA that the filing of any appeal is an acknowledgment of the subject debt and, therefore, restarts the limitation collection period.

[61] I note in passing here that the respondent’s above reasoning referencing subsections 152(3) and (8) of the ITA is not found in the Decision refusing the requested refund. The Decision makes no explicit reference to any provisions of the ITA in support of its conclusion. The

législatif et de l’objet de la LIR, soit de percevoir des fonds pour le fonctionnement du secteur public.

[58] De plus, selon le paragraphe 152(8) de la LIR, une cotisation doit, sous réserve des modifications qui peuvent y être apportées ou de son annulation lors d’une opposition ou d’un appel interjeté en vertu de la partie I [articles 2 à 181.71] et sous réserve d’une nouvelle cotisation, être réputée valide et exécutoire malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s’y rattachant en vertu de la LIR. Selon le paragraphe 152(3), le fait qu’une cotisation est inexacte ou incomplète ou qu’aucune cotisation n’a pas été établie n’a aucun effet sur les responsabilités du contribuable à l’égard de l’impôt prévu par la partie I.

[59] Par conséquent, le défendeur soutient qu’il n’est pas nécessaire qu’un contribuable admette son obligation puisque, selon la LIR, cette obligation est réputée exister et la LIR élimine toute condition nécessaire en common law pour qu’une admission d’obligation constitue une reconnaissance. Le dépôt d’un appel d’une dette fiscale valide et exécutoire constitue une reconnaissance de cette dette. Le sens ordinaire du terme « reconnaître » peut permettre une telle interprétation et est raisonnable.

Analyse

[60] Selon la décision, en déposant l’avis d’appel, la demanderesse a reconnu la première nouvelle cotisation et la deuxième nouvelle cotisation. De plus, [TRADUCTION] « le dépôt d’un appel auprès de la CCI constitue une reconnaissance de la dette et a eu pour effet de faire recommencer le DPR au jour un ». Il semble que ce point de vue soit généralement adopté par l’ARC, selon lequel le dépôt d’un appel constitue une reconnaissance de la dette en question et, par conséquent, a pour effet de repartir du début le délai de prescription pour le recouvrement.

[61] Je souligne au passage que le raisonnement du défendeur, à propos des paragraphes 152(3) et (8) de la LIR, ne se trouve pas dans la décision par laquelle le remboursement demandé a été refusé. Le ministre ne fait aucune référence expresse aux dispositions de

certified tribunal record, like the Decision, does not include any notes or analysis. It includes only excerpts from the CRA National Collections Manual and a screen print of a portion of CRA's external website concerning limitation periods, which both indicate, without explanation, that the filing of a notice of objection or an appeal to the Tax Court is an acknowledgment of the debt. The external website extract states that these actions will restart the collections limitation period as they "are considered acknowledgments of debt". The electronic link to which the applicant was referred in the Decision is, presumably, a link to the CRA website. That said, the interpretation of paragraph 222(5)(a) and subsection 222(6) was not directly at issue when the applicant made her submissions to the CRA seeking a refund. However, the CRA appears to rely on a stated interpretation of the ITA in the Decision without offering any justification for its conclusion.

[62] Accordingly, the first question to be addressed is whether CRA reasonably concluded that the act of filing an appeal is, in and of itself, an acknowledgment which will suffice to restart a limitation period in every case.

[63] The Supreme Court of Canada has held that the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament (*Vavilov*, at paragraph 117; *Rizzo*, at paragraph 21; in the context of the ITA also see *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601, at paragraph 10). Further, that assessing the reasonableness of a statutory interpretation requires the reviewing court to ask "whether the tools of statutory interpretation – including the text, context and purpose of the provision – can reasonably support the [Minister's] conclusion" (*Williams Lake Indian Band v. Canada (Aboriginal Affairs and Northern Development)*, 2018 SCC 4, [2018] 1 S.C.R. 83, at paragraph 108).

la LIR à l'appui de sa conclusion. Le dossier certifié du tribunal, tout comme la décision, ne contient pas de notes ni d'analyse. Il contient seulement des extraits du Manuel du recouvrement national de l'ARC et une capture d'écran d'une partie du site Web externe de l'ARC concernant les délais de prescription, qui indiquent tous les deux, sans explication, que le dépôt d'un avis d'opposition ou d'un appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt constitue une reconnaissance de la dette. L'extrait du site Web externe indique que de telles mesures auront pour effet de faire recommencer le délai de prescription pour le recouvrement, car elles « sont considérées comme une reconnaissance de dette ». Le lien électronique auquel la demanderesse a été renvoyée dans la décision est vraisemblablement un lien vers le site Web de l'ARC. Cela dit, l'interprétation de l'alinéa 222(5)a) et du paragraphe 222(6) n'était pas directement en cause lorsque la demanderesse a présenté ses observations à l'ARC pour demander un remboursement. Toutefois, l'ARC semble s'appuyer sur son interprétation de la LIR dans la décision sans justifier sa conclusion.

[62] Par conséquent, il faut d'abord établir si l'ARC a raisonnablement conclu que le fait d'interjeter appel est, en soi, une reconnaissance qui suffira à faire recommencer le délai de prescription dans chaque cas.

[63] La Cour suprême du Canada a déclaré qu'il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'économie de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur (*Vavilov*, au paragraphe 117; *Rizzo*, au paragraphe 21; dans le contexte de la LIR, voir aussi *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, au paragraphe 10). Elle a aussi déclaré que, pour évaluer le caractère raisonnable de l'interprétation d'une loi, la cour de révision doit se demander « si les outils d'interprétation législative, y compris le texte, le contexte et l'objet de la disposition, peuvent raisonnablement étayer la conclusion » du ministre (*Williams Lake Indian Band c. Canada (Affaires autochtones et du Développement du Nord)*, 2018 CSC 4, [2018] 1 R.C.S. 83, au paragraphe 108).

[64] In terms of context, section 222 must be viewed in context of that section as a whole, other relevant provisions and the object of that Act. In that regard, the ITA does not define “acknowledges” or “written acknowledgment” as found in paragraphs 222(5)(a) and 222(6)(b), respectively. Nor do those provisions state that the filing of an appeal is an acknowledgment or that the filing of an appeal will serve to *restart* a limitation period. Significantly, however, subsections 222(8) and 225.1(3), read together, explicitly contemplate that, when an appeal to the Tax Court has been filed, the Minister will not take any collection action for the amount in controversy and the limitation period will be *extended* to account for the period of time that the matter was under appeal. The effect of subsections 222(8) and 225.1(3) is that the filing of an appeal with the Tax Court will pause the running of the existing limitation period for the duration of the appeal. When the appeal has been determined, the limitation period will resume running and will be extended by the time of the pause for the appeal. That is, the 10-year limitation period is preserved.

[65] In my view, had it been Parliament’s intent that the filing of an appeal with the Tax Court would restart the limitation period, then it presumably would have clearly said so (see, for example, *Doig v. Canada*, 2011 FC 371, [2011] 4 C.T.C. 1, at paragraph 27). Further, the fact that subsections 222(8) and 225.1(3) explicitly contemplate the extension of a limitation period by the filing of an appeal, while paragraphs 222(5)(a) and 222(6)(b) which concern the restarting of limitation periods are silent as to appeals, mitigates against the interpretation of an “acknowledgement” of the subject tax as including the filing of an appeal.

[66] It would also be absurd if the limitation period could be both restarted by the filing of an appeal to the Tax Court pursuant to paragraphs 222(5)(a) and (6)(b) and, at the same time, also be extended pursuant to subsection 222(8). This could have the result of two different limitation periods running with respect to the same matter. To the extent that this was what CRA was

[64] Pour ce qui est du contexte, l’article 222 doit être considéré dans le contexte de cette disposition dans son ensemble, d’autres dispositions applicables et de l’objet de la LIR. À cet égard, la LIR ne définit pas les termes « reconnaît » ou « reconnaît [...] par écrit » figurant aux alinéas 222(5)a) et 222(6)b), respectivement. Ces dispositions ne précisent pas non plus que le dépôt d’un appel constitue une reconnaissance ni que le dépôt d’un appel servira à *faire recommencer* le délai de prescription. Il est toutefois important de souligner que les paragraphes 222(8) et 225.1(3), lus conjointement, prévoient expressément que, lorsqu’un appel est interjeté auprès de la Cour canadienne de l’impôt, le ministre ne peut prendre aucune mesure de recouvrement pour la somme en litige, et le délai de prescription est *prorogé* pour qu’il soit tenu compte de la période pendant laquelle l’affaire est en appel. En vertu des paragraphes 222(8) et 225.1(3), le dépôt d’un appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt a pour effet de suspendre le délai de prescription en cours pour la durée de l’appel. Une fois l’appel tranché, le délai de prescription reprend et est prolongé de la durée pendant laquelle il a été suspendu en raison de l’appel. Le délai de prescription de 10 ans est donc maintenu.

[65] À mon avis, si le législateur avait voulu que le dépôt d’un appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt ait pour effet de faire recommencer le délai de prescription, il l’aurait probablement dit clairement (voir, par exemple, *Doig c. Canada*, 2011 CF 371, au paragraphe 27). De plus, le fait que les paragraphes 222(8) et 225.1(3) prévoient expressément la prorogation du délai de prescription par le dépôt d’un appel, tandis que les alinéas 222(5)a) et 222(6)b), qui portent sur la reprise des délais de prescription, sont muets quant à la question des appels, milite contre l’interprétation selon laquelle le dépôt d’un appel constituerait une « reconnaissance » de l’impôt en question.

[66] Il serait également absurde que le délai de prescription puisse recommencer à zéro par le dépôt d’un appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt aux termes des alinéas 222(5)a) et (6)b) et, en même temps, être aussi prorogé aux termes du paragraphe 222(8). Deux délais de prescription différents pourraient alors courir pour la même affaire. Dans la mesure où c’est ce que

suggesting in the Decision when it stated that the filing of the appeal restarted the limitation period and that the limitation period “was simultaneously extended when the appeal to the TTC was file[d]”, in my view, this is an unreasonable interpretation.

[67] Based on the foregoing considerations, it is my view that the Minister’s general conclusionary statement that filing an appeal with the Tax Court is an acknowledgement of debt, thereby restarting the limitation period, is not justified, intelligible or transparent and is unreasonable (*Vavilov*, at paragraphs 14, 86, 95, 99–101, 105, 120–121).

[68] However, I will also consider the parties’ other submissions as to the interpretation of the word “acknowledgment” found in paragraph 222(6)(b).

[69] In applying the ordinary meaning rule, interpretation starts with ordinary meaning—reading the words in their grammatical and ordinary sense. But, “[i]nterpreters are obliged to consider the total context of the words to be interpreted in every case, no matter how plain those words seem upon initial reading” (Ruth Sullivan, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 6th ed. (Markham, Ont.: LexisNexis Canada, 2014), at §3.7). The grammatical and ordinary sense of words in a statutory provision is not determinative, rather, the section must be read in its entire context: “This inquiry involves examining the history of the provision at issue, its place in the overall scheme of the Act, the object of the Act itself, and Parliament’s intent both in enacting the Act as a whole, and in enacting the particular provision at issue” (*Chieu v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, 2002 SCC 3, [2002] 1 S.C.R. 84, at paragraph 34).

[70] With respect to interpreting the ITA, in *Markevich* the Supreme Court of Canada stated [at paragraph 14]:

There is no authority to support the proposition that the ITA is a complete code that cannot be informed by laws

l’ARC laissait supposer dans la décision lorsqu’elle a déclaré que le dépôt de l’appel a eu pour effet de faire recommencer le délai de prescription et que le délai de prescription [TRADUCTION] « a été prorogé simultanément lorsque l’appel à la CCI a été déposé », il s’agit à mon avis d’une interprétation déraisonnable.

[67] Compte tenu des facteurs qui précèdent, je suis d’avis que la conclusion générale du ministre selon laquelle le dépôt d’un appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt constitue une reconnaissance de dette, faisant ainsi recommencer à zéro le délai de prescription, n’est pas justifiée, intelligible ni transparente, et elle est déraisonnable (*Vavilov*, aux paragraphes 14, 86, 95, 99–101, 105, 120–121).

[68] Toutefois, je tiendrai également compte des autres observations des parties quant à l’interprétation du terme « reconnaissance » figurant à l’alinéa 222(6)b).

[69] Selon l’application de la règle du sens ordinaire, l’interprétation commence par le sens ordinaire — lire les termes en suivant leur sens grammatical et ordinaire. Cependant, [TRADUCTION] « les interprètes doivent tenir compte du contexte global des termes à interpréter dans chaque cas, peu importe la clarté de ces termes à première vue » (Ruth Sullivan, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 6^e éd. (Markham, Ont. : LexisNexis Canada, 2014), à la section 3.7). Le sens ordinaire et grammatical des termes dans une disposition législative n’est pas déterminant; il faut plutôt lire l’article dans son contexte global, « c’est-à-dire examiner l’historique de la disposition, sa place dans l’économie générale de la Loi, l’objet de la Loi elle-même ainsi que l’intention du législateur tant dans l’adoption de la Loi tout entière que dans l’adoption de cette disposition particulière » (*Chieu c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l’Immigration)*, 2002 CSC 3, [2002] 1 R.C.S. 84, au paragraphe 34).

[70] En ce qui concerne l’interprétation de la LIR, dans l’arrêt *Markevich*, la Cour suprême du Canada a déclaré ce qui suit [au paragraphe 14] :

Rien n’appuie la théorie selon laquelle la LIR est un code complet qui ne peut être interprété à la lumière des

of general application. The *ITA* does not operate in a legislative vacuum: see *Will-Kare*, *supra*, at para. 31. See also P. W. Hogg, J. E. Magee and T. Cook, *Principles of Canadian Income Tax Law* (3rd ed. 1999), at p. 2, where the authors note that the “Income Tax Act relies implicitly on the general law”. Accordingly, whether a statute or legal principle affects the operation of the *ITA* must be decided by an analysis of the specific provisions involved.

[71] Here, the relevant sections of the *ITA* are paragraph 222(5)(a) and subsection 222(6):

222 (1) ...

Limitation period restarted

(5) The limitation period described in subsection (4) for the collection of a tax debt of a taxpayer restarts (and ends, subject to subsection (8), on the day that is 10 years after the day on which it restarts) on any day, before it would otherwise end, on which

- (a) the taxpayer acknowledges the tax debt in accordance with subsection (6);
- (b) the Minister commences an action to collect the tax debt; or
- (c) the Minister, under subsection 159(3) or 160(2) or paragraph 227(10)(a), assesses any person in respect of the tax debt.

Acknowledgement of tax debts

(6) A taxpayer acknowledges a tax debt if the taxpayer

- (a) promises, in writing, to pay the tax debt;
- (b) makes a written acknowledgement of the tax debt, whether or not a promise to pay can be inferred from the acknowledgement and whether or not it contains a refusal to pay; or
- (c) makes a payment, including a purported payment by way of a negotiable instrument that is dishonoured, on account of the tax debt.

[72] As noted above, these provisions do not state that the filing of a notice of appeal with the Tax Court is a written acknowledgment of the tax debt, which would serve to restart, rather than suspend and extend the limitation

lois d’application générale. La *LIR* ne s’applique pas dans un vide législatif : voir *Will-Kare*, précité, par. 31. Voir également P. W. Hogg, J. E. Magee et T. Cook, *Principles of Canadian Income Tax Law* (3^e éd. 1999), p. 2, où les auteurs notent que la [TRADUCTION] « *Loi de l’impôt sur le revenu* se fonde implicitement sur le droit commun ». En conséquence, pour savoir si une loi ou un principe juridique influe sur l’application de la *LIR*, il faut analyser les dispositions particulières en cause.

[71] En l’espèce, les dispositions applicables de la *LIR* sont l’alinéa 222(5)a) et le paragraphe 222(6) :

222 (1) [...]

Reprise du délai de prescription

(5) Le délai de prescription pour le recouvrement d’une dette fiscale d’un contribuable recommence à courir — et prend fin, sous réserve du paragraphe (8), dix ans plus tard — le jour, antérieur à celui où il prendrait fin par ailleurs, où, selon le cas :

- a) le contribuable reconnaît la dette conformément au paragraphe (6);
- b) le ministre entreprend une action en recouvrement de la dette;
- c) le ministre établit, en vertu des paragraphes 159(3) ou 160(2) ou de l’alinéa 227(10)a), une cotisation à l’égard d’une personne concernant la dette.

Reconnaissance de dette fiscale

(6) Se reconnaît débiteur d’une dette fiscale le contribuable qui, selon le cas :

- a) promet, par écrit, de régler la dette;
- b) reconnaît la dette par écrit, que cette reconnaissance soit ou non rédigée en des termes qui permettent de déduire une promesse de règlement et renferme ou non un refus de payer;
- c) fait un paiement au titre de la dette, y compris un prétendu paiement fait au moyen d’un titre négociable qui fait l’objet d’un refus de paiement.

[72] Comme il a été souligné précédemment, ces dispositions ne précisent pas que le dépôt d’un avis d’appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt constitue une reconnaissance par écrit de la dette fiscale, ce qui aurait

period. Instead, Parliament chose to limit the circumstances in which the limitation period is restarted to those set out in subsection 222(5), including where the taxpayer acknowledges the debt (paragraph 222(5)(a)).

[73] The applicant submits that the plain and ordinary meaning of the term “acknowledgment” indicates that there must be some form of admission or verification of the debt owing in order to restart the limitation period under subsection 222(5) and that this interpretation is consistent with the case law she has referenced. She points to *Black’s Law Dictionary* (*Black’s Law Dictionary* online, 2nd ed., *sub verbo* acknowledgment) definition as “Stating that something is true or factual ... A message that confirms a communication was received ... aka verification”. Further, the *Oxford English Dictionary* (*Oxford English Dictionary* online, 3rd ed., *sub verbo* “acknowledgement”) defines the terms as “the action or an act of acknowledging, confession, admitting, or owning something: admission, confession”.

[74] The respondent refers to a similar definition from *Black’s Law Dictionary* being “to recognize (something) as being factual or valid” (*Black’s Law Dictionary*, 10th ed., Thomson Reuters, 2014, page 27). The respondent says that the use of the disjunctive word “or” is important because by appealing an assessed tax debt the taxpayer is acknowledging that the assessed debt is factual—it exists as a liability—even if it disputes its validity.

[75] I note that the *Merriam-Webster online dictionary* (*Merriam-Webster Online Dictionary*, *sub verbo* “acknowledgement”) defines “acknowledgment” as including the act of acknowledging something or someone, such as the acknowledgment of a mistake; and as a declaration or avowal of one’s act or of a fact to give it legal validity.

pour effet de faire recommencer, plutôt que de suspendre et de proroger, le délai de prescription. Le législateur a plutôt choisi de limiter les circonstances dans lesquelles le délai de prescription recommence à courir à celles énoncées au paragraphe 222(5), y compris lorsque le contribuable reconnaît la dette (alinéa 222(5)a)).

[73] La demanderesse soutient que, selon le sens normal et ordinaire du terme « reconnaissance », il doit y avoir une forme quelconque d’admission ou de vérification de la dette exigible pour que le délai de prescription recommence à courir aux termes du paragraphe 222(5). Elle affirme que cette interprétation est conforme à la jurisprudence à laquelle elle a fait référence. Elle cite la définition du *Black’s Law Dictionary* (*Black’s Law Dictionary* en ligne, 2^e éd., sous l’entrée *acknowledgement* (reconnaissance)) : [TRADUCTION] « Action de déclarer que quelque chose est vrai ou factuel [...] Message confirmant qu’une communication a été reçue [...] SYN. vérification ». De plus, le *Oxford English Dictionary* (*Oxford English Dictionary* en ligne, 3^e éd., sous l’entrée *acknowledgement* (reconnaissance)) définit ce terme comme [TRADUCTION] « l’action ou l’acte de reconnaître, de confesser, d’admettre ou de posséder quelque chose : admission, confession ».

[74] Le défendeur fait référence à une définition semblable du *Black’s Law Dictionary* : [TRADUCTION] « Reconnaître (quelque chose) comme étant factuel ou valide » (*Black’s Law Dictionary*, 10^e éd, Thomson Reuters, 2014, page 27). Le défendeur affirme que l’utilisation du terme disjonctif « ou » est importante, car, en interjetant appel d’une dette fiscale faisant l’objet d’une cotisation, le contribuable reconnaît que la dette est factuelle — elle existe comme obligation — même s’il conteste sa validité.

[75] Je souligne que le dictionnaire en ligne Merriam-Webster (*Merriam-Webster Online Dictionary*, sous l’entrée *acknowledgement* (reconnaissance)) définit ce terme comme l’acte de reconnaître quelque chose ou quelqu’un, comme la reconnaissance d’une erreur, ainsi que comme une déclaration ou un aveu de son acte ou d’un fait pour lui donner une validité juridique.

[76] In my view, the plain meaning of “acknowledgment” requires an admission or confirmation by the person making the acknowledgment of the thing alleged, be it an admission of liability for damages, blame, responsibility or liability for a tax debt.

[77] As to judicial interpretation of the term, there would not appear to be a great deal of case law directly on point. The respondent provided no cases and the applicant identified only one case which addresses subsections 222(5) and (6) of the ITA. That case is *Thandi (Re)*, 2017 BCSC 1201, 2017 D.T.C. 5090 (*Thandi*). There, the British Columbia Supreme Court (B.C.S.C.) held that participation by CRA in foreclosure proceedings with the express purpose of attempting to collect on the outstanding debt was an “action to collect a tax debt” under subsection 222(1). Further, that there was sufficient evidence to support the CRA’s position that they had received a written acknowledgment of the debt, pursuant to subsections 222(5) and 222(6). Specifically, a notation found in a CRA collection diary stated that counsel for Mr. Thandi had sent a letter (which was not in evidence) requesting confirmation that the CRA would release judgments once any excess funds went to CRA. In the absence of any contradictory evidence submitted by Mr. Thandi, the B.C.S.C. found that by his counsel’s letter, Mr. Thandi had acknowledged his debt in writing such that the limitation was restarted (*Thandi*, at paragraphs 31–33).

[78] What I take from *Thandi* is that when it is alleged that there has been a written acknowledgment of a tax debt, pursuant to paragraph 222(6)(b) of the ITA, it is the content of that acknowledgment that will determine if this is the case. In the context of this matter, this supports that even if the filing of an appeal with the Tax Court can potentially trigger the restarting of a limitation period, the mere filing of the appeal will not automatically serve to act as a written acknowledgment of the debt. Rather, the content of the appeal itself must be scrutinized in each case.

[76] À mon avis, le sens normal de « reconnaissance » exige une admission ou une confirmation de la part de la personne qui reconnaît la chose alléguée, qu’il s’agisse d’une obligation à l’égard de dommages, d’un blâme, d’une responsabilité ou d’une obligation fiscale.

[77] Quant à l’interprétation judiciaire du terme, il ne semble pas y avoir beaucoup de décisions qui portent directement sur ce point. Le défendeur n’a fourni aucune décision et la demanderesse n’a mentionné qu’une seule décision qui traite des paragraphes 222(5) et (6) de la LIR. Il s’agit de la décision *Thandi (Re)*, 2017 BCSC 1201, 2017 D.T.C. 5090 (*Thandi*). Dans cette affaire, la Cour suprême de la Colombie-Britannique (la C.S.C.-B.) a conclu que la participation de l’ARC à une procédure de forclusion dans le but exprès de tenter de recouvrer la dette impayée constituait une « action en recouvrement d’une dette » visée au paragraphe 222(1). Elle a aussi conclu que la preuve était suffisante pour appuyer la thèse de l’ARC selon laquelle cette dernière avait reçu une reconnaissance par écrit de la dette, conformément aux paragraphes 222(5) et 222(6). Plus précisément, une note inscrite dans un registre de recouvrement de l’ARC indiquait que l’avocat de M. Thandi avait envoyé une lettre (qui n’était pas en preuve) dans laquelle il demandait la confirmation que l’ARC rendrait sa décision une fois que les fonds excédentaires seraient versés à l’ARC. En l’absence d’une preuve contradictoire présentée par M. Thandi, la C.S.C.-B. a conclu que, par la lettre de son avocat, M. Thandi avait reconnu sa dette par écrit, de sorte que le délai de prescription avait recommencé à courir (*Thandi*, aux paragraphes 31–33).

[78] Je retiens de la décision *Thandi* que, lorsqu’il est allégué qu’il y a eu reconnaissance par écrit d’une dette fiscale, conformément à l’alinéa 222(6)b) de la LIR, c’est la teneur de cette reconnaissance qui permet de déterminer si elle a bien eu lieu. Dans le contexte de l’espèce, cela signifie que, même si le dépôt d’un appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt peut potentiellement faire reprendre du début le délai de prescription, le simple dépôt de l’appel ne constituera pas automatiquement une reconnaissance par écrit de la dette. Il faut plutôt examiner la teneur de l’appel lui-même dans chaque cas.

[79] The remaining jurisprudence provided by the applicant considers whether there was a written acknowledgment of a debt sufficient to restart a limitation period in the context of provincial limitation statutes. In *Buik*, the Ontario Court of Justice considered whether the limitation period found subsection 51(1) of the *Limitations Act*, R.S.O. 1990, c. L.15, which provided that a written acknowledgment of a debt delivered prior to the expiration of the limitation period, from which a promise to pay could be inferred, restarted a fresh limitation period. It concluded that in the case before it the debt had been acknowledged by letters which served to restart the limitation period. The court's survey of relevant case law included the following [at paragraph 35]:

In *Canada (AG) v. Simpson* (1995), 1995 CanLII 7230 (ON SC), 26 O.R. (3d) 317 (Gen. Div.), the court held that a debtor's applications for interest relief did not constitute an acknowledgment of debt within the meaning of the law. Charron J. held that there must be greater certainty before a writing will put the parties out of the operation of the statute. In addition to being in writing, and signed by the person making it (or that person's agent), the acknowledgement of the debt must "confirm and concede the amount that remains owing": *West York International Inc. v. Importanne Marketing Inc.*, 2012 ONSC 6476 (CanLII), at para. 92. See also *Ainsley v. Fitzpatrick*, 2013 ONSC 3338 (CanLII), at para. 55, aff'd 2014 ONCA 93 (CanLII); Graeme Mew, *The Law of Limitations*, 2d ed. (Markham, Ont.: Butterworths, 2004), at pp. 115-16.

[80] I note that *West York International Inc. v. Importanne Marketing Inc.*, 2012 ONSC 6476 (CanLII), cited in *Buik*, stated [at paragraph 92]:

It is well established law that in considering whether an acknowledgment satisfies the requirements made under s.13 of the *Limitations Act*, the acknowledgment must, at a minimum, confirm and concede the amount that remains owing. Further, the acknowledgment must be in writing and signed by the person making it, or the person's agent. [Emphasis added.]

[79] Dans le reste de la jurisprudence fournie par la demanderesse, les tribunaux ont examiné si la reconnaissance par écrit d'une dette était suffisante pour faire recommencer à courir le délai de prescription dans le contexte des lois provinciales en matière de prescription. Dans la décision *Buik*, la Cour de justice de l'Ontario a examiné le délai de prescription visé au paragraphe 51(1) de la *Loi sur la prescription des actions*, L.R.O. 1990, ch. L.15, qui prévoyait qu'une dette reconnue par écrit avant l'expiration du délai de prescription, à partir de laquelle on pouvait déduire une promesse de paiement, avait pour effet de créer un tout nouveau délai de prescription. La Cour de justice a conclu que, dans l'affaire dont elle était saisie, la dette avait été reconnue au moyen de lettres, ce qui avait eu pour effet de faire recommencer à courir le délai de prescription. La Cour de justice a notamment examiné la jurisprudence pertinente suivante [au paragraphe 35] :

[TRADUCTION] Dans la décision *Canada (AG) v. Simpson* (1995), 1995 CanLII 7230 (C. sup. Ont.), 26 O.R. (3d) 317 (Div. gén.), la Cour a conclu que les demandes d'allégement d'intérêts d'un débiteur ne constituaient pas une reconnaissance de dette au sens de la loi. La juge Charron a conclu qu'il faut une plus grande certitude avant qu'un écrit n'exclue les parties de l'application de la loi. En plus d'être par écrit et signée par son auteur (ou son mandataire), la reconnaissance de dette doit « confirmer et admettre le montant qui demeure impayé » : *West York International Inc. v. Importanne Marketing Inc.*, 2012 ONSC 6476 (CanLII), au para 92. Voir aussi *Ainsley v. Fitzpatrick*, 2013 ONSC 3338 (CanLII), au para 55, conf par 2014 ONCA 93 (CanLII); Graeme Mew, *The Law of Limitations*, 2^e éd (Markham, Ontario : Butterworths, 2004) aux p 115-16.

[80] Je souligne que, dans la décision *West York International Inc. v. Importanne Marketing Inc.*, 2012 ONSC 6476 (CanLII), citée dans la décision *Buik*, la Cour supérieure de justice a déclaré ce qui suit [au paragraphe 92] :

[TRADUCTION] Il est bien établi en droit que, lorsqu'il faut établir si une reconnaissance satisfait aux exigences de l'article 13 de la *Loi sur la prescription des actions*, la reconnaissance doit, au minimum, confirmer et admettre le montant qui demeure impayé. De plus, la reconnaissance doit être écrite et signée par son auteur ou son mandataire. [Non souligné dans l'original.]

[81] *Canada (Attorney General) v. Simpson* (1995), 26 O.R. (3d) 317, [1995] O.J. No. 2850 (QL) (S.C.) (*Simpson*), also cited in *Buik*, concerned an application for interest relief under *Canada Student Loans Act* [R.S.C., 1985, c. S-23]. The Ontario Court (General Division) held that this did not constitute an acknowledgment of debt sufficient to rescue claim from operation of section 45 the *Limitations Act*, R.S.O. 1990, c. L.15. It dismissed the plaintiff's motion for summary judgment. The Court held that none of the defendant's applications for interest relief constituted an acknowledgment of debt within the meaning of the law as the wording was too equivocal:

In my view, none of the defendant's applications for interest relief constitute an acknowledgment of debt within the meaning of the law. Nor would the plaintiff be in any better position had the forms been subsequently completed by the lending institutions and returned to the defendant in accordance with the established procedure. Indeed had the details of the loan been set out on the form before the defendant signed it, the plaintiff's position would have been stronger but in my view, the matter would have still been quite debatable. Of course the question that immediately comes to mind is "why would the debtor be applying for interest relief on loans unless they were his?" I would think in the usual case the applicant for interest relief would be one who acknowledges that he or she owes the money but is having difficulty discharging the debt at that time. Nevertheless, a debtor who disputes the principal amount of "his" loans as set out by the lending institution in part or in totality could just as well apply for interest relief as one who does not dispute it. The disputing debtor would have nothing to lose; if he or she were ultimately found liable on the debt, at least some of the interest would be forgiven.

[82] In my view, *Simpson* is relevant to this matter as it demonstrates that the filing of a document that may, on its face, suggest that it is an acknowledgment of a debt is not, in and of itself, sufficient to restart a debt. It is the content of the document that is determinative. In that case, owing to a lack of detail pertaining to the underlying loan, the request for interest relief was found not to be a written acknowledgment of the debt (also see

[81] La décision *Canada (Attorney General) v. Simpson* (1995), 26 O.R. (3d) 317, [1995] O.J. n° 2850 (QL) (C. sup.) (*Simpson*), également citée dans la décision *Buik*, portait sur une demande d'allègement d'intérêts fondée sur la *Loi fédérale sur les prêts aux étudiants* [L.R.C. (1985), ch. S-23]. La Cour de l'Ontario (Division générale) a conclu que la demande ne constituait pas une reconnaissance de dette suffisante pour l'exclure de l'application de l'article 45 de la *Loi sur la prescription des actions*, L.R.O. 1990, ch. L.15. Elle a rejeté la requête en jugement sommaire du demandeur. La Cour a conclu qu'aucune des demandes d'allègement d'intérêts du défendeur ne constituait une reconnaissance de dette au sens de la loi, car le libellé était trop équivoque :

[TRADUCTION] À mon avis, aucune des demandes d'allègement d'intérêts du défendeur ne constitue une reconnaissance de dette au sens de la loi. Le demandeur ne serait pas non plus en meilleure position si les formulaires avaient par la suite été remplis par les établissements de crédit et retournés au défendeur conformément à la procédure établie. En effet, si les détails du prêt avaient été inscrits sur le formulaire avant que le défendeur ne le signe, la position du demandeur aurait été plus solide, mais, à mon avis, la question aurait quand même été très discutable. Bien sûr, la question qui me vient immédiatement à l'esprit est la suivante : « Pourquoi le débiteur demanderait-il un allègement d'intérêts sur des prêts s'il n'est pas l'emprunteur? » Je pense que la personne qui demande un allègement d'intérêts serait normalement quelqu'un qui reconnaît qu'il doit de l'argent, mais qui a de la difficulté à s'acquitter de la dette à ce moment-là. Néanmoins, un débiteur qui conteste une partie ou la totalité du montant du capital de « ses » prêts, établi par l'établissement de crédit, pourrait tout aussi bien demander un allègement d'intérêts qu'un débiteur qui ne conteste pas le montant du capital. Le débiteur qui conteste n'aurait rien à perdre; s'il était finalement jugé responsable de la dette, il n'aurait au moins pas à payer une partie des intérêts.

[82] À mon sens, la décision *Simpson* est pertinente en l'espèce puisqu'elle démontre que le dépôt d'un document qui peut, à première vue, laisser supposer qu'il s'agit d'une reconnaissance de dette ne suffit pas, en soi, à relancer une dette. C'est le contenu du document qui est déterminant. Dans cette affaire, en raison d'un manque de détails concernant le prêt sous-jacent, il a été conclu que la demande d'allègement d'intérêts

Canada v. Stasiuk, 2018 ONSC 1226 (CanLII), at paragraphs 15, 28–38).

[83] In *Podovnikoff v. Montgomery* (1984), 14 D.L.R. (4th) 716, 58 B.C.L.R. 204 (B.C.C.A.) the British Columbia Court of Appeal considered whether, pursuant to the British Columbia *Limitation Act*, the acknowledgment of a cause of action must amount to an admission of liability if the acknowledgment is to serve as a confirmation of the cause of action. It concluded [at page 8] that:

... a person may acknowledge as a bare fact that someone has asserted (probably by making a claim) a cause of action against him without acknowledging any liability. However, I am also of the view that such a bare acknowledgment of the existence of a cause of action is quite insufficient to meet the requirements of s.5 (2) (a) (i) of the Act. Those provisions provide that a person confirms a cause of action only if he "... acknowledges a cause of action, right or title of another; ...". The acknowledgment of a right or title must, in my view, involve the acknowledgment of some liability. The word "acknowledgment" must have the same meaning when used with reference to a cause of action. It follows, therefore, that what binds a defendant and activates s.5 (2) (a) (i) is an acknowledgment in writing of a cause of action which admits some liability thereunder.

(Also see *Ryan v. Moore*, 2005 SCC 38, [2005] 2 S.C.R. 53, at paragraphs 43–46).

[84] As indicated above, what I take from *Thandi* is that when it is alleged that there has been a written acknowledgment of a tax debt, pursuant to paragraph 222(6)(b) of the ITA, it is the content of that acknowledgment that will determine if this is the case. This requirement for scrutiny of the content of the document in issue is also supported by the above case law interpreting written acknowledgements in the context of provincial limitations legislation.

[85] In my view, this jurisprudence does not support an analysis which interprets a written acknowledgment, as that term is utilized in paragraph 222(5)(a) and

ne constituait pas une reconnaissance par écrit de la dette (voir aussi *Canada v. Stasiuk*, 2018 ONSC 1226 (CanLII), aux paragraphes 15, 28–38).

[83] Dans l'arrêt *Podovnikoff v. Montgomery* (1984), 14 D.L.R. (4th) 716, 58 B.C.L.R. 204 (C.A.C.-B.), la Cour d'appel de la Colombie-Britannique s'est demandé si, aux termes de la *Limitation Act* (Loi sur le délai de prescription), la reconnaissance d'une cause d'action doit équivaloir à un aveu de responsabilité si la reconnaissance doit servir de confirmation de la cause d'action. Elle a conclu [à la page 8] ce qui suit :

[TRADUCTION] [...] une personne peut reconnaître comme un simple fait que quelqu'un a fait valoir (probablement en présentant une demande) une cause d'action contre elle sans reconnaître sa responsabilité. Toutefois, je suis également d'avis qu'une telle reconnaissance de l'existence d'une cause d'action ne suffit pas du tout à répondre aux exigences du sous-alinéa 5(2)a(i) de la Loi. Selon cette disposition, une personne ne confirme une cause d'action que si elle « reconnaît une cause d'action, un droit ou un titre [...] ». La reconnaissance d'un droit ou d'un titre signifie, à mon avis, la reconnaissance d'une certaine responsabilité. Le terme « reconnaissance » doit avoir le même sens lorsqu'il est utilisé en référence à une cause d'action. Par conséquent, il s'ensuit que, ce qui lie un défendeur et entraîne l'application du sous-alinéa 5(2)a(i) est la reconnaissance par écrit d'une cause d'action dans laquelle il admet une certaine responsabilité.

(Voir aussi *Ryan c. Moore*, 2005 CSC 38, [2005] 2 R.C.S. 53, aux paragraphes 43–46).

[84] Comme je l'ai indiqué précédemment, je retiens de la décision *Thandi* que, lorsqu'il est allégué qu'il y a eu reconnaissance par écrit d'une dette fiscale, conformément à l'alinéa 222(6)b de la LIR, c'est la teneur de cette reconnaissance qui déterminera si elle a eu lieu. Cette exigence d'examen du contenu du document en litige est également étayée par la jurisprudence mentionnée précédemment sur l'interprétation des reconnaissances par écrit dans le contexte des lois provinciales en matière de prescription.

[85] À mon avis, cette jurisprudence n'appuie pas l'analyse qui consiste à interpréter la reconnaissance écrite, comme ce terme est utilisé à l'alinéa 222(5)a et

subsection 222(6), such that the mere filing of an appeal in the Tax Court will automatically and in every case serve as an acknowledgment of a disputed, in whole or in part, tax debt by the appellant, thereby restarting the 10-year limitation period. Rather, if the filing of an appeal can potentially trigger those provisions, then whether it will do so is dependent upon the content of the subject appeal.

[86] The respondent submits, however, that there is no need for a taxpayer to make an admission of liability because the ITA already deems the liability to exist and, therefore, that the ITA ousts any common law precondition of an admission of liability to constitute an “acknowledgement”. More specifically, the legislative purpose of the ITA, being to raise revenue to operate the public sector, as viewed in the context of subsections 152(8) and 152(3), serves to distinguish the Minister’s interpretation of “acknowledgment” from the jurisprudence relied upon by the applicant and render it reasonable.

[87] In my view, although the ITA is a distinct statutory scheme, it “does not operate in a legislative vacuum” (*Markevich*, at paragraph 14). Further, because what comprises a “written acknowledgment” is not defined by the ITA, the jurisprudence pertaining to civil limitation periods which contains wording very similar to subsection 222(6) is a useful interpretation tool in identifying, more generally, what is required for a document to be considered an acknowledgment.

[88] The respondent relies on subsections 152(3) and (8) of the ITA, asserting that they serve to oust the common law requirement for an acknowledgment to contain admission of liability. However, by their terms those sections do not state that they do this. Subsection 152(3) states that liability for tax is not affected by an incorrect or incomplete assessment or by the fact that no assessment has been made. Subsection 152(8) states that an assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal and subject to a reassessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission in the assessment or in any proceeding under the ITA.

au paragraphe 222(6), de façon à ce que le simple dépôt d’un appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt constituera automatiquement et dans tous les cas une reconnaissance d’une dette fiscale contestée en tout ou en partie par l’appelant, faisant ainsi recommencer à zéro le délai de prescription de 10 ans. Si le dépôt d’un appel peut entraîner l’application de ces dispositions, c’est plutôt la teneur de l’appel en cause qui permettra de déterminer si ces dispositions s’appliquent.

[86] Le défendeur soutient toutefois qu’il n’est pas nécessaire que le contribuable reconnaisse son obligation, puisque selon la LIR, cette obligation est réputée exister et, par conséquent, la LIR élimine toute condition nécessaire en common law pour qu’une admission d’obligation constitue une « reconnaissance ». Plus précisément, l’objet législatif de la LIR, qui est de percevoir des fonds pour le fonctionnement du secteur public, permet, dans le contexte des paragraphes 152(8) et 152(3), d’établir une distinction entre l’interprétation par le ministre du terme « reconnaissance » et la jurisprudence invoquée par la demanderesse et de la rendre raisonnable.

[87] À mon avis, bien que la LIR constitue un régime législatif distinct, elle « ne s’applique pas dans un vide législatif » (*Markevich*, au paragraphe 14). De plus, comme la LIR ne définit pas ce qui constitue une « reconnaissance par écrit », la jurisprudence relative aux délais de prescription en matière civile, qui contient des termes très semblables au paragraphe 222(6), est un outil d’interprétation utile pour déterminer, de façon plus générale, ce qui est requis pour qu’un document soit considéré comme une reconnaissance.

[88] Le défendeur s’appuie sur les paragraphes 152(3) et (8) de la LIR, affirmant qu’ils permettent d’éliminer l’exigence en common law selon laquelle, pour qu’il y ait reconnaissance, il doit y avoir admission de responsabilité. Ce n’est toutefois pas ce que disent les termes utilisés dans ces dispositions. Selon le paragraphe 152(3), le fait qu’une cotisation est inexacte ou incomplète ou qu’aucune cotisation n’a été établie n’a pas d’effet sur les responsabilités du contribuable à l’égard de l’impôt prévu. Selon le paragraphe 152(8), sous réserve des modifications qui peuvent y être apportées ou de son annulation lors d’une opposition ou d’un appel, et sous réserve d’une nouvelle cotisation, une cotisation est

[89] I agree that paragraphs 222(5)(a) and 222(6)(b) are to be interpreted keeping in mind the overall purpose of the ITA, which the respondent states is to raise revenue and support the public sector. However, unlike the provisions cited by the respondent, section 222 is specifically concerned with collections. Subsections 222(4)–(10) are concerned with limitation periods as related to collections. Subsection 222(3) states that the Minister may not commence an action to collect a tax debt after the end of the limitation period for the collection of the tax debt. I am not persuaded that reading subsections 152(3) and (8) of the ITA in the context of the overall purpose of the ITA leads to the respondent's conclusion that an acknowledgement, pursuant to paragraphs 222(5)(a) and 222(6)(b), does not require an admission of liability and serves to oust the common law requirement for such an admission. Nor has the respondent pointed to any jurisprudence in support of this assertion.

[90] I agree with the applicant's submission that by filing an appeal to the Tax Court a taxpayer acknowledges only that the Minister has assessed a tax debt to exist, which the Minister deems to be a valid debt. In my view, the fact that the Minister deems the debt to be valid does not mean that the taxpayer acknowledges liability for that debt. The very purpose of filing the appeal is to challenge the validity of that assessment, in whole or in part. In the absence of an acknowledgment by the taxpayer that the disputed portion of the assessed debt exists and is valid, or put otherwise, when the appeal denies the validity of and therefore liability for the assessed debt, the filing of the appeal is not an "acknowledgment" of the debt.

[91] This view gains support from the two other subsections of subsection 222(6), paragraphs 222(6)(a) and 222(6)(c). Paragraph 222(6)(a) states that a taxpayer acknowledges a debt if they promise in writing to pay the debt. In that case, by agreeing to pay the debt, the taxpayer acknowledges that the debt (liability) exists

réputée valide et exécutoire malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation ou dans toute procédure visée par la LIR.

[89] Je conviens qu'il faut interpréter les alinéas 222(5)a) et 222(6)b) en gardant à l'esprit l'objet général de la LIR, qui est, selon le défendeur, de percevoir des fonds et d'appuyer le secteur public. Toutefois, contrairement aux dispositions invoquées par le défendeur, l'article 222 porte spécifiquement sur le recouvrement. Les paragraphes 222(4) à (10) portent sur les délais de prescription liés au recouvrement. Selon le paragraphe 222(3), une action en recouvrement d'une dette fiscale ne peut être entreprise par le ministre après l'expiration du délai de prescription pour le recouvrement de la dette. Je ne suis pas convaincue que la lecture des paragraphes 152(3) et (8) dans le contexte de l'objet général de la LIR mène à la conclusion du défendeur selon laquelle une reconnaissance, conformément aux alinéas 222(5)a) et 222(6)b), ne nécessite pas une admission d'obligation et a pour effet d'éliminer l'exigence en common law relative à une telle admission. Le défendeur n'a pas non plus invoqué de jurisprudence appuyant une telle affirmation.

[90] Je suis d'accord avec la demanderesse pour dire que, en interjetant appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt, le contribuable reconnaît seulement que le ministre a établi une cotisation créant une dette fiscale, que le ministre estime valide. À mon avis, le fait que le ministre juge la dette valide ne signifie pas que le contribuable reconnaît son obligation à l'égard de cette dette. L'objectif même de l'appel est de contester la validité de cette cotisation, en tout ou en partie. Lorsque le contribuable ne reconnaît pas que la partie contestée de la dette faisant l'objet d'une cotisation existe et est valide, ou autrement dit, lorsque l'appel nie la validité de la dette et donc l'obligation à son égard, le dépôt de l'appel ne constitue pas une « reconnaissance » de la dette.

[91] Ce point de vue est renforcé par les deux autres alinéas du paragraphe 222(6), soit les alinéas 222(6)a) et 222(6)c). Selon l'alinéa 222(6)a), le contribuable se reconnaît débiteur d'une dette fiscale s'il promet, par écrit, de régler la dette. Dans un tel cas, en acceptant de payer la dette, le contribuable reconnaît que la dette

and does not challenge or deny its validity. Thus, the new promise to pay estops the taxpayer from asserting that the original limitation period continues to run, the promise to pay restarts the limitation period. The same is true of paragraph 222(6)(c) which addresses the circumstance where the taxpayer makes a payment that is dishonoured. Viewed in this context, an acknowledgment pursuant to paragraph 222(6)(b) requires something more from the taxpayer than simply filing an appeal challenging the assessed tax debt—it requires an admission or confirmation by the taxpayer that the debt liability not only exists, but that it is validly owed. As the applicant submits, this is also in keeping with the policy underpinnings of limitation periods.

[92] Put otherwise, even if, as the respondent submits subsections 152(3) and (8) deem the tax debt to be valid and binding until varied or vacated, paragraphs 222(6)(b) and 222(6)(c) do not support the assertion that an acknowledgment under paragraph 222(6)(a) does not require an admission of liability. An acknowledgment of the debt by the taxpayer must confirm and concede the amount of the tax debt that is owing in order to restart the limitation period. The mere filing of an appeal with the Tax Court is not automatically an acknowledgment as defined by subsection 222(6). The content of the appeal must be scrutinized.

[93] Accordingly, I conclude that the Minister unreasonably interpreted the ITA in determining that the filing of an appeal with the Tax Court is an automatic acknowledgment of a tax debt which restarts the limitation period.

[94] This finding leads to the question of whether the content of the notice of appeal filed in this case was a written acknowledgment of the 1988 Debt. The Decision states that the notice of appeal acknowledged both the First Reassessment and the Second Reassessment. The applicant submits that in the appeal she did not admit any liability under either the First or the Second Reassessment. In fact, the appeal expressly denied the

(l'obligation) existe et ne conteste pas ou ne nie pas sa validité. Par conséquent, la nouvelle promesse de payer empêche le contribuable d'affirmer que le délai de prescription initial continue de courir, car la promesse de payer fait recommencer le délai de prescription. Il en va de même pour l'alinéa 222(6)c), qui traite des circonstances dans lesquelles le contribuable fait un paiement qui est refusé. Dans un tel contexte, la reconnaissance visée à l'alinéa 222(6)b) nécessite davantage de la part du contribuable que le simple dépôt d'un appel contestant la dette fiscale faisant l'objet d'une cotisation — le contribuable doit admettre ou confirmer que l'obligation fiscale non seulement existe, mais qu'elle est valide. Comme le fait valoir la demanderesse, cette interprétation est également conforme aux principes sous-jacents des délais de prescription.

[92] Autrement dit, même si, comme le défendeur le soutient, la dette fiscale est valide et exécutoire tant qu'elle n'est pas modifiée ni annulée aux termes des paragraphes 152(3) et (8), l'alinéa 222(6)b) et l'alinéa 222(6)c) ne permettent pas d'affirmer que la reconnaissance visée à l'alinéa 222(6)a) ne nécessite pas une admission de l'obligation. Lorsqu'il reconnaît une dette, le contribuable doit confirmer et admettre le montant de la dette fiscale exigible pour que le délai de prescription recommence à zéro. Le simple dépôt d'un appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt ne constitue pas automatiquement une reconnaissance au sens du paragraphe 222(6). Le fond de l'appel doit être analysé.

[93] Par conséquent, je conclus que le ministre a interprété la LIR de façon déraisonnable en déterminant que le dépôt d'un appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt constitue une reconnaissance automatique d'une dette fiscale qui a pour effet de faire recommencer le délai de prescription.

[94] Cette conclusion m'amène à me demander si le contenu de l'avis d'appel déposé en l'espèce constituait une reconnaissance par écrit de la dette de 1988. Selon la décision, l'avis d'appel a reconnu à la fois la première nouvelle cotisation et la deuxième nouvelle cotisation. La demanderesse soutient que, dans l'appel, elle n'a admis aucune obligation relative à la première ou à la deuxième nouvelle cotisation. En réalité, l'appel

existence of any liability for the 1988 taxation year. She states that, unlike the defendant in *Belanger v. Gilbert* (1984), 8 D.L.R. (4th) 92, 52 B.C.L.R. 197 (B.C.S.C.), affd (1984), 14 D.L.R. (4th) 428, 58 B.C.L.R. 191 (B.C.C.A.), she did not contemplate settlement or otherwise implicitly acknowledge any of the 1988 Debt. Rather, she specifically requested that the Second Assessment be vacated by the Tax Court in its entirety. The notice of appeal did not expressly or impliedly acknowledge that there was a valid debt owing and expressly denied any liability for the assessed debt (referencing *Allen v. Bapco Paint Limited* (1982), 34 B.C.L.R. 242, 1982 CanLII 624 (B.C.S.C.)).

[95] I have reviewed the notice of appeal. It put in issue whether the identified claims, including the 1988 Deductions, were deductible in computing income and whether the disallowances of the 1988 Trinity Denton NCL, the 1988 Trinity Denton Capitol Loss and 1988 Bank Interest were statute barred. The applicant disputed the disallowances and stated that claims for the expenses were validly made. Amongst other things, she stated that the Second Reassessment was improper and ought to be vacated and that the amounts in issue represent reasonable expenditures and are deductible as claimed. The requested remedies include that the Second Reassessment be vacated or, alternatively, be referred back to the Minister for reconsideration.

[96] In my view, the appeal does not admit or confirm that the 1988 Debt is validly owed or “confirm and concede” the amount of the tax debt. Indeed, it disputes the validity of the amounts assessed. Accordingly, the Minister’s finding that the appeal is a written acknowledgement of the 1988 Debt, as defined in paragraph 222(6)(b), and that the filing of the appeal restarted the imputation period pursuant to paragraph 222(5)(a), was made without justification and is unreasonable.

niait expressément l’existence de toute obligation pour l’année d’imposition 1988. La demanderesse affirme que, contrairement au défendeur dans l’arrêt *Belanger v. Gilbert* (1984), 8 D.L.R. (4th) 92, 52 B.C.L.R. 197 (C.S.C.-B.), conf par (1984), 14 D.L.R. (4th) 428, 58 B.C.L.R. 191 (C.A.C.-B.), elle n’a pas envisagé de règlement ou autrement reconnu implicitement la dette de 1988. Elle a plutôt demandé expressément que la Cour canadienne de l’impôt annule la deuxième cotisation dans son intégralité. Dans l’avis d’appel, la demanderesse n’a pas reconnu expressément ni implicitement qu’une dette valide était exigible et a refusé expressément toute obligation à l’égard de la dette faisant l’objet d’une cotisation (citant *Allen v. Bapco Paint Limited* (1982), 34 B.C.L.R. 242, 12 A.C.W.S. (2d) 505 (C.S.C.-B.)).

[95] J’ai examiné l’avis d’appel. Il soulevait la question de savoir si les demandes présentées, y compris les déductions pour 1988, étaient déductibles dans le calcul du revenu et si le refus de rembourser la perte autre qu’une perte en capital de 1988 de Trinity Denton, la perte en capital de 1988 de Trinity Denton et l’intérêt bancaire de 1988 était prescrit. La demanderesse a contesté les refus et déclaré que les demandes de déduction pour les dépenses avaient été faites de façon valide. Elle a notamment déclaré que la deuxième nouvelle cotisation était inadéquate et devait être annulée et que les montants en cause représentaient des dépenses raisonnables et sont déductibles tels que déclarés. Elle a demandé comme réparation que la deuxième nouvelle cotisation soit annulée ou, subsidiairement, qu’elle soit renvoyée au ministre pour réexamen.

[96] Je suis d’avis que, dans l’appel, la demanderesse n’admet pas ou ne confirme pas que la dette de 1988 est valide et exigible et « ne confirme pas et n’admet pas » le montant de la dette fiscale. En fait, elle conteste la validité des montants de la cotisation établie. Par conséquent, la conclusion du ministre selon laquelle l’appel constitue une reconnaissance par écrit de la dette de 1988, aux termes de l’alinéa 222(6)b), et selon laquelle le dépôt de l’appel a eu pour effet de faire recommencer le délai de prescription conformément à l’alinéa 222(5)a), est injustifiée et déraisonnable.

[97] In conclusion, for the reasons I have set out in paragraphs 60 to 67 above, I have found that the Minister's general conclusionary statement, that filing an appeal with the Tax Court is an acknowledgement of debt thereby restarting the limitation period, is not justified and is unreasonable. I further conclude that the Minister also unreasonably interpreted the ITA in determining that the filing of an appeal with the Tax Court is an automatic acknowledgment of a tax debt which, without regard to the content of the appeal, restarts the limitation period. In this case, the notice of appeal did not acknowledge the applicant's 1998 Debt.

Issue 2: Did the applicant's filing of her appeal to the Tax Court, on January 4, 2011, extend the existing CLP?

[98] The relevant provisions of the ITA are paragraph 222(8)(a) and subsections 225.1(2) and (3):

222 (1) ...

Extension of limitation period

(8) In computing the day on which a limitation period ends, there shall be added the number of days on which one or more of the following is the case:

(a) the Minister may not, because of any of subsections 225.1(2) to (5), take any of the actions described in subsection 225.1(1) in respect of the tax debt;

...

225.1 (1) ...

No action by Minister

(2) If a taxpayer has served a notice of objection under this Act to an assessment of an amount payable under this Act, the Minister shall not, for the purpose of collecting the amount in controversy, take any of the actions described in paragraphs (1)(a) to (g) until after the day that is 90 days after the day on which notice is sent to the taxpayer that the Minister has confirmed or varied the assessment.

[97] En conclusion, pour les motifs que j'ai énoncés précédemment aux paragraphes 60 à 67, j'ai estimé que la conclusion générale du ministre, selon laquelle le dépôt d'un appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt constitue une reconnaissance de dette et fait recommencer à zéro le délai de prescription, n'est pas justifiée et est déraisonnable. Je conclus également que le ministre a interprété la LIR de façon déraisonnable en concluant que le dépôt d'un appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt constitue une reconnaissance automatique d'une dette fiscale qui, sans égard au fond de l'appel, a pour effet de faire recommencer le délai de prescription. En l'espèce, dans son avis d'appel, la demanderesse n'a pas reconnu la dette de 1998.

Deuxième question : Le dépôt de l'appel par la demanderesse auprès de la Cour canadienne de l'impôt, le 4 janvier 2011, a-t-il eu pour effet de proroger le DPR en vigueur?

[98] Les dispositions applicables de la LIR sont l'alinéa 222(8)a) ainsi que les paragraphes 225.1(2) et (3) :

222 (1) [...]

Prorogation du délai de prescription

(8) Le nombre de jours où au moins un des faits suivants se vérifie prolonge d'autant la durée du délai de prescription :

(a) en raison de l'un des paragraphes 225.1(2) à (5), le ministre n'est pas en mesure d'exercer les actions visées au paragraphe 225.1(1) relativement à la dette fiscale;

[...]

225.1 (1) [...]

Restriction

(2) Dans le cas où un contribuable signifie en vertu de la présente loi un avis d'opposition à une cotisation pour un montant payable en vertu de cette loi, le ministre, pour recouvrer la somme en litige, ne peut prendre aucune des mesures visées aux alinéas (1)a) à g) avant le quatre-vingt-onzième jour suivant la date d'envoi d'un avis au contribuable où il confirme ou modifie la cotisation.

Idem

(3) Where a taxpayer has appealed from an assessment of an amount payable under this Act to the Tax Court of Canada, the Minister shall not, for the purpose of collecting the amount in controversy, take any of the actions described in paragraphs (1)(a) to (g) before the day of mailing of a copy of the decision of the Court to the taxpayer or the day on which the taxpayer discontinues the appeal, whichever is the earlier.

[99] In the Decision, the Minister stated that the CLP was restarted and simultaneously extended when the appeal, made in respect of both the First Reassessment and the Second Reassessment, was filed meaning that the CLP did not run during the appeal.

Applicant's position

[100] The applicant submits that while subsection 225.1(3) of the ITA bars the Minister from taking collection action while an alleged tax debt is under appeal to the Tax Court, it is critical to note that this section only prevents collection of the “amount in controversy” in the appeal. It does not prevent collection of all amounts owing in respect of the relevant taxation years.

[101] In this case, the issuance of the Second Confirmation on October 7, 2010, does not constitute an “action” to collect the 1988 Debt within the meaning of subsection 222(1) of the ITA. This is because, prior to filing the appeal, the applicant had waived her right to appeal the issue of the Trinity Denton Partnership Losses to the Tax Court under the Settlement Agreement. Therefore, by the appeal the applicant could not have validly disputed the amounts disallowed in respect of Trinity Denton by the Second Reassessment, which was in fact the position taken by the Minister in the Minister’s Reply to the appeal. Because the 1988 Debt in respect of the Trinity Denton Partnership Losses was not validly in issue in the appeal, it was not an “amount in controversy”, its collection was therefore not barred by subsection 225.1(3) of the ITA, and the limitation period for its collection was not extended by subsection 222(8).

Idem

(3) Dans le cas où un contribuable en appelle d’une cotisation pour un montant payable en vertu de la présente loi, auprès de la Cour canadienne de l’impôt, le ministre, pour recouvrer la somme en litige, ne peut prendre aucune des mesures visées aux alinéas (1)a) à g) avant la date de mise à la poste au contribuable d’une copie de la décision de la cour ou la date où le contribuable se désiste de l’appel si celle-ci est antérieure.

[99] Dans sa décision, le ministre a déclaré que le DPR a recommencé à zéro et a simultanément été prorogé lorsque l’appel, interjeté à l’égard de la première nouvelle cotisation et de la deuxième nouvelle cotisation, a été déposé, ce qui signifie que le DPR a cessé de courir pendant l’appel.

Thèse de la demanderesse

[100] La demanderesse soutient que, bien que le paragraphe 225.1(3) de la LIR interdise au ministre de prendre des mesures de recouvrement pendant qu’une dette fiscale présumée fait l’objet d’un appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt, il est essentiel de souligner que cette disposition interdit seulement au ministre de recouvrer la « somme en litige » en appel. Elle n’interdit pas le recouvrement de tous les montants exigibles à l’égard des années d’imposition en cause.

[101] En l’espèce, la deuxième confirmation du 7 octobre 2010 ne constitue pas une « action » en recouvrement de la dette de 1988 au sens du paragraphe 222(1) de la LIR. En effet, avant de déposer l’appel, la demanderesse avait renoncé à son droit d’interjeter appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt relativement aux pertes de la société de personnes Trinity Denton en vertu de la convention de règlement. Par conséquent, en interjetant appel, la demanderesse n’aurait pas pu contester valablement les montants refusés à l’égard de Trinity Denton dans la deuxième nouvelle cotisation, comme l’a affirmé le ministre dans sa réponse à l’appel. Comme la dette de 1988 à l’égard des pertes de la société de personnes Trinity Denton n’était pas valablement en litige dans l’appel, il ne s’agissait pas d’une « somme en litige » et son recouvrement n’était donc pas interdit par le paragraphe 225.1(3) de la LIR, et le délai de prescription pour son recouvrement n’a pas été prorogé en vertu du paragraphe 222(8).

[102] Thus, while the appeal may have had the effect of extending the limitation period in respect of the amount owing in relation to the Sierra Trinity deductions disallowed by the Second Reassessment, it had no effect on the limitation period in respect of the 1988 Debt arising from the Trinity Denton Partnership Loses under the First Reassessment.

Respondent's position

[103] The Minister disagrees with the applicant's view that the appeal did not suspend the running of the limitation period in relation to the entirety of the 1988 tax debt on the basis that portions of the tax debt raised in the appeal were not validly an "amount in controversy" before the Tax Court. The Minister asserts that the appeal unambiguously put into issue components of the applicant's 1988 taxation year that impact the actual net tax owing that would be collectible, expenses and disallowed losses.

[104] The Minister submits that the applicant misunderstands the meaning of "amount in controversy" in subsection 225.1(3) and that the amount in controversy is the assessment. The Minister could not collect a portion of what was owing for the tax year until all issues bearing on net liability were resolved. Where Parliament wanted to allow collection of only a portion of the amount assessed it does so in clear language. This is demonstrated by a comparison of the language in subsection 225.1(3) with the language in subsection 225.1(4).

Analysis

[105] As a starting point I note that it is correct that the notice of appeal filed on January 4, 2011, did explicitly raise as issues whether the 1988 Deductions were deductible in computing income and whether the disallowance of the 1988 Trinity Denton NCL and 1988 Trinity Denton Capital Loan (and 1988 Bank Interest) were statute barred.

[106] However, when the appeal was filed the Minister disputed the propriety of this. The reply filed on behalf

[102] Ainsi, bien que l'appel ait pu avoir pour effet de proroger le délai de prescription applicable au montant dû relativement aux déductions pour Sierra Trinity refusées dans la deuxième nouvelle cotisation, il n'a eu aucun effet sur le délai de prescription applicable à la dette de 1988 découlant des pertes de la société Trinity Denton et visée par la première nouvelle cotisation.

Thèse du défendeur

[103] Le ministre n'est pas d'accord avec la demanderesse pour dire que l'appel n'a pas eu pour effet de suspendre le délai de prescription relativement à l'ensemble de la dette fiscale de 1988 au motif que des parties de la dette fiscale soulevées en appel ne constituaient pas une « somme en litige » valide devant la Cour canadienne de l'impôt. Le ministre affirme que l'appel a manifestement mis en cause des éléments de l'année d'imposition 1988 de la demanderesse qui ont une incidence sur l'impôt net exigible qui serait recouvrable, sur les dépenses, ainsi que sur les pertes refusées.

[104] Le ministre soutient que la demanderesse comprend mal le sens du terme « somme en litige » au paragraphe 225.1(3) et que la somme en litige correspond à la cotisation. Le ministre ne pouvait pas recouvrer une partie de ce qui était dû pour l'année d'imposition tant que toutes les questions ayant une incidence sur l'obligation nette n'étaient pas réglées. Lorsque le législateur veut autoriser le recouvrement d'une partie seulement du montant de la cotisation, il le fait clairement, comme le démontre une comparaison entre le libellé du paragraphe 225.1(3) et celui du paragraphe 225.1(4).

Analyse

[105] Tout d'abord, je souligne qu'il est vrai que l'avis d'appel déposé le 4 janvier 2011 a soulevé expressément les questions de savoir si les déductions pour l'année 1988 étaient déductibles dans le calcul du revenu et si le refus de rembourser la perte autre qu'en capital de 1988 de Trinity Denton et la perte en capital de 1988 de Trinity Denton (et l'intérêt bancaire de 1988) était prescrit.

[106] Le ministre a toutefois contesté le bien-fondé de ces questions soulevées en appel. Selon la réponse

of the Minister asserted that specified paragraphs of the notice of appeal were improperly pleaded and should be struck out because the issue of the losses arising from the applicant's participation in Trinity Denton (incorrectly referenced as Sierra Denton Limited Partnerships) were not properly before the Court due to the June 13, 1994, Settlement Agreement and which agreement, by its terms, barred any appeal in connection with those matters. The position of the Minister was clearly stated in the grounds relied on and relief sought section of the reply:

23. The issue of the Minister's disallowance of the Limited Partnership Losses is not properly before the court, as the Appellant is barred by virtue of the Settlement Agreement and subsection 169(2.2) of the Act from appealing the Minister's reassessment dated December 29, 1992 [the Second Reassessment] which relates to those losses. Moreover, the Minister's reassessment dated December 29, 1992 was not appealed within the time limit set out in subsection 169(1)(a) of the Act.

24. By virtue of the Settlement Agreement, which finally and conclusively settled the matter of the disallowance of the Limited Partnership Losses and barred the Appellant from filing an appeal in respect of the disallowance of the Limited Partnership Losses or to contest the validity of the Settlement Agreement, the Appellant is estopped from contesting the disallowance of the Limited Partnership Losses. Moreover, the time allowed by subsection 169 of the Act for appealing the December 29, 1992 reassessment to this court expired in 1995 and the Appellant did not ask for an extension of time to appeal that reassessment.

[107] The Settlement Agreement pertains to Trinity Denton and agreed to the issuance of an assessment or reassessment to disallow the Trinity Denton Partnership Losses. In that regard, the subsequently issued March 30, 1995, First Confirmation confirmed that previously disallowed losses with respect to Trinity Denton were confirmed as per the Settlement Agreement. There is no evidence before me indicating that, subsequent to the reply, the Trinity Denton Partnership Losses were pursued in the appeal. While the Third Reassessment refers to adjustments made according to the consent judgment, the consent judgment issued by the Tax Court is

déposée au nom du ministre, des paragraphes précis de l'avis d'appel étaient inappropriés et devaient être radiés au motif que la Cour canadienne de l'impôt n'était pas régulièrement saisie de la question des pertes découlant de la participation de la demanderesse dans Trinity Denton (désignée incorrectement comme la société de personnes Sierra Denton Limited) en raison de la convention de règlement du 13 juin 1994, en vertu de laquelle tout appel était interdit relativement à ces questions. La position du ministre était clairement énoncée dans la section sur les motifs invoqués et les réparations demandées :

[TRADUCTION]

23. La Cour n'est pas régulièrement saisie de la question du refus du ministre de rembourser les pertes de la société, car l'appelante ne peut, en vertu de la convention de règlement et du paragraphe 169(2.2) de la Loi, interjeter appel de la nouvelle cotisation du ministre datée du 29 décembre 1992 [la deuxième nouvelle cotisation], qui porte sur ces pertes. De plus, la nouvelle cotisation du ministre datée du 29 décembre 1992 n'a pas été portée en appel dans le délai prévu à l'alinéa 169(1)a) de la Loi.

24. En vertu de la convention de règlement, qui a réglé de façon définitive la question du refus de rembourser les pertes de la société et qui interdit à l'appelante d'interjeter appel de cette question ou de contester la validité de la convention de règlement, il est interdit à l'appelante de contester le refus de rembourser les pertes de la société. De plus, le délai prescrit à l'article 169 de la Loi pour interjeter appel de la nouvelle cotisation du 29 décembre 1992 auprès de la Cour a expiré en 1995, et l'appelante n'a pas demandé la prorogation du délai pour interjeter appel de cette nouvelle cotisation.

[107] La convention de règlement porte sur Trinity Denton et prévoyait l'établissement d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation dans laquelle le remboursement des pertes de la société Trinity Denton était refusé. À cet égard, la première confirmation du 30 mars 1995 confirmait que le refus antérieur de rembourser les pertes relativement à Trinity Denton était confirmé conformément à la convention de règlement. Rien n'indique que, après la réponse, les pertes de la société de personnes Trinity Denton ont été soulevées en appel. Bien que la troisième nouvelle cotisation fasse référence à des rajustements effectués conformément au jugement sur

not in record. Further, the September 20, 2016, letter from counsel for the applicant to the Minister explains that the new counsel who prepared the notice of appeal had not been aware of the Settlement Agreement, which was why the notice of appeal included the Trinity Denton Partnership Losses and referenced the First Reassessment which made adjustments to the applicant's participation in Trinity Denton. The letter also states that the applicant did not dispute the assertions in the Minister's reply.

[108] In my view, as a result of the Settlement Agreement, which agreement and the First Confirmation both predate the filing of the appeal, the Trinity Denton Partnership Losses were not properly raised and therefore were not in controversy when the appeal was filed. They were improperly included in the appeal as recognized by the Minister at that time. In the reply, the Minister correctly took the position that the Trinity Denton matters were not validly subject to appeal pursuant to the terms of the Settlement Agreement.

[109] Thus, although the respondent now argues that the appeal put into issue components of the applicant's 1988 taxation year that impacted actual net tax owing that would be collectible, in fact, the Trinity Denton Partnership Losses were set by the Settlement Agreement. Not only could the appeal not properly raise them, the amounts agreed by the Settlement Agreement could not change. Those amounts therefore could not vary the applicant's net liability for 1988 ultimately resolved by the appeal. The applicant points out that the Second Reassessment increased the net federal tax from \$107 999 to \$163 622.30 and the net British Columbia tax from \$54 935.70 to \$82 747.30. The Third Reassessment reversed this increase returning the amounts to those in the Second Reassessment. The applicant states that these amounts pertain only to Sierra Trinity and did not involve Trinity Denton because the Trinity Denton Losses had already been settled. This is not contested by the respondent, possibly as specifics of the settlement have been lost in the mists of time.

consentement, le jugement sur consentement rendu par la Cour canadienne de l'impôt ne figure pas au dossier. De plus, la lettre du 20 septembre 2016 que l'avocat de la demanderesse a adressée au ministre explique que le nouvel avocat qui a rédigé l'avis d'appel n'était pas au courant de la convention de règlement et que c'est pour cette raison que l'avis d'appel visait les pertes de la société Trinity Denton et faisait référence à la première nouvelle cotisation, qui contenait des rajustements relatifs à la participation de la demanderesse dans Trinity Denton. La lettre indique également que la demanderesse n'a pas contesté les affirmations que contenait la réponse du ministre.

[108] Je suis d'avis que, en raison de la convention de règlement, qui, comme la première confirmation, a précédé le dépôt de l'appel, les pertes de la société de personnes Trinity Denton n'ont pas été soulevées de façon régulière et n'étaient donc pas en litige au moment du dépôt de l'appel. Elles ont été incluses par erreur dans l'appel, comme l'a alors reconnu le ministre. Dans sa réponse, le ministre a eu raison d'affirmer que les questions relatives à Trinity Denton n'étaient pas valablement susceptibles d'appel conformément à la convention de règlement.

[109] Par conséquent, bien que le défendeur soutienne maintenant que l'appel a mis en cause des éléments de l'année d'imposition 1988 de la demanderesse qui ont eu une incidence sur l'impôt net exigible qui serait recouvrable, la question des pertes de la société Trinity Denton a été réglée par la convention de règlement. Non seulement la question ne pouvait être régulièrement soulevée en appel, mais les montants convenus dans la convention de règlement ne pouvaient être modifiés. Ces montants ne pouvaient donc pas avoir une incidence sur l'obligation nette de la demanderesse pour 1988, qui a finalement été réglée par l'appel. La demanderesse fait remarquer que la deuxième nouvelle cotisation a fait passer l'impôt fédéral net de 107 999 \$ à 163 622,30 \$ et l'impôt net de la Colombie-Britannique de 54 935,70 \$ à 82 747,30 \$. La troisième nouvelle cotisation a annulé ces augmentations et a rétabli les montants figurant dans la deuxième nouvelle cotisation. La demanderesse affirme que ces montants ne concernent que Sierra Trinity et non Trinity Denton, car la question des pertes de

[110] In the result, based on the particular facts of this case, because the 1988 Debt in respect of the Trinity Denton Partnership Losses was not validly in issue in the appeal, as recognized by the Minister in the reply, it was not an “amount in controversy”. Its collection was therefore not barred by subsection 225.1(3) of the ITA and the limitation period for its collection was not extended by subsection 222(8).

[111] As to respondent’s submission that the phrase “amount in controversy” is tied to the prior wording of subsection 225.1(3) with the effect that the amount in controversy is the entire assessment amount, the respondent offers no jurisprudence or ITA provisions in support of this interpretation. Further, subsection 225.1(3) states that where a taxpayer “has appealed *from an assessment of an amount payable* under this Act to the Tax Court of Canada, the Minister shall not, *for the purpose of collecting the amount in controversy*, take any of the actions described” [emphasis added]. Presumably, if Parliament had intended that the Minister was precluded from collecting the entirety of the assessed tax debt for that year it would have said that rather than limiting the collection restriction to “the amount in controversy”.

[112] In any event, even if “an amount in controversy” does in the normal course, as the respondent submits, entail the entire reassessment, or the net amount of taxes owing over the entirety of a taxation year, in light of the Settlement Agreement barring any future appeals over matters pertaining to the Trinity Denton Partnership Losses, in my view, an amount in controversy in this particular context can mean only those matters to which the applicant still had a valid right of appeal under the ITA—the Sierra Trinity disallowed losses.

[113] Two final points on this issue. First, in the Decision, the CRA states that the appeal acknowledged

Trinity Denton avait déjà été réglée. Ces faits ne sont pas contestés par le défendeur, peut-être parce que les détails du règlement se sont perdus au fil du temps.

[110] Par conséquent, compte tenu des faits propres à l’espèce, puisque la dette de 1988 à l’égard des pertes de la société Trinity Denton n’était pas validement en litige dans l’appel, comme l’a reconnu le ministre dans sa réponse, il ne s’agissait pas d’une « somme en litige ». Le recouvrement de cette dette n’était donc pas interdit par le paragraphe 225.1(3) de la LIR, et le délai de prescription pour le recouvrement n’a pas été prorogé par le paragraphe 222(8).

[111] Pour ce qui est de l’observation du défendeur selon laquelle le terme « somme en litige » est lié au libellé antérieur du paragraphe 225.1(3) et la somme en litige est donc le montant total de la cotisation, le défendeur ne fournit aucune décision ni aucune disposition de la LIR pour appuyer une telle interprétation. De plus, selon le paragraphe 225.1(3), dans le cas où un contribuable « en appelle *d’une cotisation pour un montant payable* en vertu de la présente loi, auprès de la Cour canadienne de l’impôt, le ministre, *pour recouvrer la somme en litige*, ne peut prendre aucune des mesures visées » [non souligné dans l’original]. Vraisemblablement, si le législateur avait voulu empêcher le ministre de recouvrer la totalité de la dette fiscale établie pour l’année en question, il l’aurait dit au lieu de limiter la restriction à la « somme en litige ».

[112] Quoi qu’il en soit, même si une « somme en litige » vise en temps normal, comme le défendeur le soutient, la totalité de la nouvelle cotisation ou le montant net d’impôt dû pour la totalité d’une année d’imposition, à la lumière de la convention de règlement interdisant tout appel futur sur des questions relatives aux pertes de la société Trinity Denton, je suis d’avis qu’une somme en litige dans ce contexte en particulier ne peut correspondre qu’aux questions pour lesquelles la demanderesse disposait encore d’un droit d’appel valide aux termes de la LIR, soit les pertes de Sierra Trinity dont le remboursement a été refusé.

[113] J’aimerais apporter deux derniers points sur cette question. Premièrement, dans la décision, l’ARC affirme

both the First Assessment and the Second Assessment. This suggests that the content of the appeal was relevant. Second, the Decision does not acknowledge the position taken by the Minister in the reply contesting the references in the appeal to the First Assessment because of the existence of the Settlement Agreement. It is impossible to ascertain from the reasons if the CRA considered the reply and the impact of the Settlement Agreement in reaching the Decision. The Decision lacks transparency in this regard.

Issue 3: Did the issuance of the Third Reassessment on December 19, 2014, operate as a new reassessment, initiating a new CLP, in respect of the applicant's 1988 tax liability?

[114] The third ground on which the Decision is based is that the applicant's 1988 tax year was reassessed on December 19, 2014, by the Third Reassessment, which again restarted the CLP, 90 days from that date, on March 20, 2015. It would therefore not expire until 10 years from that date, March 20, 2025.

Applicant's position

[115] The applicant submits that if the limitation period was not earlier restarted or extended on the basis of the two other grounds identified by the Minister, being the acknowledgment of the debt by the applicant (ITA, paragraph 222(5)(a) and subsection 222(6)) or the extending of the limitation period by the appeal to the Tax Court (paragraph 222(8)(a)), then the third ground cannot operate on a stand alone basis to further extend the limitation period. More specifically, once the limitation period has expired, no action taken beyond that period can operate to further extend the limitation period. Here, because neither of the first two grounds operated to extend or restart the limitation period, the Third Reassessment, undertaken on December 19, 2014, fell outside the March 4, 2014, limitation period expiry and therefore cannot extend or restart the limitation period.

que dans son avis d'appel, la demanderesse a reconnu la première cotisation et la deuxième cotisation. Cela laisse supposer que le fond de l'appel était pertinent. Deuxièmement, dans la décision, l'ARC ne reconnaît pas la position adoptée par le ministre dans sa réponse, qui conteste les renvois à la première cotisation dans l'appel en raison de l'existence de la convention de règlement. Il est impossible d'établir, d'après les motifs, si l'ARC a tenu compte de la réponse et de l'incidence de la convention de règlement dans sa décision. La décision n'est pas transparente à cet égard.

Troisième question : La troisième nouvelle cotisation établie le 19 décembre 2014 représentait-elle une autre nouvelle cotisation, créant ainsi un nouveau DPR à l'égard de l'obligation fiscale de la demanderesse pour l'année 1988?

[114] Le troisième motif sur lequel repose la décision est que l'année d'imposition 1988 de la demanderesse a fait l'objet d'une nouvelle cotisation le 19 décembre 2014, soit la troisième nouvelle cotisation, qui a de nouveau fait recommencer le DPR, 90 jours après cette date, soit le 20 mars 2015. Le délai de prescription n'expirerait donc pas avant 10 ans à partir de cette date, soit le 20 mars 2025.

Thèse de la demanderesse

[115] La demanderesse soutient que, si le délai de prescription n'a pas recommencé ou n'a pas été prorogé antérieurement en raison des deux autres motifs soulevés par le ministre, soit la reconnaissance de la dette (alinéa 222(5)a) et le paragraphe 222(6) de la LIR) et la prorogation du délai de prescription créée par l'appel interjeté auprès de la Cour canadienne de l'impôt (alinéa 222(8)a)), le troisième motif ne peut donc pas, à lui seul, avoir pour effet de proroger davantage le délai de prescription. Plus précisément, une fois le délai de prescription expiré, aucune mesure prise par la suite ne peut avoir pour effet de proroger davantage le délai de prescription. En l'espèce, puisqu'aucun des deux premiers motifs n'a eu pour effet de proroger ou de faire recommencer le délai de prescription, la troisième nouvelle cotisation, établie le 19 décembre 2014, soit après l'expiration du délai de prescription du 4 mars 2014, ne

Respondent's position

[116] The respondent submits that a new CLP of 10 years arose when the Minister issued the Third Reassessment. The ITA's definition of an "assessment" [at paragraph 248] includes a "reassessment" and a subsequent reassessment nullifies a prior assessment or reassessment issued in respect of the same taxation year if the subsequent reassessment fixes the taxpayer's total tax for the year (*TransCanada Pipelines Ltd. v. The Queen*, 2001 FCA 314, [2002] 1 C.T.C. 43, at paragraph 12; *Lornport Investments Ltd. v. Canada*, [1992] 2 F.C. 293, [1992] 1 C.T.C. 351 (C.A.), at paragraph 6). Here the Third Reassessment fixed the applicant's net tax and nullified and replaced the Second Reassessment. Pursuant to subsection 222(4) of the ITA, the limitation period for the 1988 tax debts restarted on December 19, 2014, and the date the Third Reassessment was sent to the applicant. Accordingly, it was reasonable for the Minister to refuse the applicant's request for a refund.

Analysis

[117] In this matter it is not disputed that the limitation period initially began to run on March 4, 2004, pursuant to subparagraph 222(4)(a)(ii) of the ITA. Thus, unless it was extended or restarted, it would expire 10 years later, on March 4, 2014.

[118] A limitation period can be restarted in the three circumstances described in paragraphs 222(5)(a), (b) and (c). I have found above that the limitation period was not restarted by the filing of the appeal. This is because the filing of the appeal was not a written acknowledgement of the tax debt as set out in paragraph 222(5)(a) and subsection 222(6). The reasons for the Decision are brief and do not indicate that the Minister commenced an action to collect the tax debt and thereby restarted the limitation period pursuant to paragraph 222(5)(b), or that paragraph 222(5)(c) has application. That is, the reasons

peut donc pas avoir pour effet de proroger ou de faire recommencer le délai de prescription.

Thèse du défendeur

[116] Le défendeur soutient qu'un nouveau DPR de 10 ans a commencé à courir lorsque le ministre a établi la troisième nouvelle cotisation. La définition de « cotisation » [au paragraphe 248] dans la LIR comprend une « nouvelle cotisation », et une nouvelle cotisation subséquente annule une cotisation ou une nouvelle cotisation antérieure établie pour la même année d'imposition si la nouvelle cotisation subséquente fixe l'impôt total du contribuable pour l'année (*TransCanada Pipelines Ltd. c. Canada*, 2001 CAF 314, au paragraphe 12; *Lornport Investments Ltd. c. Canada* [1992] 2 C.F. 293 (C.A.), au paragraphe 6). En l'espèce, la troisième nouvelle cotisation a fixé l'impôt net de la demanderesse et a annulé et remplacé la deuxième nouvelle cotisation. Conformément au paragraphe 222(4) de la LIR, le délai de prescription pour les dettes fiscales de 1988 a recommencé à courir le 19 décembre 2014 et à la date à laquelle la troisième nouvelle cotisation a été envoyée à la demanderesse. Par conséquent, il était raisonnable pour le ministre de refuser la demande de remboursement de la demanderesse.

Analyse

[117] En l'espèce, nul ne conteste que le délai de prescription initial a commencé à courir le 4 mars 2004 conformément au sous-alinéa 222(4)a)(ii) de la LIR. Ainsi, à moins d'être prorogé ou de recommencer à courir, il expirerait 10 ans plus tard, soit le 4 mars 2014.

[118] Un délai de prescription peut recommencer à courir dans les trois circonstances décrites aux alinéas 222(5)a), b) et c). J'ai conclu précédemment que le délai de prescription n'a pas recommencé par suite du dépôt de l'appel. J'ai tiré cette conclusion parce que le dépôt de l'appel ne constituait pas une reconnaissance par écrit de la dette fiscale au sens de l'alinéa 222(5)a) et du paragraphe 222(6). Les motifs de la décision sont brefs et n'indiquent pas que le ministre a intenté une action en recouvrement de la dette fiscale et que le délai de prescription a recommencé à courir conformément

do not indicate that such actions exist or grounded the refusal to issue the requested refund. Thus, the initial limitation period was not restarted prior to its expiry on March 4, 2014, or prior to the Third Reassessment. I have also found that the limitation period was not extended by the filing of the appeal pursuant to subsection 225.1(3) and paragraph 222(8)(a).

[119] In the result, based on the record before me, I cannot conclude that the initial limitation period was restarted or extended prior to its expiry on March 4, 2014, or prior to the Third Reassessment. The applicant submits that once the limitation period has expired, no action taken beyond that period can operate to further extend the limitation period. The respondent does not dispute this. In that event, the Third Reassessment, undertaken on December 19, 2014, fell outside the March 4, 2014, limitation period expiry and could not extend, restart or revive the exhausted limitation period. Accordingly, the Decision unreasonably found that the Third Reassessment restarted the limitation period.

[120] The respondent submits that while an assessment, which by definition includes a reassessment, does not create the debt, and at most it is a confirmation of its existence (*The Queen v. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] F.C. 396, [1971] F.C.J. No. 33 (QL) (T.D.), at paragraph 20), that the limitation period associated with any particular tax debt is “tied to” the assessment and confirms the existence of that tax debt. Thus, to determine if the limitation period has passed the Court must determine when it was assessed. Because the Second Reassessment fixed the applicant’s net tax at \$163 622.30 and the Third Reassessment fixed the applicant’s net tax at \$107 999, the Third Reassessment nullified and replaced the Second Assessment (*TransCanada Pipelines Ltd. v. The Queen*, 2001 FCA 314, [2002] 1 C.T.C. 43 [cited above], at paragraph 12), meaning that the limitation period for the 1988 tax debt started on the date of the Third Assessment, December 19, 2014.

à l’alinéa 222(5)b), ni que l’alinéa 222(5)c) s’applique. Autrement dit, les motifs n’indiquent pas que de telles mesures ont été prises ou ont motivé le refus d’accorder le remboursement demandé. Ainsi, le délai de prescription initial n’a pas recommencé à courir avant son expiration du 4 mars 2014 ou avant l’établissement de la troisième nouvelle cotisation. J’ai également conclu que le délai de prescription n’a pas été prorogé par suite du dépôt de l’appel comme le prévoient le paragraphe 225.1(3) et l’alinéa 222(8)a).

[119] Par conséquent, compte tenu du dossier dont je dispose, je ne peux conclure que le délai de prescription initial a recommencé à courir ou a été prorogé avant son expiration le 4 mars 2014 ou avant l’établissement de la troisième nouvelle cotisation. La demanderesse soutient que, une fois le délai de prescription expiré, aucune mesure prise par la suite ne peut avoir pour effet de proroger davantage le délai de prescription. Le défendeur ne conteste pas cette affirmation. Pour cette raison, la troisième nouvelle cotisation, établie le 19 décembre 2014, est survenue après l’expiration du délai de prescription du 4 mars 2014 et ne pouvait avoir pour effet de proroger, de recommencer ou de ranimer le délai de prescription expiré. Par conséquent, dans sa décision, le ministre a conclu déraisonnablement que la troisième nouvelle cotisation a fait recommencer le délai de prescription.

[120] Le défendeur soutient que, bien qu’une cotisation, qui par définition englobe une nouvelle cotisation, ne crée pas la dette, et qu’il s’agit tout au plus d’une confirmation de son existence (*La Reine c. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] C.F. 396, [1971] A.C.F. n° 33 (QL) (1^{re} inst.), au paragraphe 20), le délai de prescription associé à une dette fiscale en particulier est « lié » à la cotisation et confirme l’existence de cette dette. Ainsi, pour établir si le délai de prescription est écoulé, la Cour doit déterminer quand la cotisation a été établie. Comme la deuxième nouvelle cotisation a fixé l’impôt net de la demanderesse à 163 622,30 \$ et que la troisième nouvelle cotisation a fixé l’impôt net de la demanderesse à 107 999,00 \$, la troisième nouvelle cotisation a annulé et remplacé la deuxième cotisation (*TransCanada Pipelines Ltd. c. Canada*, 2001 CAF 314 [précité], au paragraphe 12). Ainsi, le délai de prescription pour la dette fiscale de 1988 a commencé à courir à la date de la troisième cotisation, soit le 19 décembre 2014.

[121] However, even if this is so, as I have noted above, once the limitation period expired it could not be revived by the Third Reassessment.

[122] The respondent also asserts that by way of subsection 169(3), when there is an appeal, the Minister may, with the consent in writing of the taxpayer, reassess amounts payable under the ITA, which in this case was done by way of a consent judgment. In this way, the Third Reassessment was tied to the 1988 tax debt—including the Trinity Denton Partnership Losses determined 10 years earlier by the Settlement Agreement.

[123] However, as noted above, the consent judgment pertaining to the Tax Court Appeal is not in the record. Moreover, given that the Trinity Denton Partnership Losses were, as seen from the reply, not subject to appeal, it is difficult to see how the consent judgment could have had the effect of the applicant agreeing to the reassessment of those amounts and, therefore, “tying” those losses to the Third Reassessment.

[124] The respondent also submits that the Settlement Agreement does not matter, all that matters is that there was some change to the 1988 tax year, as demonstrated by the Third Assessment, which therefore revived the applicant’s liability. Based on the facts of this matter, the record before me, and considering that the respondent does not dispute the applicant’s claim that the Third Assessment dealt exclusively with amounts related to Sierra Trinity, and in that regard that the Third Assessment simply reversed and reduced the net taxes that had been increased by the Second Reassessment back to the original assessment, I am unable to agree with the respondent’s argument.

[125] As stated by the Supreme Court in *Markevich*: “a limitation period encourages the Minister to act diligently in pursuing the collection of tax debts. In light of the significant effect that collection of tax debts has upon

[121] Toutefois, même si c’est le cas, comme je l’ai mentionné précédemment, une fois le délai de prescription expiré, il ne pouvait être ranimé par la troisième nouvelle cotisation.

[122] Le défendeur affirme également que, par application du paragraphe 169(3), lorsqu’il y a appel, le ministre peut, avec le consentement écrit du contribuable, établir une nouvelle cotisation concernant les montants payables en vertu de la LIR, ce qui a été fait en l’espèce au moyen d’un jugement par consentement. Ainsi, la troisième nouvelle cotisation était liée à la dette fiscale de 1988, y compris les pertes de la société Trinity Denton visées par la convention de règlement 10 ans plus tôt.

[123] Toutefois, comme je l’ai déjà dit, le jugement sur consentement relatif à l’appel interjeté auprès de la Cour canadienne de l’impôt ne figure pas au dossier. De plus, étant donné que les pertes de la société Trinity Denton n’étaient pas susceptibles d’appel, comme l’indique la réponse, il est difficile de voir comment le jugement sur consentement aurait pu avoir pour effet de faire accepter à la demanderesse la nouvelle cotisation pour les montants en question et, par conséquent, de « lier » les pertes à la troisième nouvelle cotisation.

[124] Le défendeur soutient également que la convention de règlement n’a pas d’importance; tout ce qui compte, c’est qu’il y a eu un changement à l’année d’imposition 1988, comme l’a démontré la troisième cotisation, qui a ainsi ravivé l’obligation de la demanderesse. Compte tenu des faits en l’espèce et du dossier dont je dispose, et étant donné que le défendeur ne conteste pas l’affirmation de la demanderesse selon laquelle la troisième cotisation portait exclusivement sur des montants liés à Sierra Trinity et, à cet égard, que la troisième cotisation a simplement réduit l’impôt net qui avait été augmenté par la deuxième nouvelle cotisation et l’a ramené au montant de la cotisation initiale, je ne puis être d’accord avec le défendeur.

[125] Ainsi que l’a déclaré la Cour suprême dans l’arrêt *Markevich* : « [U]n délai de prescription incite le ministre à agir avec diligence dans le recouvrement des créances fiscales. Vu les répercussions importantes

the financial security of Canadian citizens, it is contrary to the public interest for the department to sleep on its rights in enforcing collection. It is evident that the rationales which justify the existence of limitation periods apply to the collection of tax debts” (at paragraph 20). Here the Minister entered into the Settlement Agreement on June 13, 1994. The amount of the applicant’s tax liability for the 1988 Debt was acknowledged and resolved by that agreement and it was no longer in controversy. It was open to the Minister to seek to collect the agreed amounts prior to the expiration of the limitation period.

[126] In conclusion, for the reasons above, I conclude that the Decision was not justified in relation to the relevant factual and legal constraints that bear on it (*Vavilov*, at paragraphs 14, 15, 86, 95, 99–101, 105, 120–121) and therefore was unreasonable.

JUDGMENT IN T-868-19

THIS COURT’S JUDGMENT is that

1. The application for judicial review is granted.
2. The decision of the Assistant Director, Revenue Collection, Canada Revenue Agency, on behalf of the Minister of National Revenue, dated April 26, 2019, is quashed and the matter is remitted back to the Minister for redetermination, taking these reasons into consideration;
3. The applicant shall have her costs in the all inclusive lump sum amount of \$2 000 payable by the respondent.

ANNEX A

Section 152 of the *Income Tax Act* states:

que celui-ci a sur la sécurité financière des citoyens canadiens, le fait pour le ministère de tarder à exercer ses droits en matière de recouvrement est contraire à l’intérêt public. Il est évident que les justifications de l’existence de délais de prescription s’appliquent au recouvrement des créances fiscales » (au paragraphe 20). En l’espèce, le ministre a conclu la convention de règlement le 13 juin 1994. Le montant de l’obligation fiscale de la demanderesse à l’égard de la dette de 1988 a été reconnu et réglé par la convention et n’était plus en litige. Le ministre pouvait chercher à recouvrer les montants convenus avant l’expiration du délai de prescription.

[126] En conclusion, pour les motifs qui précèdent, je conclus que la décision n’était pas justifiée au regard des contraintes factuelles et juridiques pertinentes qui ont une incidence sur celle-ci (*Vavilov*, aux paragraphes 14, 15, 86, 95, 99–101, 105, 120–121) et qu’elle était par conséquent déraisonnable.

JUGEMENT dans le dossier T-868-19

LA COUR STATUE que :

1. La demande de contrôle judiciaire est accueillie.
2. La décision du 26 avril 2019 du directeur adjoint de la division du Recouvrement des recettes de l’Agence du revenu du Canada, au nom du ministre du Revenu national, est annulée, et l’affaire est renvoyée au ministre pour qu’il rende une nouvelle décision en tenant compte des présents motifs.
3. Le défendeur verse à la demanderesse des dépens d’un montant forfaitaire tout compris de 2 000 \$.

ANNEXE A

L’article 152 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* prévoit ce qui suit :

152 (1) ...**Liability not dependent on assessment**

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

...

Assessment deemed valid and binding

(8) An assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part and subject to a reassessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission in the assessment or in any proceeding under this Act relating thereto.

Section 222 of the *Income Tax Act* states:

Definitions

222 (1) The following definitions apply in this section.

action means an action to collect a tax debt of a taxpayer and includes a proceeding in a court and anything done by the Minister under subsection 129(2), 131(3), 132(2) or 164(2), section 203 or any provision of this Part. (*action*)

tax debt means any amount payable by a taxpayer under this Act. (*dette fiscale*)

...

Limitation period

(4) The limitation period for the collection of a tax debt of a taxpayer

(a) begins

(i) if a notice of assessment, or a notice referred to in subsection 226(1), in respect of the tax debt is sent to or served on the taxpayer, after March 3, 2004, on the day that is 90 days after the day on which the last one of those notices is sent or served, and

(ii) if subparagraph (i) does not apply and the tax debt was payable on March 4, 2004, or would have

152 (1) [...]**Responsabilité indépendante de l'avis**

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

[...]

Présomption de validité de la cotisation

(8) Sous réserve des modifications qui peuvent y être apportées ou de son annulation lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente partie et sous réserve d'une nouvelle cotisation, une cotisation est réputée être valide et exécutoire malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi.

L'article 222 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit ce qui suit :

Définitions

222 (1) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

action Toute action en recouvrement d'une dette fiscale d'un contribuable, y compris les procédures judiciaires et toute mesure prise par le ministre en vertu des paragraphes 129(2), 131(3), 132(2) ou 164(2), de l'article 203 ou d'une disposition de la présente partie. (*action*)

dette fiscale Toute somme payable par un contribuable sous le régime de la présente loi. (*tax debt*)

[...]

Délai de prescription

(4) Le délai de prescription pour le recouvrement d'une dette fiscale d'un contribuable :

a) commence à courir :

(i) si un avis de cotisation, ou un avis visé au paragraphe 226(1), concernant la dette est envoyé ou signifié au contribuable après le 3 mars 2004, le quatre-vingt-dixième jour suivant le jour où le dernier de ces avis est envoyé ou signifié,

(ii) si le sous-alinéa (i) ne s'applique pas et que la dette était exigible le 4 mars 2004, ou l'aurait été

been payable on that date but for a limitation period that otherwise applied to the collection of the tax debt, on March 4, 2004; and

(b) ends, subject to subsection (8), on the day that is 10 years after the day on which it begins.

Limitation period restarted

(5) The limitation period described in subsection (4) for the collection of a tax debt of a taxpayer restarts (and ends, subject to subsection (8), on the day that is 10 years after the day on which it restarts) on any day, before it would otherwise end, on which

(a) the taxpayer acknowledges the tax debt in accordance with subsection (6);

(b) the Minister commences an action to collect the tax debt; or

(c) the Minister, under subsection 159(3) or 160(2) or paragraph 227(10)(a), assesses any person in respect of the tax debt.

Acknowledgement of tax debts

(6) A taxpayer acknowledges a tax debt if the taxpayer

(a) promises, in writing, to pay the tax debt;

(b) makes a written acknowledgement of the tax debt, whether or not a promise to pay can be inferred from the acknowledgement and whether or not it contains a refusal to pay; or

(c) makes a payment, including a purported payment by way of a negotiable instrument that is dishonoured, on account of the tax debt.

Agent or legal representative

(7) For the purposes of this section, an acknowledgement made by a taxpayer's agent or legal representative has the same effect as if it were made by the taxpayer.

Extension of limitation period

(8) In computing the day on which a limitation period ends, there shall be added the number of days on which one or more of the following is the case:

en l'absence de tout délai de prescription qui s'est appliqué par ailleurs au recouvrement de la dette, le 4 mars 2004;

b) prend fin, sous réserve du paragraphe (8), dix ans après le jour de son début.

Reprise du délai de prescription

(5) Le délai de prescription pour le recouvrement d'une dette fiscale d'un contribuable recommence à courir — et prend fin, sous réserve du paragraphe (8), dix ans plus tard — le jour, antérieur à celui où il prendrait fin par ailleurs, où, selon le cas :

a) le contribuable reconnaît la dette conformément au paragraphe (6);

b) le ministre entreprend une action en recouvrement de la dette;

c) le ministre établit, en vertu des paragraphes 159(3) ou 160(2) ou de l'alinéa 227(10)a), une cotisation à l'égard d'une personne concernant la dette.

Reconnaissance de dette fiscale

(6) Se reconnaît débiteur d'une dette fiscale le contribuable qui, selon le cas :

a) promet, par écrit, de régler la dette;

b) reconnaît la dette par écrit, que cette reconnaissance soit ou non rédigée en des termes qui permettent de déduire une promesse de règlement et renferme ou non un refus de payer;

c) fait un paiement au titre de la dette, y compris un prétendu paiement fait au moyen d'un titre négociable qui fait l'objet d'un refus de paiement.

Mandataire ou représentant légal

(7) Pour l'application du présent article, la reconnaissance faite par le mandataire ou le représentant légal d'un contribuable a la même valeur que si elle était faite par le contribuable.

Prorogation du délai de prescription

(8) Le nombre de jours où au moins un des faits suivants se vérifie prolonge d'autant la durée du délai de prescription :

(a) the Minister may not, because of any of subsections 225.1(2) to (5), take any of the actions described in subsection 225.1(1) in respect of the tax debt;

(b) the Minister has accepted and holds security in lieu of payment of the tax debt;

(c) if the taxpayer was resident in Canada on the applicable date described in paragraph (4)(a) in respect of the tax debt, the taxpayer is non-resident; or

(d) an action that the Minister may otherwise take in respect of the tax debt is restricted or not permitted under any provision of the *Bankruptcy and Insolvency Act*, of the *Companies' Creditors Arrangement Act* or of the *Farm Debt Mediation Act*.

a) en raison de l'un des paragraphes 225.1(2) à (5), le ministre n'est pas en mesure d'exercer les actions visées au paragraphe 225.1(1) relativement à la dette fiscale;

b) le ministre a accepté et détient une garantie pour le paiement de la dette fiscale;

c) la personne, qui résidait au Canada à la date applicable visée à l'alinéa (4)a) relativement à la dette fiscale, est un non-résident;

d) l'une des actions que le ministre peut exercer par ailleurs relativement à la dette fiscale est limitée ou interdite en vertu d'une disposition quelconque de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, de la *Loi sur les arrangements avec les créanciers des compagnies* ou de la *Loi sur la médiation en matière d'endettement agricole*.

Section 225.1 of the *Income Tax Act* states:

Collection restrictions

225.1 (1) If a taxpayer is liable for the payment of an amount assessed under this Act, other than an amount assessed under subsection 152(4.2), 169(3) or 220(3.1), the Minister shall not, until after the collection-commencement day in respect of the amount, do any of the following for the purpose of collecting the amount:

(a) commence legal proceedings in a court,

(b) certify the amount under section 223,

(c) require a person to make a payment under subsection 224(1),

(d) require an institution or a person to make a payment under subsection 224(1.1),

(e) [Repealed, 2006, c. 4, s. 166]

(f) require a person to turn over moneys under subsection 224.3(1), or

(g) give a notice, issue a certificate or make a direction under subsection 225(1).

...

No action by Minister

(2) If a taxpayer has served a notice of objection under this Act to an assessment of an amount payable under

L'article 225.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit ce qui suit :

Restrictions au recouvrement

225.1 (1) Si un contribuable est redevable du montant d'une cotisation établie en vertu des dispositions de la présente loi, exception faite des paragraphes 152(4.2), 169(3) et 220(3.1), le ministre, pour recouvrer le montant impayé, ne peut, avant le lendemain du jour du début du recouvrement du montant, prendre les mesures suivantes :

a) entamer une poursuite devant un tribunal;

b) attester le montant, conformément à l'article 223;

c) obliger une personne à faire un paiement, conformément au paragraphe 224(1);

d) obliger une institution ou une personne visée au paragraphe 224(1.1) à faire un paiement, conformément à ce paragraphe;

e) [Abrogé, 2006, ch. 4, art. 166]

f) obliger une personne à remettre des fonds, conformément au paragraphe 224.3(1);

g) donner un avis, délivrer un certificat ou donner un ordre, conformément au paragraphe 225(1).

[...]

Restriction

(2) Dans le cas où un contribuable signifie en vertu de la présente loi un avis d'opposition à une cotisation pour un

this Act, the Minister shall not, for the purpose of collecting the amount in controversy, take any of the actions described in paragraphs (1)(a) to (g) until after the day that is 90 days after the day on which notice is sent to the taxpayer that the Minister has confirmed or varied the assessment.

Idem

(3) Where a taxpayer has appealed from an assessment of an amount payable under this Act to the Tax Court of Canada, the Minister shall not, for the purpose of collecting the amount in controversy, take any of the actions described in paragraphs (1)(a) to (g) before the day of mailing of a copy of the decision of the Court to the taxpayer or the day on which the taxpayer discontinues the appeal, whichever is the earlier.

montant payable en vertu de cette loi, le ministre, pour recouvrer la somme en litige, ne peut prendre aucune des mesures visées aux alinéas (1)a) à g) avant le quatre-vingt-onzième jour suivant la date d'envoi d'un avis au contribuable où il confirme ou modifie la cotisation.

Idem

(3) Dans le cas où un contribuable en appelle d'une cotisation pour un montant payable en vertu de la présente loi, auprès de la Cour canadienne de l'impôt, le ministre, pour recouvrer la somme en litige, ne peut prendre aucune des mesures visées aux alinéas (1)a) à g) avant la date de mise à la poste au contribuable d'une copie de la décision de la cour ou la date où le contribuable se désiste de l'appel si celle-ci est antérieure.