

A-438-89

A-438-89

Her Majesty the Queen (*Appellant*)**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

Canadian Marconi Company (*Respondent*)**Canadian Marconi Company** (*intimée*)*INDEXED AS: CANADIAN MARCONI Co. v. CANADA (C.A.)**RÉPERTORIÉ: CANADIAN MARCONI Co. c. CANADA (C.A.)*Court of Appeal, Mahoney, Stone and Desjardins
J.J.A.—Ottawa, October 30 and November 14, 1991.Cour d'appel, juges Mahoney, Stone et Desjardins,
J.C.A.—Ottawa, 30 octobre et 14 novembre 1991.

Income tax — Reassessment — Appeal from trial judgment declaring M.N.R. not statute barred from reassessing respondent for 1977 to 1981 taxation years notwithstanding limitation and waiver provisions of Income Tax Act, s. 152(4) — Under s. 152(4)(c) M.N.R. may reassess within 4 years from day referred to in s. 152(4)(a)(ii) — S. 152(4)(a)(ii) requiring filing of waiver within 4 years from day of mailing notice of assessment — Dispute as to characterization of investment income for 1973 to 1976 not resolved until S.C.C. rendering decision November 6, 1986 — As waivers not filed, dates of assessment commencement of four-year period to reassess — Notices of objection not filed — Respondent requesting reassessment for 1977 to 1981 in accord with S.C.C. judgment — Appeal allowed — Absent waiver as provided by s. 152(4)(a)(ii), allegation of misrepresentation or fraud implicit in out-of-time reassessment — Although definition of “assessment” including reassessment, cannot render “assessment” and “reassessment” interchangeable in provision clearly distinguishing between them and providing differently in respect of them — Under s. 152(4) Minister may assess at any time, but having assessed, can only reassess within prescribed times of having notified taxpayer of assessment.

Impôt sur le revenu — Nouvelle cotisation — Appel d'une décision de la Section de première instance portant que le M.R.N. n'est pas empêché par la loi d'établir une nouvelle cotisation de l'impôt à l'égard de l'intimée pour les années d'imposition 1977 à 1981 en dépit des dispositions relatives au délai et à la renonciation de l'art. 152(4) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Selon l'art. 152(4)c, le M.R.N. peut établir une nouvelle cotisation dans les quatre années qui suivent le jour visé à l'art. 152(4)a(ii) — L'art. 152(4)a(ii) exige le dépôt d'une renonciation dans un délai de quatre ans à compter du jour de l'expédition par la poste d'un avis de première cotisation — Le litige portant sur le traitement fiscal d'un revenu de placement pour les années d'imposition 1973 à 1976 a été tranché seulement le 6 novembre 1986 par la Cour suprême du Canada — En l'absence de renonciation, le délai de quatre ans commence à courir aux dates auxquelles la cotisation a été établie — Aucun avis d'opposition n'a été produit — L'intimée demande l'établissement d'une nouvelle cotisation pour les années 1977 à 1981 conformément au jugement rendu par la Cour suprême du Canada — Appel accueilli — En l'absence d'une renonciation prévue à l'art. 152(4)a(ii), une nouvelle cotisation hors délai comprend implicitement une allégation de présentation erronée des faits — Bien que la définition du mot «cotisation» vise une nouvelle cotisation, elle ne saurait être invoquée pour rendre les mots «cotisation» et «nouvelle cotisation» parfaitement synonymes dans une disposition établissant clairement une distinction entre l'une et l'autre et assujettissant chacun à un régime différent — En application de l'art. 152(4), le ministre peut établir une cotisation à une date quelconque, mais une fois cette cotisation établie, il peut seulement en établir une nouvelle dans les délais prescrits après avoir avisé le contribuable de la cotisation.

**STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY
CONSIDERED**

Federal Court Act, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 52(b)(iii).
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, 125.1(1), ss. 152(4) (as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 84; c. 1, s. 59), (6) (as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 84), (8), 248.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 125.1(1), 152(4) (mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 84; chap. 45, art. 59), (6) (mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 84), (8), 248.
Loi sur la Cour fédérale, L.R.C. (1985), chap. F-7, art. 52b)(iii).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Minister of National Revenue v. Taylor, Maurice, [1961] Ex.C.R. 318; [1961] C.T.C. 211; 61 DTC 1139; *Sussex Peerage Case*, [1844] 11 Cl. and Fin. 85; (1844), 8 E.R. 1034 (H.L.). ^a

DISTINGUISHED:

Davis (WW) v The Queen, [1984] CTC 564; (1984), 84 DTC 6518 (F.C.T.D.); *Smerchanski v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 554; (1974), 45 D.L.R. (3d) 254; [1974] CTC 241; 74 DTC 6197; 2 N.R. 197 (C.A.); *Smerchanski v. Minister of National Revenue*, [1977] 2 S.C.R. 23; [1976] CTC 488; (1976), C.R.N.S. 228; 76 DTC 6247; 9 N.R. 459. ^b

REVERSED:

Canadian Marconi Co. v. Canada, [1990] 1 F.C. 141; [1989] 2 C.T.C. 128; (1989), 89 DTC 5370 (T.D.). ^c

REFERRED TO:

Canadian Marconi v. R., [1986] 2 S.C.R. 522; (1986), 33 D.L.R. (4th) 481; [1986] 2 C.T.C. 465; 86 DTC 6526; 70 N.R. 174. ^d

COUNSEL:

Ian S. MacGregor and Josée Tremblay for appellant. ^e
Wilfrid Lefebvre, Q.C. and Patrice Marceau for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Ogilvy Renault, Montréal, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by ^g

MAHONEY J.A.: This is an appeal from a reported decision of the Trial Division¹ which granted the respondent a declaration that the Minister of National Revenue is not statute barred from reassessing the respondent for the taxation years 1977-1981, notwithstanding the limitation and waiver provisions of subsection 152(4) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 84)]. The subsection, at the relevant times, read as follows: ^h

¹ [1990] 1 F.C. 141 (T.D.).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Minister of National Revenue v. Taylor, Maurice, [1961] R.C.É. 318; [1961] C.T.C. 211; 61 DTC 1139; *Sussex Peerage Case*, [1844] 11 Cl. and Fin. 85; (1844), 8 E.R. 1034 (H.L.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Davis (WW) c La Reine, [1984] CTC 564; (1984), 84 DTC 6518 (C.F. 1^{re} inst.); *Smerchanski c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 554; (1974), 45 D.L.R. (3d) 254; [1974] CTC 241; 74 DTC 6197; 2 N.R. 197 (C.A.); *Smerchanski c. Ministre du Revenu national*, [1977] 2 R.C.S. 23; [1976] CTC 488; (1976), C.R.N.S. 228; 76 DTC 6247; 9 N.R. 459.

DÉCISION INFIRMÉE:

Canadian Marconi Co. c. Canada, [1990] 1 C.F. 141; [1989] 2 C.T.C. 128; (1989), 89 DTC 5370 (1^{re} inst.).

DÉCISION CITÉE:

Canadian Marconi c. R., [1986] 2 R.C.S. 522; (1986), 33 D.L.R. (4th) 481; [1986] 2 C.T.C. 465; 86 DTC 6526; 70 N.R. 174.

AVOCATS:

Ian S. MacGregor et Josée Tremblay pour l'appelante.
Wilfrid Lefebvre, c.r. et Patrice Marceau pour l'intimée.

^f PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Ogilvy Renault, Montréal, pour l'intimée.

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

LE JUGE MAHONEY, J.C.A.: Appel est interjeté d'une décision publiée de la Section de première instance¹ qui a rendu un jugement déclaratoire en faveur de l'intimée portant que le ministre du Revenu national n'est pas empêché par la Loi d'établir une nouvelle cotisation de l'impôt de l'intimée à l'égard des années d'imposition 1977 à 1981, nonobstant les dispositions relatives au délai et à la renonciation du paragraphe 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63 (mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 84)]. Aux époques pertinentes, ce paragraphe disposait: ^j

¹ [1990] 1 C.F. 141 (1^{re} inst.).

152. . . .

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

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

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

(ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within 4 years from the day of mailing of a notice of an original assessment or of a notification that no tax is payable for a taxation year, and

(b) within 7 years from the day referred to in subparagraph (a)(ii), if

(i) an assessment or reassessment of the tax of the taxpayer was required pursuant to subsection (6) or would have been required if the taxpayer had claimed an amount by filing the prescribed form referred to in that subsection on or before the day referred to therein, or

(ii) there is reason, as the consequence of the assessment or reassessment of another taxpayer's tax pursuant to this paragraph or subsection (6), to assess or reassess the taxpayer's tax for any relevant taxation year, and

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

reassess or make additional assessments, or assess tax, interest or penalties under this Part as the circumstances require, except that a reassessment, an additional assessment or assessment may be made under paragraph (b) after 4 years from the day referred to in subparagraph (a)(ii) only to the extent that it may be reasonably regarded as relating to the assessment or reassessment referred to in that paragraph.

The seven and four-year limitation periods have since been reduced to six and three² but subsection 152(4) remains otherwise the same. Subparagraph (a)(i) and paragraph (b) are not immediately in play although they must, of course, be considered in the context of the legislative scheme. There is no question of misrepresentation or fraud. The extra three years allowed by paragraph (b) enables the otherwise statute-barred assessment or reassessment of a return only when an

² S.C. 1984, c. 45, s. 59(1).

152. . . .

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

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

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

(ii) a adressé au Ministre une renonciation, en la forme prescrite, dans un délai de 4 ans à compter du jour de l'expédition par la poste d'un avis de première cotisation ou d'une notification portant qu'aucun impôt n'est payable pour une année d'imposition,

b) dans un délai de 7 ans à compter du jour visé au sous-alinéa a)(ii), lorsque

(i) une cotisation ou une nouvelle cotisation de l'impôt du contribuable a été exigée conformément au paragraphe (6), ou l'aurait été, en application de ce paragraphe, si ce n'avait été de la production par le contribuable de la formule prescrite visée à ce paragraphe au plus tard à la date qui y est mentionnée, ou

(ii) il y a lieu, à la suite de l'établissement de la cotisation ou d'une nouvelle cotisation de l'impôt d'un autre contribuable, conformément au présent alinéa, ou au paragraphe (6), d'établir une cotisation ou une nouvelle cotisation de l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente, et

c) dans un délai de 4 ans à compter du jour visé au sous-alinéa a)(ii), dans tous les autres cas,

procéder à de nouvelles cotisations ou en établir de supplémentaires, ou fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, selon que les circonstances l'exigent, sauf qu'une nouvelle cotisation, une cotisation supplémentaire ou une cotisation peuvent être établies en vertu de l'alinéa b) plus de 4 ans après la date visée au sous-alinéa a)(ii) seulement si cette mesure peut être raisonnablement considérée comme se rapportant à la cotisation ou à la nouvelle cotisation visée à cet alinéa.

Depuis lors, les délais de sept et de quatre ans ont été réduits à six et trois ans², mais le paragraphe 152(4) n'a pas été modifié par ailleurs. Le sous-alinéa a)(i) et l'alinéa b) ne sont pas directement en cause, bien qu'ils doivent, bien entendu, être examinés dans le contexte de l'économie de la Loi. Il n'est pas question de présentation erronée des faits ou de fraude. La prorogation de trois ans autorisée par l'alinéa b) permet la cotisation ou la nouvelle cotisation qui serait

² S.C. 1984, chap. 45, art. 59(1).

entitlement to a deduction arises in one of the circumstances enumerated in subsection 152(6) [as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 84], e.g., an increase in or the fixing of a loss that may be carried back to the taxation year of the return to be assessed or reassessed.

The action proceeded entirely on agreed facts. The original dispute between the Minister and respondent concerned the characterization of interest on short-term securities. The Minister characterized it as income from property and excluded it from the computation of the respondent's Canadian manufacturing and processing profits under subsection 125.1(1) of the Act. The respondent contended that it was income from an active business and, therefore, to be taken into account in that computation. As to its taxation years 1973 to 1976 inclusive, the respondent objected to the Minister's reassessments. It was ultimately successful in an appeal to the Supreme Court of Canada,³ which rendered its decision November 6, 1986.

For the taxation years in issue in this appeal, 1977 to 1981 inclusive, the respondent continued to earn interest on short-term investments, to include it in its computation of Canadian manufacturing and processing profits and to file its income tax returns accordingly. Those returns were, respectively, first assessed January 29, 1980; September 25, 1979; January 24, 1980; December 11, 1980; and March 18, 1982. As to the taxation years in issue, those are, respectively "the day referred to in subparagraph (a)(ii)" from which the four-year limitation period of paragraph 152(4)(c) ran. While the appeal against the 1973 to 1976 reassessments was before the courts, by notices of reassessment dated July 4, 1983, the Minister reassessed the respondent's 1977 to 1981 returns, excluding the investment income from the computation of Canadian manufacturing and processing profits. The respondent did not file notices of objection nor did it file waivers within the four-year limitation period. That period expired in respect of all taxation years in issue before the Supreme Court rendered its judgment.

³ [1986] 2 S.C.R. 522.

autrement empêchée par la Loi seulement lorsque le contribuable obtient le droit à une déduction dans l'un des cas énumérés au paragraphe 152(6) [mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 84], à savoir l'accroissement ou l'établissement d'une perte qui peut être reportée rétrospectivement sur l'année d'imposition visée par la cotisation ou par la nouvelle cotisation.

L'action a été entièrement instruite à partir d'un exposé conjoint des faits. Le premier litige entre le ministre et l'intimée portait sur le traitement fiscal des intérêts réalisés sur des valeurs à court terme. Le ministre a jugé qu'il s'agissait de revenus tirés de biens et a exclu ces sommes du calcul des bénéfices de fabrication et de transformation au Canada réalisés par l'intimée, en vertu du paragraphe 125.1(1) de la Loi. L'intimée avait soutenu qu'il s'agissait d'un revenu tiré d'une entreprise exploitée activement, et qu'il fallait donc en tenir compte dans ce calcul. Pour ce qui était de ses années d'imposition 1973 à 1976, inclusivement, l'intimée s'était opposée aux nouvelles cotisations établies par le ministre. Elle a finalement eu gain de cause dans un pourvoi devant la Cour suprême du Canada³, qui a rendu son jugement le 6 novembre 1986.

Pendant les années d'imposition en cause en l'espèce, c'est-à-dire de 1977 à 1981, inclusivement, l'intimée a continué à toucher des intérêts sur des placements à court terme, pour les inclure dans son calcul des bénéfices de fabrication et de transformation au Canada, et à produire ses déclarations de revenus en conséquence. Une première cotisation a été établie à l'égard de chacune de ces années le 29 janvier 1980, le 25 septembre 1979, le 24 janvier 1980, le 11 décembre 1980 et le 18 mars 1982, respectivement. En ce qui a trait aux années d'imposition en cause, chacune de ces dates représente, respectivement, le «jour visé au sous-alinéa a)(ii)» à partir duquel le délai de quatre ans prévu à l'alinéa 152(4)c) commençait à courir. Pendant que les tribunaux étaient saisis de l'appel des nouvelles cotisations établies à l'égard des années 1973 à 1976, le ministre a établi, par des avis à cet effet en date du 4 juillet 1983, des nouvelles cotisations à l'égard des années d'imposition 1977 à 1981 de l'intimée, par lesquelles il excluait les revenus de placement du calcul des bénéfices de fabrication et de transformation

³ [1986] 2 R.C.S. 522.

The respondent has asked the Minister to reassess it for 1977 to 1981 in accord with the Supreme Court's judgment. The Minister says he is powerless to do so. There is no question of compelling him to do so.

The conclusions of the learned Trial Judge begin at page 159 of the reported decision. He concluded, first, that the statute is ambiguous and then stated the alternative interpretations open in the following terms [at page 160]:

1. In resolving the ambiguity in the text of subsection 152(4), should one read into it the intention of Parliament to write *finis* to the whole assessment scheme if the limitation periods mentioned therein are not respected? If so, that would be the end of the matter.
2. On the other hand, if it should be found that the limitations imposed are for the benefit of the taxpayer, it would continue to be the Minister's prerogative to assess at any time, leaving it to the taxpayer to avail himself of his defences if he so wishes.

It is to be noted that the issue was not stated by the learned Trial Judge, nor was it put to us, on the basis that the limitation period may be waived by the taxpayer in advance of the Minister reassessing, otherwise than in the time and manner prescribed by subparagraph 152(4)(a)(ii).

The argument is that, notwithstanding the limitation period, the Minister may at any time reassess any taxpayer in respect of any taxation year; the taxpayer may then elect to waive the limitation period by not raising it in defence. That is the way waiver comes into the process and, if the Minister had the power to reassess, there could, in my view, be no reason at all why a taxpayer ought not, by foregoing a private right to object to a reassessment, waive the limitation period.⁴ Since the Minister may reassess any tax return at any time, the corollary to the argument is that, at the whim of the Minister, every taxpayer is

⁴ *Smerchanski v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 554 (C.A.); [1977] 2 S.C.R. 23. This case, relied on by the learned Trial Judge, was concerned with the waiver of a

au Canada. L'intimée n'a pas produit d'avis d'opposition ni de renonciation dans le délai de quatre ans. Ce délai expira à l'égard de toutes les années d'imposition en cause avant que la Cour suprême ne rende son jugement.

L'intimée a demandé au ministre d'établir une nouvelle cotisation à son égard pour les années 1977 à 1981, en accord avec le jugement de la Cour suprême. Le ministre affirme qu'il n'a pas le pouvoir de le faire. Il n'est pas question de l'y contraindre.

Les conclusions du juge de première instance sont exposées à partir de la page 159 de la décision publiée. Dans un premier temps, il a conclu que la loi était ambiguë, puis il a énoncé les deux interprétations possibles en ces termes [à la page 160]:

1. Pour lever l'ambiguïté de la formulation du paragraphe 152(4), faut-il voir dans cette disposition l'intention du législateur de mettre un point final à tout le mécanisme de l'établissement d'une cotisation si les délais qui y sont prévus ne sont pas respectés? Dans l'affirmative, la question serait tranchée.
2. Par contre, s'il s'avère que les délais prévus existent pour le bénéfice du contribuable, le pouvoir du ministre d'établir des cotisations à une date quelconque serait toujours en vigueur, et il serait loisible au contribuable d'invoquer les moyens de défense que lui accorde la Loi, s'il le désire.

Il convient de signaler que le juge de première instance ne s'est pas demandé si le contribuable pouvait renoncer au délai avant que le ministre n'établisse sa nouvelle cotisation, autrement que dans le délai et de la manière prescrits au sous-alinéa 152(4)(a)(ii), et cette question n'a pas été soulevée devant nous.

L'argument veut que, malgré le délai, le ministre peut, à une date quelconque, établir une nouvelle cotisation à l'égard de tout contribuable et à l'égard de toute année d'imposition. Le contribuable peut ensuite choisir de renoncer au délai en ne l'invoquant pas en défense. Voilà comment la renonciation s'inscrit dans le processus et, si le ministre avait le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation, il n'y aurait aucune raison, à mon avis, qui empêcherait un contribuable de renoncer au délai en s'abstenant d'exercer un droit personnel de s'opposer à une nouvelle cotisation⁴. Puisque le ministre peut établir une nouvelle

⁴ *Smerchanski c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 554 (C.A.); [1977] 2 R.C.S. 23. Cet arrêt, sur lequel s'est appuyé le juge de première instance, portait sur la renonciation

liable to be called upon in a timely fashion, first by notice of objection and, if the Minister does not relent, by institution of an appeal in the Tax Court, to assert the benefit of the limitation period and be prepared to litigate to whatever level of appeal the Minister may, by leave or as of right, elect to pursue the reassessment.

The respondent argues that the decision of Reed J., in *Davis (WW) v The Queen*,⁵ is authority for that proposition. There, it was said:

The Minister is not required to prove misrepresentation before he sends out a notice of reassessment which is dated beyond the 4 year time period provided for in the statute. Misrepresentation must be proved only if the matter goes to trial. When a taxpayer receives a notice of reassessment he has two choices; he can pay it or he can object. If he agrees with the reassessment he will normally take no further steps and pay the amount claimed; if he disagrees with it he will object and take the matter to trial; at which point in a case such as the present the Minister has the onus of proving misrepresentation.

It appears that, in that case, the Minister had alleged misrepresentation in reassessing beyond the four-year period. In that circumstance, the statement of the law is unexceptionable, subject to the Minister not changing his mind before the matter gets to trial. Clearly, a reassessment based on a misrepresentation as contemplated by subparagraph 152(4)(a)(i) may be made beyond the four-year period and, equally clearly, the proof of the allegation is to be made at trial.

(Continued from previous page)

right to appeal a reassessment exacted as one of the conditions under which the Minister had agreed not to prosecute the taxpayer for tax evasion. An admission of fraud or, at least, misrepresentation within the contemplation of subparagraph 152(4)(a)(i) was implicit in the taxpayer's agreement and, it follows, no limitation period was in play.

⁵ [1984] CTC 564 (F.C.T.D.), at p. 565.

cotisation à l'égard de n'importe quelle année d'imposition à une date quelconque, il s'ensuit que tout contribuable, au gré du ministre, risque d'avoir à invoquer, dans les délais, d'abord par avis d'opposition, puis, si le ministre ne revient pas sur sa décision, en interjetant appel à la Cour de l'impôt pour invoquer le bénéfice du délai, et doit être prêt à contester l'affaire jusqu'à la dernière instance d'appel devant laquelle le ministre pourra choisir de faire valoir la nouvelle cotisation, avec permission ou de plein droit.

L'intimée invoque la décision du juge Reed dans l'affaire *Davis (WW) c. La Reine*⁵, au soutien de cette proposition. Dans ce jugement, le juge s'était exprimé en ces termes:

Le ministre n'est pas tenu de prouver les fausses déclarations avant d'envoyer un avis de nouvelle cotisation établi après l'expiration du délai de quatre ans prévu par la loi. Les fausses déclarations n'ont à être prouvées que si l'affaire est instruite. Le contribuable qui reçoit un avis de nouvelle cotisation a deux choix: il peut acquiescer cette dernière ou la contester. S'il est d'accord avec la nouvelle cotisation, il ne prendra normalement pas d'autre mesure et acquittera la somme demandée; s'il est en désaccord avec la nouvelle cotisation, il s'y opposera et portera l'affaire devant les tribunaux; dans un cas comme celui qui nous occupe, c'est alors que le ministre a le fardeau de prouver les fausses déclarations.

Apparemment, dans cette affaire, le ministre avait allégué les fausses représentations du fait qu'il avait établi une nouvelle cotisation après l'expiration du délai de quatre ans. Dans ce cas, l'énoncé de la règle de droit est inattaquable, pourvu que le ministre ne change pas d'idée avant que l'affaire ne soit instruite. Manifestement, une nouvelle cotisation fondée sur une présentation erronée des faits visée par le sous-alinéa 152(4)a)(i) peut être établie après l'expiration du délai de quatre ans, et il est tout aussi manifeste que l'allégation doit être prouvée à l'instruction.

(Suite de la page précédente)

à un droit d'appel d'une nouvelle cotisation imposée comme l'une des conditions auxquelles le ministre avait accepté de ne pas poursuivre le contribuable pour évasion fiscale. En donnant son accord, le contribuable se trouvait à reconnaître implicitement qu'il avait commis une fraude ou, du moins, qu'il avait fait une présentation erronée des faits, au sens du sous-alinéa 152(4)a)(i), si bien qu'aucun délai ne s'appliquait en l'espèce.

⁵ [1984] CTC 564 (C.F. 1^{re} inst.), à la p. 565.

The seminal decision is that of Cameron J., in *Minister of National Revenue v. Taylor, Maurice*,⁶ where it was said:

... in every appeal, whether to the Tax Appeal Board or to this Court, regarding a re-assessment made after the statutory period of limitation has expired and which is based on fraud or misrepresentation, the burden of proof lies on the Minister to first establish to the satisfaction of the Court that the taxpayer ... has "made any misrepresentation or committed any fraud ..." unless the taxpayer in the pleadings ... or at the hearing of the appeal has admitted such misrepresentation or fraud. In re-assessing after the lapse of the statutory period for so doing, the Minister must be taken to have alleged misrepresentation or fraud and, if so, he must prove it. [Emphasis added.]

Absent a waiver as provided by subparagraph 152(4)(a)(ii), an allegation of misrepresentation or fraud is implicit in an out-of-time reassessment.

Where the Minister alleges, expressly or implicitly, misrepresentation or fraud, there is nothing offensive in putting a taxpayer on notice that he must object to an out-of-time reassessment. It is, with respect, quite otherwise absent an allegation of fraud or misrepresentation. An obvious policy consideration nourishes the distinction in treatment.

The learned Trial Judge found, in subsection 152(8), a Parliamentary intention that an out-of-time reassessment be voidable rather than void.

152. ...

(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 therein or in any proceeding under this Act relating thereto.

He said [at pages 163-164]:

[Subsection 152(4)] must be read in the light of its opening words, namely that the "Minister may at any time assess tax" and in the light of the deemed validity of any assessment under subsection 152(8) ...

⁶ [1961] Ex.C.R. 318, at p. 320.

La décision qui fait jurisprudence en la matière est celle du juge Cameron dans l'affaire *Minister of National Revenue v. Taylor, Maurice*⁶, qui a affirmé ce qui suit:

^a [TRADUCTION] ... dans tout appel à la Commission d'appel de l'impôt ou à cette Cour relatif à une nouvelle cotisation établie après l'expiration du délai prévu dans la loi et fondée sur la fraude ou une présentation erronée des faits, il incombe au ministre de convaincre d'abord la Cour que le contribuable ... a «fait une présentation erronée des faits ou a commis quelque fraude ...» à moins que le contribuable, dans ses plaidoiries ... ou à l'audience, n'ait avoué avoir agi de la sorte. Du fait qu'il établit une nouvelle cotisation après l'expiration du délai prévu dans la loi, il faut tenir pour acquis que le ministre allègue quelque présentation erronée des faits ou quelque fraude, si bien qu'il est tenu de la prouver. [C'est moi qui souligne.]

En l'absence d'une renonciation prévue au sous-alinéa 152(4)a(ii), une nouvelle cotisation hors délai ^d comprend implicitement une allégation de présentation erronée des faits.

Lorsque le ministre allègue, expressément ou implicitement, une présentation erronée des faits ou de la fraude, le fait d'obliger un contribuable à s'opposer à une nouvelle cotisation hors délai n'a rien d'odieux. En toute déférence, il en va tout autrement lorsqu'il n'y a pas eu d'allégation de fraude ou de présentation erronée des faits. Cette distinction de traitement est fondée sur des principes évidents relatifs à la politique.

S'appuyant sur le paragraphe 152(8), le juge de première instance a conclu que le législateur avait voulu qu'une nouvelle cotisation hors délai soit annulable plutôt que nulle.

152. ...

^h (8) Sous réserve de modifications qui peuvent y être apportées ou d'annulation qui peut être prononcée 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 nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi.

Le juge s'est exprimé ainsi [à la page 164]:

[Le paragraphe 152(4)] doit être interprété à la lumière de ses premiers mots, «le Ministre peut, à une date quelconque, fixer des impôts», et à la lumière de la présomption de validité de toute cotisation en vertu du paragraphe 152(8) ...

⁶ [1961] R.C.É. 318, à la p. 320.

It is true that subsection 248(1) of the Act provides:

248. (1) . . .

“assessment” includes a reassessment.

That definitional section cannot, in my view, prevail to render the terms assessment and reassessment entirely interchangeable in a provision that clearly distinguishes between them and expressly provides differently in respect of them. In my opinion, subsection 152(4) is such a provision. The Minister may assess at any time but, having assessed, the Minister can only reassess within the prescribed times of having notified the taxpayer of the assessment.⁷

This is a hard case from the respondent's point of view but, in my respectful opinion, this appeal is concerned with a rather straightforward question of statutory interpretation. One need go no further into the authorities than the *Sussex Peerage Case*,⁸

If the words of the statute are in themselves precise and unambiguous, then no more can be necessary than to expound those words in their natural and ordinary sense.

In my opinion, there is no ambiguity in subsection 152(4) as it bears on the question here. It seems to me that subsection 152(4) is clear and I have been pointed to nothing in its immediate context or in other provisions of the Act that would suggest it should be interpreted otherwise than in its plain meaning.

I would allow the appeal with costs and, pursuant to subparagraph 52(b)(iii) of the *Federal Court Act* [R.S.C., 1985, c. F-7], declare that on the facts as agreed the Minister of National Revenue had no power to reassess the respondent's income tax returns for its taxation years 1977 to 1981 inclusive on or after November 6, 1986.

STONE J.A.: I agree.

DESJARDINS J.A.: I agree.

⁷ Likewise, notwithstanding the opening words of the subsection, if he does not assess but notifies the taxpayer that no tax is payable, he cannot assess at any time; he must assess within the prescribed time.

⁸ [1844] 11 Cl. and Fin. 85, at p. 143; (1844), 8 E.R. 1034 (H.L.), at p. 1057.

Il est vrai que le paragraphe 248(1) de la Loi dispose:

248. (1) . . .

«cotisation» comprend une nouvelle cotisation.

À mon avis, cette disposition interprétative ne saurait prévaloir de manière à rendre les mots «cotisation» et «nouvelle cotisation» parfaitement synonymes dans une disposition qui établit clairement une distinction entre l'une et l'autre et dont les termes exprès assujettissent chacun à un régime différent, comme le fait, à mon sens, le paragraphe 152(4). Le ministre peut établir une cotisation à une date quelconque. Cependant, une fois cette cotisation établie, il peut seulement en établir une nouvelle dans les délais prescrits après avoir avisé le contribuable de la cotisation⁷.

La présente affaire est difficile du point de vue de l'intimée. Cependant, j'estime que le présent appel porte sur une question plutôt simple d'interprétation législative. Il suffit de s'en rapporter au principe jurisprudentiel énoncé dans l'arrêt *Sussex Peerage Case*⁸,

[TRADUCTION] Si le libellé de la loi est précis et sans ambiguïté, il suffit d'accorder aux mots leur sens propre ordinaire.

À mon avis, le paragraphe 152(4), en ce qui concerne la question qui se pose en l'espèce, ne présente aucune ambiguïté. Il me semble que le paragraphe 152(4) est clair et on ne m'a rien signalé dans son contexte immédiat ou dans d'autres dispositions de la Loi qui m'inciterait à l'interpréter autrement que dans son sens manifeste.

J'accueillerais l'appel avec dépens et, conformément au sous-alinéa 52b)(iii) de la *Loi sur la Cour fédérale* [L.R.C. (1985), chap. F-7], je déclarerais qu'eu égard aux faits admis de part et d'autre, le ministre du Revenu national n'avait aucun pouvoir d'établir des nouvelles cotisations à l'égard de l'intimée pour ses années d'imposition 1977 à 1981, inclusivement, à compter du 6 novembre 1986.

LE JUGE STONE, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE DESJARDINS, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

⁷ De la même manière, malgré les mots introductifs du paragraphe, s'il n'établit aucune cotisation mais qu'il avise le contribuable qu'aucun impôt n'est payable, il ne peut établir de cotisation à une date quelconque: il doit l'établir dans le délai prescrit.

⁸ [1844] 11 Cl. and Fin. 85, à la p. 143; (1844), 8 E.R. 1034 (H.L.), à la p. 1057.