

A-329-06
2007 FCA 188

A-329-06
2007 CAF 188

Her Majesty the Queen (*Appellant*)

Sa Majesté la Reine (*appelante*)

v.

c.

Anchor Pointe Energy Ltd. (*Respondent*)

Anchor Pointe Energy Ltd. (*intimée*)

INDEXED AS: CANADA v. ANCHOR POINTE ENERGY LTD. (F.C.A.)

RÉPERTORIÉ : CANADA c. ANCHOR POINTE ENERGY LTD. (C.A.F.)

Federal Court of Appeal, Létourneau, Evans and Sharlow JJ.A.—Vancouver, May 1 and 15, 2007.

Cour d'appel fédérale, juges Létourneau, Evans et Sharlow, J.C.A.—Vancouver, 1^{er} et 15 mai 2007.

Income Tax — Reassessment — Appeal from Tax Court of Canada decision onus on Crown to prove assumptions of fact relied upon by Minister of National Revenue at confirmation stage of reassessment pursuant to Income Tax Act, s. 165(3) — “Assessment” referring not only to specific action of Minister in tax liability determination process, but also to product of that process (i.e. amount of tax owing as initially assessed and subsequently confirmed) — Minister entitled to plead new facts as assumptions throughout this process, as long as pleaded accurately — Onus of proof with respect to assumptions of fact made by Minister in assessing tax liability usually resting with taxpayer — Nothing herein warranting exception to rule as evidence underlying assumptions within exclusive, peculiar knowledge of respondent — Appeal allowed.

Impôt sur le revenu — Nouvelles cotisations — Appel de la décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt a statué qu'il incombe à la Couronne de prouver les hypothèses de fait sur lesquelles le ministre du Revenu national s'est initialement appuyé pour ratifier une nouvelle cotisation en application de l'art. 165(3) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Le terme « cotisation » renvoie non seulement à un acte précis que le ministre pose lors du processus de détermination de l'obligation fiscale, mais aussi au produit de ce processus (c.-à-d. le montant de la dette fiscale initialement établi et ensuite ratifié) — Le ministre était en droit d'invoquer de nouveaux faits en tant qu'hypothèses pendant ce processus dans la mesure où elles étaient alléguées de manière exacte — Le fardeau de la preuve à l'égard des hypothèses de fait retenues par le ministre lorsqu'il établit l'obligation fiscale incombe habituellement au contribuable — Rien en l'espèce ne justifie une exception à la règle, la preuve qui sous-tend les hypothèses relevant de la connaissance exclusive et particulière de l'intimée — Appel accueilli.

This was an appeal from a decision of the Tax Court of Canada wherein it was held that the onus of proof with respect to assumptions of fact first made by the Minister of National Revenue at the confirmation stage of a reassessment pursuant to subsection 165(3) of the *Income Tax Act* was on the Crown.

Il s'agissait d'un appel de la décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt a statué que le fardeau de la preuve en ce qui a trait aux hypothèses de fait sur lesquelles le ministre du Revenu national s'est initialement appuyé pour ratifier une nouvelle cotisation en application du paragraphe 165(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* incombe à la Couronne.

The Minister confirmed the reassessment of the respondent's predecessor companies on the basis of certain assumptions with respect to the purchase of seismic data by these companies. The respondent filed a notice of appeal with the Tax Court. In his reply to that notice of appeal, the Minister included assumptions that represented a radical change from those made at the initial stage of the assessment. The respondent moved to strike these assumptions on the basis that they could not have been assumed at the time of the assessment because the decision which was relied upon to make these assumptions had not been rendered at the time of

Le ministre a ratifié la nouvelle cotisation établie pour les précédentes de l'intimée sur le fondement de certaines hypothèses relatives à l'achat de données sismiques par ces entreprises. L'intimée a déposé un avis d'appel devant la Cour de l'impôt. Dans sa réponse à cet avis d'appel, le ministre a énoncé des hypothèses qui représentaient un changement radical par rapport à celles adoptées au stade initial de l'établissement de la cotisation. L'intimée a cherché à faire radier ces hypothèses au motif qu'elles ne pouvaient pas avoir été posées au moment de l'établissement de la cotisation parce que l'arrêt sur lequel elles reposaient n'avait pas encore été

the assessment. The Tax Court ordered these assumptions expunged from the reply. While it affirmed that decision, the Federal Court of Appeal noted that assumptions could be included in the Crown's reply as long as they were pleaded accurately. The Crown thus filed an amended reply, stating that the relevant assumptions had been made in confirming the reassessments.

The Tax Court expressed the view that the confirmation of an assessment is not part of the assessment process, and held that it was inappropriate to saddle the taxpayer with the onus of disproving assumptions made at the confirmation stage.

Held, the appeal should be allowed.

While the words assessment, reassessment and confirmation refer to three specific actions by the Minister under the Act in the process of determining the tax liability of a taxpayer, the word "assessment" also refers to the product of that process. The assessment is not completed by the Minister until the amount of the tax owing is finally determined. The Minister is entitled throughout this period, until his final determination, to rely upon facts newly discovered or revealed by the taxpayer, and assume them, as long as they are pleaded accurately. The Tax Court wrongly ignored this second meaning of the word assessment, as the appeal was from the product of the assessment, not simply its confirmation. The Minister could make assumptions of fact at the confirmation stage of the assessment.

Barring exceptions, the initial onus of proof with respect to assumptions of fact made by the Minister in assessing a taxpayer's tax liability and quantum rests with the taxpayer. While there may be instances where the pleaded assumptions of fact are exclusively within the Minister's knowledge, such that the rule as to the onus of proof may work so unfairly as to require a corrective measure, this was not the case here. The purpose in buying the seismic data and the subsequent use made of that data were within the exclusive and peculiar knowledge of the respondent.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 66.1(6)(a) "Canadian exploration expense", 152(3.1) (as am. by S.C. 1999, c. 22, s. 63.1), 165(3) (as am. by S.C. 1997, c. 7, Sch. VIII, s. 98), 169(1) (mod. par S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 140), 152-177.

rendu. La Cour de l'impôt a ordonné de supprimer ces hypothèses de la réponse. Bien qu'elle ait confirmé cette décision, la Cour d'appel fédérale a constaté que les hypothèses pouvaient être incluses dans la réponse de la Couronne dans la mesure où elles étaient alléguées de manière exacte. La Couronne a donc déposé une réponse modifiée, déclarant que les hypothèses pertinentes avaient été faites en ratifiant les nouvelles cotisations.

La Cour de l'impôt a précisé que la ratification d'une cotisation ne fait pas partie du processus d'établissement des cotisations et a statué qu'il était inapproprié d'attribuer au contribuable le fardeau de réfuter des hypothèses faites à l'étape de la ratification.

Arrêt : l'appel doit être accueilli.

S'il est vrai que l'établissement de la cotisation et de la nouvelle cotisation et la ratification renvoient à trois actes précis que le ministre pose en vertu de la Loi lors du processus de détermination de l'obligation fiscale du contribuable, le terme « cotisation » renvoie aussi au produit de ce processus. L'établissement de la cotisation n'est pas terminé tant que le ministre n'a pas déterminé de façon définitive le montant de la dette fiscale. Le ministre a le droit, pendant cette période et jusqu'à sa décision finale, de se fonder sur des faits nouvellement découverts ou divulgués par le contribuable et de les tenir pour acquis, dans la mesure où ils sont allégués de manière exacte. La Cour de l'impôt n'a pas tenu compte, à tort, du deuxième sens de la cotisation puisque le produit de la cotisation a été porté en appel, pas simplement sa ratification. Le ministre pouvait formuler des hypothèses de fait à l'étape de la ratification de la cotisation.

Sauf exception, le fardeau de preuve initial à l'égard des hypothèses de fait retenues par le ministre lorsqu'il établit l'obligation fiscale du contribuable et le montant à payer incombe au contribuable. Bien qu'il puisse y avoir des cas où les hypothèses de fait invoquées relèvent de la connaissance exclusive du ministre et que la règle concernant le fardeau de la preuve puisse avoir des conséquences inéquitables au point de justifier une mesure corrective, ce n'était pas le cas en l'espèce. L'objectif de l'achat des données sismiques et l'utilisation ultérieure de ces données relevaient de la connaissance exclusive et particulière de l'intimée.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 66.1(6)(a) « frais d'exploration au Canada », 152(3.1) (mod. par L.C. 1999, ch. 22, art. 63.1), 165(3) (mod. par L.C. 1997, ch. 7, ann. VIII, art. 98), 169(1) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 140), 152 à 177.

Tax Court of Canada Rules (General Procedure), SOR/90-688, ss. 49(1)(d), 58(1)(a) (as am. by SOR/2004-100, s. 9).

Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale), DORS/90-688, art. 49(1)d), 58(1)a) (mod. par DORS/2004-100, art. 9).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Anchor Pointe Energy Ltd. v. Canada, 2002 DTC 2071 (T.C.C.); aff'd *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.*, [2004] 5 C.T.C. 98; 2003 DTC 5512; (2003), 308 N.R. 125; 2003 FCA 294; *Parsons v. Minister of National Revenue*, [1984] 1 F.C. 804; (1983), 4 Admin. L.R. 64; [1983] CTC 321; 83 DTC 5328 (T.D.); *Canada v. Loewen*, [2004] 4 F.C.R. 3; (2004), 2004 DTC 6321; 319 N.R. 97; 2004 FCA 146; *Orly Automobiles Inc. v. Canada*, [2005] G.S.T.C. 200; (2005), 2006 G.T.C. 1115; 345 N.R. 284; 2005 FCA 425.

CONSIDERED:

Global Communications Ltd. v. Canada, [1999] 3 C.T.C. 537; (1999), 99 DTC 5377; 243 N.R. 134 (F.C.A.); *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] S.C.R. 486; [1948] 4 D.L.R. 321; [1948] CTC 195; (1948), 3 DTC 1182; *Holm v. Canada*, [2003] 2 C.T.C. 2041; (2002), 2003 DTC 755 (T.C.C.); *Canada v. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 F.C. 60; [1987] 1 C.T.C. 79; (1986), 87 DTC 5008; 8 F.T.R. 321; 72 N.R. 206 (C.A.).

REFERRED TO:

Hickman Motors Ltd. v. Canada, [1997] 2 S.C.R. 336; (1997), 148 D.L.R. (4th) 1; [1998] 1 C.T.C. 213; 97 DTC 5363; 213 N.R. 81; *Bowens v. Canada*, [1996] 2 C.T.C. 120; (1996), 96 DTC 6128 (F.C.A.); *Pollock v. Canada* (1993), 3 C.C.P.B. 307; [1994] 1 C.T.C. 3; 94 DTC 6050; 161 N.R. 232 (F.C.A.); *Grant v. Canada*, [2003] 3 C.T.C. 34; (2003), 2003 DTC 5160; 300 N.R. 288; 2003 FCA 77; *First Fund Genesis Corp. v. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 24; (1990), 34 F.T.R. 313; 90 DTC 6337 (F.C.T.D.); *Shaughnessy v. Canada*, [2002] 2 C.T.C. 2035; (2002), 2002 DTC 1272 (T.C.C.); *Stephen v. Canada*, [2001] 2 C.T.C. 2621 (T.C.C.).

APPEAL from a decision of the Tax Court of Canada ([2006] 4 C.T.C. 2353; 2006 DTC 3365; 2006 TCC 424) that the burden of proof with respect to assumptions of fact first made by the M.N.R. at the confirmation stage of a reassessment pursuant to subsection 165(3) of the *Income Tax Act* was on the Crown. Appeal allowed.

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada, [2002] A.C.I. n° 502 (QL); conf. par *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, 2003 CAF 294; *Parsons c. Ministre du Revenu national*, [1984] 1 C.F. 804 (1^{re} inst.); *Canada c. Loewen*, [2004] 4 R.C.F. 3; 2004 CAF 146; *Voitures Orly Inc. c. Canada*, 2005 CAF 425.

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Global Communications Ltd. c. Canada, [1999] A.C.F. n° 966 (C.A.) (QL); *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486; [1948] 4 D.L.R. 321; [1948] CTC 195; (1948), 3 DTC 1182; *Holm c. Canada*, [2002] A.C.I. n° 641 (QL); *Canada c. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 C.F. 60 (C.A.).

DÉCISIONS CITÉES :

Hickman Motors Ltd. c. Canada, [1997] 2 R.C.S. 336; *Bowens c. Canada*, [1996] A.C.F. n° 214 (C.A.) (QL); *Pollock c. Canada*, [1993] A.C.F. n° 1055 (C.A.) (QL); *Grant c. Canada*, 2003 CAF 77; *First Fund Genesis Corp. c. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 24; (1990), 34 F.T.R. 313; 90 DTC 6337 (C.F. 1^{re} inst.); *Shaughnessy c. Canada*, [2002] A.C.I. n° 9 (QL); *Stephen c. Canada*, [2001] A.C.I. n° 250 (QL).

APPEL de la décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt (2006 CCI 424) a statué que le fardeau de la preuve en ce qui a trait aux hypothèses de fait sur lesquelles le M.R.N. s'est initialement appuyé pour ratifier une nouvelle cotisation en application du paragraphe 165(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* incombait à la Couronne. Appel accueilli.

APPEARANCES:

Wendy E. Burnham and Deborah Horowitz for appellant.
Craig C. Sturrock, Q.C. and Terry S. Gill for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Thorsteinssons LLP, Vancouver, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

LÉTOURNEAU J.A.:

The issue on appeal

[1] Who bears the onus of proof with respect to assumptions of fact first relied on by the Minister of National Revenue (Minister) in confirming a reassessment pursuant to subsection 165(3) [as am. by S.C. 1997, c. 7, Sch. VIII, s. 98] of the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1] (Act)?

[2] This was the question put on consent, by way of motion, to the Tax Court of Canada (Tax Court) pursuant to paragraph 58(1)(a) [as am. by SOR/2004-100, s. 9] of the *Tax Court of Canada General Rules (General Procedure)*, SOR/90-688 (Rules). In a decision rendered on July 21, 2006, the motions Judge determined that the burden to prove such assumptions was on the Crown: see *Anchor Pointe Energy Ltd. v. Canada*, [2006] 4 C.T.C. 2353 (*Anchor Pointe TCC*). Hence the appeal seeking a reversal of that decision.

The facts

[3] In 1991, five predecessors of the respondent acquired seismic data and in their income tax returns filed for the 1991 taxation year, claimed the costs of the data as a “Canadian exploration expense” (CEE). Eventually the five predecessors amalgamated to form the respondent.

ONT COMPARU :

Wendy E. Burnham et Deborah Horowitz pour l'appelante.
Craig C. Sturrock, c.r. et Terry S. Gill pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Thorsteinssons LLP, Vancouver, pour l'intimée.

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

LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A. :

La question soulevée dans l'appel

[1] À qui incombe la charge de la preuve en ce qui a trait aux hypothèses de fait sur lesquelles le ministre du Revenu national (le ministre) s'est initialement appuyé pour ratifier une nouvelle cotisation en application du paragraphe 165(3) [mod. par L.C. 1997, ch. 7, ann. VIII, art. 98] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1] (la Loi)?

[2] Il s'agit de la question posée avec le consentement des parties, par voie de requête, à la Cour canadienne de l'impôt (la Cour de l'impôt) conformément à l'alinéa 58(1)a) [mod. par DORS/2004-100, art. 9] des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90-688 (les Règles). Dans une décision rendue le 21 juillet 2006, le juge des requêtes a décidé qu'il incombait à la Couronne de prouver de telles hypothèses : voir *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, 2006 CCI 424 (*Anchor Pointe CCI*). Le présent appel vise par conséquent l'annulation de cette décision.

Les faits

[3] En 1991, cinq prédecesseures de l'intimée ont acquis des données sismiques et, dans leurs déclarations de revenus déposées pour l'année d'imposition 1991, elles ont déclaré les coûts des données comme étant des « frais d'exploration au Canada » (FEC). Elles ont plus tard fusionné pour former l'intimée.

[4] In February and March 1994, the Minister reassessed the predecessor companies and reduced the deductions made by each company. The Minister based his reassessments on the assumption that the predecessor companies had deducted more than the fair market value of the seismic data. Later in March 1994, the respondent objected to these reassessments. By agreement between the respondent and the Minister, the notices of objection were held in abeyance pending a decision of this Court in *Global Communications Ltd. v. Canada*, [1999] 3 C.T.C. 537 (F.C.A.) which was rendered on June 18, 1999. In that case, our Court confirmed that seismic data purchased for the purpose of resale or licensing does not qualify as CEE within the meaning of paragraph 66.1(6)(a) of the Act.

[5] On March 28, 2000, some four years later and approximately nine months after this Court released its decision in *Global Communications*, the Minister confirmed the reassessments on the basis of the assumptions that the predecessor companies' purchase of seismic data was for more than the fair market value and did not qualify for CEE because it was purchased for the purpose of resale or licensing, and not for exploration purposes.

[6] The respondent filed on June 26, 2000, a notice of appeal with the Tax Court.

[7] In his reply to the respondent's notice of appeal, the Minister included the assumptions that the predecessor companies' purchase of seismic data was not effected for the purpose of determining the existence, locations, extent, or quality of an accumulation of oil or gas, and that the seismic data was not used for exploration purposes. These assumptions represented a radical change from those made at the initial stage of the assessment. While initially the Minister admitted the deductibility of the CEE, but not for the amount claimed, he was now taking the position that they were not deductible at all. This, I should say, would not increase the amount of tax claimed by the appellant, since the normal period for reassessing had expired.

[4] En février et mars 1994, le ministre a établi une nouvelle cotisation pour les prédécesseurs de l'intimée et a réduit les déductions faites par chaque société. Le ministre a fondé ses nouvelles cotisations sur l'hypothèse que les prédécesseurs avaient déduit plus que la juste valeur marchande des données sismiques. Plus tard en mars 1994, l'intimée s'est opposée à ces nouvelles cotisations. Par entente entre l'intimée et le ministre, les avis d'opposition ont été laissés en suspens en attendant l'arrêt *Global Communications Ltd. c. Canada*, [1999] A.C.F. n° 966 (C.A.) (QL), que notre Cour a rendu le 18 juin 1999. Dans cette affaire, la Cour a confirmé que les données sismiques achetées à des fins de revente ou d'octroi de licence ne constituent pas des FEC au sens de l'alinéa 66.1(6)a) de la Loi.

[5] Le 28 mars 2000, quelque quatre ans plus tard et environ neuf mois après que la Cour eut rendu l'arrêt *Global Communications*, le ministre a ratifié les nouvelles cotisations sur le fondement des hypothèses selon lesquelles le prix d'achat des données sismiques par les prédécesseurs était plus élevé que leur juste valeur marchande et il ne s'agissait pas de FEC parce que ces données ont été achetées à des fins de revente ou d'octroi de licence et non à des fins d'exploration.

[6] L'intimée a déposé un avis d'appel devant la Cour de l'impôt le 26 juin 2000.

[7] Dans sa réponse à l'avis d'appel de l'intimée, le ministre a entre autres énoncé les hypothèses selon lesquelles l'achat de données sismiques par les prédécesseurs n'a pas été effectué en vue de déterminer l'existence, la localisation, l'étendue ou la qualité d'un gisement de pétrole ou de gaz naturel et les données sismiques n'ont pas été utilisées à des fins d'exploration. Ces hypothèses représentaient un changement radical par rapport à celles adoptées au stade initial de l'établissement de la cotisation. Bien que le ministre ait initialement accepté que les FEC étaient déductibles, mais pas le montant réclamé, il était maintenant d'avis que ces frais n'étaient pas déductibles. Je souligne que ce changement d'avis n'augmenterait pas le montant des impôts réclamés par l'appelante étant donné que la période normale pour l'établissement d'une nouvelle cotisation était terminée.

[8] The respondent moved to strike these assumptions on the basis that they were included in the Minister's reply as a result of the decision in *Global Communications*, and could not have been assumed at the time of assessment because *Global Communications* had not yet been decided. The Tax Court ordered that these assumptions be expunged from the Minister's reply because "[i]t [was] not true that 'in assessing the Minister assumed' [those] facts": see *Anchor Pointe Energy Ltd. v. Canada*, 2002 DTC 2071 (T.C.C.), at paragraph 27. This Court [at paragraph 22] affirmed the Tax Court's decision, on the basis that "It is misleading for the Crown to say that the Minister made certain assumptions in reassessing, when those assumptions were made in confirming a reassessment": see *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.*, [2004] 5 C.T.C. 98 (F.C.A.), at paragraph 22. However, the Court noted, at paragraph 28:

I do not understand [the Tax Court] to say that assumptions of fact made on confirming a reassessment cannot be pleaded. The Minister, as a result of reading the Notice of Objection filed by a taxpayer or a subsequently decided case such as *Global*, may make assumptions of fact. I see no reason why such assumptions may not be included in the Crown's Reply. However, the assumptions must be pleaded accurately.

[9] As a result of this decision, the Crown filed an amended reply, stating that the relevant assumptions had been made in confirming the reassessments. These assumptions were made after the expiration of the normal reassessment period as set out in subsection 152(3.1) [as am. by S.C. 1999, c. 22, s. 63.1] of the Act.

The decision of the Tax Court

[10] The motions Judge conducted an extended review of the jurisprudence as it relates to the onus of proof in taxation cases, ultimately concluding that the Minister should bear the burden of proving assumptions made in confirming an assessment. The central basis for his conclusion found at paragraphs 25 and 26 was:

[8] L'intimée a cherché à faire radier ces hypothèses au motif qu'elles ont été incluses dans la réponse du ministre en raison de l'arrêt *Global Communications* et qu'on ne pouvait se fonder sur de telles hypothèses au moment de l'établissement de la cotisation parce que cet arrêt n'avait alors pas encore été rendu. La Cour de l'impôt a ordonné de supprimer ces hypothèses de la réponse du ministre parce qu'« il n'[était] pas vrai que, en établissant la cotisation, le ministre [s'était] fondé sur [ces] hypothèses de fait » : voir *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, [2002] A.C.I. n° 502 (QL), au paragraphe 27. La Cour d'appel fédérale a confirmé la décision de la Cour de l'impôt au motif que « [l]a Couronne induit en erreur en affirmant que le ministre s'est fondé sur certaines hypothèses en établissant une nouvelle cotisation, alors qu'il l'a plutôt fait en ratifiant une nouvelle cotisation » : voir *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, 2003 CAF 294, au paragraphe 22. La Cour a toutefois indiqué, au paragraphe 28 :

Selon moi, [la Cour de l'impôt] n'a pas dit qu'on ne pouvait alléguer les hypothèses de fait formulées en ratifiant une nouvelle cotisation. Le ministre peut tirer des hypothèses de fait, après avoir lu l'avis d'opposition déposé par un contribuable ou une affaire tranchée subséquemment, comme *Global*. Il n'y a aucun motif, selon moi, pour qu'on ne puisse inclure de telles hypothèses dans la réponse de la Couronne. Il faut toutefois alléguer ces hypothèses de manière exacte.

[9] À la suite de cet arrêt, la Couronne a déposé une réponse modifiée, déclarant que les hypothèses pertinentes avaient été faites en ratifiant les nouvelles cotisations. Ces hypothèses ont été énoncées après l'expiration de la période normale pour l'établissement de la nouvelle cotisation mentionnée au paragraphe 152(3.1) [mod. par L.C. 1999, ch. 22, art. 63.1] de la Loi.

La décision de la Cour de l'impôt

[10] Le juge des requêtes a procédé à un examen approfondi de la jurisprudence relative au fardeau de la preuve dans les affaires en matière d'impôt avant de conclure que le ministre devrait avoir le fardeau de prouver les hypothèses faites pour ratifier une cotisation. Le principal fondement de sa conclusion est énoncé aux paragraphes 25 et 26 :

It is clear that the focus is upon the assessment which the Minister may confirm or vary or he may reassess.

Whether the Minister has confirmed or not the appeal is from the assessment. Had Parliament intended that a taxpayer should have to appeal from a confirmation it is perfectly capable of saying so.

[11] In the motions Judge's view, the taxpayer's burden is to demolish assumptions made by the Minister in assessing and not in confirming the reassessment. He thought it inappropriate to saddle the taxpayer with the onus of disproving assumptions made at the objection stage. He disagreed with the statement of Cattanach J. in *Parsons v. Minister of National Revenue*, [1984] 1 F.C. 804 (T.D.) that the confirmation of an assessment is part of the assessment process, finding that this statement was inconsistent with a more recent pronouncement of Rip J. of the Tax Court which, he believed, was implicitly confirmed by this Court: *Anchor Pointe TCC*, at paragraph 27. Furthermore, the motions Judge took the position that placing the onus on the Minister was more procedurally fair, as "The cards are already stacked in favour of the Crown" and there was "no reason for stacking the cards any further": (at paragraph 28).

[12] The issue raised in this appeal is a novel one. I believe that, in advancing their respective position, both parties have overstated the jurisprudence upon which they rely. For a better understanding of these reasons, it is useful to summarize the arguments submitted on appeal.

The appellant's submissions

[13] First, the appellant argues that the motions Judge misdirected himself in law in concluding that the Crown bears the onus of proving assumptions made on confirmation and in stating that the jurisprudence supports that conclusion.

[14] She points out that, under the legislative scheme laid out in the Act, the Minister must reconsider a tax

Manifestement, on insiste sur la cotisation que le ministre peut ratifier ou modifier ou sur la nouvelle cotisation qu'il peut établir.

Que le ministre ratifie ou non la cotisation, l'appel vise cette dernière. Si le législateur avait voulu que le contribuable interjette appel de la ratification, il avait toute latitude pour le préciser.

[11] Selon le juge des requêtes, il incombe au contribuable de détruire les hypothèses énoncées par le ministre pour établir la cotisation et non pour ratifier l'établissement de la nouvelle cotisation. Le juge a estimé inapproprié d'attribuer au contribuable le fardeau de réfuter des hypothèses faites à l'étape de l'opposition. Il n'a pas été d'accord avec l'affirmation du juge Cattanach dans la décision *Parsons c. Ministre du Revenu national*, [1984] 1 C.F. 804 (1^{re} inst.), selon laquelle la ratification d'une cotisation faisait partie du processus d'établissement des cotisations, estimant que cette affirmation était incompatible avec les propos plus récents tenus par le juge Rip de la Cour de l'impôt qui, selon lui, était implicitement confirmés par la Cour d'appel : *Anchor Pointe CCI*, au paragraphe 27. De plus, le juge des requêtes a estimé qu'imposer le fardeau au ministre était plus juste sur le plan procédural étant donné que « [t]out joue déjà en faveur de la Couronne » et qu'il « ne voi[t] aucune raison d'ajouter encore aux avantages de la Couronne » : au paragraphe 28.

[12] La question soulevée dans le présent appel est nouvelle. Je crois que, pour appuyer leurs positions respectives, les deux parties ont exagéré la jurisprudence sur laquelle elles se fondent. Pour mieux comprendre les présents motifs, il est utile de résumer les arguments présentés en appel.

Les prétentions de l'appelante

[13] Premièrement, l'appelante fait valoir que le juge des requêtes a fait une erreur de droit en concluant qu'il incombe à la Couronne de prouver les hypothèses énoncées lors de la ratification et d'affirmer que la jurisprudence appuie cette conclusion.

[14] Elle fait remarquer que, selon le cadre législatif énoncé dans la Loi, le ministre doit réexaminer une

assessment when the taxpayer objects to the assessment. When the Minister does not change the amount of tax assessed upon reconsideration, the Minister must issue a notice of confirmation, whether the Minister's decision was based on the same or different considerations that motivated the assessment. If the taxpayer is still dissatisfied, he or she may then appeal the assessment to the Tax Court. The issue in an appeal to the Tax Court is the "correctness of the Minister's decision as to the quantum of tax liability": see appellant's memorandum of fact and law, at paragraphs 21-23. The jurisprudence is to the effect that the taxpayer's appeal is from the Minister's final decision regarding the taxpayer's tax liability, and that the Minister's assumptions in making that final decision must be accepted unless demolished by the taxpayer.

[15] In other words, contrary to what the motions Judge stated, at paragraph 27 of his reasons, there is no principled reason why the Crown should be required to prove facts that the Minister relied on to justify the assessment, simply because those facts were not assumed prior to the Minister's final confirmation.

[16] Second, the appellant submits that the case of *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] S.C.R. 486 runs directly contrary to the motions Judge's holding and, indeed, treats facts assumed by the Minister at the objection and initial assessment stage in the same manner. These assumptions must be demolished by the taxpayer: see appellant's memorandum of fact and law, at paragraph 32. While the motions Judge purported to rely on decisions of the Supreme Court, he, the appellant claims, provided little insight as to how they support his conclusion: appellant's memorandum of fact and law, at paragraph 36.

[17] Third, the appellant argues that, as a matter of principle, there is no onus upon the Minister to prove

cotisation d'impôt sur le revenu lorsque le contribuable s'oppose à la cotisation. Lorsqu'il ne change pas le montant de la cotisation après le nouvel examen, le ministre doit envoyer un avis de ratification, que la décision du ministre se fonde sur les mêmes facteurs qui ont motivé l'établissement de la cotisation ou sur d'autres facteurs. Si le contribuable continue à être insatisfait, il peut interjeter appel de la cotisation devant la Cour de l'impôt. La question en litige dans un appel devant la Cour de l'impôt est de savoir si [TRADUCTION] « la décision du ministre quant au montant de l'obligation fiscale est correcte » : voir le mémoire des faits et du droit de l'appelante, aux paragraphes 21 à 23. Selon la jurisprudence, l'appel du contribuable vise la décision définitive du ministre quant à la dette fiscale du contribuable et les hypothèses sur lesquelles le ministre s'est appuyé pour rendre la décision définitive doivent être acceptées à moins d'être réfutées par le contribuable.

[15] Autrement dit, contrairement à ce que le juge des requêtes a affirmé, au paragraphe 27 de ses motifs, il n'y a pas de raison de principe expliquant pourquoi la Couronne devrait avoir à prouver les faits sur lesquels le ministre s'est appuyé pour justifier la cotisation simplement parce que ces hypothèses de fait n'avaient pas été énoncées avant la ratification finale du ministre.

[16] Deuxièmement, l'appelante prétend que l'arrêt *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486, va directement à l'encontre de l'affirmation du juge des requêtes et, en fait, traite de la même façon les hypothèses de fait du ministre faites au stade de l'opposition et celles énoncées lors de l'établissement de la cotisation initiale. Ces hypothèses doivent être réfutées par le contribuable : voir le mémoire des faits et du droit de l'appelante, au paragraphe 32. Le juge des requêtes a prétendu s'être appuyé sur des arrêts de la Cour suprême, mais l'appelante soutient qu'il a donné peu d'explications sur la façon dont ils étayaient sa conclusion : mémoire des faits et du droit de l'appelante (au paragraphe 36).

[17] Troisièmement, l'appelante fait valoir qu'il n'incombe pas, en principe, au ministre de prouver que

that his assessment of tax is correct. Rather, the assessment is deemed to be valid and it is the taxpayer's burden to show that it is not: appellant's memorandum of fact and law, at paragraph 38.

[18] Fourth, counsel for the appellant maintains that this Court has repeatedly stated that the Crown has an obligation to plead the assumptions made in confirming an assessment: appellant's memorandum of fact and law, at paragraphs 40-42. The Attorney General in this case was simply doing what the Court previously stated it had an obligation to do. The motions Judge, she says, has effectively created two categories of assumptions: those made in assessing or reassessing on the one hand, which the taxpayer has the onus to disprove, and those made in confirming an assessment or reassessment, which the Crown has the onus to prove. The appellant submits that this distinction is not supported by jurisprudence which points instead towards treating all assumptions made up to the final decision of the Minister in the same manner. Though the act of reassessment is a distinct administrative act from the act of confirmation, this Court's comments differentiating the two acts in *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.*, were made in reference to the necessity for accuracy in pleading. Crown pleadings must be accurate precisely because the taxpayer bears the burden of disproving the Minister's assumptions. Any additional facts assumed by the Attorney General in defending the Minister's final decision on taxation must indeed be proven by the Minister, but the assumptions made on the confirmation of an assessment remain the Minister's assumptions and must be disproved by the taxpayer: appellant's memorandum of fact and law, at paragraphs 43-53.

[19] Fifth, the appellant submits that the motions Judge's holding is unfair to the Minister. The taxation system is based on self-reporting and self-assessment. The pertinent facts are therefore generally within the peculiar knowledge of the taxpayer. In the instant case, the respondent's purposes in purchasing the seismic data

la cotisation d'impôt qu'il a établie est correcte. La cotisation est plutôt réputée être valide et le contribuable a le fardeau de démontrer qu'elle ne l'est pas : mémoire des faits et du droit de l'appelante, au paragraphe 38.

[18] Quatrièmement, l'avocate de l'appelante maintient que la Cour a affirmé à maintes reprises que la Couronne a l'obligation d'énoncer les hypothèses sur lesquelles reposent la ratification de la cotisation : mémoire des faits et du droit de l'appelante, au paragraphes 40 à 42. En l'espèce, le procureur général a simplement fait ce que la Cour avait antérieurement affirmé qu'elle avait l'obligation de faire. Elle soutient que le juge des requêtes a en fait créé deux catégories d'hypothèses : d'une part, celles faites pour l'établissement de la cotisation ou de la nouvelle cotisation, que le contribuable a le fardeau de réfuter, et, d'autre part, celles faites pour ratifier la cotisation ou la nouvelle cotisation, que la Couronne a le fardeau de prouver. L'appelante prétend que cette distinction ne trouve pas appui dans la jurisprudence qui tend plutôt à traiter de la même façon toutes les hypothèses faites jusqu'à la décision finale du ministre. Bien que l'établissement d'une nouvelle cotisation soit un acte administratif distinct de la ratification, les commentaires de notre Cour concernant la distinction entre les deux actes dans l'arrêt *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, portaient sur la nécessité de faire preuve d'exactitude dans les actes de procédures. Les actes de procédures de la Couronne doivent être exacts justement parce qu'il incombe au contribuable de réfuter les hypothèses du ministre. Toutes les hypothèses de fait additionnelles sur lesquelles s'est fondé le procureur général pour défendre la décision finale du ministre quant à l'imposition doivent en effet être prouvées par le ministre, mais les hypothèses énoncées lors de la ratification de la cotisation restent des hypothèses du ministre et doivent être réfutées par le contribuable : mémoire des faits et du droit de l'appelante, aux paragraphes 43 à 53.

[19] Cinquièmement, l'appelante fait valoir que la décision du juge des requêtes est injuste pour le ministre. Le système fiscal est basé sur l'autodéclaration et l'autocotisation. Les faits pertinents sont donc généralement des faits dont le contribuable a une connaissance particulière. Dans la présente affaire, les

are within its control. If the burden of proof is laid on the Crown, it will have to prove a negative: that the respondent did not acquire the seismic data for the purpose of exploration and did not use it for exploration. This would be a difficult and potentially impossible task: appellant's memorandum of fact and law, at paragraphs 54-56.

[20] Finally, the appellant argues that the making of an assessment refers to the determination of a taxpayer's liability. It is therefore irrelevant whether that liability was finally determined after an assessment, a reassessment or a confirmation of an assessment or reassessment. Consequently, it would be an absurd result if the taxpayer has the onus of proving new facts pleaded as the Minister's assumptions where an objection results in a reassessment, but the Crown has the onus of proving new facts pleaded as the Minister's assumptions where an objection results in the confirmation of an assessment.

The respondent's contentions

[21] First, the respondent argues that the case law is clear that the taxpayer bears the onus of proof only with respect to the Minister's assumptions of fact made at the time of assessment. The term "assessment" refers to the administrative act of fixing tax liability culminating in the issuance of a notice of assessment. It does not include the administrative appeal process which involves the confirmation of the assessment: see respondent's memorandum of fact and law, at paragraphs 15-17. The respondent relies upon paragraph 49(1)(d) of the *Tax Court of Canada Rules (General Procedure)* requiring every reply to state "the findings or assumptions of fact made by the Minister when making the assessment".

[22] Second, the respondent points to this Court's holding in *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.*, which, its counsel says, is to the effect that allegations made at the time of confirmation cannot be pleaded in the reply as assumptions, but must be pleaded separately. Counsel

objectifs de l'intimée en achetant des données sismiques sont une information qu'elle contrôle. Si le fardeau de la preuve reposait sur la Couronne, celle-ci devrait faire une preuve négative : que l'intimée n'a pas acquis les données sismiques à des fins d'exploration et ne les a pas utilisées à ces fins. La tâche s'avèrerait difficile, voire impossible : mémoire des faits et du droit de l'appelante, aux paragraphes 54 à 56.

[20] Enfin, l'appelante fait valoir que l'établissement d'une cotisation a trait à la détermination de l'obligation fiscale du contribuable. Il n'importe donc pas de savoir si cette obligation a été finalement déterminée après l'établissement d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une ratification d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation. Par conséquent, il serait absurde que le contribuable ait à prouver de nouveaux faits allégués comme hypothèses du ministre lorsqu'une opposition donne lieu à une nouvelle cotisation, mais la Couronne a le fardeau de prouver de nouveaux faits allégués comme hypothèses du ministre lorsqu'une opposition donne lieu à la ratification d'une cotisation.

Les prétentions de l'intimée

[21] Premièrement, l'intimée soutient que la jurisprudence indique clairement que le contribuable a le fardeau de la preuve uniquement à l'égard des hypothèses de fait du ministre faites au moment de l'établissement de la cotisation. Le terme « établissement de la cotisation » renvoie à l'acte administratif par lequel l'obligation fiscale menant à l'émission de l'avis de cotisation est fixée. Il n'inclut pas le processus d'appel administratif qui mène à la ratification de la cotisation : voir le mémoire des faits et du droit de l'intimée, aux paragraphes 15 à 17. L'intimée se fonde sur l'alinéa 49(1)d) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)* qui exige que la réponse indique « les conclusions ou les hypothèses de fait sur lesquelles le ministre s'est fondé en établissant sa cotisation ».

[22] Deuxièmement, l'intimée invoque l'arrêt *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, de notre Cour qui, selon son avocat, indique que les allégations faites au moment de la ratification ne peuvent être plaidées dans la réponse comme hypothèses, mais doivent être plaidées

for the respondent submits that the distinction between these two types of allegations would serve no purpose if there is no difference in the parties' onus as regards each type of allegation. As assessments form the basis for appeals to the Tax Court, the ordinary rules of pleading support the view that a taxpayer need only refute the facts and law that the Minister adopted in determining the amount of the assessment. If the Minister alleges new facts on confirming the assessments, these facts are not part of the assessment, but rather the Minister's own affirmative pleadings which he should be required to prove: respondent's memorandum of fact and law, at paragraphs 19, 22 and 23.

[23] Third, the respondent maintains that though the Act requires the Minister to consider an objection "with all due dispatch," it stipulates no consequences for the failure of the Minister to deal with a notice of objection in a timely manner. The notice of confirmation in this case was issued in 2000, more than four years after the expiration of the normal reassessment period. This time delay would prejudice the respondent were it required to demolish the Minister's assumptions which related to a period eight years prior to the confirmation. On the other hand, imposing the duty on the Minister will minimize this prejudice and create an incentive for Crown auditors to be thorough, timely and accurate in fact and law. This rule would not prejudice the Minister, who always has the option of reassessing within the normal reassessing period: if the Minister wishes to have the benefit of an assumption not made at the time of the initial assessment, he can reassess: respondent's memorandum of fact and law, at paragraphs 25, 26, 29 and 30.

[24] Fourth, the respondent contends that when an appeals officer assumes new facts in confirming an assessment, the taxpayer is denied the opportunity to be heard on those new facts within the administrative appeal framework. The taxpayer's only opportunity to refute these new facts is to appeal to the Tax Court. The denial of independent administrative review is further

séparément. L'avocat de l'intimée prétend que la distinction entre ces deux types d'allégations serait inutile s'il n'y avait pas de différence entre le fardeau des parties à l'égard de chaque type d'allégation. Comme les cotisations sont le fondement des appels interjetés devant la Cour de l'impôt, les règles ordinaires en matière d'actes de procédure appuient la thèse que le contribuable n'a besoin que de réfuter les faits et le droit sur lesquels s'est fondé le ministre pour déterminer le montant de la cotisation. Si le ministre allègue de nouveaux faits lors de la ratification de la cotisation, ces faits n'ont pas été considérés lors de l'établissement de la cotisation, mais constituent plutôt des allégations affirmatives du ministre qu'il devrait avoir à prouver : mémoire des faits et du droit de l'intimée, aux paragraphes 19, 22 et 23.

[23] Troisièmement, l'intimée maintient que bien que la Loi exige que le ministre examine l'opposition « avec diligence », elle ne prévoit aucune conséquence pour le défaut du ministre de traiter l'avis d'opposition en temps utile. En l'espèce, l'avis de ratification a été envoyé en 2000, soit plus de quatre ans après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation. Ce retard causerait un préjudice à l'intimée si celle-ci devait réfuter les hypothèses du ministre qui avaient trait à une période de huit ans antérieure à la ratification. Par ailleurs, imposer le fardeau au ministre minimisera ce préjudice et incitera les vérificateurs de la Couronne à faire leur travail de façon consciencieuse, rapide et correcte au regard des faits et du droit. Cette règle ne porterait pas préjudice au ministre, qui a toujours la possibilité d'établir une nouvelle cotisation à l'intérieur de la période normale d'établissement d'une nouvelle cotisation : si le ministre souhaite se prévaloir d'une hypothèse dont il n'avait pas tenu compte au moment de l'établissement de la cotisation initiale, il peut établir une nouvelle cotisation : mémoire des faits et du droit de l'intimée, aux paragraphes 25, 26, 29 et 30.

[24] Quatrièmement, l'intimée affirme que lorsqu'un agent d'appel émet de nouvelles hypothèses de fait lors de la ratification d'une cotisation, le contribuable est privé de la possibilité d'être entendu concernant ces nouveaux faits dans le cadre de l'appel administratif. La seule possibilité pour le contribuable de réfuter ces nouveaux faits est d'interjeter appel devant la Cour de

reason for imposing the burden of proof on the Crown. Where an appeals officer has reassessed the taxpayer, on an appeal to the Tax Court the burden is justifiably placed on the taxpayer, who would have had the opportunity for administrative review of the reassessment. Further, the taxpayer would be appealing the reassessment, not the initial assessment, and delay is not likely to be a factor because reassessments must generally be issued within the normal reassessment period: respondent's memorandum of fact and law, at paragraphs 36 and 37.

[25] Finally, the respondent argues that the appellant's interpretation of *Johnston*, cannot be sustained. Under the appellant's interpretation of *Johnston*, the Crown would be entitled to assume new facts even in its reply to the taxpayer's appeal to the Tax Court. This is clearly not the case. Further, *Johnston* was based on significantly different legislation, and its pronouncements on the burden of proof appear to be *obiter dicta* as there is no indication that there was any difference between what was assumed by the assessor and what was assumed by the Minister in that case: respondent's memorandum of fact and law, at paragraphs 39-41.

Analysis of the Tax Court decision

[26] Though the courts have ruled many times on the question of the burden of proof in tax cases, this appears to be the first where the issue of a new assumption of fact made by the Minister at the confirmation stage of an assessment is specifically raised. While there is no Canadian judicial precedent squarely on point, some previous decisions tend to support the appellant's position.

Whether assumptions of fact can be made by the Minister at the confirmation stage of an assessment

[27] In our self-reporting system of taxation, the Minister makes assumptions of fact in determining the

l'impôt. L'impossibilité d'obtenir une révision administrative indépendante constitue une autre raison justifiant que le fardeau de la preuve repose sur la Couronne. Lorsqu'un agent d'appel a établi une nouvelle cotisation à l'égard du contribuable et qu'un appel est interjeté devant la Cour de l'impôt, le fardeau est à juste titre imposé au contribuable, qui aurait eu la possibilité de faire réviser par voie administrative la nouvelle cotisation. De plus, le contribuable interjetterait appel de la nouvelle cotisation et non de la cotisation initiale et il n'y aurait probablement pas eu de problème de délai parce que les nouvelles cotisations doivent généralement être établies à l'intérieur de la période normale d'établissement d'une nouvelle cotisation : mémoire des faits et du droit de l'intimée, aux paragraphes 36 et 37.

[25] Enfin, l'intimée fait valoir que l'interprétation de l'arrêt *Johnston*, par l'appelante ne saurait tenir. Selon cette interprétation, la Couronne aurait le droit de se fonder sur de nouvelles hypothèses de fait même dans la réponse à l'appel du contribuable devant la Cour de l'impôt. Cela n'est clairement pas le cas. De plus, l'arrêt *Johnston* se fondait sur des dispositions législatives très différentes et ses énoncés concernant le fardeau de la preuve étaient des remarques incidentes puisque rien n'indique qu'il y avait, dans cette affaire, une quelconque différence entre les hypothèses du vérificateur et celles du ministre : mémoire des faits et du droit de l'intimée, aux paragraphes 39 à 41.

Analyse de la décision de la Cour de l'impôt

[26] Bien que les tribunaux ont statué à maintes reprises sur la question du fardeau de la preuve dans des affaires en matière fiscale, il semble qu'il s'agisse de la première affaire où est expressément soulevée la question d'une nouvelle hypothèse de fait énoncée par le ministre à l'étape de la ratification d'une cotisation. Il n'y a pas de précédent judiciaire canadien portant précisément sur cette question, mais quelques décisions antérieures tendent à appuyer la position de l'appelante.

Le ministre peut-il tirer des hypothèses de fait à l'étape de la ratification d'une cotisation?

[27] Dans notre système fiscal fondé sur l'autodéclaration, le ministre émet des hypothèses de fait

tax liability of a taxpayer. As Rothstein J.A., as he then was, said in *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.*, “[t]he practice is for the Crown to disclose in its pleadings, assumptions of fact made by the Minister upon which his determination of the tax owing is based”, at paragraph 2. In the words of Bowman A.C.J.T.C., as he then was, these assumptions “are supposed to be a full and honest disclosure of the facts upon which the Minister of National Revenue relied in making the assessment”: *Holm v. Canada*, [2003] 2 C.T.C. 2041, at paragraph 9.

[28] When pleaded, assumptions of fact place on the taxpayers the initial onus of disproving, on a balance of probabilities, the facts that the Minister assumed: see *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.*, at paragraph 2 and *Hickman Motors Ltd. v. Canada*, [1997] 2 S.C.R. 336, at paragraph 92. Unpleaded assumptions have no effect on the burden of proof one way or the other: see *Bowens v. Canada*, [1996] 2 C.T.C. 120 (F.C.A.), at paragraph 5 and *Pollock v. Canada* (1993), 3 C.C.P.B. 307 (F.C.A.), at paragraph 18.

[29] Fairness requires that the facts pleaded as assumptions be complete, precise, accurate and honestly and truthfully stated so that the taxpayer knows exactly the case and the burden that he or she has to meet: *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.*, at paragraph 23; *Holm v. Canada*; *Canada v. Loewen*, [2004] 4 F.C.R. 3 (F.C.A.), at paragraph 9; *Grant v. Canada*, [2003] 3 C.T.C. 34 (F.C.A.), at paragraph 18; *First Fund Genesis Corp. v. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 24 (F.C.T.D.), at pages 26-27; *Shaughnessy v. Canada*, [2002] 2 C.T.C. 2035 (T.C.C.), at paragraph 13; *Stephen v. Canada*, [2001] 2 C.T.C. 2621 (T.C.C.), at paragraph 6.

[30] That being said, I cannot accept the rationale underlying the respondent’s submission that new facts alleged at the confirmation stage cannot be pleaded as assumptions. In its view, this is so because these facts were not part of the initial assessment of the tax owing.

pour déterminer l’obligation fiscale du contribuable. Comme l’a dit le juge Rothstein, alors juge à la Cour d’appel fédérale, dans l’arrêt *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, « [l]a Couronne a pour pratique de divulguer dans ses actes de procédure les hypothèses de fait sur lesquelles le ministre s’est fondé pour établir le montant de la dette fiscale », au paragraphe 2. Pour reprendre les termes du juge en chef adjoint Bowman, maintenant juge en chef de la Cour canadienne de l’impôt, « [c]es hypothèses sont censées représenter une communication complète et honnête des faits sur lesquels le ministre du Revenu national s’est fondé en établissant la cotisation » : *Holm c. Canada*, [2002] A.C.I. n° 641 (QL), au paragraphe 9.

[28] Lorsque les hypothèses sont plaidées, les contribuables ont le fardeau initial de réfuter, selon la prépondérance des probabilités, les hypothèses de fait du ministre : voir *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, au paragraphe 2 et *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, au paragraphe 92. Les hypothèses non plaidées n’ont pas d’effet sur le fardeau de la preuve, ni dans un sens, ni dans l’autre : voir *Bowens c. Canada*, [1996] A.C.F. n° 214 (C.A.) (QL), au paragraphe 5 et *Pollock c. Canada*, [1993] A.C.F. n° 1055 (C.A.) (QL), au paragraphe 18.

[29] L’équité exige que les faits allégués comme hypothèses soient complets, précis, exacts et énoncés de façon honnête et franche afin que le contribuable sache bien clairement ce qu’il devra prouver : *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, au paragraphe 23; *Holm c. Canada*; *Canada c. Loewen*, [2004] 4 R.C.F. 3 (C.A.F.), au paragraphe 9; *Grant c. Canada*, 2003 CAF 77, au paragraphe 18; *First Fund Genesis Corp. c. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 24 (C.F. 1^{re} inst.), aux pages 26 et 27; *Shaughnessy c. Canada*, [2002] A.C.I. n° 9 (QL), au paragraphe 13; *Stephen c. Canada*, [2001] A.C.I. n° 250 (QL), au paragraphe 6.

[30] Cela dit, je ne puis accepter le raisonnement sous-jacent à la prétention de l’intimée selon lequel les nouveaux faits allégués à l’étape de la ratification ne peuvent être plaidés comme hypothèses. Selon l’intimée, il en est ainsi parce que ces faits n’ont pas été considérés lors de l’établissement de la cotisation initiale relative à l’obligation fiscale.

[31] First, this Court found in *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.* and *Canada v. Loewen*, that the Crown may in its reply “plead that the Minister assumed, when confirming an assessment, something that was not assumed when the assessment was first made”: see *Loewen*, at paragraph 10. In *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.*, Rothstein J.A. approved the deletion made by the Tax Court of two assumptions that were not accurately pleaded. But addressing the issue of whether the Crown’s pleadings in the Tax Court may contain the Minister’s assumptions made at the time of his confirmation of a reassessment, he went on to say, at paragraph 28:

If paragraphs 10(q) and (r) had been properly pleaded, they would be unobjectionable. However, paragraphs 10(q), (r) and (z) were not accurately pleaded. Rip J. was correct in striking them out. As I read his reasons, Rip J.’s sole reasons for striking paragraphs 10(q), (r) and (z) were inaccuracy and pleading conclusions of law. I do not understand him to say that assumptions of fact made on confirming a reassessment cannot be pleaded. The Minister, as a result of reading the Notice of Objection filed by a taxpayer or a subsequently decided case such as *Global*, may make assumptions of fact. I see no reason why such assumptions may not be included in the Crown’s Reply. However, the assumptions must be pleaded accurately. [Emphasis added.]

[32] Second, while it is true that assessment, reassessment and confirmation refer to three specific actions by the Minister under the Act in the process of determining the tax liability of a taxpayer, the word “assessment” also refers to the product of that process. Hugessen J.A. nicely described the two meanings of the word in *Canada v. Consumers’ Gas Co.*, [1987] 2 F.C. 60 (C.A.). At page 67 he wrote:

What is put in issue on an appeal to the courts under the *Income Tax Act* is the Minister’s assessment. While the word “assessment” can bear two constructions, as being either the process by which tax is assessed or the product of that assessment, it seems to me clear, from a reading of sections 152 to 177 of the *Income Tax Act*, that the word is there employed in the second sense only. This conclusion flows in

[31] Premièrement, la Cour a conclu dans les arrêts *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.* et *Canada c. Loewen*, que la Couronne peut, dans sa réponse « plaider que le ministre a, lorsqu’il a établi la nouvelle cotisation, retenu une hypothèse qui n’avait pas été formulée lorsque la première cotisation a été établie » : voir *Loewen*, au paragraphe 10. Dans *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, le juge Rothstein a approuvé la suppression par la Cour de l’impôt de deux hypothèses qui n’avaient pas été plaidées correctement. Mais, concernant la question de savoir si les actes de procédure de la Couronne devant la Cour de l’impôt peuvent contenir des hypothèses du ministre émises au moment de la ratification de la nouvelle cotisation, il a dit ce qui suit, au paragraphe 28 :

Si les alinéas 10q) et r) avaient été allégués correctement, on ne pourrait s’y objecter. Toutefois, les alinéas 10q), r) et z) n’ont pas été allégués de manière exacte. Le juge Rip les a supprimés à juste titre. Comme le révèle la lecture de ses motifs, les seules raisons pour lesquelles le juge Rip a supprimé les alinéas 10q), r) et z) étaient l’inexactitude et l’allégation de conclusions de droit. Selon moi, il n’a pas dit qu’on ne pouvait alléguer les hypothèses de fait formulées en ratifiant une nouvelle cotisation. Le ministre peut tirer des hypothèses de fait, après avoir lu l’avis d’opposition déposé par un contribuable ou une affaire tranchée subséquemment, comme *Global*. Il n’y a aucun motif, selon moi, pour qu’on ne puisse inclure de telles hypothèses dans la réponse de la Couronne. Il faut toutefois alléguer ces hypothèses de manière exacte. [Non souligné dans l’original.]

[32] Deuxièmement, s’il est vrai que l’établissement de la cotisation et de la nouvelle cotisation et la ratification renvoient à trois actes précis que le ministre pose en vertu de la Loi lors du processus de détermination de l’obligation fiscale du contribuable, le terme « cotisation » renvoie aussi au produit de ce processus. Le juge Hugessen a bien décrit les deux significations de ce mot dans l’arrêt *Canada c. Consumers’ Gas Co.*, [1987] 2 C.F. 60 (C.A.). Il a écrit, à la page 67 :

C’est la cotisation du ministre qui fait l’objet d’un appel devant les tribunaux aux termes de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Bien que le terme « cotisation » puisse être interprété de deux manières différentes, soit comme la procédure au moyen de laquelle l’impôt est évalué, soit comme le produit de cette évaluation, il me semble évident, à la lecture des articles 152 à 177 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, que le terme y est

particular from subsection 165(1) and from the well established principle that a taxpayer can neither object to nor appeal from a nil assessment.

[33] I agree with the motions Judge that the appeal is not from the confirmation of the assessment. The appeal is, to use the words of Hugessen J.A., from the product of that assessment: see also *Parsons*, at page 814, where Cattanach J. held that the “assessment by the Minister, which fixes the quantum and tax liability, is that which is the subject of the appeal.” That product refers to the amount of the tax owing as initially assessed or determined, and subsequently confirmed. From the perspective of the process itself, the assessment pursuant to sections 152 to 165 is not completed by the Minister until, within the time allotted by the Act, the amount of the tax owing is finally determined, whether by way of reconsideration, variation, vacation or confirmation of the initial assessment: see *Parsons*, at page 814.

[34] I have answered some of the debated questions between the appellant and the respondent in order to lay the foundation for the issue that is before us. This brings me to the question of the onus of proof with respect to assumptions of fact made by the Minister at the stage of confirmation of the initial assessment.

The onus of proof in this case with respect to the assumptions of fact made by the Minister at the confirmation stage of the initial assessment

[35] It is trite law that, barring exceptions, the initial onus of proof with respect to assumptions of fact made by the Minister in assessing a taxpayer’s tax liability and quantum rests with the taxpayer. In *Orly Automobiles Inc. v. Canada*, [2005] FCA 425, at paragraph 20, this Court reasserted the importance of the rule in the following terms:

To sum up, we see no merit in the submissions of the appellant that it no longer had the burden of disproving the assumptions made by the Minister. We want to firmly and strongly reassert the principle that the burden of proof put on the taxpayer is not to be lightly, capriciously or casually

employé seulement dans son second sens. Cette conclusion découle en particulier du paragraphe 165(1) et du principe bien établi selon lequel un contribuable ne peut ni s’opposer à une cotisation égale à zéro ni interjeter appel contre celle-ci.

[33] Je conviens avec le juge des requêtes que l’appel ne vise pas la ratification de la cotisation. Pour reprendre les mots du juge Hugessen, il vise le produit de cette évaluation : voir aussi la décision *Parsons*, à la page 814, où le juge Cattanach a affirmé que la « cotisation établie par le Ministre, qui fixe le montant et détermine l’assujettissement à l’impôt, est ce qui fait l’objet de l’appel ». Ce produit renvoie au montant de la dette fiscale initialement établi ou déterminé et ensuite ratifié. De la perspective du processus en soi, l’établissement de la cotisation conformément aux articles 152 à 165 n’est pas terminé tant que le ministre n’a pas déterminé de façon définitive, dans le délai prescrit par la Loi, le montant de la dette fiscale, que ce soit au moyen de l’établissement d’une nouvelle cotisation, modification, suppression ou ratification de la cotisation initiale : voir la décision *Parsons*, à la page 814.

[34] J’ai répondu à certaines des questions ayant fait l’objet de débats entre l’appelante et l’intimée afin de poser les fondations de la question en litige. Cela m’amène à la question du fardeau de la preuve en ce qui concerne les hypothèses de fait retenues par le ministre à l’étape de la ratification de la cotisation initiale.

Le fardeau de la preuve en l’espèce quant aux hypothèses de fait retenues par le ministre à l’étape de la ratification de la cotisation initiale

[35] Il est bien établi en droit que, sauf exception, le fardeau de preuve initial à l’égard des hypothèses de fait retenues par le ministre lorsqu’il a établi l’obligation fiscale du contribuable et le montant à payer incombe au contribuable. Dans l’arrêt *Voitures Orly Inc. c. Canada*, 2005 CAF 425, au paragraphe 20, la Cour a réaffirmé dans les termes suivants l’importance de la règle :

En résumé, nous ne trouvons aucun mérite aux prétentions de l’appelante selon lesquelles celle-ci n’a plus la charge de réfuter les hypothèses faites par le ministre. Nous souhaitons réaffirmer fermement et fortement le principe selon lequel le fardeau de la preuve imposé au contribuable ne doit pas être

shifted. There is a very simple and pragmatic reason going back to over 80 years ago as to why the burden is on the taxpayer: see *Anderson Logging Co. v. British Columbia*, [1925] S.C.R. 45, *Pollock v. Canada (Minister of National Revenue)* (1993), 161 N.R. 232 (F.C.A.), *Vacation Villas of Collingwood Inc. v. Canada* (1996) 133 D.L.R. (4th) 374 (F.C.A.), *Anchor Pointe Energy Ltd. v. Canada*, [2003] F.C.J. No. 1045, 2003 FCA 294. It is the taxpayer's business. He knows how and why it is run in a particular fashion rather than in some other ways. He knows and possesses information that the Minister does not. He has information within his reach and under his control. The taxation system is a self-reporting system. Any shifting of the taxpayer's burden to provide and to report information that he knows or controls can compromise the integrity, enforceability and, therefore, the credibility of the system. That being said, we recognize that there are instances where the shifting of the burden may be warranted. This is simply not one of those cases.

[36] I agree with Bowman A.C.J.T.C., that there may be instances where the pleaded assumptions of fact are exclusively or peculiarly within the Minister's knowledge and that the rule as to the onus of proof may work so unfairly as to require a corrective measure: see *Holm v. Canada*, at paragraph 20.

[37] However, the case before us is, as was the *Orly Automobiles Inc.* case, not one of those cases. The purpose in buying the seismic data and the subsequent use made of that data are within the exclusive and peculiar knowledge of the respondent. In fact, the respondent in its notice of appeal, dated June 26, 2000, at page 27 of the appeal book, has asserted purpose and use in the following terms:

Each Predecessor Company purchased the Seismic Data with the intention that it would be used for the purpose of determining the existence, location, extent and quality of accumulations of petroleum and natural gas in Canada, and it has been used for that purpose.

The exploration activities undertaken by the Appellant and its Predecessor Companies in connection with the Seismic Data have included:

- a) geological, geophysical and engineering analyses of the Seismic Data to determine potential prospects;

renversé à la légère ou arbitrairement. L'attribution du fardeau de la preuve au contribuable repose sur un motif très simple et concret énoncé il y a plus de 80 ans dans les arrêts *Anderson Logging Co. c. British Columbia*, [1925] R.C.S. 45; *Pollock c. Canada (Ministre du Revenu National)* (1993), 161 N.R. 232 (C.A.F.); *Vacation Villas of Collingwood Inc. c. Canada*, (1996) 133 D.L.R. (4th) 374 (C.A.F.); *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, 2003 CAF 294. Ce motif est qu'il s'agit de l'entreprise du contribuable. C'est lui qui sait comment et pourquoi son entreprise fonctionne comme elle le fait et pas autrement. Il connaît et possède des renseignements dont le ministre ne dispose pas. Il possède des renseignements qui sont à sa portée et sur lesquels il exerce un contrôle. Le système fiscal est fondé sur l'autocotisation. Tout renversement de la charge du contribuable de fournir et de rapporter les renseignements dont il a connaissance ou qu'il contrôle peut mettre en danger l'intégrité, le caractère contraignant et, par conséquent, la crédibilité du système. Ceci dit, nous reconnaissons que dans certaines circonstances le renversement du fardeau de la preuve peut être justifié, mais ce n'est pas le cas en l'espèce.

[36] Je conviens avec le juge en chef adjoint Bowman, qu'il peut y avoir des cas où les hypothèses de fait invoquées relèvent de la connaissance exclusive ou particulière du ministre et que la règle concernant le fardeau de la preuve peut avoir des conséquences inévitables au point de justifier une mesure corrective : voir la décision *Holm c. Canada*, au paragraphe 20.

[37] Cependant, à l'instar de l'affaire *Voitures Orly Inc.*, ce n'est pas le cas en l'espèce. L'objectif de l'achat des données sismiques et l'utilisation ultérieure de ces données relèvent de la connaissance exclusive et particulière de l'intimée. En fait, dans son avis d'appel daté du 26 juin 2000, à la page 27 du dossier d'appel, l'intimée a expliqué comme suit l'objectif de l'achat et l'utilisation des données :

[TRADUCTION] Chaque société prédécesseure a acheté des données sismiques avec l'intention de les utiliser pour déterminer l'existence, l'emplacement, l'étendue et la qualité des gisements de pétrole et de gaz naturel au Canada et a utilisé ces données à cette fin.

Les activités d'exploration entreprises par l'appelante et ses prédécesseures relativement aux données sismiques incluent :

- a) des analyses géologiques, géophysiques et techniques des données sismiques pour déterminer les prospections potentielles;

- b) analysis of land availability;
- c) farm-out agreements;
- d) purchase of petroleum and natural gas leases; and
- e) drilling of wells. [My emphasis.]

Unless these allegations are unsubstantiated, the evidence supporting them is in the hands of the respondent. One would expect that, with the pending litigation, measures have been taken to secure and preserve that evidence.

[38] The motions Judge pointed out, in his reasons for order, the existence of diverging views in the jurisprudence as to what I would call the scope of application of the rule regarding the onus of proof. Some cases appear to be limiting the application of the rule to assumptions of fact made by the Minister at the stage of the initial assessment. Consequently, assumptions of fact made thereafter at the objection stage would not be governed by the rule, so that the taxpayer would not bear the onus of disproving them. The motions Judge adopted this limitation. In his reasons, at paragraph 27, he provided the following reasons in support of the limitation:

There is no reason, as a matter of principle, of law, of fairness or of common sense that would justify my requiring a taxpayer to take on the added onus of demolishing new reasons that the Minister has come up with in the course of what is essentially an administrative review of an assessment. To plead that the Minister, in confirming the assessment acted upon certain “assumptions” may in some circumstances be a useful piece of information but it casts no additional burden on the taxpayer. It is merely an assertion of additional facts or reasons that the Minister has relied upon in his administrative review of the assessment. Despite the great respect that I have for Justice Cattanach, I do not accept the correctness of his *obiter dictum* in *Parsons v. M.N.R.*, [1984] 1 F.C. 804 that the Minister’s reconsideration of the assessment on objection is “part and parcel of the assessment process”. It is inconsistent with what Justice Rip said in paragraph 27 of his reasons in this case quoted above. That portion of his reasons was implicitly confirmed by Rothstein, J.A. in the Federal Court of Appeal.

- b) l’analyse de la disponibilité des terres;
- c) des accords d’affermage;
- d) l’achat de concessions de pétrole et de gaz naturel;
- e) le forage de puits. [Non souligné dans l’original.]

À moins que ces allégations ne soient pas fondées, leur corroboration est dans les mains de l’intimée. Avec la poursuite dont elle fait l’objet, on se serait attendu à ce qu’elle ait pris des mesures pour recueillir et conserver cette preuve.

[38] Dans ses motifs de l’ordonnance, le juge des requêtes a signalé l’existence de points de vue divergents dans la jurisprudence en ce qui concerne ce que j’appellerais le champ d’application de la règle concernant le fardeau de la preuve. Certaines décisions paraissent limiter l’application de la règle aux hypothèses de fait retenues par le ministre à l’étape de l’établissement de la cotisation initiale. Par conséquent, les hypothèses de fait formulées à l’étape de l’opposition ne seraient pas régies par la règle, de sorte que le contribuable n’aurait pas le fardeau de les réfuter. Le juge des requêtes a accepté cette approche limitative. Au paragraphe 27 de ses motifs, il a écrit ce qui suit pour étayer sa position :

Il n’existe aucune raison, que ce soit en principe, en droit, en équité ou selon le bon sens, pouvant me justifier d’obliger un contribuable à assumer le fardeau supplémentaire de démolir les nouvelles raisons soulevées par le ministre dans le cadre de ce qui constitue, pour l’essentiel, un examen administratif de la cotisation. Alléguer que le ministre, lorsqu’il a ratifié la cotisation, s’est appuyé sur certaines « hypothèses » peut dans certaines circonstances se révéler un renseignement utile, mais cela n’impose aucun fardeau supplémentaire au contribuable. Il s’agit simplement d’une assertion relative à d’autres faits ou d’autres motifs sur lesquels le ministre s’est appuyé dans le cadre de son examen administratif de la cotisation. Malgré le grand respect que j’éprouve envers le juge Cattanach, je ne puis reconnaître l’exactitude de l’*obiter dictum* qu’il a formulé dans la décision *Parsons c. M.R.N.*, [1984] 1 C.F. 804, voulant que le nouvel examen, par le ministre, de la cotisation à l’étape de l’opposition « continue de faire partie intégrante du processus d’établissement de la cotisation ». Cette remarque incidente est incompatible avec les propos tenus par le juge Rip au paragraphe 27 des motifs qu’il a prononcés dans la présente affaire et qui sont reproduits plus haut. Cette partie de ses motifs a été implicitement confirmée par le juge Rothstein de la Cour d’appel fédérale.

[39] With respect, I disagree with this position. First, I do not think that the confirmation of Justice Rip's finding in paragraph 27 of his reasons in *Anchor Pointe Energy Ltd. v. Canada* (2002) (T.C.C.) goes beyond an acknowledgment of the Crown's obligation to plead accurately its assumptions of fact. As previously mentioned, Rothstein J.A. reiterated that assumptions of fact can be made at the confirmation stage of the assessment, but never addressed the issue of the onus of proof of these assumptions.

[40] Second, the position taken by the motions Judge ignores the second meaning of assessment under sections 152 to 177 of the Act, i.e. the product of the assessment as opposed to the process. Either at the initial or at the objection stage, the Minister is attempting to determine the tax liability, and quantum, of the taxpayer. He is entitled throughout this period, until his final determination, to rely upon facts newly discovered or revealed by the taxpayer, and assume them. Nothing in the meaning of assessment requires or permits that some facts be assumed by the Minister, others not, and that, as a result, two categories of assumptions of fact can be created with a different onus for each one. In my respectful view, this runs contrary to the rationale behind the onus of proof, especially in this case where the Minister would have to prove a negative, when all the evidence is in the hands of the taxpayer.

Whether the respondent is prejudiced by the delay

[41] Reassessments took place in February and March 1994. The respondent's notice of objection was filed in March 1994. Under subsection 169(1) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 140] of the Act, the respondent could have expedited the process by filing an appeal before the Minister responded to the notice of objection. Paragraph 169(1)(b) gives a taxpayer the right to appeal to the Tax Court to have the assessments vacated or varied after 90 days have elapsed after service of the notice of appeal and the Minister has not notified the taxpayer that he has vacated or confirmed the assessment or reassessed. For reasons only and best

[39] En toute déférence, je ne partage pas cette position. Premièrement, je ne pense pas que la confirmation, dans la décision *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada* (C.C.I.) [2002], de la conclusion du juge Rip, au paragraphe 27 de ses motifs, soit autre chose que la reconnaissance de l'obligation de la Couronne de plaider de façon exacte ses hypothèses de fait. Comme nous l'avons vu précédemment, le juge Rothstein a réitéré que des hypothèses de fait peuvent être formulées à l'étape de la ratification de la cotisation, mais il n'a jamais traité de la question du fardeau de la preuve de ces hypothèses.

[40] Deuxièmement, la position prise par le juge des requêtes ne tient pas compte du deuxième sens de la cotisation visée par les articles 152 à 177 de la Loi, à savoir le produit de la cotisation par opposition au processus. À l'étape initiale ou à celle de l'opposition, le ministre essaye de déterminer l'obligation fiscale du contribuable et son étendue. Il a le droit, pendant cette période et jusqu'à sa décision finale, de se fonder sur des faits nouvellement découverts ou divulgués par le contribuable et de les tenir pour acquis. Rien dans la définition de la cotisation n'exige ou ne permet que certains faits soient retenus et d'autres pas et que, par conséquent, deux catégories d'hypothèses de fait puissent être créées avec un fardeau différent. En toute déférence, j'estime que cela va à l'encontre du raisonnement sous-jacent au fardeau de la preuve, particulièrement dans le cas où le ministre devrait faire une preuve négative, alors que tous les éléments de preuve sont dans les mains du contribuable.

L'intimée a-t-elle subi un préjudice en raison du délai?

[41] Les nouvelles cotisations ont été établies en février et mars 1994. L'avis d'opposition de l'intimée a été déposé en mars 1994. En vertu du paragraphe 169(1) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 140] de la Loi, l'intimée aurait pu accélérer le processus en interjetant appel avant que le ministre ne réponde à l'avis d'opposition. L'alinéa 169(1)(b) accorde au contribuable le droit d'interjeter appel devant la Cour de l'impôt pour faire annuler ou modifier la cotisation après l'expiration des 90 jours qui suivent la signification de l'avis d'opposition sans que le ministre ait notifié au contribuable le fait qu'il a annulé ou ratifié la cotisation

known to the respondent, it decided not to avail itself of that possibility. Rather it agreed to hold in abeyance its appeal pending the determination of a related issue in *Global Communications*.

[42] As for the delay between the time of the release of the decision in *Global Communications* and the time taken by the Minister to confirm the initial reassessment, the respondent's allegations of prejudice are, at this time, merely allegations. No evidence has been submitted as to the existence, nature and extent of that prejudice and whether it is irreparable. The credibility of that allegation is undermined by the absence of any explanation as to why the respondent did not exercise its right to proceed to an appeal in the Tax Court once its objection had been outstanding for 90 days.

Other arguments raised by the respondent

[43] I need not address other arguments raised by the respondent as I see no merit in them.

Conclusion

[44] To sum up, the Minister was entitled, at the stage of confirmation of the initial assessment, to plead new facts as assumptions of fact. The initial onus of proof was on the respondent to demolish these assumptions, especially because all relevant evidence was in the hands of the respondent and, if the onus were to be on the appellant, the appellant would be facing the daunting, if not impossible, task of proving a negative, i.e. that the seismic data was not bought by the five predecessors of the respondent, and subsequently used by them and the respondent, for exploration purposes.

[45] For these reasons, I would allow the appeal with costs for two counsel in this Court and in the Tax Court, and I would set aside the decision of the Tax Court rendered on July 21, 2006. Answering the question put on consent of the parties to the Tax Court, I would rule that the respondent bears the onus of proof with respect

ou procédé à une nouvelle cotisation. Pour des raisons que seule l'intimée connaît et qui lui sont propres, elle a décidé de ne pas se prévaloir de cette possibilité. Elle a plutôt accepté de laisser en suspens son appel en attendant la décision relative à une question connexe dans *Global Communications*.

[42] En ce qui a trait au délai entre le moment de la parution de l'arrêt *Global Communications* et le moment où le ministre a ratifié la nouvelle cotisation, les allégations de préjudice de l'intimée ne sont actuellement que de simples allégations. L'intimée n'a fourni aucune preuve concernant l'existence, la nature et l'étendue de ce préjudice et la question de savoir s'il était irréparable. La crédibilité de cette allégation est minée par l'absence d'explication sur la raison pour laquelle l'intimée n'a pas exercé son droit d'interjeter appel devant la Cour de l'impôt après l'expiration des 90 jours suivant la signification de l'opposition.

Autres arguments soulevés par l'intimée

[43] Je n'ai pas besoin de traiter des autres arguments soulevés par l'intimée puisque, à mon avis, ils ne sont pas fondés.

Conclusion

[44] En résumé, le ministre était en droit, à l'étape de la ratification de la cotisation initiale, d'invoquer de nouveaux faits en tant qu'hypothèses de fait. Le fardeau de preuve initial reposait sur l'intimée qui devait réfuter ces hypothèses, particulièrement parce que tous les éléments de preuve pertinents se trouvaient entre ses mains et, si le fardeau reposait sur l'appelante, celle-ci aurait la tâche extrêmement difficile, voire impossible, de faire une preuve négative, c.-à-d. que les données sismiques n'ont pas été achetées par les cinq prédécesseurs de l'intimée et ensuite utilisées par elles et l'intimée à des fins d'exploration.

[45] Pour ces motifs, je suis d'avis d'accueillir l'appel avec dépens pour deux avocats devant la Cour d'appel et la Cour de l'impôt et d'annuler la décision de la Cour de l'impôt rendue le 21 juillet 2006. En réponse à la question posée avec le consentement des parties à la Cour de l'impôt, je suis d'avis que l'intimée a le fardeau

to assumptions of fact first relied on by the Minister in confirming a reassessment pursuant to subsection 165(3) of the *Income Tax Act*.

EVANS J.A.: I agree.

SHARLOW J.A.: I agree.

de preuve à l'égard des hypothèses de fait sur lesquelles le ministre s'est initialement appuyé pour ratifier la nouvelle cotisation conformément au paragraphe 165(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

LE JUGE EVANS, J.C.A. : Je suis d'accord.

LA JUGE SHARLOW, J.C.A. : Je suis d'accord.