

A-186-19  
2020 FCA 125

A-186-19  
2020 CAF 125

**Her Majesty the Queen** (*Appellant*)

**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

**984274 Alberta Inc.** (*Respondent*)

**984274 Alberta Inc.** (*intimée*)

**INDEXED AS: CANADA v. 984274 ALBERTA INC.**

**RÉPERTORIÉ : CANADA c. 984274 ALBERTA INC.**

Federal Court of Appeal, Noël C.J., Boivin and Rivoalen J.J.A.—By videoconference, June 3; Ottawa, July 28, 2020.

Cour d'appel fédérale, juge en chef Noël, juges Boivin et Rivoalen, J.C.A.—Par vidéoconférence, 3 juin; Ottawa, 28 juillet 2020.

*Income Tax — Assessment and Reassessment — Appeal from Tax Court of Canada judgment allowing appeal, vacating assessment issued by Minister of National Revenue under Income Tax Act pertaining to respondent's 2003 taxation year — Tax Court concluding assessment dated March 23, 2015 (2015 assessment) not validly issued on basis assessment issued beyond normal reassessment period — Respondent incorporated under laws of Alberta as wholly owned subsidiary of Henro Holdings Corporation — Henro transferring to respondent 84 acres of land — Both Henro, respondent considering land to be capital property — Later that day, respondent selling land to arm's length party; distributing part of proceeds to Henro by payment of capital dividends — In computing income for taxation year ended March 31, 2003, respondent reporting taxable capital gain of \$3 952 238 resulting from sale of land — In June 2003, Minister issuing notice of assessment levying \$1 809 598 in taxes (2003 assessment) — Later that year, notice of reassessment issued for same taxation year, leaving initial assessment unaltered, acknowledging full receipt of tax payable for year (2003 reassessment) — Thus, normal reassessment period for respondent's 2003 taxation year ending in June 2006 — In 2007, Canada Revenue Agency (CRA) advising Henro of intention to reassess its 2003 through 2007 taxation years on basis that land transferred to respondent was inventory rather than capital property; CRA refunding taxes respondent paid on capital gain reported for 2003 taxation year — CRA assessing, reassessing Henro given excessive capital dividend paid by Henro to shareholders as result of treatment of land as inventory — Because of assessments, land transferred to respondent during 2003 taxation year deemed by Act, s. 69 to have been acquired at fair market value; thus, no income generated by respondent on arm's length sale — Minister, by notice of reassessment issued in 2010 (2010 reassessment or nil assessment), reducing taxable capital gain reported by respondent for its 2003 taxation year from \$3 952 238 to nil; refunding respondent \$2 577 231 representing taxes paid on reported taxable capital gain in 2003, plus refund interest — Respondent*

*Impôt sur le revenu — Cotisation et nouvelle cotisation — Appel interjeté contre le jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt, qui a accueilli l'appel interjeté par l'intimée et annulé la cotisation établie par le ministre du Revenu national sous le régime de la Loi de l'impôt sur le revenu ayant trait à son année d'imposition 2003 — La Cour de l'impôt a conclu que la cotisation du 23 mars 2015 (la cotisation de 2015) n'était pas valide, concluant que la cotisation de 2015 a été établie en dehors de la période normale de nouvelle cotisation — L'intimée a été constituée en société sous le régime des lois de l'Alberta à titre de filiale en propriété exclusive de Henro Holdings Corporation — Henro a transféré à l'intimée un terrain de 84 acres — Selon Henro et l'intimée, le terrain constituait une immobilisation — Plus tard le même jour, l'intimée a vendu le terrain à un tiers avec qui elle n'avait pas de lien de dépendance; elle a distribué une partie des profits de la vente à Henro sous la forme de dividendes en capital — Dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition se terminant le 31 mars 2003, l'intimée a déclaré un gain en capital imposable de 3 952 238 \$ issu de la vente du terrain — En juin 2003, le ministre l'a informée, par avis de cotisation, qu'elle était redevable d'un impôt établi à 1 809 598 \$ (la cotisation de 2003) — Plus tard la même année, un avis de nouvelle cotisation pour la même année d'imposition lui a été transmis l'informant que la cotisation initiale demeurerait inchangée et accusant réception du versement intégral de l'impôt pour l'année (la nouvelle cotisation de 2003) — La période normale de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2003 de l'intimée expirait donc en juin 2006 — En 2007, l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) a avisé Henro qu'elle allait établir de nouvelles cotisations à l'égard de ses années d'imposition 2003 à 2007, puisque le terrain transféré à l'intimée constituait un bien à porter à l'inventaire plutôt qu'une immobilisation; l'ARC a remboursé à l'intimée l'impôt payé sur le gain en capital déclaré à l'égard de son année d'imposition 2003 — L'ARC a établi des cotisations et nouvelles cotisations à l'égard de Henro par suite des dividendes en capital excessifs versés par Henro à ses actionnaires,*

accepting 2010 payment — After CRA confirming various reassessments, assessments against Henro, Henro filing appeal before Tax Court — CRA, Henro executing agreement settling outstanding appeal before Tax Court — Agreement co-signed by respondent, who, although not party to appeal at issue, party to agreement — Under settlement agreement, Henro would be reassessed to reverse treatment of transferred land from inventory to capital property; respondent's 2003 taxation year would be reassessed to add capital gain to its income — In March 2015, Minister issuing 2015 assessment claiming back 2010 payment, refund interest — Whether Tax Court properly holding that 2015 assessment not issued in conformity with Act — Parties, Tax Court proceeded on basis that 2010 reassessment null, void since issued more than three years after 2003 assessment issued — Agreeing that because null, void, 2010 reassessment could not supersede 2003 reassessment — Act, s. 152(4) giving Minister power to “notify in writing any person ... that no tax is payable for the year” — Such power exercised when 2010 reassessment issued — Notification that no tax payable may be issued at any time because three-year limit not applying to such notice — While nil assessment cannot be appealed, not without legal effect — When, as in present case, notice that no tax is payable issued after initial assessment or reassessment issued, such notice replacing prior assessment, reducing “tax payable” for year to nil — In present case, tax payable by respondent for 2003 taxation year fixed by 2003 reassessment at \$1 809 598, which amount paid upon filing return for that year — Subsequent nil assessment in 2010 reducing tax payable from amount paid to zero, thus generating “overpayment” within defined meaning set out in Act, s. 164(7)(b) — Issue therefore whether 2010 payment made further to issuance of nil assessment qualifying as “refund” under Act, s. 164(1)(a)(iii) — Parliament's objective in requiring that notice of assessment be issued before refund can be paid, except in specific cases, being to establish existence of “overpayment”, defined in Act, s. 164(7) — Therefore, nil assessment operating same way as assessment that levies tax, must be viewed as assessment when applying Act, s. 164(1)(a)(iii) — Thus, 2010 payment refund authorized to be made pursuant to Act, s. 164(1)(a)(iii) — Refund interest paid by Minister to respondent in 2010 could therefore be recovered pursuant to Act, s. 164(3.1) — Finally, since refund authorized under Act, s. 164(1)(a)(iii), made pursuant to specific provision of Act, it followed that ss. 160.1(1), 160.1(3) could be validly invoked in support of 2015 assessment — Therefore, respondent's contention that 2015 assessment not issued in conformity with Act rejected, legal validity of 2015 assessment confirmed — Appeal allowed.

vu la décision d'assimiler le terrain à un bien à porter à l'inventaire — Les cotisations ont eu pour conséquence que le terrain transféré à l'intimée au cours de son année d'imposition 2003 était réputé, par application de l'art. 69 de la Loi, avoir été acquis à sa juste valeur marchande; la vente du terrain à un tiers avec qui l'intimée n'avait aucun lien de dépendance n'a donc généré aucun revenu pour l'intimée — Le ministre, par voie d'avis de nouvelle cotisation délivré en 2010 (la nouvelle cotisation de 2010 ou la cotisation néant), a réduit la valeur du gain en capital imposable déclaré par l'intimée à l'égard de son année d'imposition 2003, la faisant passer de 3 952 238 \$ à zéro; il a remboursé à l'intimée 2 577 231 \$, soit l'impôt payé sur le gain en capital imposable déclaré en 2003, plus l'intérêt applicable — L'intimée a accepté le versement de 2010 — Après que l'ARC a confirmé les nouvelles cotisations et les cotisations établies à l'égard de Henro, Henro a interjeté un appel devant la Cour de l'impôt — L'ARC et Henro ont conclu une entente de règlement de l'appel interjeté à la Cour de l'impôt — L'entente a été signée également par l'intimée, qui si elle n'était pas partie à l'appel ayant fait l'objet du règlement, était partie à l'entente de règlement — Aux termes de l'entente de règlement, une nouvelle cotisation serait établie à l'égard d'Henro, suivant laquelle le terrain transféré était de nouveau considéré comme une immobilisation, et non comme un bien à porter à l'inventaire; et à l'égard de l'intimée, pour l'année d'imposition 2003, suivant laquelle des gains en capital seraient ajoutés à son revenu — En mars 2015, le ministre a établi la cotisation de 2015 ayant pour effet le recouvrement du versement de 2010, y compris le remboursement des intérêts — Il s'agissait de savoir si c'est à bon droit que la Cour de l'impôt a conclu que la cotisation de 2015 était sans fondement statutaire — Les parties et la Cour de l'impôt ont estimé que la nouvelle cotisation de 2010 était invalide, car elle avait été établie plus de trois ans après l'établissement de la cotisation de 2003 — Compte tenu de son invalidité, ils étaient convenus qu'elle ne pouvait remplacer la cotisation de 2003 — L'art. 152(4) de la Loi habilite le ministre à « donner avis par écrit qu'aucun impôt n'est payable pour l'année » — C'est le pouvoir qui a été exercé pour l'établissement de la nouvelle cotisation de 2010 — L'avis portant qu'aucun impôt n'est payable peut être délivré en tout temps, car la période de trois ans ne s'applique pas à cet avis — Une cotisation néant ne peut être l'objet d'un appel, mais elle n'est pas dépourvue d'effet juridique — Lorsqu'un avis portant qu'aucun impôt n'est payable est donné après une cotisation ou une nouvelle cotisation, comme en l'espèce, il remplace la cotisation antérieure et ramène à zéro l'« impôt payable » pour l'année d'imposition — En l'espèce, l'impôt payable par l'intimée pour l'année d'imposition 2003 a été fixé par la nouvelle cotisation de 2003 à la somme de 1 809 598 \$, qu'elle a payé lorsqu'elle a fait sa déclaration visant cette année d'imposition — L'établissement subséquent de la cotisation néant en 2010 a eu pour effet de faire passer le montant de l'impôt payable de la somme payée à zéro, de sorte qu'il y a eu un « paiement en trop » au sens où il est défini pour l'application de l'art. 164(7)b) de la Loi

— La question qu'il fallait trancher était donc celle de savoir si le versement de 2010, effectué par suite de la cotisation néant, constituait un « remboursement » pour l'application de l'art. 164(1a)(iii) de la Loi — Le législateur, en subordonnant le versement d'un remboursement à la délivrance préalable d'un avis de cotisation, sauf dans certains cas précis, vise à établir l'existence d'un « paiement en trop », qui est défini à l'art. 164(7) de la Loi — À cet égard, une cotisation néant a le même effet qu'une cotisation qui prélève un impôt et constitue une cotisation pour l'application de l'art. 164(1a)(iii) de la Loi — Par conséquent, le versement de 2010 constituait un remboursement autorisé par l'art. 164(1a)(iii) de la Loi — Il en découlait que les intérêts sur le remboursement versés par le ministre à l'intimée en 2010 pouvaient être recouverts en vertu de l'art. 164(3.1) de la Loi — Enfin, étant donné que le remboursement était autorisé par l'art. 164(1a)(iii) de la Loi, partant, il était conforme à une disposition de la Loi et il s'ensuivait que les art. 160.1(1) et (3) étayaient la cotisation de 2015 — Il s'en est suivi que la prétention de l'intimée, selon laquelle la cotisation de 2015 n'avait pas été établie conformément à la Loi, a été rejetée, et la validité de cette cotisation confirmée — Appel accueilli.

This was an appeal from a Tax Court of Canada judgment allowing the appeal brought by the respondent and vacating an assessment issued by the Minister of National Revenue (Minister) under the *Income Tax Act* pertaining to the respondent's 2003 taxation year. The Tax Court had to decide whether the assessment dated March 23, 2015 (2015 assessment) was validly issued when regard was had to the relevant provisions of the Act. It answered this question in the negative on the basis that the 2015 assessment was issued beyond the normal reassessment period and subsection 169(3) of the Act, dealing with out-of-court settlements, did not save it given that the respondent was not a party to the settled appeal. The Tax Court also concluded that although subsections 160.1(1) and 160.1(3) and subsection 164(3.1) of the Act allowed for the issuance of an assessment out of time, these provisions were not validly invoked on the facts of this case.

The appellant contended that the Tax Court erred on both counts and argued that the Minister could, by way of the 2015 assessment, recover an excessive tax refund of \$1 809 598 paid to the respondent in 2010, plus accrued interest. The respondent supported the holding that subsection 169(3) did not extend to it since it was not a party in the settled appeal. It further argued that the Tax Court correctly held that none of the excessive refund provisions invoked by the Minister authorized the issuance of the 2015 assessment.

Il s'agissait d'un appel interjeté contre le jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt, qui a accueilli l'appel interjeté par l'intimée et annulé la cotisation établie par le ministre du Revenu national (le ministre) sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ayant trait à son année d'imposition 2003. La Cour de l'impôt a été appelée à décider si la cotisation du 23 mars 2015 (la cotisation de 2015) était valide, compte tenu des dispositions pertinentes de la Loi. Elle a répondu à cette question par la négative, concluant que la cotisation de 2015 a été établie en dehors de la période normale de nouvelle cotisation et que le paragraphe 169(3) de la Loi, qui porte sur les règlements extrajudiciaires, ne permettait pas de rendre la cotisation valide, car l'intimée n'était pas partie à l'appel ayant fait l'objet d'un règlement. La Cour de l'impôt a conclu également que, même si la cotisation pouvait être établie en dehors de la période normale de cotisation, par application des paragraphes 160.1(1) et (3) ainsi que 164(3.1) de la Loi, ces dispositions ne jouaient pas en l'espèce, vu les faits de l'affaire.

L'appelante a fait valoir que la Cour de l'impôt s'est trompée dans les deux cas et qu'il était loisible au ministre en établissant la cotisation de 2015 de récupérer le remboursement d'impôt de 1 809 598 \$, plus les intérêts courus, versé en trop à l'intimée en 2010. L'intimée était d'accord sur la conclusion que le paragraphe 169(3) ne s'appliquait pas dans son cas, car elle n'était pas partie à l'appel s'étant soldé par la conclusion de l'entente. En outre, selon elle, c'est à bon droit que la Cour de l'impôt a conclu qu'aucune des dispositions régissant les remboursements excessifs invoqués par le ministre n'habilitait ce dernier à établir la cotisation de 2015.

The respondent was incorporated under the laws of the province of Alberta as a wholly owned subsidiary of Henro Holdings Corporation (Henro). Henro transferred to the respondent 84 acres of land it had. Both Henro and the respondent considered the land to be capital property, and the transfer was made on a rollover basis further to a joint election made pursuant to subsection 85(1) of the Act. Later that day, the respondent sold the land to an arm's length party. The respondent distributed part of the proceeds of the sale to Henro by the payment of capital dividends in the amounts of \$1 250 000 and \$2 702 238 respectively. In computing its income for its taxation year ended March 31, 2003, the respondent reported a taxable capital gain of \$3 952 238 resulting from the sale of the land. On June 23, 2003, the Minister issued a notice of assessment levying Part I tax in the amount of \$1 809 598 (2003 assessment). A notice of reassessment was issued for the same year in October 2003, which left the initial assessment unaltered and acknowledged full receipt of the tax payable for the year (2003 reassessment). Given the date of issuance of the 2003 assessment, the normal reassessment period for the respondent's 2003 taxation year ended in June 2006. In 2007, the Canada Revenue Agency (CRA) advised Henro that it proposed to reassess its 2003 through 2007 taxation years on the basis that the land transferred to the respondent was inventory rather than capital property and therefore not eligible for the joint election made pursuant to subsection 85(1) of the Act. In June 2009, the CRA informed Henro that the respondent's normal reassessment period was coming to an end and asked that a waiver be signed to allow the CRA to refund the taxes the respondent paid on the capital gain reported for its 2003 taxation year. Despite the fact that the time for filing a waiver for that year had expired, the respondent agreed to file a waiver for that purpose. The CRA assessed and reassessed Henro given the excessive capital dividend it paid to its shareholders resulting from the CRA's treatment of the land as inventory. Henro objected to these assessments and reassessments. The direct consequence of these assessments was that the land that was transferred to the respondent during its 2003 taxation year was deemed by section 69 of the Act to have been acquired at its fair market value and that, as a result, no income was generated by the respondent on the arm's length sale that took place the same day. The Minister, by notice of reassessment issued in 2010 (2010 reassessment or nil assessment), reduced the taxable capital gain reported by the respondent for its 2003 taxation year from \$3 952 238 to nil and refunded the respondent the amount of \$2 577 231 representing the taxes paid in the amount of \$1 809 598 on the reported taxable capital gain in 2003, plus refund interest in the amount of \$767 633. The respondent accepted this payment (2010 payment).

L'intimée a été constituée en société sous le régime des lois de l'Alberta à titre de filiale en propriété exclusive de Henro Holdings Corporation (Henro). Henro a transféré à l'intimée un terrain de 84 acres qu'elle avait acquis. Selon Henro et l'intimée, le terrain constituait une immobilisation. Le transfert a été fait par roulement suivant le choix conjoint fait en application du paragraphe 85(1) de la Loi. Plus tard le même jour, l'intimée a vendu le terrain à un tiers avec qui elle n'avait pas de lien de dépendance. L'intimée a distribué une partie des profits de la vente à Henro sous la forme de dividendes en capital s'établissant respectivement à 1 250 000 \$ et 2 702 238 \$. Dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition se terminant le 31 mars 2003, l'intimée a déclaré un gain en capital imposable de 3 952 238 \$ issu de la vente du terrain. Le 23 juin 2003, le ministre l'a informée, par avis de cotisation, qu'elle était redevable, suivant la partie I de la Loi, d'un impôt établi à 1 809 598 \$ (la cotisation de 2003). Un avis de nouvelle cotisation pour la même année d'imposition lui a été transmis en octobre 2003 l'informant que la cotisation initiale demeurerait inchangée et accusant réception du versement intégral de l'impôt pour l'année (la nouvelle cotisation de 2003). Vu la date d'établissement de la cotisation de 2003, la période normale de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2003 de l'intimée expirait en juin 2006. En 2007, l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) a avisé Henro qu'elle allait établir de nouvelles cotisations à l'égard de ses années d'imposition 2003 à 2007. Selon l'ARC, le terrain transféré à l'intimée constituait un bien à porter à l'inventaire plutôt qu'une immobilisation, et ne pouvait donc être visé par le choix conjoint fait au titre du paragraphe 85(1) de la Loi. En juin 2009, l'ARC a informé Henro que la période normale de nouvelle cotisation de l'intimée arrivait à expiration et a demandé que cette dernière y renonce par écrit pour permettre à l'ARC de lui rembourser l'impôt payé sur le gain en capital déclaré à l'égard de son année d'imposition 2003. Même si le délai applicable à cette année était déjà expiré, l'intimée a accepté de présenter une renonciation à cette fin. L'ARC a établi des cotisations et nouvelles cotisations à l'égard de Henro par suite des dividendes en capital excessifs versés par Henro à ses actionnaires, vu la décision de l'ARC d'assimiler le terrain à un bien à porter à l'inventaire. Henro a présenté des objections à ces cotisations et nouvelles cotisations. Les cotisations ont eu la conséquence directe suivante : le terrain transféré à l'intimée au cours de son année d'imposition 2003 était réputé, par application de l'article 69 de la Loi, avoir été acquis à sa juste valeur marchande; la vente du terrain le même jour à un tiers avec qui l'intimée n'avait aucun lien de dépendance n'a donc généré aucun revenu pour l'intimée. Le ministre, par voie d'avis de nouvelle cotisation délivré en 2010 (la nouvelle cotisation de 2010 ou la cotisation néant), a réduit la valeur du gain en capital imposable déclaré par l'intimée à l'égard de son année d'imposition 2003, la faisant passer de 3 952 238 \$ à zéro, et a remboursé à l'intimée 2 577 231 \$, soit l'impôt payé (1 809 598 \$) sur le gain en capital imposable déclaré en 2003, plus l'intérêt

In April 2012, the CRA confirmed the various reassessments and assessments issued against Henro. An appeal was subsequently filed before the Tax Court. Later, the CRA and Henro executed an agreement settling the outstanding appeal before the Tax Court. The agreement was made pursuant to subsection 169(3) of the Act and was co-signed by the respondent, who, although not a party to the appeal settled by the agreement, was a party to the agreement. The settlement agreement stipulates, among other things, that Henro would be reassessed to reverse the treatment of the transferred land from inventory to capital property, and that the respondent's 2003 taxation year would be reassessed to add to its income an amount of \$7 904 475 of capital gain (\$3 952 238 taxable capital gain). On March 23, 2015, the Minister issued the 2015 assessment which claimed back the 2010 payment, including the refund interest, plus arrears interest since 2010 on the basis that the transferred land was capital property and that taxes were payable by the respondent as originally reported and assessed. Despite having signed the settlement agreement, the respondent objected to the 2015 assessment and brought the matter before the Tax Court.

The main issue was whether the Tax Court properly held that the 2015 assessment was not issued in conformity with the Act.

*Held*, the appeal should be allowed.

The parties and the Tax Court Judge all proceeded on the basis that the 2010 reassessment was null and void by reason of it having been issued more than three years after the 2003 assessment was issued. All were agreed that because it was null and void, the 2010 reassessment could not supersede the 2003 reassessment. Subsection 152(4) gives the Minister the power to “notify in writing any person ... that no tax is payable for the year”. This was the power that was exercised when the 2010 reassessment was issued. A notification that no tax is payable may be issued at any time because the three-year limit subsequently provided for under that provision does not apply to a notice that no tax is payable. It followed that nothing turned on the fact that the 2010 reassessment was issued after this period had expired or that the waiver for the 2003 taxation year was invalid because it was filed out of time. While a nil assessment cannot be appealed because it assesses no tax, it is not without legal effect. In the end, there was no basis for the respondent's contention that a nil assessment is a mere notification without legal consequences under the Act. There was equally no basis for the contention that the 2010 reassessment

applicable (767 633 \$). L'intimée a accepté le versement (le versement de 2010).

En avril 2012, l'ARC a confirmé les nouvelles cotisations et les cotisations établies à l'égard de Henro. Un appel a ensuite été interjeté devant la Cour de l'impôt. Par la suite, l'ARC et Henro ont conclu une entente de règlement de l'appel interjeté à la Cour de l'impôt. L'entente est intervenue en vertu du paragraphe 169(3) de la Loi et a été signée également par l'intimée, qui a reconnu que, si elle n'était pas partie à l'appel ayant fait l'objet du règlement, elle était partie à l'entente de règlement. Aux termes de l'entente de règlement, entre autres choses, une nouvelle cotisation serait établie à l'égard d'Henro, suivant laquelle le terrain transféré était de nouveau considéré comme une immobilisation, et non comme un bien à porter à l'inventaire, ainsi qu'à l'égard de l'intimée, pour l'année d'imposition 2003, suivant laquelle 7 904 475 \$ seraient ajoutés au titre des gains en capital (3 952 238 \$ de ceux-ci étant imposables). Le 23 mars 2015, le ministre a établi la cotisation de 2015 ayant pour effet le recouvrement du versement de 2010, y compris le remboursement des intérêts, et des intérêts sur les arriérés depuis 2010, au motif que le terrain transféré constituait une immobilisation et que l'intimée était redevable de l'impôt applicable, comme sa déclaration et la cotisation initiales l'indiquaient. L'intimée a présenté une objection à la cotisation de 2015, et ce même si elle avait signé l'entente de règlement, et a interjeté appel à la Cour de l'impôt.

Il s'agissait principalement de savoir si c'est à bon droit que la Cour de l'impôt a conclu que la cotisation de 2015 était sans fondement statutaire.

*Arrêt* : l'appel doit être accueilli.

Les parties et le juge de la Cour de l'impôt ont estimé que la nouvelle cotisation de 2010 était invalide, car elle avait été établie plus de trois ans après l'établissement de la cotisation de 2003. Compte tenu de son invalidité, ils étaient convenus qu'elle ne pouvait remplacer la cotisation de 2003. Le paragraphe 152(4) habilite le ministre à « donner avis par écrit qu'aucun impôt n'est payable pour l'année ». C'est le pouvoir qui a été exercé pour l'établissement de la nouvelle cotisation de 2010. L'avis portant qu'aucun impôt n'est payable peut être délivré en tout temps, car la période de trois ans prévue plus loin dans la disposition ne s'applique pas à l'avis portant qu'aucun impôt n'est payable. Ainsi, il importait peu que la nouvelle cotisation de 2010 ait été établie après l'expiration de ce délai ou que la renonciation à l'égard de l'année d'imposition 2003 fût invalide pour cause de prescription. Une cotisation néant ne peut être l'objet d'un appel, car elle n'établit pas le montant de l'impôt, mais elle n'est pas dépourvue d'effet juridique. Tout compte fait, rien n'était l'argument de l'intimée selon lequel une cotisation néant ne constitue qu'un simple avis dépourvu de conséquence juridique pour l'application de la Loi. Rien

was “voided” by the settlement agreement since a reassessment cannot be voided by agreement.

When, as in this case, a notice that no tax is payable is issued after an initial assessment or reassessment has been issued, it replaces the prior assessment and reduces the “tax payable” for the year to nil. In this case, the tax payable by the respondent for its 2003 taxation year was fixed by the 2003 reassessment at \$1 809 598, which amount was paid upon filing the return for that year. The subsequent issuance of the nil assessment in 2010 had the effect of reducing the tax payable all the way from the amount that had been paid to zero. Yet, it remained that an amount had been paid by the respondent in respect of the 2003 taxation year. It followed that an “overpayment” within the defined meaning set out in paragraph 164(7)(b) of the Act did result from the issuance of the nil assessment.

With respect to the refund of the overpayment, it had to be determined whether the 2010 payment made further to the issuance of the nil assessment qualified as a “refund” under subparagraph 164(1)(a)(iii) of the Act given that this provision allows for a refund to be paid “on or after sending the notice of assessment for the year” — more specifically, whether a nil assessment comes within the meaning of the word “assessment” as it is used in subparagraph 164(1)(a)(iii). Parliament’s objective in requiring that a notice of assessment be issued before a refund can be paid—in cases other than those involving refunds arising from deemed payments (see subparagraphs 164(1)(a)(i) and 164(1)(a)(ii))—is to establish the existence of an “overpayment”, defined in subsection 164(7) of the Act as the excess of the tax paid towards a taxpayer’s liability over the tax payable for the year. For that purpose, a nil assessment operates the same way as an assessment that levies tax. It followed that a nil assessment had to be viewed as an assessment when applying subparagraph 164(1)(a)(iii). Therefore, the 2010 payment was a refund authorized to be made pursuant to subparagraph 164(1)(a)(iii). One of the statutory consequences that flowed from this conclusion was that the refund interest paid by the Minister to the respondent in 2010 could be recovered pursuant to subsection 164(3.1) of the Act.

Subsections 160.1(1) and 160.1(3) of the Act allow the Minister to recover the overpayment. Since the refund was authorized under subparagraph 164(1)(a)(iii) and therefore made pursuant to a specific provision of the Act, it followed that subsections 160.1(1) and 160.1(3) could be validly invoked in support of the 2015 assessment. The Tax Court was right in determining that subjecting the application of

n’était non plus l’argument selon lequel la nouvelle cotisation de 2010 a été « invalidée » par l’entente de règlement car une cotisation ne peut être invalidée de cette façon.

Lorsqu’un avis portant qu’aucun impôt n’est payable est donné après une cotisation ou une nouvelle cotisation, comme en l’espèce, il remplace la cotisation antérieure et ramène à zéro l’« impôt payable » pour l’année d’imposition. En l’espèce, l’impôt payable par l’intimée pour l’année d’imposition 2003 a été fixé par la nouvelle cotisation de 2003 à la somme de 1 809 598 \$, qu’elle a payé lorsqu’elle a fait sa déclaration visant cette année d’imposition. L’établissement subséquent de la cotisation néant en 2010 a eu pour effet de faire passer le montant de l’impôt payable de la somme payée à zéro. Toutefois, un montant a bien été payé par l’intimée à l’égard de l’année d’imposition 2003. Il s’en est suivi qu’il y a eu un « paiement en trop » au sens où il est défini pour l’application de l’alinéa 164(7)b) de la Loi par suite de l’établissement de la cotisation néant.

En ce qui concerne le remboursement du paiement fait en trop, la question qu’il fallait trancher était celle de savoir si le versement de 2010, effectué par suite de la cotisation néant, constituait un « remboursement » pour l’application du sous-alinéa 164(1)a)(iii) de la Loi; cette disposition permet le remboursement « au moment de l’envoi de l’avis de cotisation pour l’année ou par la suite ». La question précise était celle de savoir si une telle cotisation néant constitue une « cotisation » au sens où il faut l’entendre pour l’application du sous-alinéa 164(1)a)(iii). Le législateur, en subordonnant le versement d’un remboursement à la délivrance préalable d’un avis de cotisation — dans les cas qui ne concernent pas les remboursements découlant de paiements réputés (voir les sous-alinéas 164(1)a)(i) et 164(1)a)(ii)) — vise à établir l’existence d’un « paiement en trop », qui est défini au paragraphe 164(7) de la Loi comme la somme payée sur l’impôt dont le contribuable est redevable pour l’année en plus de l’impôt payable pour l’année. À cet égard, une cotisation néant a le même effet qu’une cotisation qui prélève un impôt. Il s’en suivait qu’une cotisation néant constituait une cotisation pour l’application du sous-alinéa 164(1)a)(iii). Par conséquent, le versement de 2010 constituait un remboursement autorisé par le sous-alinéa 164(1)a)(iii). Sur le plan légal, il découlait notamment de cette conclusion que les intérêts sur le remboursement versés par le ministre à l’intimée en 2010 pouvaient être recouverts en vertu du paragraphe 164(3.1) de la Loi.

Les paragraphes 160.1(1) et (3) de la Loi habilite le ministre à recouvrer le paiement en trop. Étant donné que le remboursement était autorisé par le sous-alinéa 164(1)a)(iii), partant, il était conforme à une disposition de la Loi. Il s’ensuivait que les paragraphes 160.1(1) et (3) étaient la cotisation de 2015. La Cour de l’impôt a eu raison de dire que subordonner l’application des paragraphes 160.1(1) et (3) de la Loi

subsections 160.1(1) and 160.1(3) of the Act to the issuance of a prior reassessment constrained by a time limit would run against the plain language of these provisions which empower the Minister to determine that an excessive refund has been made and to recover it “at any time” by way of an assessment. Here, this determination necessarily flowed from the fact that the respondent generated a taxable capital gain totaling \$3 952 238 in circumstances where the tax paid on that account had been refunded, plus accrued interest, five years earlier. Nothing more was required in order for the Minister to determine that there had been an excessive refund as described in subsection 160.1(1) and to recover it by issuing the 2015 assessment pursuant to subsection 160.1(3). Giving these words their plain meaning effectively allows for the determination that an excessive refund of Part I tax has been made after the normal reassessment period has expired, but only for the purpose of allowing the Minister to recover tax that is owed and determined to have been improperly refunded. It followed that the respondent’s contention that the 2015 assessment was not issued in conformity with the Act had to be rejected and the legal validity of this assessment had to be confirmed.

à l’établissement préalable d’une nouvelle cotisation, limité par un délai précis, serait contraire au sens ordinaire des mots qui figurent dans ces dispositions, qui habilent le ministre à déterminer s’il y a eu un remboursement en trop et à le recouvrer « à tout moment » au moyen d’une cotisation. En l’espèce, la conclusion du ministre découlait forcément du fait que l’intimée avait généré un gain en capital imposable totalisant 3 952 238 \$, mais s’était vu rembourser l’impôt payé à ce titre, plus les intérêts courus, cinq ans auparavant. Le ministre n’avait pas besoin d’aller plus loin pour conclure à un remboursement en trop au sens du paragraphe 160.1(1) et pour recouvrer les fonds en établissant la cotisation de 2015 en vertu du paragraphe 160.1(3). Si on interprète l’expression suivant son sens ordinaire, on permet au ministre de déterminer qu’un remboursement excédentaire de l’impôt payable selon la Partie I a été effectué après l’expiration de la période normale de nouvelle cotisation, mais uniquement pour l’habiliter à récupérer l’impôt exigible qui avait été remboursé à tort. Il s’en est suivi que la prétention de l’intimée, selon laquelle la cotisation de 2015 n’avait pas été établie conformément à la Loi, a dû être rejetée, et la validité de cette cotisation confirmée.

#### STATUTES AND REGULATIONS CITED

*An Act to amend The Income War Tax Act, 1917*, 1919, 9-10 Geo. V, c. 55 (Can.), s. 8(2).  
*An Act to Amend the Income Tax Act*, S.C. 1960, c. 43, s. 15.  
*Financial Administration Act*, R.S.C., 1985, c. F-11.  
*Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, s. 57(1).  
*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 2, 46(7), 69, 83(2), 85(1), 152, 160.1, 161.1(1) “overpayment amount”, 161.4(1), 164(1),(3),(3.1),(7) “overpayment”, 165(1.2), 169(3), 171(1), 248(1) “assessment”, (2).  
*Income Tax Act (The)*, S.C. 1948, c. 52, s. 52(1).  
*Income Tax War Act, 1917*, S.C. 1917, c. 28.  
*Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97, s. 56.

#### CASES CITED

##### APPLIED:

*Markevich v. Canada*, 2003 SCC 9, [2003] 1 S.C.R. 94.

##### DISTINGUISHED

*Imperial Oil Resources Limited v. Canada*, 2016 FCA 139, [2016] 4 F.C.R. 389.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

*Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 2, 46(7), 69, 83(2), 85(1), 152, 160.1, 160.1(3), 161.1(1) « trop payé », 161.4(1), 164(1),(3),(3.1),(7) « paiement en trop », 165(1.2), 169(3), 171(1), 248(1) « cotisation », (2).  
*Loi de l’impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, ch. 97, art. 56.  
*Loi de l’impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*, S.C. 1917, ch. 28.  
*Loi de l’impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, art. 57(1).  
*Loi de l’impôt sur le revenu*, S.C. 1948, ch. 52, art. 52(1).  
*Loi modifiant la Loi de l’Impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*, 1919, 9-10 Geo. V, ch. 55 (Can.), art. 8(2).  
*Loi modifiant la Loi de l’impôt sur le revenu*, S.C. 1960, ch. 43, art. 15.  
*Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985), ch. F-11.

#### JURISPRUDENCE CITÉE

##### DÉCISION APPLIQUÉE :

*Markevich c. Canada*, 2003 CSC 9, [2003] 1 R.C.S. 94.

##### DÉCISION DIFFÉRENCIÉE :

*Imperial Oil Resources Limited c. Canada*, 2016 CAF 139, [2016] 4 R.C.F. 389

## CONSIDERED:

*Freitas v. Canada*, 2018 FCA 110, 2018 D.T.C. 5064; *Okalta Oils Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1955] S.C.R. 824, [1955] 5 D.L.R. 614; *Matte v. The Queen*, [2004] 1 C.T.C. 2823, (2002), 56 D.T.C. 3876.

## REFERRED TO:

*Galway v. M.N.R.*, [1974] 1 F.C. 600 (1974), 2 N.R. 324 (C.A.); *Harris v. Canada*, [2000] 4 F.C. 37, (2000), 256 N.R. 221 (C.A.); *SoftSim Technologies Inc. v. The Queen*, 2012 TCC 181, 2012 D.T.C. 1187; *University Hill Holdings Inc. (589918 B.C. Ltd.) v. Canada*, 2017 FCA 232, [2017] D.T.C. 5131; *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235; *Abrahams v. Minister of National Revenue*, [1967] 1 Ex. C.R. 333, (1966), 66 D.T.C. 5453; *Transcanada Pipelines Ltd. v. The Queen*, 2001 FCA 314, 278 N.R. 165; *Lornport Investments Ltd. v. Canada*, [1992] 2 F.C. 293, (1992), 92 D.T.C. 6231 (C.A.); *Canadian Marconi Co. v. Canada*, [1992] 1 F.C. 655, (1991), 91 D.T.C. 5626 (C.A.); *Blackburn Radio Inc. v. The Queen*, 2012 TCC 255, 2012 D.T.C. 1213; *Cougar Helicopters Inc. v. The Queen*, 2017 TCC 126, 2017 D.T.C. 1077; *Miller v. Canada (Attorney General)*, 2002 FCA 370, 220 D.L.R. (4th) 149; *Canada v. Interior Savings Credit Union*, 2007 FCA 151, [2007] 4 C.T.C. 55; *Terra Nova Properties Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 Ex. C.R. 46, (1967), 67 D.T.C. 5064; *Canada v. Westbrook Management Ltd.* (1996), 96 D.T.C. 6590, [1997] 1 C.T.C. 124 (F.C.A.); *Minister of National Revenue v. Riendeau* (1991), 132 N.R. 157, 91 D.T.C. 5416 (F.C.A.); *The Queen v. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] 1 F.C. 396, (1971), 71 D.T.C. 5511 (T.D.); *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601; *Glatt v. Canada (National Revenue)*, 2019 FC 738, 2019 D.T.C. 5074; *Canada v. Bulk Transfer Systems Inc.*, 2005 FCA 94, 2005 D.T.C. 5192; *Canada v. Addison & Leyen Ltd.*, 2007 SCC 33, [2007] 2 S.C.R. 793, revg 2006 FCA 107, [2006] 4 F.C.R. 532.

## AUTHORS CITED

Canada. Canada Revenue Agency. Income Tax Rulings Directorate. Technical Interpretation, No. TI 2009-033435117, “Excessive Refunds”, January 29, 2010.  
 Sherman David M. *Income Tax Act, Department of Finance Technical Notes: a consolidation of technical notes and other income tax commentary from the Department of Finance*, 11th ed., Scarborough, Ont.: Carswell, 1999.

APPEAL from a Tax Court of Canada judgment (2019 TCC 85, [2020] 1 C.T.C. 2001) allowing the respondent’s appeal and vacating an assessment issued by the Minister

## DÉCISIONS EXAMINÉES :

*Freitas c. Canada*, 2018 CAF 110; *Okalta Oils Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1955] R.C.S. 824; *Matte c. La Reine*, 2002 CanLII 768 (C.C.I.).

## DÉCISIONS CITÉES :

*Galway c. M.R.N.*, [1974] 1 C.F. 600 (C.A.); *Harris c. Canada*, [2000] 4 C.F. 37 (C.A.); *SoftSim Technologies Inc. c. La Reine*, 2012 CCI 181; *University Hill Holdings Inc. (589918 B.C. Ltd.) c. Canada*, 2017 CAF 232; *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *Abrahams v. Minister of National Revenue*, [1967] 1 R.C. de l’É. 333; *Transcanada Pipelines Ltd. c. Canada*, 2001 CAF 314; *Lornport Investments Ltd. c. Canada*, [1992] 2 C.F. 293 (C.A.); *Canadian Marconi Co. c. Canada*, [1992] 1 C.F. 655 (C.A.); *Blackburn Radio Inc. c. La Reine*, 2012 CCI 255; *Cougar Helicopters Inc. c. La Reine*, 2017 CCI 126; *Miller c. Canada (Procureur général)*, 2002 CAF 370; *Canada c. Interior Savings Credit Union*, 2007 CAF 151; *Terra Nova Properties Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 R.C. de l’É. 46; *Canada c. Westbrook Management Ltd.*, 1996 CanLII 11881 (C.A.F.); *Ministre du Revenu national c. Riendeau*, [1991] A.C.F. n° 559 (QL) (C.A.); *La Reine c. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] 1 C.F. 396 (1<sup>re</sup> inst.); *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601; *Glatt c. Canada (Revenu national)*, 2019 CF 738; *Canada c. Bulk Transfer Systems Inc.*, 2005 CAF 94; *Canada c. Addison & Leyen Ltd.*, 2007 CSC 33, [2007] 2 R.C.S. 793, infirmant 2006 CAF 107, [2006] 4 R.C.F. 532

## DOCTRINE CITÉE

Canada. Agence du revenu du Canada. Direction des décisions de l’impôt. Interprétation technique, n° TI 2009-033435117, « Excessive Refunds », 29 janvier 2010.  
 Sherman David M. *Income Tax Act, Department of Finance Technical Notes: a consolidation of technical notes and other income tax commentary from the Department of Finance*, 11<sup>e</sup> éd., Scarborough, Ont. : Carswell, 1999.

APPEL interjeté contre le jugement rendu par la Cour canadienne de l’impôt (2019 CCI 85), qui a accueilli l’appel interjeté par l’intimée et annulé la cotisation

of National Revenue under the *Income Tax Act* pertaining to the respondent's 2003 taxation year. Appeal allowed.

établie par le ministre du Revenu national sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ayant trait à son année d'imposition 2003. Appel accueilli.

#### APPEARANCES

*Simon Petit* and *Chantal Roberge* for appellant.  
*Barry Landy* for respondent.

#### ONT COMPARU :

*Simon Petit* et *Chantal Roberge* pour l'appelante.  
*Barry Landy* pour l'intimée.

#### SOLICITORS OF RECORD

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.  
*Spiegel Sohmer*, Montréal, for respondent.

#### AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

*La sous-procureure générale du Canada* pour l'appelante.  
*Spiegel Sohmer*, Montréal, pour l'intimée.

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

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

[1] NOËL C.J.: This is an appeal brought by Her Majesty the Queen (the Crown or the appellant) from a judgment of the Tax Court of Canada (2019 TCC 85, [2020] 1 C.T.C. 2001 [reasons]), wherein Smith J. (the Tax Court Judge) allowed the appeal brought by 984274 Alberta Inc. (the respondent or Alberta) and vacated an assessment issued by the Minister of National Revenue (the Minister) under the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (the Act) pertaining to the respondent's 2003 taxation year.

[1] LE JUGE EN CHEF NOËL : La Cour est saisie de l'appel interjeté par Sa Majesté la Reine (la Couronne ou l'appelante) contre le jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt (2019 CCI 85 [motifs]) par lequel le juge Smith (le juge de la Cour de l'impôt) a accueilli l'appel interjeté par 984274 Alberta Inc. (l'intimée ou Alberta) et annulé la cotisation établie par le ministre du Revenu national (le ministre) sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1 (la Loi) ayant trait à son année d'imposition 2003.

[2] The question to be decided is whether this assessment dated March 23, 2015 (the 2015 assessment) was validly issued when regard is had to the relevant provisions of the Act. The Tax Court Judge answered this question in the negative on the basis that the 2015 assessment was issued beyond the normal reassessment period and subsection 169(3) dealing with out-of-court settlements did not save it given that the respondent was not a party to the settled appeal. He also concluded that although subsections 160.1(1) and 160.1(3) and subsection 164(3.1) allowed for the issuance of an assessment out of time, these provisions were not validly invoked on the facts of this case.

[2] La question à trancher est celle de savoir si la cotisation du 23 mars 2015 (la cotisation de 2015) était valide, compte tenu des dispositions pertinentes de la Loi. Le juge de la Cour de l'impôt répond à cette question par la négative, concluant que la cotisation de 2015 a été établie en dehors de la période normale de nouvelle cotisation et que le paragraphe 169(3), qui porte sur les règlements extrajudiciaires, ne permet pas de rendre la cotisation valide, car l'intimée n'était pas partie à l'appel ayant fait l'objet d'un règlement. Il conclut également que, même si la cotisation pouvait être établie en dehors de la période normale de cotisation, par application des paragraphes 160.1(1) et (3) ainsi que 164(3.1), ces dispositions ne jouent pas en l'espèce, vu les faits de l'affaire.

[3] The appellant contends that the Tax Court Judge erred on both counts and argues that the Minister could

[3] Selon l'appelante, le juge de la Cour de l'impôt s'est trompé dans les deux cas. Elle fait valoir qu'il était

by way of the 2015 assessment recover an excessive tax refund of \$1 809 598 paid to the respondent in 2010, plus accrued interest.

[4] The respondent supports the holding that subsection 169(3) does not extend to it as it was not a party in the settled appeal. Further, the respondent argues that the Tax Court Judge was correct in holding that none of the excessive refund provisions invoked by the Minister authorized the issuance of the 2015 assessment.

[5] For the reasons which follow, I am of the view that the appeal should be allowed.

[6] The provisions of the Act that are relevant to the analysis appear at the end of these reasons.

#### FACTS

[7] The appeal before the Tax Court proceeded on the basis of an agreed statement of facts, a copy of which is appended to the judgment under appeal. The following sets out the salient features together with a few other relevant facts revealed by the record.

[8] The respondent was incorporated under the laws of the Province of Alberta on April 16, 2002, as a wholly owned subsidiary of Henro Holdings Corporation (Henro).

[9] On April 24, 2002, Henro transferred to the respondent 84 acres of land that it had acquired in 1987 (the land). Both Henro and the respondent considered the land to be capital property, and the transfer was made on a rollover basis further to a joint election made pursuant to subsection 85(1) of the Act. Later that day, the respondent sold the land to an arm's length party.

[10] On September 5, 2002, and again on November 18, 2002, the respondent distributed part of the proceeds of the sale to Henro by the payment of capital dividends pursuant to subsection 83(2) of the Act in the amounts of \$1 250 000 and \$2 702 238 respectively.

loisible au ministre en établissant la cotisation de 2015 de récupérer le remboursement d'impôt de 1 809 598 \$, plus les intérêts courus, versé en trop à l'intimée en 2010.

[4] L'intimée est d'accord sur la conclusion que le paragraphe 169(3) ne s'applique pas dans son cas, car elle n'est pas partie à l'appel s'étant soldé par la conclusion de l'entente. En outre, selon elle, c'est à bon droit que le juge de la Cour de l'impôt a conclu qu'aucune des dispositions régissant les remboursements excessifs invoqués par le ministre n'habilitait ce dernier à établir la cotisation de 2015.

[5] Pour les motifs qui suivent, je suis d'avis d'accueillir l'appel.

[6] Les dispositions pertinentes de la Loi sont reproduites à la fin des motifs.

#### FAITS

[7] L'appel devant la Cour de l'impôt était sous-tendu par un énoncé conjoint des faits, dont une copie figure à l'annexe du jugement dont il est interjeté appel. Suivent les principaux faits ainsi que les autres éléments pertinents qui ressortent du dossier.

[8] L'intimée a été constituée en société sous le régime des lois de l'Alberta le 16 avril 2002, à titre de filiale en propriété exclusive de Henro Holdings Corporation (Henro).

[9] Le 24 avril 2002, Henro transfère à l'intimée un terrain de 84 acres (le terrain) qu'elle a acquis en 1987. Selon Henro et l'intimée, le terrain constitue une immobilisation. Le transfert est fait par roulement suivant le choix fait en application du paragraphe 85(1) de la Loi. Plus tard le même jour, l'intimée vend le terrain à un tiers avec qui elle n'a pas de lien de dépendance.

[10] Le 5 septembre 2002 et le 18 novembre 2002, l'intimée distribue une partie des profits de la vente à Henro sous la forme de dividendes en capital, en application du paragraphe 83(2) de la Loi. Les sommes versées s'établissent respectivement à 1 250 000 \$ et 2 702 238 \$.

[11] In computing its income for its taxation year ended March 31, 2003, the respondent reported a taxable capital gain of \$3 952 238 resulting from the sale of the land. On June 23, 2003, the Minister issued a notice of assessment levying Part I [sections 2 to 180] tax in the amount of \$1 809 598 (the 2003 assessment). A notice of reassessment was issued for the same year on October 23, 2003, which left the initial assessment unaltered and acknowledged full receipt of the tax payable for the year (the 2003 reassessment).

[12] Given the date of issuance of the 2003 assessment, the normal reassessment period for the respondent's 2003 taxation year ended on June 23, 2006 (subsection 152(3.1) of the Act).

[13] Some time in June 2006—the exact date is not revealed—the Canada Revenue Agency (CRA) informed Henro that it had been selected for an audit. On July 20, 2007, the CRA advised Henro that it proposed to reassess its 2003 through 2007 taxation years on the basis that the land transferred to the respondent was inventory rather than capital property, and therefore not eligible for the joint election made pursuant to subsection 85(1) of the Act.

[14] On June 8, 2009, the CRA informed Henro's legal representative that the respondent's normal reassessment period was coming to an end and asked that a waiver be signed in order to allow the CRA to refund the taxes the respondent paid on the capital gain reported for its 2003 taxation year. Despite the fact that the time for filing a waiver for that year had expired, the respondent agreed to file a waiver for that purpose (subparagraph 152(4)(a)(ii) and subsection 152(3.1) of the Act).

[15] Between December 2009 and July 2010, the CRA gave effect to its proposal and assessed and reassessed Henro under Parts I, III [sections 184 to 185] and IV [sections 186 to 187] of the Act. The Part III tax was assessed by reason of the excessive capital dividend paid by Henro to its shareholders resulting from the CRA's treatment of the land as inventory. Henro objected to these assessments and reassessments.

[11] Dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition se terminant le 31 mars 2003, l'intimée déclare un gain en capital imposable de 3 952 238 \$ issu de la vente du terrain. Le 23 juin 2003, le ministre l'informe, par avis de cotisation, qu'elle est redevable, suivant la partie I [articles 2 à 180] de la Loi, d'un impôt établi à 1 809 598 \$ (la cotisation de 2003). Un avis de nouvelle cotisation pour la même année d'imposition lui est transmis le 23 octobre 2003 l'informant que la cotisation initiale demeure inchangée et accusant réception du versement intégral de l'impôt pour l'année (la nouvelle cotisation de 2003).

[12] Vu la date d'émission de la cotisation de 2003, la période normale de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2003 de l'intimée expirait le 23 juin 2006 (paragraphe 152(3.1) de la Loi).

[13] En juin 2006 — la date exacte n'est pas mentionnée —, l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) informe Henro qu'elle fera l'objet d'une vérification. Le 20 juillet 2007, l'ARC avise Henro qu'elle va établir de nouvelles cotisations à l'égard de ses années d'imposition 2003 à 2007. Selon l'ARC, le terrain transféré à l'intimée constituait un bien à porter à l'inventaire plutôt qu'une immobilisation, et ne pouvait donc être visé par le choix conjoint fait au titre du paragraphe 85(1) de la Loi.

[14] Le 8 juin 2009, l'ARC informe l'avocat d'Henro que la période normale de nouvelle cotisation de l'intimée arrive à expiration et a demandé que cette dernière y renonce par écrit pour permettre à l'ARC de lui rembourser l'impôt payé sur le gain en capital déclaré à l'égard de son année d'imposition 2003. Même si le délai applicable à cette année est déjà expiré, l'intimée accepte de présenter une renonciation à cette fin (sous-alinéa 152(4)a)(ii) et paragraphe 152(3.1) de la Loi).

[15] Entre décembre 2009 et juillet 2010, l'ARC établit des cotisations et nouvelles cotisations, comme il l'a annoncé, à l'égard de Henro au titre des parties I, III [articles 184 et 185] et IV [articles 186 à 187] de la Loi. La cotisation établie au regard de l'impôt payable selon la partie III résulte des dividendes en capital excessifs versés par Henro à ses actionnaires, vu la décision de l'ARC d'assimiler le terrain à un bien à porter à l'inventaire.

[16] The direct consequence of these assessments was that the land that was transferred to the respondent during its 2003 taxation year was deemed by section 69 to have been acquired at its fair market value and that, as a result, no income was generated by the respondent on the arm's length sale that took place the same day. Consistent with this view, the Minister, by notice of reassessment issued in 2010 (the 2010 reassessment or the nil assessment), reduced the taxable capital gain reported by the respondent for its 2003 taxation year from \$3 952 238 to nil and refunded the respondent the amount of \$2 577 231 representing the taxes paid in the amount of \$1 809 598 on the reported taxable capital gain in 2003, plus refund interest in the amount of \$767 633. The respondent accepted this payment (the 2010 payment).

[17] Both the appellant and the respondent argued their case before the Tax Court Judge on the basis that the 2010 reassessment was void and of no effect as it was issued after the respondent's normal reassessment period had expired (agreed statement of facts, paragraph 30). However, before this Court the parties have changed their position on this point. The appellant now takes the view that the 2010 reassessment was voidable rather than void and the respondent argues that it was either void or not a reassessment at all.

[18] In April 2012, the CRA confirmed the Part I reassessments and Parts III and IV assessments issued against Henro. An appeal was subsequently filed before the Tax Court.

[19] Settlement discussions took place and, in July 2014, representatives of the CRA and Henro executed an agreement settling the outstanding appeal before the Tax Court. The agreement is titled "Out of Court Settlement pursuant [to] subsection 169(3) of the [Act]" and is co-signed by the respondent. The respondent recognizes that although not a party to the appeal settled by the agreement, it was a party to the agreement (memorandum of the respondent, paragraph 20).

Henro présente des objections à ces cotisations et nouvelles cotisations.

[16] Les cotisations ont la conséquence directe suivante : le terrain transféré à l'intimée au cours de son année d'imposition 2003 était réputé, par application de l'article 69, avoir été acquis à sa juste valeur marchande; la vente du terrain le même jour à un tiers avec qui l'intimée n'avait aucun lien de dépendance n'a donc généré aucun revenu pour l'intimée. Ainsi, le ministre, par voie d'avis de nouvelle cotisation délivré en 2010 (la nouvelle cotisation de 2010 ou la cotisation néant), réduit la valeur du gain en capital imposable déclaré par l'intimée à l'égard de son année d'imposition 2003, la faisant passer de 3 952 238 \$ à zéro, et rembourse à l'intimée 2 577 231 \$, soit l'impôt payé (1 809 598 \$) sur le gain en capital imposable déclaré en 2003, plus l'intérêt applicable (767 633 \$). L'intimée accepte le versement (le versement de 2010).

[17] L'appelante et l'intimée ont plaidé devant le juge de la Cour de l'impôt que la nouvelle cotisation de 2010 n'était pas valide, car elle avait été établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation de l'intimée (énoncé conjoint des faits, paragraphe 30). Or, comme nous l'indiquons ci-après, les parties ont depuis changé leur fusil d'épaule. Selon l'appelante, la nouvelle cotisation de 2010 était susceptible d'invalidité, plutôt qu'invalidité. Pour sa part, l'intimée prétend qu'elle est invalide ou qu'elle ne constitue pas véritablement une cotisation.

[18] En avril 2012, l'ARC confirme les nouvelles cotisations établies au titre de la partie I et les cotisations établies au titre des parties III et IV à l'égard de Henro. Un appel est interjeté devant la Cour de l'impôt.

[19] Des discussions en vue d'un règlement se tiennent. En juillet 2014, les représentants de l'ARC et de Henro concluent une entente de règlement de l'appel interjeté à la Cour de l'impôt intitulée [TRADUCTION] « Règlement extrajudiciaire intervenu en vertu du paragraphe 169(3) de la Loi ». L'entente a été signée également par l'intimée. Cette dernière reconnaît que, si elle n'est pas partie à l'appel ayant fait l'objet du règlement,

[20] The settlement agreement stipulates, among other things, that Henro would be reassessed to reverse the treatment of the transferred land from inventory to capital property, and that the respondent's 2003 taxation year would be reassessed to add to its income an amount of \$7 904 475 of capital gain (\$3 952 238 taxable capital gain).

[21] On March 23, 2015, the Minister issued the 2015 assessment which claimed back the 2010 payment, including the refund interest, plus arrears interest since 2010 on the basis that the transferred land was capital property and that taxes were payable by the respondent as originally reported and assessed. Beyond subsection 169(3), the 2015 assessment is said to have been issued pursuant to subsections 160.1(1), 160.1(3) and 164(3.1) of the Act (reply to the notice of appeal, paragraph 1, appeal book, Vol. 1, page 72).

[22] Despite having signed the settlement agreement, the respondent objected to the 2015 assessment and brought the matter before the Tax Court. In so doing, it acknowledged, issues of prescription aside, that the Minister could pursue a contractual claim in the Superior Court of Quebec to recover the tax and interest that were reimbursed in error (memorandum of the respondent, paragraph 23).

[23] The Tax Court Judge allowed the appeal holding essentially that the respondent was not a proper party to the out-of-court settlement made pursuant to subsection 169(3) of the Act, and that the 2010 payment could not otherwise be reclaimed pursuant to subsections 160.1(3) and 164(3.1) as it was not an authorized refund under the Act.

#### DECISION UNDER APPEAL

[24] The Tax Court Judge first outlined the respondent's position in the matter before him as follows (reasons, paragraph 27):

elle est partie à l'entente de règlement (mémoire de l'intimée, paragraphe 20).

[20] Aux termes de l'entente de règlement, entre autres choses, une nouvelle cotisation est établie à l'égard d'Henro, suivant laquelle le terrain transféré est de nouveau considéré comme une immobilisation, et non comme un bien à porter à l'inventaire, ainsi qu'à l'égard de l'intimée, pour l'année d'imposition 2003, suivant laquelle 7 904 475 \$ sont ajoutés au titre des gains en capital (3 952 238 \$ de ceux-ci étant imposables).

[21] Le 23 mars 2015, le ministre établit la cotisation de 2015 ayant pour effet le recouvrement du versement de 2010, y compris le remboursement des intérêts, et des intérêts sur les arriérés depuis 2010. Le ministre estime alors que le terrain transféré constitue une immobilisation et que l'intimée est redevable de l'impôt applicable, comme sa déclaration et la cotisation initiales l'indiquent. La cotisation de 2015 est fondée sur le paragraphe 169(3) de la Loi, ainsi que sur les paragraphes 160.1(1) et (3) et le paragraphe 164(3.1) (réponse à l'avis d'appel, paragraphe 1, dossier d'appel, vol. 1, page 72).

[22] L'intimée présente une objection à la cotisation de 2015, et ce même si elle a signé l'entente de règlement, et interjette appel à la Cour de l'impôt. Elle reconnaît ainsi, sans aborder la question de la prescription, qu'il est loisible au ministre de la poursuivre en inexécution de contrat, devant la Cour supérieure du Québec, pour recouvrer l'impôt et les intérêts remboursés par erreur (mémoire de l'intimée, paragraphe 23).

[23] Le juge de la Cour de l'impôt accueille l'appel. Essentiellement, il conclut que l'intimée n'est pas véritablement partie au règlement extrajudiciaire intervenu en vertu du paragraphe 169(3) de la Loi et que le versement de 2010 ne peut être récupéré par application des paragraphes 160.1(3) et 164(3.1), car il ne s'agit pas d'un remboursement autorisé par la Loi.

#### DÉCISION FAISANT L'OBJET DE L'APPEL

[24] Le juge de la Cour de l'impôt résume ainsi la thèse de l'intimée (motifs, paragraphe 27) :

The Appellant's [respondent before us] position is that the Minister had no statutory authority to make [the 2010 payment]. The tax on the capital gain was assessed in 2003 and paid at that time. [The 2010 payment] was simply an amount paid in error and the Minister's recourse is in civil law under the *Crown Liability and Proceedings Act*, R.S.C. 1985, c. C-50, before a court of competent jurisdiction.

[25] He identified three preliminary issues: "Is the 2010 Reassessment null and void?", "What is the effect of the 2010 Reassessment being null and void?" and "Is the Appellant bound by the Settlement?". After reviewing the relevant provisions and the case law relating to subsection 152(8), he concluded that the 2010 reassessment, having been issued beyond the expiration of the normal reassessment period, was null and void (reasons, paragraphs 39–49). This last holding was consistent with the position advocated by the parties in the matter before him.

[26] The Tax Court Judge then quickly answered his second preliminary question by holding that as a result of the foregoing, the 2003 assessment, which assessed the capital gain in the hands of the respondent as reported, remained in effect (reasons, paragraphs 50–52).

[27] The Tax Court Judge went on to consider whether subsection 169(3) applied to the respondent, specifically, whether the respondent was barred from objecting to the 2015 assessment by reason of subsection 165(1.2) (reasons, paragraph 56). After conducting a brief textual analysis, the Tax Court Judge concluded that subsection 169(3) could only apply to a party to the appeal that had been settled, which the respondent was not. Given this, he held that the respondent was not precluded from objecting to the 2015 assessment (reasons, paragraphs 60, 62).

[28] The Tax Court Judge then considered the question whether the 2010 payment was authorized to be made by subsections 164(1) and 164(3) of the Act (reasons, paragraphs 63–81). Specifically, he asked whether this payment qualified as a tax refund, with accrued interest, within the meaning of subsections 164(1), 164(3) and 164(7) of the Act. Given his earlier finding that the

L'appelante [l'intimée devant nous] soutient que le ministre n'était pas autorisé par la loi à faire le [versement de 2010]. L'impôt sur le gain en capital a été établi en 2003 et payé à ce moment. Le [versement de 2010] consiste simplement en une somme payée par erreur et le ministre a un recours civil, aux termes de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif*, L.R.C. 1985, ch. C-50, devant une juridiction compétente.

[25] Il recense trois questions préliminaires, à savoir « La nouvelle cotisation de 2010 est-elle nulle et non avenue? », « Quelle est la conséquence du caractère nul et non avenue de la nouvelle cotisation de 2010? » et « L'appelante est-elle liée par la transaction? ». À la lumière des dispositions pertinentes et de la jurisprudence portant sur le paragraphe 152(8), il conclut à l'invalidité de la nouvelle cotisation de 2010, car elle a été établie après l'expiration de la période normale de cotisation (motifs, paragraphes 39 à 49). Cette conclusion est conforme à la thèse des parties dans l'affaire à trancher.

[26] Le juge de la Cour de l'impôt répond ensuite de manière concise à la deuxième question préliminaire. Il estime que, partant, la cotisation de 2003 — suivant laquelle le gain en capital doit être attribué à l'intimée, comme elle l'a initialement déclaré — demeure en vigueur (motifs, paragraphes 50 à 52).

[27] Ensuite, le juge de la Cour de l'impôt s'attache à décider si le paragraphe 169(3) s'applique à l'intimée et, plus précisément, si le paragraphe 165(1.2) empêche cette dernière de présenter une objection à la cotisation de 2015 (motifs, paragraphe 56). Après une courte analyse textuelle, il conclut que le paragraphe 169(3) ne s'applique qu'à une partie à un appel ayant fait l'objet d'un règlement, ce que l'intimée n'est pas. Il est donc d'avis qu'il est loisible à l'intimée de présenter une objection à la cotisation de 2015 (motifs, paragraphes 60 et 62).

[28] Le juge de la Cour de l'impôt se penche ensuite sur la question de savoir si le versement de 2010 est autorisé par les paragraphes 164(1) et 164(3) de la Loi (motifs, paragraphes 63 à 81). Plus précisément, il cherche à savoir s'il s'agit d'un remboursement d'impôt avec intérêts courus, pour l'application des paragraphes 164(1) et (3) et du paragraphe 164(7) de la Loi. Vu sa conclusion

2010 reassessment was void and that the 2003 assessment subsisted, he observed that the Crown could not have made an “overpayment” within the meaning of subsection 164(7). As there was no “overpayment”, the Tax Court judge reasoned that the 2010 payment could not be viewed as a refund under subsections 164(1) and 164(3) (reasons, paragraphs 75–79).

[29] The Tax Court Judge then considered whether the 2010 payment was still in the nature of a refund pursuant to subsections 160.1(1) and 160.1(3) so as to allow refund interest to be claimed pursuant to subsection 164(3.1) (reasons, paragraph 84). After repeating that the 2010 payment was not authorized under subsection 164(1), he went on to hold that refund interest could not be claimed (reasons, paragraphs 85–90).

[30] Under a separate heading, the Tax Court Judge then considered whether the Minister was entitled to reassess pursuant to subsections 160.1(1) and 160.1(3). He first rejected the respondent’s contention that these provisions require the Minister to make a prior determination pursuant to another provision of the Act (reasons, paragraphs 94–99).

[31] He then rejected the respondent’s further contention that subsections 160.1(1) and 160.1(3) require that a refund be claimed by a taxpayer before these provisions can be invoked (reasons, paragraphs 100–106).

[32] However, he went on to accept the respondent’s contention that in order for subsection 160.1(1) to apply, the taxpayer must have received a refund pursuant to a specific provision of the Act in excess of what they are entitled to (reasons, paragraphs 107–117). As in this case the 2010 payment was not made pursuant to a specific provision of the Act, he held that subsection 160.1(1) could not be validly invoked (reasons, paragraph 118).

quant à l’invalidité de la nouvelle cotisation de 2010 et à la validité continue de la cotisation de 2003, il fait remarquer que la Couronne ne pouvait avoir effectué un « paiement en trop » au sens où il faut l’entendre pour l’application du paragraphe 164(7). Selon le juge de la Cour de l’impôt, étant donné l’absence de « paiement en trop », le versement de 2010 ne peut être assimilé au remboursement prévu aux paragraphes 164(1) et (3) (motifs, paragraphes 75 à 79).

[29] Le juge de la Cour de l’impôt demande ensuite si le versement de 2010 tient néanmoins de la nature du remboursement prévu aux paragraphes 160.1(1) et (3) de telle sorte que les intérêts sur le remboursement sont récupérables en vertu du paragraphe 164(3.1) (motifs, paragraphe 84). Ayant répété que le versement de 2010 n’est pas autorisé par le paragraphe 164(1), il conclut que ces intérêts ne sont pas récupérables (motifs, paragraphes 85 à 90).

[30] Sous une rubrique différente, le juge de la Cour de l’impôt s’attache à déterminer si le ministre était autorisé à établir une nouvelle cotisation au titre des paragraphes 160.1(1) et (3). Il rejette tout d’abord la prétention de l’intimée selon laquelle ces dispositions obligent le ministre à tirer une conclusion au préalable en application d’une autre disposition de la Loi (motifs, paragraphes 94 à 99).

[31] Il rejette ensuite l’autre prétention de l’intimée selon laquelle, pour que les paragraphes 160.1(1) et (3) puissent être invoqués, il faut que le contribuable ait demandé un remboursement (motifs, paragraphes 100 à 106).

[32] Toutefois, il accepte la prétention de l’intimée suivant laquelle, pour que le paragraphe 160.1(1) s’applique, il faut que le contribuable ait reçu un remboursement, au titre d’une disposition précise de la Loi, dont le montant excède la valeur du remboursement auquel il avait droit (motifs, paragraphes 107 à 117). Étant donné que le versement de 2010 en l’espèce n’a été effectué au titre d’aucune disposition précise de la Loi, le juge de la Cour de l’impôt estime que le paragraphe 160.1(1) ne peut être invoqué à bon droit (motifs, paragraphe 118).

[33] Finally, the Tax Court Judge held that even if subsection 160.1(1) applies to “refunds” within the ordinary definition of the word, without coming within any specific provision of the Act, this provision was nevertheless inapplicable (reasons, paragraphs 120–134). The crux of the decision on this aspect and all others is that as the 2003 assessment remained in effect throughout, no overpayment had been made and therefore no refund could be recovered.

[34] The Tax Court Judge therefore allowed the appeal on the basis that the 2015 assessment was not issued in compliance with subsections 160.1(1), 160.1(3), and 164(3.1) of the Act (reasons, paragraph 135).

#### POSITION OF THE CROWN

[35] In support of its appeal, the Crown argues that the respondent is bound by the out-of-court settlement agreement that it signed to resolve Henro’s appeal when regard is had to the text, context and purpose of subsection 169(3) of the Act. According to the Crown, this provision was enacted to facilitate the settlement of Tax Court appeals by also resolving ancillary matters that need not necessarily fall under its jurisdiction. This is to be contrasted with consents to judgment made pursuant to subsection 171(1) which are limited in this manner (memorandum of the Crown, paragraphs 30–31, 36).

[36] Focusing on the text, the Crown contends that the wording of subsection 169(3) allows the Minister to reassess the taxpayer “for the purpose of disposing of an appeal made under a provision of this Act”. The expression “the taxpayer” refers to any taxpayer who has consented to being reassessed. In holding that these words exclude the respondent, the Tax Court Judge erred, argues the Crown, as this amounts to substituting the word “taxpayer” with “a party to the appeal” (memorandum of the Crown, paragraphs 32–34).

[37] Relying on the recent decision of this Court in *Freitas v. Canada*, 2018 FCA 110, 2018 D.T.C. 5064 (*Freitas*), where it was held that a statute-barred reassessment was voidable rather than void, the Crown

[33] Enfin, le juge de la Cour de l’impôt conclut que, même si le paragraphe 160.1(1) renvoie à un « remboursement » suivant le sens ordinaire de ce mot, le versement n’ayant été effectué au titre d’aucune disposition précise, cette disposition n’est pas applicable (motifs, paragraphes 120 à 134). La décision — à cet égard et à tous les autres — porte essentiellement que la cotisation de 2003 est restée en vigueur; aucun versement excessif n’a donc été fait, et aucun remboursement ne peut donc être récupéré.

[34] Le juge de la Cour de l’impôt accueille l’appel, concluant que la cotisation de 2015 n’a pas été établie conformément aux paragraphes 160.1(1) et (3) et au paragraphe 164(3.1) de la Loi (motifs, paragraphe 135).

#### THÈSE DE LA COURONNE

[35] La Couronne affirme que, compte tenu du texte, du contexte et de l’objet du paragraphe 169(3) de la Loi, l’intimée est liée par l’entente de règlement extrajudiciaire qu’elle a signée en vue du règlement de l’appel interjeté par Henro. Selon la Couronne, cette disposition a pour objet de favoriser le règlement d’appels devant la Cour de l’impôt en permettant le règlement de questions connexes qui ne relèvent pas nécessairement de cette dernière. Elle se distingue du paragraphe 171(1) qui prévoit le jugement sur consentement, qui est très limité (mémoire de la Couronne, paragraphes 30 à 31 et 36).

[36] À propos du texte, la Couronne soutient que le libellé du paragraphe 169(3) habilite le ministre à établir une nouvelle cotisation à l’égard d’un contribuable « en vue de régler un appel interjeté en application d’une disposition de la présente loi ». Le terme « contribuable » renvoie à tout contribuable qui a consenti à une nouvelle cotisation. Selon la Couronne, le juge de la Cour de l’impôt a décidé à tort que ce terme ne visait pas l’intimée, car sa décision revient à substituer « une partie à l’appel » au « contribuable » (mémoire de la Couronne, paragraphes 32 à 34).

[37] Invoquant l’arrêt récent *Freitas c. Canada*, 2018 CAF 110 (*Freitas*), dans laquelle notre Cour conclut qu’une nouvelle cotisation établie après l’expiration de la période de nouvelle cotisation est susceptible

moves away from the position that it took before the Tax Court Judge and now argues that the 2010 reassessment was validly issued. When regard is had to *Freitas*, the 2010 reassessment effectively reversed the capital gain of \$7 904 475 assessed by the 2003 assessment and reduced the respondent's tax to nil thereby giving rise to an overpayment (memorandum of the Crown, paragraph 44).

[38] At the hearing, the appellant recognized that the 2010 reassessment was a nil assessment and could, on that account, be issued at any time, but was unclear about the repercussions that this could have on the validity of the 2015 assessment. However, counsel was clear that the nil assessment is to be viewed as an assessment for purposes of subparagraph 164(1)(a)(iii), and that consequently, the 2010 payment qualifies as a refund under the Act.

[39] Finally, the Crown submits that the Tax Court Judge erred by carving out the 2010 payment from the application of subsections 160.1(1), 160.1(3) and 164(3.1) as these provisions expressly confer on the Minister the power to assess excess refunds, at any time, regardless of whether those refunds were paid in conformity with the Act or paid in error (memorandum of the Crown, paragraphs 56–57, 60).

#### POSITION OF THE RESPONDENT

[40] In its recital of the facts, the respondent asserts that the recovery of refund and arrears interest were not contemplated by the settlement agreement (memorandum of the respondent, paragraphs 21–22). In so stating, it omits to point to paragraph 12 of the settlement agreement which addresses the issue of interest in specific terms and identifies those that the Minister agreed to waive.

[41] This may explain why the respondent made no submissions on this question and claimed no specific relief with respect to interest. The only position advocated by the respondent before us is that the 2015 assessment

d'annulation, et non invalide, la Couronne, contrairement à ce qu'elle affirmait devant le juge de la Cour de l'impôt, soutient devant nous que la nouvelle cotisation de 2010 était valide. Compte tenu de l'arrêt *Freitas*, la nouvelle cotisation de 2010 a eu pour effet d'annuler le gain en capital d'une somme de 7 904 475 \$ qui avait été établi dans la cotisation de 2003 et de ramener à zéro le montant de l'impôt exigible, ce qui a emporté un versement excessif (mémoire de la Couronne, paragraphe 44).

[38] À l'audience, l'appelante a reconnu que la nouvelle cotisation de 2010 portait qu'aucun impôt n'était payable. Ainsi, elle pouvait être établie à tout moment, mais elle n'a pas expliqué clairement les conséquences possibles sur la validité de la cotisation de 2015. En revanche, l'avocat de l'appelante a indiqué clairement que la cotisation néant constituait une cotisation pour l'application du sous-alinéa 164(1)a)(iii) et que, par conséquent, le versement de 2010 constitue un remboursement sous le régime de la Loi.

[39] Enfin, la Couronne fait valoir que c'est à tort que le juge de la Cour de l'impôt a conclu que les paragraphes 160.1(1) et (3) et le paragraphe 164(3.1) ne s'appliquaient pas au versement de 2010, car ces dispositions habilite expressément le ministre à déterminer s'il y a eu un remboursement excessif, à tout moment, peu importe que le remboursement ait été fait conformément à la Loi ou par erreur (mémoire de la Couronne, paragraphes 56, 57 et 60).

#### THÈSE DE L'INTIMÉE

[40] Dans son exposé des faits, l'intimée affirme que le recouvrement du remboursement et des arriérés d'intérêts n'était pas prévu dans l'entente de règlement (mémoire de l'intimée, paragraphes 21 et 22). Elle fait ainsi fi du paragraphe 12 de l'entente de règlement qui porte expressément sur les intérêts et indique ceux auxquels le ministre consent à renoncer.

[41] Ce qui explique peut-être pourquoi l'intimée n'a présenté aucune observation à ce sujet, et ne demande aucune réparation particulière à l'égard des intérêts. La seule thèse qu'elle invoque devant nous porte que la

was not issued in conformity with the Act and must for that reason be vacated in its entirety (memorandum of the respondent, paragraphs 32–77).

[42] In support of this position, the respondent first argues that subsection 169(3) to which reference is made in the settlement agreement does not apply to it as concluding otherwise is inconsistent with the scheme of the Act (memorandum of the respondent, paragraphs 39–42). It recognizes being a party to this agreement, but maintains that subsection 169(3) does not apply to it as it was not a party to the appeal being settled. According to the respondent, the words of subsection 169(3) are clear and unambiguous and must therefore be applied in such a way “that is not tendentious or result-oriented” (memorandum of the respondent, paragraph 43).

[43] The respondent further argues that the Crown’s proposed construction of subsection 169(3) fails to take into account its introductory words: “Notwithstanding section 152” which clearly signals that “the taxpayer” referred to in subsection 169(3) is the one who was assessed by the Minister under section 152, and has appealed to the Tax Court under subsection 169(1) (memorandum of the respondent, paragraphs 45–46).

[44] The respondent therefore submits that the Tax Court Judge made no error in holding that subsections 169(3) and 165(1.2) did not preclude it from objecting to the 2015 assessment.

[45] Turning to the 2010 reassessment, the respondent adopts the Tax Court Judge’s conclusion that it is null and void by reason of being out of time (memorandum of the respondent, paragraph 47). It challenges the Crown’s reliance on *Freitas*, pointing out that none of the prior case law, which holds otherwise, is mentioned in that case. For this reason, the respondent suggests that *Freitas* was decided per incuriam (memorandum of the respondent, paragraphs 49–50).

[46] The respondent further points out that the 2010 reassessment was a nil assessment and therefore not a

cotisation de 2015 n’a pas été établie conformément à la Loi et doit donc être annulée dans son intégralité (mémoire de l’intimée, paragraphes 32 à 77).

[42] À l’appui de cette thèse, l’intimée soutient tout d’abord que le paragraphe 169(3), mentionné dans l’entente de règlement, ne s’applique pas à cette dernière, car la conclusion contraire n’est pas conforme à l’économie de la Loi (mémoire de l’intimée, paragraphes 39 à 42). Elle admet être partie à l’entente de règlement, mais prétend que le paragraphe 169(3) n’est pas applicable, car elle n’était pas partie à l’appel qui s’est soldé par l’entente. De l’avis de l’intimée, le libellé de la disposition est dépourvu d’ambiguïté; partant, elle doit être appliquée d’une manière [TRADUCTION] « qui n’est pas tendancieuse ou axée sur un quelconque résultat » (mémoire de l’intimée, paragraphe 43).

[43] En outre, l’intimée affirme que l’interprétation que propose la Couronne du paragraphe 169(3) fait fi de son énoncé liminaire : « Malgré l’article 152 ». Il en ressort clairement que le « contribuable » mentionné au paragraphe 169(3) est celui à l’égard duquel le ministre a établi une cotisation sous le régime de l’article 152 et qui a interjeté appel à la Cour de l’impôt en vertu du paragraphe 169(1) (mémoire de l’intimée, paragraphes 45 et 46).

[44] Par conséquent, l’intimée soutient que le juge de la Cour de l’impôt n’a pas fait erreur en concluant que les paragraphes 169(3) et 165(1.2) ne l’empêchaient pas de s’opposer à la cotisation de 2015.

[45] Quant à la nouvelle cotisation de 2010, l’intimée fait sienne la conclusion du juge de la Cour de l’impôt selon laquelle cette cotisation est invalide pour cause de prescription (mémoire de l’intimée, paragraphe 47). Selon elle, la Couronne invoque à mauvais droit l’arrêt *Freitas*, car ce dernier ne mentionne pas la jurisprudence antérieure, qui arrive à la conclusion inverse. Pour cette raison, l’intimée prétend que l’arrêt *Freitas* a été rendu par inadvertance (mémoire de l’intimée, paragraphes 49 à 50).

[46] L’intimée signale également que la nouvelle cotisation de 2010 portait qu’aucun impôt n’était payable

reassessment at all. During the hearing, counsel took the position that a nil assessment is devoid of any legal consequences and accordingly, the 2010 reassessment had no impact on the computation of the respondent's tax payable for the 2003 taxation year.

[47] Turning to the 2015 assessment, the respondent maintains that the provisions relied upon by the Minister in issuing it—subsections 160.1(1), 160.1(3) and 164(3.1)—do not support it. According to the respondent, subsections 160.1(1) and 160.1(3) only authorize the Minister to assess a taxpayer in cases where it has made a prior determination that an excessive refund has been made pursuant to a specific provision of the Act (memorandum of the respondent, paragraphs 53–57, 61).

[48] Consequently, subsection 164(3.1) cannot be validly invoked by the Minister to recoup the interest paid on the refund as the 2010 payment was not a refund authorized to be made under the Act (memorandum of the respondent, paragraph 65).

[49] Moreover, the respondent relies on *Imperial Oil Resources Limited v. Canada*, 2016 FCA 139, [2016] 4 F.C.R. 389 (*Imperial Oil*) to argue that “if an amount is paid but the tax liability for the year is not affected, there is no refund pursuant to section 164 of the Act” (memorandum of the respondent, paragraph 67).

[50] Lastly, the respondent submits that only refunds claimed by a taxpayer can be recovered by the Minister under section 160.1. Given that the respondent never claimed a refund, it argues that the Minister cannot invoke section 160.1 (memorandum of the respondent, paragraphs 64, 75–76). Since the Minister had no statutory authority to make the 2010 payment, the Minister cannot now recoup it by way of assessment under the Act, but should rather proceed before a competent common law or civil law court (memorandum of the respondent, paragraphs 71, 73).

et ne constituait donc pas une véritable nouvelle cotisation. À l'audience, son avocat a fait valoir qu'une cotisation néant est dépourvue de conséquences juridiques et, partant, la nouvelle cotisation de 2010 n'avait pas eu d'incidence sur le calcul de l'impôt dont l'intimée était redevable pour l'année d'imposition 2003.

[47] Quant à la cotisation de 2015, l'intimée soutient que les dispositions invoquées par le ministre pour l'établir, à savoir les paragraphes 160.1(1) et (3) ainsi que le paragraphe 164(3.1), ne l'étaient pas. À son avis, les paragraphes 160.1(1) et 160.1(3) n'autorisent le ministre à établir une cotisation à l'égard d'un contribuable que lorsqu'il a déterminé qu'un remboursement excessif avait été versé en application d'une disposition précise de la Loi (mémoire de l'intimée, paragraphes 53 à 57 et 61).

[48] Par conséquent, le ministre ne saurait invoquer à bon droit le paragraphe 164(3.1) pour recouvrer les intérêts sur le remboursement, car le versement de 2010 ne constituait pas un remboursement autorisé par la Loi (mémoire de l'intimée, paragraphe 65).

[49] En outre, l'intimée fait valoir l'arrêt *Imperial Oil Resources Limited c. Canada*, 2016 CAF 139, [2016] 4 R.C.F. 389 (*Imperial Oil*) pour soutenir qu'[TRADUCTION] « en cas de versement, si l'impôt dont le contribuable est redevable pour l'année demeure inchangé, il n'y a pas de remboursement au titre de l'article 164 de la Loi » (mémoire de l'intimée, paragraphe 67).

[50] Enfin, l'intimée affirme que seuls les remboursements demandés par le contribuable peuvent être recouvrés par le ministre en vertu de l'article 160.1. L'intimée n'ayant jamais demandé le remboursement qui lui a été versé, le ministre ne saurait invoquer l'article 160.1 (mémoire de l'intimée, paragraphes 64 et 75 à 76). Puisque le ministre n'était pas habilité par la Loi à effectuer le versement de 2010, il ne saurait recouvrer les fonds par le truchement d'une cotisation émise en vertu de la Loi; il lui faut se pourvoir devant un tribunal de common law ou de droit civil compétent (mémoire de l'intimée, paragraphes 71 et 73).

## ANALYSIS

[51] It is readily apparent that no settlement agreement could have been reached without the respondent being a party to this agreement and agreeing to be taxed on the capital gain realized in 2003. However, now that its parent, Henro, has reaped the benefit of this agreement, the respondent, with Henro's necessary approval, refuses to honour its part of the bargain and pay back the tax and related interest refunded to it in 2010.

[52] We need not determine, as the Crown asks, whether subsections 169(3) and 165(1.2) preclude the respondent from taking this stand because whether these provisions apply or not, the respondent has the right to challenge the 2015 assessment on the basis that it was not issued in conformity with the Act (*Galway v. M.N.R.*, [1974] 1 F.C. 600, (1974), 2 N.R. 324 (C.A.) (*Galway*); *Harris v. Canada*, [2000] 4 F.C. 37, (2000), 256 N.R. 221 (C.A.); *SoftSim Technologies Inc. v. The Queen*, 2012 TCC 181, 2012 D.T.C. 1187; *University Hill Holdings Inc. (589918 B.C. Ltd.) v. Canada*, 2017 FCA 232, [2017] D.T.C. 5131). The issue that must be decided is whether the Tax Court Judge properly held that the 2015 assessment was not issued in conformity with the Act. This turns on a number of questions of law that are subject to the standard of correctness (*Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, paragraphs 8, 37).

[53] Before turning to this Court's analysis, I note that although the parties and the Tax Court Judge have throughout referred to the 2003 assessment as the one that was in place when the 2010 reassessment was issued, it had in fact been replaced by the 2003 reassessment. This is a necessary precision (see subsection 152(8), previously subsection 46(7) as applied in *Abrahams v. Minister of National Revenue*, [1967] 1 Ex. C.R. 333, pages 336–337, (1966), 66 D.T.C. 5453; *Transcanada Pipelines Ltd. v. The Queen*, 2001 FCA 314, 278 N.R. 165, paragraph 12), but it has no impact on the outcome since the tax payable remained the same under both the 2003 assessment and the 2003 reassessment.

## ANALYSE

[51] Il est évident que l'entente de règlement n'aurait pu être conclue sans que l'intimée y soit partie et consente à payer l'impôt sur le gain en capital réalisé en 2003. Cependant, une fois que la société mère, Henro, eût profité des avantages que lui procurait l'entente, l'intimée, avec l'approbation nécessaire de Henro, refuse maintenant d'honorer l'engagement qu'elle a pris en concluant l'entente et de rendre le remboursement d'impôt et les intérêts qui lui avaient été versés en 2010.

[52] Point n'est besoin de déterminer, comme le demande la Couronne, si les paragraphes 169(3) et 165(1.2) empêchent l'intimée de faire valoir cette thèse. Que ces dispositions s'appliquent ou non, l'intimée est en droit de contester la cotisation de 2015 au motif qu'elle n'a pas été établie conformément à la Loi (*Galway c. M.R.N.*, [1974] 1 C.F. 600 (C.A.) (*Galway*); *Harris c. Canada*, [2000] 4 C.F. 37 (C.A.); *SoftSim Technologies Inc. c. La Reine*, 2012 CCI 181; *University Hill Holdings Inc. (589918 B.C. Ltd.) c. Canada*, 2017 CAF 232). La question qu'il faut trancher est celle de savoir si c'est à bon droit que le juge de la Cour de l'impôt a conclu que la cotisation de 2015 est sans fondement statutaire. L'affaire soulève plusieurs questions de droit qui sont assujetties à la norme de la décision correcte (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235, paragraphes 8 et 37).

[53] Avant de procéder à l'analyse, signalons que les parties et le juge de la Cour de l'impôt estimaient que la cotisation de 2003 était en vigueur lorsque la nouvelle cotisation a été établie en 2010. Or, la cotisation de 2003 avait été remplacée par la nouvelle cotisation de 2003. Il s'agit d'une précision nécessaire (voir le paragraphe 152(8), anciennement le paragraphe 46(7) appliqué dans l'arrêt *Abrahams v. Minister of National Revenue*, [1967] 1 R.C. de l'É. 333, pages 336 et 337; *Transcanada Pipelines Ltd. c. La Reine*, 2001 CAF 314, paragraphe 12) qui n'a toutefois aucune incidence sur l'issue de l'appel, car le montant de l'impôt payable n'est pas modifié par la nouvelle cotisation de 2003.

*Was the 2010 reassessment null and void?*

[54] The parties and the Tax Court Judge all proceeded on the basis that the 2010 reassessment was null and void by reason of it having been issued more than three years after the 2003 assessment was issued. All were agreed that because it was null and void, the 2010 reassessment could not supersede the 2003 reassessment. This is instrumental because, if the 2003 reassessment subsisted, the respondent's payment of \$1 809 598 on account of tax for that year cannot be viewed as an "overpayment" within the meaning of subsection 164(7). Absent an "overpayment", the amount repaid to the respondent further to the 2010 reassessment cannot qualify as a "refund", and hence there is no possibility for the Crown to recover an "excessive refund" under subsections 160.1(1), 160.1(3) and 164(3.1).

[55] The appellant now relies on *Freitas*, a decision of this Court released after the hearing before the Tax Court Judge took place, to argue that a reassessment issued out of time is voidable rather than void. As will be seen, nothing turns on this distinction in this case, but the principle according to which an out-of-time reassessment is null and void rather than voidable is firmly entrenched in the case law and is based on sound logic (*Lornport Investments Ltd. v. Canada*, [1992] 2 F.C. 293, (1992), 92 D.T.C. 6231 (C.A.) (*Lornport*); *Canadian Marconi Company v. Canada*, [1992] 1 F.C. 655, (1991), 91 D.T.C. 5626 (C.A.) (*Canadian Marconi*); *Blackburn Radio Inc. v. The Queen*, 2012 TCC 255, 2012 D.T.C. 1213 (*Blackburn Radio*), paragraph 62; *Cougar Helicopters Inc. v. The Queen*, 2017 TCC 126, 2017 D.T.C. 1077). As explained in these cases, subsection 152(8) which deems an assessment to be valid despite any error, defect or omission cannot validate an out-of-time assessment, even temporarily (see in particular *Lornport*, page 297). I agree with the respondent that *Freitas* is not authoritative on this point as the Court manifestly overlooked this established line of cases and did not address the reasoning behind it (*Miller v. Canada (Attorney General)*, 2002 FCA 370, 220 D.L.R. (4th) 149, paragraph 10). Moreover, as the appellant has not otherwise taken issue with this line of cases, there is no basis on which we could depart from it.

*La nouvelle cotisation de 2010 était-elle invalide?*

[54] Les parties et le juge de la Cour de l'impôt estiment que la nouvelle cotisation de 2010 était invalide, car elle avait été établie plus de trois ans après l'émission de la cotisation de 2003. Compte tenu de son invalidité, ils étaient convenus qu'elle ne pouvait remplacer la cotisation de 2003. Cette conclusion est importante; si la cotisation de 2003 est restée en vigueur, le paiement par l'intimée de 1 809 598 \$ en impôts pour cette année ne saurait être assimilé à un « paiement en trop » pour l'application du paragraphe 164(7). Faute d'un « paiement en trop », la somme versée à l'intimée par suite de la nouvelle cotisation de 2010 ne saurait être assimilée à un « remboursement »; la Couronne ne dispose donc d'aucun moyen de recouvrer un « remboursement en trop » pour l'application des paragraphes 160.1(1) et (3) et du paragraphe 164(3.1).

[55] L'appelante invoque l'arrêt *Freitas*, rendu par notre Cour après la tenue de l'audience devant le juge de la Cour de l'impôt en l'espèce, au soutien de son argument selon lequel une nouvelle cotisation établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation est susceptible d'invalidité et non invalide. Comme nous l'expliquons ci-après, cette distinction ne joue pas en l'espèce, mais le principe selon lequel la nouvelle cotisation établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation est invalide — et non susceptible d'invalidité — est bien ancré dans la jurisprudence et repose sur une logique implacable (*Lornport Investments Ltd. c. Canada*, [1992] 2 C.F. 293 (C.A.) (*Lornport*); *Canadian Marconi Company c. Canada*, [1992] 1 C.F. 655 (C.A.) (*Canadian Marconi*); *Blackburn Radio Inc. c. La Reine*, 2012 CCI 255 (*Blackburn Radio*), paragraphe 62; *Cougar Helicopters Inc. c. La Reine*, 2017 CCI 126). Comme l'explique cette jurisprudence, le paragraphe 152(8), suivant lequel une cotisation est réputée valide malgré tout vice, erreur ou omission, n'a pas pour effet de rendre valide une cotisation établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation, et ce même de manière temporaire (voir tout particulièrement *Lornport*, page 297). Je suis d'accord avec l'intimée pour dire que l'arrêt *Freitas* ne fait pas autorité sur cette question, car la Cour n'a manifestement pas tenu compte de ce courant jurisprudentiel ni du raisonnement qui l'étaye (*Miller*

[56] However, before us, the respondent pointed out, citing *Canada v. Interior Savings Credit Union*, 2007 FCA 151, [2007] 4 C.T.C. 55 (*Interior Savings*), that the 2010 reassessment was not a reassessment in the first place (memorandum of the respondent, paragraph 51). Rather, it was a notice that no tax is payable. The Tax Court Judge referred to the fact that the 2010 reassessment levied no tax on numerous occasions (reasons, paragraphs 2, 14, 77), but did not consider the impact that this might have on the matter before him.

*What is the effect of the nil assessment?*

[57] A notice that no tax is payable is commonly called a nil assessment. This is not a total misnomer as although a nil assessment assesses no tax, it operates as an assessment in other respects. This may explain why, to this day, a notice that no tax is payable continues to be issued under the heading “assessment” or “re-assessment” as was the case here (appeal book, Vol. 2, page 138).

[58] Subsection 152(4) gives the Minister the power to “notify in writing any person ... that no tax is payable for the year”. This is the power that was exercised when the 2010 reassessment was issued. A notification that no tax is payable may be issued at any time, because the three-year limit subsequently provided for under that provision does not apply to a notice that no tax is payable. It follows that nothing turns on the fact that the 2010 reassessment was issued after this period had expired or that the waiver for the 2003 taxation year is invalid because it was filed out of time.

[59] It is well established that a nil assessment cannot be appealed because it assesses no tax (*Okalta Oils Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1955] S.C.R. 824, [1955] 5 D.L.R. 614 (*Okalta*), page 826; *Interior Savings*, paragraph 17; *Imperial Oil*, paragraph 61; *Blackburn*

*c. Canada (Procureur général)*, 2002 CAF 370, paragraphe 10). En outre, comme l’appelante n’a pas contesté ce courant jurisprudentiel, rien ne justifie de s’en écarter.

[56] Or, devant nous, l’intimée affirme, sur le fondement de l’arrêt *Canada c. Interior Savings Credit Union*, 2007 CAF 151 (*Interior Savings*), que la nouvelle cotisation de 2010 n’était pas véritablement une nouvelle cotisation (mémoire de l’intimée, paragraphe 51). Elle soutient qu’il s’agissait d’un avis portant qu’aucun impôt n’était payable. Le juge de la Cour de l’impôt mentionne à plusieurs reprises le fait que la nouvelle cotisation 2010 établissait l’impôt à zéro (motifs, paragraphes 2, 14 et 77), mais omet d’évaluer les répercussions sur l’affaire dont il était saisi.

*Quel est l’effet de la cotisation néant?*

[57] On qualifie souvent l’avis informant le contribuable qu’aucun impôt n’est payable de « cotisation néant ». Il ne s’agit pas véritablement d’une fausse appellation, car cette cotisation néant, si elle ne prélève pas d’impôt, joue le même rôle qu’une cotisation à d’autres égards. C’est vraisemblablement la raison pour laquelle à ce jour l’avis portant qu’aucun impôt n’est payable porte le titre de « cotisation » ou « nouvelle cotisation », comme en l’espèce (mémoire d’appel, vol. 2, page 138).

[58] Le paragraphe 152(4) habilite le ministre à « donner avis par écrit qu’aucun impôt n’est payable pour l’année ». C’est le pouvoir qui a été exercé pour l’établissement de la nouvelle cotisation de 2010. L’avis portant qu’aucun impôt n’est payable peut être délivré en tout temps, car la période de trois ans prévue plus loin dans la disposition ne s’applique pas à l’avis portant qu’aucun impôt n’est payable. Ainsi, il importe peu que la nouvelle cotisation de 2010 ait été établie après l’expiration de ce délai ou que la renonciation à l’égard de l’année d’imposition 2003 fût invalide pour cause de prescription.

[59] Il est un principe bien établi qu’une cotisation néant ne peut être l’objet d’un appel, car elle n’établit pas le montant de l’impôt (*Okalta Oils Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1955] R.C.S. 824 (*Okalta*), page 826; *Interior Savings*, paragraphe 17; *Imperial Oil*,

*Radio*, paragraph 28), however, a nil assessment is not without legal effect. What then is the impact of this nil assessment?

[60] A nil assessment, like an assessment that levies tax, can impact on both a taxpayer's "tax liability", a broad notion anchored in section 2 of the Act, or on the "tax payable" for a taxation year, a narrower concept defined in subsection 248(2) of the Act. Liability for tax arises as income is earned and is unaffected by the fact that no assessment has been issued (subsection 152(3); *Terra Nova Properties Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 Ex. C.R. 46, page 51, (1967), 67 D.T.C. 5064; *Canada v. Wesbrook Management Ltd.* (1996), 96 D.T.C. 6590, [1997] 1 C.T.C. 124 (F.C.A.); *Minister of National Revenue v. Riendeau* (1991), 132 N.R. 157, 91 D.T.C. 5416 (F.C.A.); see also *The Queen v. Simard—Beaudry Inc.*, [1971] 1 F.C. 396, page 403, (1971), 71 D.T.C. 5511 (T.D.). In contrast, the "tax payable" for a given taxation year is the amount of tax to be paid "as fixed by assessment or reassessment" (subsection 248(2) of the Act).

[61] Subsection 152(4) contemplates the issuance of a notice of assessment, reassessment, additional assessment or a notice that no tax is payable. When a notice that no tax is payable is the original notice for a given taxation year, it initiates the computation of the limitation period the same way as an original assessment does (paragraph 152(3.1)(b)) and establishes that no tax is payable for the year (subsection 152(4)). Where taxes have previously been paid on account of tax liability for a given year, a notice that no tax is payable can give rise to an overpayment.

[62] The Department of Finance's Technical Notes relating to subparagraph 161.1(3)(c)(v) of the Act, a provision dealing with the offset of refund interest and arrears interest, illustrate this. It states that the entitlement to a refund arises: "where an overpayment has arisen without a notice of assessment having been issued [for example] where an amount has been paid on account of tax, but a so-called "nil" assessment is issued, indicating that no tax is payable" (Department of Finance's Technical

paragraphe 61; *Blackburn Radio*, paragraphe 28). Or, elle n'est pas dépourvue d'effet juridique. Quel est donc l'effet de cette cotisation néant?

[60] Une cotisation néant, à l'instar de la cotisation qui établit le montant de l'impôt, peut avoir une incidence sur « [l'a]ssujettissement à l'impôt », une notion générale qui figure à l'article 2 de la Loi, et sur l'« impôt payable » à l'égard d'une année d'imposition, un concept plus étroit défini au paragraphe 248(2) de la Loi. Le contribuable est assujéti à l'impôt dès lors qu'il gagne un revenu, peu importe qu'une cotisation ait été établie ou non (paragraphe 152(3); *Terra Nova Properties Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 R.C. de l'É. 46, page 51; *Canada c. Wesbrook Management Ltd.*, 1996 CanLII 11881 (C.A.F.); *Ministre du Revenu national c. Riendeau*, [1991] A.C.F. n° 559 (QL) (C.A.); voir également *La Reine c. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] 1 C.F. 396 (1<sup>re</sup> inst.), page 403). En revanche, l'« impôt payable » pour une année d'imposition donnée est le montant d'impôt exigible « tel que le fixe une cotisation ou nouvelle cotisation » (paragraphe 248(2) de la Loi).

[61] Le paragraphe 152(4) prévoit l'établissement d'un avis de cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire et la délivrance d'un avis portant qu'aucun impôt n'est payable. Si ce dernier est initialement délivré à l'égard d'une année d'imposition, la prescription commence à courir à compter de cette date, comme dans le cas de la cotisation initiale (alinéa 152(3.1)b)), et il indique qu'aucun impôt n'est payable pour l'année d'imposition en question (paragraphe 152(4)). Lorsqu'un impôt avait été payé en raison de l'assujettissement à l'impôt pour une année donnée, l'avis portant qu'aucun impôt n'est payable peut donner lieu à un paiement en trop.

[62] C'est ce qui ressort des Notes explicatives du ministère des Finances sur le sous-alinéa 161.1(3)c)(v) de la Loi, une disposition qui traite des intérêts sur les remboursements et des arriérés d'intérêts. Pour citer les Notes explicatives, le droit au remboursement joue dans les cas : « où un trop-payé est déterminé en l'absence d'un avis de cotisation. Cela pourrait se produire [par exemple] lorsqu'un montant a été payé au titre de l'impôt, mais qu'une cotisation dite "nulle" est établie, indiquant qu'il

Notes [Sherman David M. *Income Tax Act, Department of Finance Technical Notes: a consolidation of technical notes and other income tax commentary from the Department of Finance*, 11th ed., Scarborough, Ont.: Carswell, 1999] on subparagraph 161.1(3)(c)(v) issued in 1999). Though this particular provision is concerned with an “overpayment amount”, an expression defined under subsection 161.1(1), the Technical Notes nevertheless show how a nil assessment can give rise to the overpayment of a tax liability.

[63] In the end, there is no basis for the respondent’s contention that a nil assessment is a mere notification without legal consequences under the Act. There is equally no basis for the contention that the 2010 reassessment was “voided” by the settlement agreement as a reassessment cannot be voided by agreement.

*Was there an overpayment within the meaning of subsection 164(7)?*

[64] The Tax Court Judge concluded that there was no overpayment in this case. However, he did so on the premise that the 2010 reassessment was void. Given that the 2010 reassessment was a nil assessment, validly issued beyond the normal reassessment period, the issue is whether it gave rise to an overpayment on the facts of this case.

[65] When as here, a notice that no tax is payable is issued after an initial assessment or reassessment has been issued (subsection 248(1) provides that the word “assessment” includes a reassessment), it replaces the prior assessment and reduces the “tax payable” for the year to nil. In this case, the tax payable by the respondent for its 2003 taxation year was fixed by the 2003 reassessment at \$1 809 598 which amount was paid upon filing the return for that year. The subsequent issuance of the nil assessment in 2010 had the effect of reducing the tax payable all the way from the amount that had been paid to zero. Yet, it remains that an amount had been paid by the respondent in respect of the 2003 taxation year. It follows that an “overpayment” within the defined

n’y a aucun impôt à payer » (ministère des Finances, Notes explicatives [Sherman David M. *Income Tax Act, Department of Finance Technical Notes: a consolidation of technical notes and other income tax commentary from the Department of Finance*, 11<sup>e</sup> éd., Scarborough, Ont.: Carswell, 1999] sur le sous-alinéa 161.1(3)c)(v) publiées en 1999). Si cette disposition mentionne un « trop-payé », défini au paragraphe 161.1(1), les Notes explicatives démontrent néanmoins comment une cotisation néant peut emporter un paiement en trop au titre de l’impôt.

[63] Tout compte fait, rien n’étaye l’argument de l’intimée selon lequel une cotisation néant ne constitue qu’un simple avis dépourvu de conséquence juridique pour l’application de la Loi. Rien n’étaye non plus l’argument selon lequel la nouvelle cotisation de 2010 a été « invalidée » par l’entente de règlement car une cotisation ne peut être invalidée de cette façon.

*Y a-t-il eu paiement en trop au sens où il faut l’entendre pour l’application du paragraphe 164(7)?*

[64] Selon le juge de la Cour de l’impôt, il n’y a eu aucun paiement en trop en l’espèce. Toutefois, il a tiré cette conclusion après avoir décidé que la nouvelle cotisation de 2010 n’était pas valide. Comme la nouvelle cotisation de 2010 constituait une cotisation néant, établie valablement après l’expiration de la période normale de nouvelle cotisation, la question à trancher est celle de savoir si elle a emporté un paiement en trop en l’espèce.

[65] Lorsqu’un avis portant qu’aucun impôt n’est payable est donné après une cotisation ou une nouvelle cotisation, comme en l’espèce (le paragraphe 248(1) dispose que le terme « cotisation » s’entend également d’une nouvelle cotisation), il remplace la cotisation antérieure et ramène à zéro l’« impôt payable » pour l’année d’imposition. En l’espèce, l’impôt payable par l’intimée pour l’année d’imposition 2003 a été fixé par la nouvelle cotisation de 2003 à la somme de 1 809 598 \$, qu’elle a payé lorsqu’elle a fait sa déclaration visant cette année d’imposition. L’émission subséquente de la cotisation néant en 2010 a eu pour effet de faire passer le montant de l’impôt payable de la somme payée à zéro. Toutefois, un montant a bien été payé par l’intimée à l’égard de

meaning set out in paragraph 164(7)(b) did result from the issuance of the nil assessment.

*Was the refund of this overpayment authorized by subsection 164(1)?*

[66] Again the Tax Court Judge did not address this issue as, in his view, there was no overpayment to begin with (reasons, paragraphs 85–90). The question that arises is whether the 2010 payment made further to the issuance of the nil assessment qualifies as a “refund” under subparagraph 164(1)(a)(iii) given that this provision allows for a refund to be paid “on or after sending the notice of assessment for the year”. The precise issue is whether a nil assessment comes within the meaning of the word “assessment” as it is used in subparagraph 164(1)(a)(iii). As for all such questions, the answer must be guided by the text, context and purpose of this provision (*Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601, paragraph 10).

[67] As noted earlier, although a nil assessment fixes the tax payable for the year, it assesses no tax. The result, as confirmed by the Supreme Court in *Okalta*, is that there is no right to appeal from a nil assessment as there is nothing to object to or appeal from. Prior to that decision, no distinction was made under the Act between the two situations. A nil assessment was viewed the same way as any other assessment. Five years after *Okalta*, Parliament formally recognized this difference by providing that after examining a tax return, the Minister may either assess tax or issue a notice that no tax is payable (*An Act to Amend the Income Tax Act*, S.C. 1960, c. 43, section 15 amending what was then subsection 46(4), the predecessor to subsection 152(4)).

[68] Aside from the fundamental distinction drawn by the Supreme Court in *Okalta*, an assessment that levies tax and a nil assessment have the same legal effect i.e.

l’année d’imposition 2003. Il s’ensuit qu’il y a eu un « paiement en trop » au sens où il est défini pour l’application de l’alinéa 164(7)b) suite à l’émission de la cotisation néant.

*Le remboursement de ce paiement en trop était-il autorisé par le paragraphe 164(1)?*

[66] Le juge de la Cour de l’impôt n’a pas analysé cette question non plus, car il avait conclu à l’absence de paiement en trop (motifs, paragraphes 85 à 90). La question qu’il faut trancher est celle de savoir si le versement de 2010, effectué par suite de la cotisation néant constitue un « remboursement » pour l’application du sous-alinéa 164(1)a)(iii); cette disposition permet le remboursement « au moment de l’envoi de l’avis de cotisation pour l’année ou par la suite ». La question précise est celle de savoir si une telle cotisation néant constitue une « cotisation » au sens où il faut l’entendre pour l’application du sous-alinéa 164(1)a)(iii). La réponse à cette question, comme à toutes les questions de ce genre, doit tenir compte du texte, du contexte et de l’objet de la disposition (*Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, paragraphe 10).

[67] Comme nous le signalons plus haut, si la cotisation néant fixe le montant de l’impôt payable pour l’année, elle n’établit aucun impôt. Il s’ensuit que cette cotisation n’emporte aucun droit d’appel, car rien ne justifie un appel ou une objection, ce que confirme la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Okalta*. Avant cette jurisprudence, la Loi n’établissait aucune distinction entre les deux situations. Une cotisation néant était traitée de la même façon que toute autre cotisation. Toutefois, cinq ans après le prononcé de la décision *Okalta*, le législateur a établi expressément une distinction. La Loi dispose depuis que le ministre, après avoir pris connaissance d’une déclaration de revenu, peut établir une cotisation ou donner avis portant qu’aucun impôt n’est payable (*Loi modifiant la Loi de l’impôt sur le revenu*, S.C. 1960, ch. 43, article 15 ayant modifié le paragraphe 46(4), devenu le paragraphe 152(4)).

[68] Outre la distinction fondamentale établie par la Cour suprême dans l’arrêt *Okalta*, une cotisation qui prélève un impôt et une cotisation néant ont le même effet

both start the limitation period when issued as the original notice, both replace a prior assessment or reassessment when issued as the last notice, and both fix the tax payable for the year.

[69] Parliament's objective in requiring that a notice of assessment be issued before a refund can be paid—in cases other than those involving refunds arising from deemed payments (see subparagraphs 164(1)(a)(i) and 164(1)(a)(ii))—is to establish the existence of an “overpayment”, defined in subsection 164(7) as the excess of the tax paid towards a taxpayer's liability over the tax payable for the year. For that purpose, a nil assessment operates the same way as an assessment that levies tax. The only difference is that the latter fixes the tax payable at some specific amount all the way down to 2\$, whereas the former fixes it at zero (see subsection 161.4(1) which provides that an assessed amount of 2\$ or less is deemed to be nil).

[70] It follows that a nil assessment must be viewed as an assessment when applying subparagraph 164(1)(a)(iii). Indeed, no logic could possibly justify a reading of this provision that would prevent the Minister from refunding an established overpayment on the sole ground that it arose by reason of a nil assessment rather than an assessment that levies tax.

[71] This was the state of the law before *Okalta*, when a refund could be made as a result of the issuance of a nil assessment or an assessment that levies tax without distinction (see the predecessors of subsection 164(1): subsection 10(4) of the *Income Tax War Act, 1917*, S.C. 1917, c. 28, as amended by *An Act to amend The Income War Tax Act, 1917*, 1919, 9-10 Geo. V, c. 55 (Can.), subsection 8(2); section 56 of the *Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97; subsection 52(1) of *The Income Tax Act*, S.C. 1948, c. 52 and subsection 57(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148). As the reasoning of the Supreme Court in *Okalta* does not purport to have any impact on a taxpayer's entitlement to a refund, subsection 164(1), like its predecessors, must continue to be read and applied the same way (to the same effect, see *Glatt v. Canada*

sur le plan juridique : le délai de prescription commence à courir à compter de la date où elles sont établies si elles constituent l'avis initial, elles remplacent une cotisation ou une nouvelle cotisation antérieures lorsqu'elles constituent le dernier avis et elles fixent le montant de l'impôt payable pour l'année.

[69] Le législateur, en subordonnant le versement d'un remboursement à la délivrance préalable d'un avis de cotisation — dans les cas qui ne concernent pas les remboursements découlant de paiements réputés (voir les sous-alinéas 164(1)a(i) et 164(1)a(ii)) — vise à établir l'existence d'un « paiement en trop », qui est défini au paragraphe 164(7) comme la somme payée sur l'impôt dont le contribuable est redevable pour l'année en plus de l'impôt payable pour l'année. À cet égard, une cotisation néant a le même effet qu'une cotisation qui prélève un impôt, à cette différence près que la seconde fixe le montant de l'impôt payable à une valeur donnée supérieure à 2 \$ tandis que la première fixe le montant de l'impôt à zéro (voir le paragraphe 161.4(1) qui prévoit qu'une somme cotisée de 2 \$ ou moins est réputée nulle).

[70] Il s'ensuit qu'une cotisation néant constitue une cotisation pour l'application du sous-alinéa 164(1)a(iii). En effet, toute interprétation suivant laquelle le ministre ne pourrait rembourser un paiement en trop pour la seule raison qu'il découle d'une cotisation néant plutôt que d'une cotisation qui prélève un impôt serait logiquement insoutenable.

[71] C'était l'état du droit avant l'arrêt *Okalta*, à l'époque où un remboursement pouvait être effectué sur le fondement de l'une ou l'autre catégorie de cotisations (voir les dispositions ayant précédé le paragraphe 164(1) : le paragraphe 10(4) la *Loi de l'Impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*, S.C. 1917, ch. 28, modifiée par la *Loi modifiant la Loi de l'Impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*, 1919, 9-10 Geo. V, ch. 55 (Can.), paragraphe 8(2); l'article 56 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, ch. 97; le paragraphe 52(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1948, ch. 52 et le paragraphe 57(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148). Comme le raisonnement énoncé par la Cour suprême dans l'arrêt *Okalta* n'était pas censé avoir d'incidence sur le droit d'un contribuable à un remboursement au titre de la disposition

(*National Revenue*), 2019 FC 738, 2019 D.T.C. 5074, paragraph 16).

[72] On an entirely different point, I would add that the respondent's reliance on *Imperial Oil* in challenging the application of subsection 164(1) is misplaced. This decision is based on a distinct set of facts and holds that a remission order issued pursuant to the *Financial Administration Act*, R.S.C., 1985, c. F-11 cannot give rise to an overpayment under subsection 164(7) of the Act (*Imperial Oil*, paragraphs 50–57). It has no application on the facts of this case.

[73] I therefore come to the conclusion that the 2010 payment was a refund authorized to be made pursuant to subparagraph 164(1)(a)(iii).

[74] One of the statutory consequences that flow from this conclusion is that the refund interest paid by the Minister to the respondent in 2010 can be recovered pursuant to subsection 164(3.1) of the Act.

*Do subsections 160.1(1) and 160.1(3) allow the Minister to recover the overpayment?*

[75] The respondent relies on the Tax Court Judge's conclusion that the 2010 payment was not authorized by any provision of the Act to argue that it cannot be recovered under subsections 160.1(1) and 160.1(3). However, as just explained, the refund was authorized under subparagraph 164(1)(a)(iii) and therefore made pursuant to a specific provision of the Act. It follows that subsections 160.1(1) and 160.1(3) could be validly invoked in support of the 2015 assessment.

[76] The respondent further argued, in a communication submitted after the hearing, that if the 2010 reassessment was validly issued and therefore allowed for a refund to be made pursuant to subparagraph 164(1)(a)(iii), no part of this refund was excessive since no reassessment was issued in order to bring the 2003 tax payable back from zero, as per the nil assessment, to the amount initially assessed.

devenue le paragraphe 164(1), cette disposition doit continuer de recevoir la même interprétation et la même application (voir également *Glatt c. Canada (Revenu national)*, 2019 CF 738, paragraphe 16).

[72] À un autre égard, ajoutons que l'intimée invoque à mauvais droit l'arrêt *Imperial Oil* à l'appui de son argument selon lequel le paragraphe 164(1) ne s'applique pas. Cette décision repose sur des faits différents de la présente espèce et porte qu'un décret de remise pris en application de la *Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985), ch. F-11, ne saurait emporter un paiement en trop au titre du paragraphe 164(7) de la *Loi (Imperial Oil*, paragraphes 50 à 57). Cet arrêt ne s'applique pas aux faits de la présente espèce.

[73] J'en conclus que le versement de 2010 constitue un remboursement autorisé par le sous-alinéa 164(1)a)(iii).

[74] Sur le plan légal, il découle notamment de cette conclusion que les intérêts sur le remboursement versés par le ministre à l'intimée en 2010 peuvent être recouvrés en vertu du paragraphe 164(3.1) de la Loi.

*Les paragraphes 160.1(1) et (3) habilient-ils le ministre à recouvrer le paiement en trop?*

[75] L'intimée fait valoir la conclusion du juge de la Cour de l'impôt, selon laquelle le versement de 2010 n'était pas autorisé par une disposition de la Loi, pour soutenir que les fonds ne peuvent être recouvrés au titre des paragraphes 160.1(1) et (3). Or, comme nous l'expliquons plus haut, le remboursement était autorisé par le sous-alinéa 164(1)a)(iii), partant, il était conforme à une disposition de la Loi. Il s'ensuit que les paragraphes 160.1(1) et (3) étaient la cotisation de 2015.

[76] Dans une communication après la tenue de l'audience, l'intimée soutient en outre que, si la nouvelle cotisation de 2010 était valide et autorisait donc le remboursement au titre du sous-alinéa 164(1)a)(iii), ce remboursement n'était aucunement excessif, puisque le ministre n'avait pas établi de nouvelle cotisation ramenant l'impôt payable pour 2003 à celui déclaré et annulant la cotisation néant.

[77] This argument could be compelling (compare *Canada v. Bulk Transfer Systems Inc.*, 2005 FCA 94, 2005 D.T.C. 5192, paragraphs 19–21) were it not for the decision of the Supreme Court in *Markevich v. Canada*, 2003 SCC 9, [2003] 1 S.C.R. 94 (*Markevich*) according to which no prior reassessment is needed in order for the Minister to determine that a taxpayer has received a refund in excess of the amount to which it was entitled. Indeed, *Markevich* makes it clear that an excessive refund can be assessed even if the power to issue a reassessment for the year pursuant to subsection 152(4) has expired.

[78] In this respect, I agree with the Tax Court Judge that subjecting the application of subsections 160.1(1) and 160.1(3) to the issuance of a prior reassessment constrained by a time limit would run against the plain language of these provisions which empower the Minister to determine that an excessive refund has been made and to recover it “at any time” by way of an assessment. Here, this determination necessarily flowed from the fact that the respondent generated a taxable capital gain totalling \$3 952 238 in circumstances where the tax paid on that account had been refunded, plus accrued interest, five years earlier. Nothing more was required in order for the Minister to determine that there had been an excessive refund as described in subsection 160.1(1) and to recover it by issuing the 2015 assessment pursuant to subsection 160.1(3). This fully accords with the conclusion that was reached by the Supreme Court in *Markevich* that the words “at any time” are to be given effect in accordance with their plain meaning (paragraph 16). As was explained by the Tax Court Judge, this effect “would be greatly diminished if its application depended on a reassessment pursuant to another provision of the Act which is subject to a limitation period” (reasons, paragraph 99).

[79] Giving these words their plain meaning effectively allows for the determination that an excessive refund of Part I tax has been made after the normal reassessment period has expired, but only for the purpose of

[77] L’argument pourrait être convaincant (comparer avec *Canada c. Bulk Transfer Systems Inc.*, 2005 CAF 94, paragraphes 19 à 21), si ce n’était de l’arrêt *Markevich c. Canada*, 2003 CSC 9, [2003] 1 R.C.S. 94 (*Markevich*) suivant lequel l’émission préalable d’une nouvelle cotisation n’est pas requise afin de permettre au ministre de déterminer qu’un contribuable a reçu un remboursement en trop. En effet, il ressort clairement de l’arrêt *Markevich* qu’un remboursement en trop peut faire l’objet d’une cotisation, et ce même si l’établissement d’une nouvelle cotisation pour l’année en question en vertu du paragraphe 152(4) est prescrit.

[78] À cet égard, je suis d’accord avec le juge de la Cour de l’impôt pour dire que subordonner l’application des paragraphes 160.1(1) et (3) à l’émission préalable d’une nouvelle cotisation, limitée par un délai précis, serait contraire au sens ordinaire des mots qui figurent dans ces dispositions, qui habilent le ministre à déterminer s’il y a eu un remboursement en trop et à le recouvrer « à tout moment » au moyen d’une cotisation. En l’espèce, la conclusion du ministre découlait forcément du fait que l’intimée avait généré un gain en capital imposable totalisant 3 952 238 \$, mais s’était vu rembourser l’impôt payé à ce titre, plus les intérêts courus, cinq ans auparavant. Le ministre n’avait pas besoin d’aller plus loin pour conclure à un remboursement en trop au sens du paragraphe 160.1(1) et pour recouvrer les fonds en établissant la cotisation de 2015 en vertu du paragraphe 160.1(3). Cette conclusion est dans le droit fil de celle de la Cour suprême dans l’arrêt *Markevich* selon laquelle l’expression équivalente « en tout temps » doit s’interpréter à la lumière de son sens ordinaire (paragraphe 16). Comme l’explique le juge de la Cour de l’impôt, une telle incidence « serait fortement diminuée si son application dépendait de l’établissement de la nouvelle cotisation en application d’une autre disposition de la Loi assujettie à un délai de prescription » (motifs, paragraphe 99).

[79] Si on interprète l’expression suivant son sens ordinaire, on permet au ministre de déterminer qu’un remboursement excédentaire de l’impôt payable selon la Partie I a été effectué après l’expiration de la période

allowing the Minister to recover tax that is owed and determined to have been improperly refunded. This power necessarily flows from the words used by Parliament which, as noted, provide in express terms that there is no time limit as to when this recovery can take place (to that effect see the dissenting reasons of Rothstein, J.A. in *Addison & Leyen Ltd. v. Canada*, 2006 FCA 107, [2006] 4 F.C.R. 532, as they were confirmed in 2007 SCC 33, [2007] 2 S.C.R. 793, paragraph 90).

[80] Finally, the respondent argues that the Minister cannot recover an excessive refund under subsection 160.1(1) unless the refund giving rise to the excess had been claimed by the taxpayer (memorandum of the respondent, paragraphs 64, 75). However, nothing in the statutory language requires that a refund be claimed in order for the excess to be recovered. The CRA Internal Technical Interpretation (TI 2009-033435117, “Excessive Refunds”, January 29, 2010) invoked by the respondent in support of the contrary view is based on a decision rendered by the Tax Court in *Matte v. The Queen*, [2004] 1 C.T.C. 2823, (2002), 56 D.T.C. 3876 (*Matte*). Contrary to the assertion made in this technical interpretation, *Matte* does not stand for the proposition that a taxpayer must have claimed an amount in excess of that to which it was entitled in order for an excessive refund under subsections 160.1(1) and 160.1(3) to arise. Although the refund in issue in that case could not be made without being claimed (*Matte*, paragraph 2), a refund pursuant to subparagraph 164(1)(a)(iii) can be made without being claimed. I agree with the conclusion reached by the Tax Court Judge on this point (reasons, paragraph 105).

[81] It follows that the respondent’s contention that the 2015 assessment was not issued in conformity with the Act must be rejected and that the legal validity of this assessment must be confirmed.

#### DISPOSITION

[82] For the above reasons, I would allow the appeal with costs, set aside the decision of the Tax Court Judge and giving the judgment that he ought to have given,

normale de nouvelle cotisation, mais uniquement pour l’habilitier à récupérer l’impôt exigible qui avait été remboursé à tort. Ce pouvoir découle du libellé adopté par le législateur, lequel, comme nous le mentionnons plus haut, prévoit expressément que le recouvrement des fonds n’est pas limité dans le temps (voir à cet effet les motifs dissidents du juge Rothstein dans l’arrêt *Canada c. Addison & Leyen Ltd.*, 2006 CAF 107, [2006] 4 R.C.F. 532, tels qu’ils furent confirmés par l’arrêt 2007 CSC 33, [2007] 2 R.C.S. 793, paragraphe 90).

[80] Enfin, l’intimée prétend que le ministre n’est pas habilité à recouvrer un remboursement en trop au titre du paragraphe 160.1(1) à moins que le remboursement ayant emporté un excédent n’ait été demandé par le contribuable (mémoire de l’intimée, paragraphes 64 et 75). Toutefois, rien dans le libellé ne l’exige. L’interprétation technique publiée par l’ARC (TI 2009-033435117, « Excessive Refunds » le 29 janvier 2010) invoquée par l’intimée au soutien de l’interprétation contraire est fondée sur le jugement de la Cour de l’impôt *Matte c. La Reine*, 2002 CanLII 768 (*Matte*). Contrairement à la prétention avancée dans l’interprétation technique, la décision *Matte* ne dit pas que le contribuable doit avoir demandé le remboursement d’une somme supérieure à celle à laquelle il avait droit pour qu’il y ait un remboursement en trop pour l’application des paragraphes 160.1(1) et (3). Dans cette affaire, le remboursement dont il était question devait être demandé (*Matte*, paragraphe 2), ce qui n’est pas le cas du remboursement prévu au sous-alinéa 164(1)a)(iii). Je suis d’accord avec le juge de la Cour de l’impôt sur ce point (motifs, paragraphe 105).

[81] Il s’ensuit que la prétention de l’intimée, selon laquelle la cotisation de 2015 n’avait pas été établie conformément à la Loi, doit être rejetée, et la validité de cette cotisation confirmée.

#### DISPOSITIF

[82] Pour les motifs qui précèdent, je suis d’avis d’accueillir l’appel avec dépens, et d’annuler la décision du juge de la Cour de l’impôt. Rendant le jugement

I would dismiss the appeal brought by Alberta before the Tax Court with costs, on the basis that the 2015 assessment was issued in conformity with the Act.

Boivin J.A.: I agree.

Rivoalen J.A.: I agree.

## ANNEX

### PART I

#### Income Tax

#### DIVISION A

##### LIABILITY FOR TAX

##### Tax payable by persons resident in Canada

**2 (1)** An income tax shall be paid, as required by this Act, on the taxable income for each taxation year of every person resident in Canada at any time in the year.

...

##### Assessment

##### 152 (1) ...

...

##### Definition of normal reassessment period

**(3.1)** For the purposes of subsections (4), (4.01), (4.2), (4.3), (5) and (9), the normal reassessment period for a taxpayer in respect of a taxation year is

...

**(b)** in any other case, the period that ends three years after the earlier of the day of sending of a notice of an original assessment under this Part in respect of the taxpayer for the year and the day of sending of an original notification that no tax is payable by the taxpayer for the year.

...

qu'il aurait dû rendre, je rejetterais l'appel interjeté par Alberta devant la Cour de l'impôt avec dépens au motif que la cotisation de 2015 fut émise conformément à la Loi.

Le juge Boivin, J.C.A. : Je suis d'accord.

La juge Rivoalen, J.C.A. : Je suis d'accord.

## ANNEXE

### PARTIE I

#### Impôt sur le revenu

#### SECTION A

##### ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT

##### Impôt payable par les personnes résidant au Canada

**2 (1)** Un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu par la présente loi, pour chaque année d'imposition, sur le revenu imposable de toute personne résidant au Canada à un moment donné au cours de l'année.

[...]

##### Cotisation

##### 152 (1) [...]

[...]

##### Période normale de nouvelle cotisation

**(3.1)** Pour l'application des paragraphes (4), (4.01), (4.2), (4.3), (5) et (9), la période normale de nouvelle cotisation applicable à un contribuable pour une année d'imposition s'étend sur les périodes suivantes :

[...]

**b)** trois ans suivant celle de ces dates qui est antérieure à l'autre, dans les autres cas.

[...]

**Assessment and reassessment**

(4) The Minister may at any time make an assessment, re-assessment or additional assessment of tax for a taxation year, interest or penalties, if any, payable under this Part by a taxpayer 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 year, except that an assessment, reassessment or additional assessment may be made after the taxpayer's normal reassessment period in respect of the year only if

(a) 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 the normal reassessment period for the taxpayer in respect of the year;

...

**Assessment deemed valid and binding**

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

...

**Where excess refunded**

**160.1 (1)** Where at any time the Minister determines that an amount has been refunded to a taxpayer for a taxation year in excess of the amount to which the taxpayer was entitled as a refund under this Act, the following rules apply:

(a) the excess shall be deemed to be an amount that became payable by the taxpayer on the day on which the amount was refunded; and

**Cotisation et nouvelle cotisation**

(4) Le ministre peut établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou les pénalités, qui sont payables par un contribuable en vertu de la présente partie ou donner avis par écrit qu'aucun impôt n'est payable pour l'année à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition. Pareille cotisation ne peut être établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année que dans les cas suivants :

a) le contribuable ou la personne produisant la déclaration :

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

(ii) soit a présenté au ministre une renonciation, selon le formulaire prescrit, au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année;

[...]

**Présomption de validité de la cotisation**

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

[...]

**Remboursement en trop**

**160.1 (1)** Lorsque le ministre détermine qu'un contribuable a été remboursé pour une année d'imposition d'un montant supérieur à celui auquel il avait droit en application de la présente loi, les règles suivantes s'appliquent :

a) l'excédent est réputé représenter un montant qui est payable par le contribuable à compter de la date du remboursement;

**(b)** the taxpayer shall pay to the Receiver General interest at the prescribed rate on the excess (other than any portion thereof that can reasonably be considered to arise as a consequence of the operation of section 122.5 or 122.61) from the day it became payable to the date of payment.

...

#### Assessment

**(3)** The Minister may at any time assess a taxpayer in respect of any amount payable by the taxpayer because of subsection (1) or (1.1) or for which the taxpayer is liable because of subsection (2.1) or (2.2), and the provisions of this Division (including, for greater certainty, the provisions in respect of interest payable) apply, with any modifications that the circumstances require, in respect of an assessment made under this section, as though it were made under section 152 in respect of taxes payable under this Part, except that no interest is payable on an amount assessed in respect of an excess referred to in subsection (1) that can reasonably be considered to arise as a consequence of the operation of section 122.5 or 122.61.

...

#### Refunds

**164 (1)** If the return of a taxpayer's income for a taxation year has been made within 3 years from the end of the year, the Minister

**(a)** may,

...

**(iii)** on or after sending the notice of assessment for the year, refund any overpayment for the year, to the extent that the overpayment was not refunded pursuant to subparagraph (i) or (ii); and

**(b)** shall, with all due dispatch, make the refund referred to in subparagraph (a)(iii) after sending the notice of assessment if application for it is made in writing by the taxpayer within the period within which the Minister would be allowed under subsection 152(4) to assess tax payable under this Part by the taxpayer for the year if that subsection were read without reference to paragraph 152(4)(a).

**b)** le contribuable doit payer au receveur général des intérêts sur l'excédent, sauf toute partie de l'excédent qu'il est raisonnable de considérer comme découlant de l'application des articles 122.5 ou 122.61, calculés au taux prescrit, pour la période allant du jour où cet excédent est devenu payable jusqu'à la date du paiement.

[...]

#### Cotisation

**(3)** Le ministre peut, à tout moment, établir à l'égard d'un contribuable une cotisation pour toute somme que celui-ci doit payer en application des paragraphes (1) ou (1.1) ou dont il est débiteur par l'effet des paragraphes (2.1) ou (2.2). Les dispositions de la présente section, notamment celles portant sur les intérêts à payer, s'appliquent, avec les adaptations nécessaires, aux cotisations établies en vertu du présent article comme si elles étaient établies en vertu de l'article 152 relativement aux impôts à payer en vertu de la présente partie. Toutefois, aucun intérêt n'est à payer sur une cotisation établie à l'égard de l'excédent visé au paragraphe (1) s'il est raisonnable de considérer qu'il découle de l'application des articles 122.5 ou 122.61.

[...]

#### Remboursement

**164 (1)** Si la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition est produite dans les trois ans suivant la fin de l'année, le ministre :

**a)** peut faire ce qui suit :

[...]

**(iii)** au moment de l'envoi de l'avis de cotisation pour l'année ou par la suite, rembourser tout paiement en trop pour l'année, dans la mesure où ce paiement n'est pas remboursé en application des sous-alinéas (i) ou (ii);

**b)** doit effectuer le remboursement visé au sous-alinéa a)(iii) avec diligence après avoir envoyé l'avis de cotisation, si le contribuable en fait la demande par écrit au cours de la période pendant laquelle le ministre pourrait établir, aux termes du paragraphe 152(4), une cotisation concernant l'impôt payable en vertu de la présente partie par le contribuable pour l'année si ce paragraphe s'appliquait compte non tenu de son alinéa a).

...

[...]

**Interest on refunds and repayments**

(3) If, under this section, an amount in respect of a taxation year (other than an amount, or a portion of the amount, that can reasonably be considered to arise from the operation of section 122.5, 122.61 or 125.7) is refunded or repaid to a taxpayer or applied to another liability of the taxpayer, the Minister shall pay or apply interest on it at the prescribed rate for the period that begins on the day that is the latest of the days referred to in the following paragraphs and that ends on the day on which the amount is refunded, repaid or applied:

...

(d) in the case of a refund of an overpayment, the day on which the overpayment arose; and

...

**Idem**

(3.1) Where at a particular time interest has been paid to, or applied to a liability of, a taxpayer under subsection 164(3) or 164(3.2) in respect of an overpayment and it is determined at a subsequent time that the actual overpayment was less than the overpayment in respect of which interest was paid or applied,

(a) the amount by which the interest that has been paid or applied exceeds the interest, if any, computed in respect of the amount that is determined at the subsequent time to be the actual overpayment shall be deemed to be an amount (in this subsection referred to as “the amount payable”) that became payable under this Part by the taxpayer at the particular time;

(b) the taxpayer shall pay to the Receiver General interest at the prescribed rate on the amount payable computed from that particular time to the day of payment; and

(c) the Minister may at any time assess the taxpayer in respect of the amount payable and, where the Minister makes such an assessment, the provisions of this Division are applicable, with such modifications as the circumstances require, in respect of the assessment as though it had been made under section 152.

**Intérêts sur les sommes remboursées**

(3) Si, en vertu du présent article, une somme à l'égard d'une année d'imposition est remboursée à un contribuable ou imputée sur tout autre montant dont il est redevable, à l'exception de tout ou partie de la somme qu'il est raisonnable de considérer comme découlant de l'application des articles 122.5, 122.61 ou 125.7, le ministre paie au contribuable les intérêts afférents à cette somme au taux prescrit ou les impute sur cet autre montant, pour la période commençant au dernier en date des jours visés aux alinéas ci-après et se terminant le jour où la somme est remboursée ou imputée :

[...]

d) dans le cas du remboursement d'un paiement en trop d'impôt, le jour où il y a eu paiement en trop;

[...]

**Idem**

(3.1) Lorsque, à un moment donné, des intérêts ont été, en application des paragraphes (3) ou (3.2), payés à un contribuable ou imputés à un autre montant dont celui-ci est redevable à l'égard d'un paiement en trop et qu'il est déterminé par la suite que le paiement en trop était moins élevé que le paiement en trop à l'égard duquel des intérêts ont été payés ou imputés, les règles suivantes s'appliquent :

a) l'excédent éventuel des intérêts payés ou imputés sur les intérêts calculés à l'égard du montant déterminé par la suite comme étant le paiement en trop est réputé être un montant (appelé « montant payable » au présent paragraphe) devenu payable par le contribuable en vertu de la présente partie au moment donné;

b) le contribuable doit verser au receveur général des intérêts sur le montant payable, calculés au taux prescrit pour la période commençant au moment donné et se terminant à la date du paiement;

c) le ministre peut, à tout moment, établir une cotisation à l'égard du contribuable sur le montant payable et, lorsque le ministre établit une telle cotisation, les dispositions de la présente section s'appliquent, avec les adaptations nécessaires, à la cotisation comme si elle avait été établie en vertu de l'article 152

...

[...]

**Definition of *overpayment***

(7) In this section, ***overpayment*** of a taxpayer for a taxation year means

...

(b) where the taxpayer is a corporation, the total of all amounts paid on account of the corporation's liability under this Part or Parts I.3, VI or VI.1 for the year minus all amounts payable in respect thereof.

...

**Objections to assessment****165 (1) ...****Limitation on objections**

(1.2) Notwithstanding subsections (1) and (1.1), no objection may be made by a taxpayer to an assessment made under subsection 118.1(11), 152(4.2), 169(3) or 220(3.1) nor, for greater certainty, in respect of an issue for which the right of objection has been waived in writing by the taxpayer.

...

**Appeal****169 (1) ...****Disposition of appeal on consent**

(3) Notwithstanding section 152, for the purpose of disposing of an appeal made under a provision of this Act, the Minister may at any time, with the consent in writing of the taxpayer, reassess tax, interest, penalties or other amounts payable under this Act by the taxpayer.

...

**Sens de paiement en trop**

(7) Au présent article, un paiement en trop fait par un contribuable pour une année d'imposition est égal au montant suivant :

[...]

b) si le contribuable est une société, le total des sommes versées sur les montants dont la société est redevable en vertu de la présente partie ou des parties I.3, VI ou [...]

**Opposition à la cotisation****165 (1) [...]****Restriction**

(1.2) Malgré les paragraphes (1) et (1.1), aucune opposition ne peut être faite par un contribuable à une cotisation établie en application des paragraphes 118.1(11), 152(4.2), 169(3) ou 220(3.1). Il est entendu que cette interdiction vaut pour les oppositions relatives à une question pour laquelle le contribuable a renoncé par écrit à son droit d'opposition.

[...]

**Appel****169 (1) [...]****Règlement d'un appel après consentement**

(3) Malgré l'article 152, en vue de régler un appel interjeté en application d'une disposition de la présente loi, le ministre peut établir à tout moment, avec le consentement écrit du contribuable, une nouvelle cotisation concernant l'impôt, les intérêts, les pénalités ou d'autres montants payables par le contribuable en vertu de la présente loi.

[...]

**Definitions****248 (1) ...****Tax payable**

(2) In this Act, the tax payable by a taxpayer under any Part of this Act by or under which provision is made for the assessment of tax means the tax payable by the taxpayer as fixed by assessment or reassessment subject to variation on objection or on appeal, if any, in accordance with the provisions of that Part.

**Définitions****248 (1) [...]****Sens de *impôt payable***

(2) Dans la présente loi, l'impôt payable par un contribuable, conformément à toute partie de la présente loi prévoyant une imposition, désigne l'impôt payable par lui, tel que le fixe une cotisation ou nouvelle cotisation, sous réserve éventuellement de changement consécutif à une opposition ou à un appel, d'après les dispositions de cette partie.