

2016 FCA 139  
A-413-14

2016 CAF 139  
A-413-14

**Imperial Oil Resources Limited** (*Appellant*)

**Imperial Oil Resources Limited** (*appelante*)

v.

c.

**The Attorney General of Canada** (*Respondent*)

**Le Procureur général du Canada** (*intimé*)

A-414-14

A-414-14

**Imperial Oil Resources Ventures Limited** (*Appellant*)

**Imperial Oil Resources Ventures Limited** (*appelante*)

v.

c.

**The Attorney General of Canada** (*Respondent*)

**Le Procureur général du Canada** (*intimé*)

**INDEXED AS: IMPERIAL OIL RESOURCES LIMITED v. CANADA (ATTORNEY GENERAL)**

**RÉPERTORIÉ : IMPERIAL OIL RESOURCES LIMITED c. CANADA (PROCUREUR GÉNÉRAL)**

Federal Court of Appeal, Noël C.J., Near and Scott J.J.A.—Edmonton, January 18; Ottawa, May 5, 2016.

Cour d'appel fédérale, juge en chef Noël et juges Near et Scott, J.C.A.—Edmonton, 18 janvier; Ottawa, 5 mai 2016.

*Income Tax — Income Calculation — Remission orders — Refunds — Refund interest — Appeals from Federal Court decision dismissing appellants' applications for judicial review of Minister of National Revenue's (Minister) determination appellants not entitled to refund interest — Appellants provided relief from Income Tax Act (Act), ss. 12(1)(o), 18(1)(m) pursuant to Syncrude Remission Order (SRO) — Department of Finance confirming SRO operating as amendment to Act for all purposes — Assessments issued to appellant Imperial Oil Resources Limited (IORL) — While amount of remission as assessed credited by Minister for purpose of computing IORL's instalment obligations pursuant to Act, s. 157, Minister refusing to provide same treatment for purpose of determining whether IORL entitled to refund interest pursuant to Act, s. 164 — IORL contending Minister bound to credit remission for all purposes, acknowledge resulting overpayment of tax liability together with consequential obligation to pay refund interest pursuant to Act, s. 164(3) — Federal Court holding, inter alia, no statute or contract entitling IORL to refund interest as result of tax remission order — Appellant Imperial Oil Resources Ventures Limited (IORVL) seeking same relief, however Federal Court not recognizing that its judicial review application filed on time — Whether: remission of tax debt pursuant to Financial Administration Act (FAA) giving rise to "overpayment" within meaning of Act, s. 164(7); Federal Court erred in failing to recognize that IORVL's judicial review application*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Décrets de remise — Remboursements — Intérêts sur remboursement — Appels d'une décision par laquelle la Cour fédérale a rejeté les demandes de contrôle judiciaire visant le refus du ministre du Revenu national (le ministre) de verser des intérêts sur remboursement aux appelantes — Les appelantes se sont vu accorder une exonération des art. 12(1)o) et 18(1)m) de la Loi de l'impôt sur le revenu (la Loi) en vertu du Décret de remise relatif à Syncrude (DRRS) — Le ministère des Finances a confirmé que le DRRS avait pour effet de modifier la Loi à toutes les fins — Des cotisations ont été établies pour l'appelante Imperial Oil Resources Limited (IORL) — Bien que le ministre ait imputé la remise, telle qu'elle était établie dans les cotisations au fil des ans, au crédit de la contribuable lors du calcul des versements que IORL devait faire conformément à l'art. 157 de la Loi, il a cependant refusé d'en faire de même pour déterminer si IORL avait droit à des intérêts sur remboursement en vertu de l'art. 164 de la Loi — IORL a affirmé que le ministre avait l'obligation d'imputer la remise à toutes les fins et de reconnaître le paiement en trop de sa dette fiscale pour l'année qui en résulte, obligeant ainsi le ministre à verser des intérêts sur remboursement conformément à l'art. 164(3) de la Loi — La Cour fédérale a déclaré, entre autres, qu'il n'y avait pas de loi ou de contrat donnant à IORL le droit à des intérêts sur remboursement en vertu d'un décret de remise d'impôt — L'appelante Imperial Oil Resources Ventures*

*filed on time — Federal Court not erring in holding that IORL had no entitlement to payment of refund interest — Legally impossible for remission order to operate as amendment to Act for all purposes — Effect of remission order limited to forgiving debt pursuant to ss. 12(1)(o), 18(1)(m) — Such effect made clear by modes, forms of remissions authorized by FAA — Clear that overpayment of taxes payable cannot result without some form of payment being made beforehand; no such payment can result from remission order — No amount paid on account of IORL's liability by reason of SRO — IORVL appeal moot — No basis for IORVL's contention that Minister's refusal to pay refund interest could only be challenged after objection process exhausted — Objection procedure only applying to assessed amounts — Not applying to contested refund — Tax Court of Canada thus without jurisdiction to hear appeal pertaining to computation thereof — Federal Court coming to correct conclusion — Appeals dismissed.*

These were appeals from a decision of the Federal Court dismissing the appellants' applications for judicial review of the Minister of National Revenue's (Minister) determination that they were not entitled to refund interest.

Paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) of the *Income Tax Act* (Act) respectively require the inclusion in income of royalties receivable by a province and prohibit the deduction of resource royalties payable to a province. The appellants, participants in the Syncrude Project, were provided relief from those provisions pursuant to the *Syncrude Remission Order* (SRO). The Department of Finance confirmed that the SRO was intended to operate as an amendment to the Act for all purposes. An advance tax ruling (ATR) determined, *inter alia*, that half of the deemed net profit of the appellants' joint venture resulting from the Syncrude Project would not be taxable under paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m). Various assessments were issued with respect to the appellant Imperial Oil Resources Limited's (IORL) 1999 taxation year in which the remitted tax debt pursuant to the SRO and the ATR was determined by first computing the taxes payable pursuant to the

*Limited (IORVL) a demandé le même redressement, mais la Cour fédérale a conclu que sa demande de contrôle judiciaire n'avait pas été déposée dans les délais — Il s'agissait de déterminer si la remise d'une dette fiscale en vertu de la Loi sur la gestion des finances publiques (LGFP) peut donner lieu à un « paiement en trop » aux termes de l'art. 164(7) de la Loi, et si la Cour fédérale a commis une erreur en concluant que la demande de contrôle judiciaire d'IORVL n'avait pas été déposée dans les délais — La Cour fédérale n'a pas commis d'erreur en déclarant qu'IORL n'avait pas droit à des intérêts sur remboursement — Il est légalement impossible qu'un décret de remise ait pour effet de modifier la Loi à toutes les fins — L'effet d'un décret de remise est limité à l'annulation d'une dette ayant pris naissance en vertu des art. 12(1)(o) et 18(1)(m) — Les types ou formes de remises autorisées par la LGFP démontraient clairement qu'il s'agit du seul effet possible d'un décret de remise — Il est clair qu'un paiement en trop d'une dette fiscale ne peut exister que si un paiement quelconque a été fait au préalable et qu'un tel paiement ne peut découler d'un décret de remise — Aucun montant n'a été versé sur les montants dont IORL était redevable en conséquence du DRRS — L'appel d'IORVL est devenu théorique — La prétention d'IORVL, selon laquelle le refus du ministre de verser des intérêts sur remboursement ne pouvait faire l'objet d'une contestation qu'après que le processus d'opposition eut été épuisé, était sans fondement — La procédure d'opposition ne s'applique qu'aux sommes visées par une cotisation — Elle ne s'applique pas à la contestation d'un remboursement — La Cour canadienne de l'impôt n'a donc pas compétence pour entendre un appel concernant son calcul — La conclusion de la Cour fédérale était correcte — Appels rejetés.*

Il s'agissait d'appels d'une décision par laquelle la Cour fédérale a rejeté les demandes de contrôle judiciaire des appelantes visant le refus du ministre du Revenu national (le ministre) de leur verser des intérêts sur remboursement.

Les alinéas 12(1)(o) et 18(1)(m) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la Loi) exigent respectivement l'inclusion dans le revenu des redevances à percevoir par une province et interdisent la déduction des redevances sur les ressources à payer à une province. Les appelantes, qui participaient au projet Syncrude, se sont vu accorder une exonération de ces dispositions en vertu du *Décret de remise relatif à Syncrude* (DRRS). Le ministère des Finances a confirmé que l'objectif du DRRS était de faire en sorte que le décret ait pour effet de modifier la Loi à toutes les fins. Une décision anticipée en matière d'impôt (DAMI) précisait, entre autres, que la part de 50 p. 100 du bénéfice net estimé de la coentreprise des appelantes résultant du projet Syncrude ne serait pas imposable en vertu des alinéas 12(1)(o) et 18(1)(m). Plusieurs cotisations ont été établies pour l'année d'imposition 1999 de l'appelante Imperial Oil Resources Limited (IORL), dans lesquelles la dette fiscale

Act, and then making the same computation on the basis that paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) did not apply. While the amount of the remission as assessed over the years was credited by the Minister as of the balance due date for the purpose of computing IORL's instalment obligations pursuant to section 157 of the Act, the Minister refused to provide the same treatment for the purpose of determining whether IORL was entitled to refund interest pursuant to section 164 of the Act. IORL contended that the Minister was bound to credit the remission for all purposes and to acknowledge the resulting overpayment of its tax liability for the year in question together with the consequential obligation to pay refund interest in conformity with subsection 164(3) of the Act. The Federal Court found that the Minister properly determined that IORL was not entitled to refund interest on taxes remitted pursuant to the SRO. Relying on *Canada (Attorney General) v. Imperial Oil Resources Limited*, 2009 FCA 325 (*Imperial Oil* 2009), the Federal Court held, *inter alia*, that there is no statute or contract entitling IORL to refund interest as a result of a tax remission order; the Act does not empower the Minister to remit tax otherwise payable and that only the *Financial Administration Act* (FAA) grants such power; the application of section 164 was not informed by the SRO, the ATR or the Minister's administrative practice; and the Minister disposed of different means of discharging her obligations pursuant to the SRO but that none resulted in refund interest being owed to IORL.

The appellant Imperial Oil Resources Ventures Limited (IORVL) sought the same relief with respect to its 1996 taxation year, but the Federal Court did not recognize that its judicial review application had been filed on time. The Federal Court found that the Minister first communicated her decision that there was no entitlement to refund interest through the notice of reassessment issued June 10, 2003 with respect to IORVL's 1996 taxation year. IORVL's objection did not extend the time for making an application for judicial review as the objection provisions under the Act do not allow for a challenge being brought against a remission granted pursuant to the FAA.

The issues were whether the remission of a tax debt pursuant to the FAA can give rise to an "overpayment" within the meaning of subsection 164(7) of the Act, and whether the Federal Court erred in failing to recognize that IORVL's judicial review application was filed on time.

*Held*, the appeals should be dismissed.

remise en vertu du DRRS et de la DAMI a été déterminée en calculant d'abord l'impôt payable aux termes de la Loi, puis en faisant le même calcul sans tenir compte des alinéas 12(1)(o) et 18(1)(m). Bien que le ministre ait imputé la remise, telle qu'elle était établie dans les cotisations au fil des ans, au crédit de la contribuable à la date d'exigibilité du solde lors du calcul des versements que IORL devait faire conformément à l'article 157 de la Loi, il a cependant refusé d'en faire de même pour déterminer si IORL avait droit à des intérêts sur remboursement en vertu de l'article 164. IORL a affirmé que le ministre avait l'obligation d'imputer la remise à toutes les fins et de reconnaître le paiement en trop de sa dette fiscale pour l'année qui en résulte, obligeant ainsi le ministre à verser des intérêts sur remboursement conformément au paragraphe 164(3) de la Loi. La Cour fédérale a conclu que le ministre avait déterminé à juste titre que IORL n'avait pas droit à des intérêts sur remboursement pour la remise d'impôt en vertu du DRRS. En se fondant sur l'arrêt *Canada (Procureur général) c. Imperial Oil Resources Limited*, 2009 CAF 325 (*Imperial Oil* 2009), la Cour fédérale a déclaré qu'il n'y avait pas de loi ou de contrat donnant à IORL le droit à des intérêts sur remboursement en vertu d'un décret de remise d'impôt; que la Loi ne donne pas au ministre le pouvoir de faire une remise de l'impôt payable par ailleurs, la *Loi sur la gestion des finances publiques* (LGFP) étant la seule à donner un tel pouvoir; que ni le DRRS, ni la DAMI, ni les pratiques administratives du ministre n'éclairaient l'application de l'article 164 de la Loi; et que le ministre avait plusieurs moyens de se décharger de son obligation en vertu du DRRS, mais qu'aucun de ces moyens n'avait comme résultat que des intérêts sur remboursement devaient être versés à IORL.

L'appelante Imperial Oil Resources Ventures Limited (IORVL) a demandé le même redressement à l'égard de l'année d'imposition 1996, mais la Cour fédérale a conclu que sa demande de contrôle judiciaire n'avait pas été déposée dans les délais. La Cour fédérale a conclu que la première communication de la décision du ministre selon laquelle il n'y avait aucun droit à des intérêts sur remboursement s'est faite par l'avis de nouvelle cotisation du 10 juin 2003, qui portait sur l'année d'imposition 1996 d'IORVL. L'avis d'opposition d'IORVL n'avait pas pour effet de proroger le délai de demande de contrôle judiciaire, car les dispositions de la Loi concernant les oppositions ne permettent pas la contestation des remises accordées aux termes de la LGFP.

Il s'agissait de déterminer si la remise d'une dette fiscale en vertu de la LGFP peut donner lieu à un « paiement en trop » aux termes du paragraphe 164(7) de la Loi, et si la Cour fédérale a commis une erreur en concluant que la demande de contrôle judiciaire d'IORVL n'avait pas été déposée dans les délais.

*Arrêt* : les appels doivent être rejetés.

The Federal Court did not err in holding that IORL had no entitlement to the payment of refund interest, and in dismissing the application for judicial review on this basis. The correctness or validity of an assessed tax liability is not affected by a remission and must be determined on the basis of the relevant provisions of the Act. For that reason, it is legally impossible for a remission order to operate as an amendment to the Act for all purposes. The effect of a remission order is limited to forgiving a debt once it has arisen pursuant to relevant provisions of the Act, which would include in this case paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m). That this is the only effect that a remission order can have is made clear by the modes or forms of remission authorized by the FAA, which are limited to foregoing collection of the debt (paragraphs 23(4)(a) through (d) of the FAA) or repaying it, if it has already been paid (paragraph 23(4)(e) of the FAA). There were complications with IORL's statement that if the Government had given effect to the remission by writing a cheque equal to the remitted debt and if IORL had used the proceeds to pay its taxes, the amount would count as a payment on account of IORL's tax liability. In order for this cheque to be issued at the balance due date, IORL had to discharge its tax liability beforehand since paragraph 23(4)(e) only allows for repaying money paid. A further complication would have been the amount of the refund cheque, which could only be determined once the taxes payable for the 1999 taxation year were ascertained. The extent of this tax was not ascertained until December 7, 2004, and did not become final until September 27, 2007. Yet another difficulty was the fact that in order for the remission amount to be credited against IORL's tax liability for the 1999 taxation year pursuant to subsection 164(1), one would have to treat the remission order as reducing the taxes assessed for that year, contrary to *Canada v. Perley*, or as having amended the Act by eliminating the application of paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m), a proposition that runs counter to the conclusion reached in *Imperial Oil 2009*. It is clear that an overpayment of taxes payable cannot result without some form of payment being made beforehand, and no such payment can result from a remission order whose sole effect is to prevent the collection of what is, and remains, a validly assessed tax debt. Given that a remission order can do no more than that, no amount could be said to have been paid on account of IORL's liability by reason of the SRO.

Given this conclusion, the appeal brought by IORVL became moot. There was no basis for IORVL's contention that the Minister's refusal to pay refund interest could only be challenged after the objection process had been exhausted. The objection procedure before the Minister and the

La Cour fédérale n'a pas commis d'erreur en déclarant qu'IORL n'avait pas droit à des intérêts sur remboursement et en rejetant la demande de contrôle judiciaire pour cette raison. Une remise n'a pas d'incidence sur l'exactitude ou la validité de la dette fiscale établie par une cotisation, qui doit être déterminée selon les dispositions pertinentes de la Loi. Pour cette raison, il est légalement impossible qu'un décret de remise ait pour effet de modifier la Loi à toutes les fins. L'effet d'un décret de remise est limité à l'annulation d'une dette ayant pris naissance en vertu des dispositions pertinentes de la Loi, ce qui comprend en l'espèce les alinéas 12(1)o) et 18(1)m). Les types ou formes de remises autorisées par la LGFP, qui se limitent à l'abstention du recouvrement d'une dette (alinéas 23(4)a) à 23(4)d) de la LGFP) et au remboursement des sommes payées (alinéa 23(4)e) de la LGFP), démontraient clairement qu'il s'agit du seul effet possible d'un décret de remise. Il y a eu des complications relativement à la déclaration d'IORL selon laquelle si le gouvernement avait donné effet à la remise en émettant un chèque d'une valeur égale à la dette remise, et si IORL avait utilisé ce remboursement pour payer ses impôts, ce montant aurait été perçu au titre de la dette fiscale d'IORL. Pour que le chèque soit émis à la date d'exigibilité du solde, IORL devait au préalable acquitter sa dette fiscale, puisque l'alinéa 23(4)e) permet seulement le remboursement de sommes payées. Le montant du chèque de remboursement constituait également une difficulté. Ce montant ne pouvait être déterminé que lorsque l'impôt payable pour l'année d'imposition 1999 aurait été établi avec certitude. Or, l'impôt en question n'a été déterminé que le 7 décembre 2004 et n'est devenu définitif que le 27 septembre 2007. Une autre difficulté était que pour imputer un montant de remise à la dette fiscale d'IORL pour 1999 en vertu du paragraphe 164(1), il aurait fallu considérer cette remise soit comme étant une réduction de l'impôt établi selon la cotisation pour cette année particulière, ce qui est contraire à l'arrêt *Canada c. Perley*, soit comme étant une modification de la Loi par l'abrogation des alinéas 12(1)o) et 18(1)m), ce qui doit être écarté en raison de la conclusion tirée dans l'arrêt *Imperial Oil 2009*. Il est clair qu'un paiement en trop d'une dette fiscale ne peut exister que si un paiement quelconque a été fait au préalable et qu'un tel paiement ne peut découler d'un décret de remise ayant pour seul effet de prévenir le recouvrement de ce qui est et demeure une dette fiscale valablement établie. Puisqu'un décret de remise ne peut avoir d'autres effets que celui-ci, on ne pouvait dire d'aucun montant qu'il était versé sur les montants dont IORL était redevable en conséquence du DRRS.

Compte tenu de cette conclusion, l'appel d'IORVL est devenu théorique. La prétention d'IORVL, selon laquelle le refus du ministre de verser des intérêts sur remboursement ne pouvait faire l'objet d'une contestation qu'après que le processus d'opposition eut été épuisé, était sans fondement.

subsequent right to bring an appeal before the Tax Court of Canada (T.C.C.) only applies to assessed amounts. The objection procedure does not apply to a contested refund and the T.C.C. is therefore without jurisdiction to hear an appeal pertaining to its computation. It follows that the Federal Court came to the correct conclusion when it held that the 30-day delay under subsection 18.1(2) of the *Federal Courts Act* had lapsed when IORVL filed its application.

La procédure d'opposition devant le ministre et le droit subséquent de porter la décision en appel devant la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) ne s'appliquent qu'aux sommes visées par une cotisation. La procédure d'opposition ne s'applique pas à la contestation d'un remboursement, et la C.C.I. n'a donc pas compétence pour entendre un appel concernant son calcul. Il s'ensuit que la Cour fédérale a conclu à juste titre que le délai de 30 jours prévu au paragraphe 18.1(2) de la *Loi sur les Cours fédérales* était prescrit au moment où IORVL a déposé sa demande.

#### STATUTES AND REGULATIONS CITED

*Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 18.1(2).  
*Financial Administration Act*, R.S.C., 1985, c. F-11, ss. 23(4),(6).  
*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 12(1)(o), 18(1)(m), 152(1),(8), 157, 161, 164.  
*Syncrude Remission Order*, C.R.C., c. 794, ss. 2 “royalty provisions”, 3(1).

#### CASES CITED

##### APPLIED:

*Canada (Attorney General) v. Imperial Oil Resources Limited*, 2009 FCA 325, [2010] 2 C.T.C. 104.

##### CONSIDERED:

*Canada v. Perley*, 1999 CanLII 7740, 3 C.T.C. 180 (F.C.A.); *Agraira v. Canada (Public Safety and Emergency Preparedness)*, 2013 SCC 36, [2013] 2 S.C.R. 559; *Canada Revenue Agency v. Telfer*, 2009 FCA 23, [2009] 4 C.T.C. 123; *McMillen Holdings Ltd. v. Canada (Minister of National Revenue – M.N.R.)*, [1987] 2 C.T.C. 2327, 87 D.T.C. 585 (T.C.C.).

##### REFERRED TO:

*Canada (Attorney General) v. Hennelly*, 1999 CanLII 8190, 244 N.R. 399 (F.C.A.); *Abrahams v. M.N.R.*, [1967] 1 Ex. C.R. 314, [1966] C.T.C. 694; *Topol v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2003 FCT 658, [2003] 4 C.T.C. 44.

APPEALS from a decision of the Federal Court (2014 FC 839, [2015] 4 F.C.R. 136) dismissing the appellants' applications for judicial review of the Minister of National Revenue's determination that they were not entitled to refund interest. Appeals dismissed.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

*Décret de remise relatif à Synchrude*, C.R.C., ch. 794, art. 2 « dispositions relatives aux redevances », 3(1).  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 12(1)(o), 18(1)(m), 152(1),(8), 157, 161, 164.  
*Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985), ch. F-11, art. 23(4),(6).  
*Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 18.1(2).

#### JURISPRUDENCE CITÉE

##### DÉCISION APPLIQUÉE :

*Canada (Procureur général) c. Imperial Oil Resources Limited*, 2009 CAF 325.

##### DÉCISIONS EXAMINÉES :

*Canada c. Perley*, 1999 CanLII 7740 (C.A.F.), [1999] A.C.F. n° 461 (C.A.) (QL); *Agraira c. Canada (Sécurité publique et Protection civile)*, 2013 CSC 36, [2013] 2 R.C.S. 559; *Canada Agence du revenu c. Telfer*, 2009 CAF 23; *McMillen Holdings Ltd. c. Canada (Ministre du Revenu national – M.R.N.)*, [1987] A.C.I. n° 825 (QL).

##### DÉCISIONS CITÉES :

*Canada (Procureur général) c. Hennelly*, 1999 CanLII 8190 (C.A.F.), [1998] A.C.F. n° 846 (C.A.) (QL); *Abrahams v. M.N.R.*, [1967] 1 R.C. de l'É. 314; *Topol c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2003 CFPI 658.

APPELS d'une décision par laquelle la Cour fédérale (2014 CF 839, [2015] 4 R.C.F. 136) a rejeté les demandes de contrôle judiciaire des appelantes visant le refus du ministre du Revenu national de leur verser des intérêts sur remboursement. Appels rejetés.

## APPEARANCES

*Al Meghji and Peter Macdonald* for appellants.  
*Bill Softley and Rosemary Fincham* for respondent.

## SOLICITORS OF RECORD

*Osler, Hoskin & Harcourt LLP*, Toronto, for appellant.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

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

[1] NOËL C.J.: These are two appeals brought by Imperial Oil Resources Limited (IORL) and Imperial Oil Resources Ventures Limited (IORVL) (collectively, the appellants) from a decision of the Federal Court (2014 FC 839, [2015] 4 F.C.R. 136 [reasons]) wherein Gagné J. (the Federal Court Judge) dismissed the appellants' respective applications for judicial review. Both appellants were seeking refund interest denied by the Minister of National Revenue (the Minister).

[2] At issue in Court files A-413-14 and A-414-14 is whether in computing the amounts paid by the appellants on account of their respective tax liability pursuant to the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (the ITA), the Minister was required to credit the amount of a tax debt remitted to them pursuant to the *Financial Administration Act*, R.S.C., 1985, c. F-11 (the FAA) and pay refund interest on the resulting overpayment. A further question arises in Court file A-414-14 as to whether IORVL's judicial review application was filed on time, and if not, whether an extension of time ought to have been granted by the Federal Court Judge.

[3] For the reasons which follow, I have come to the conclusion that the Federal Court Judge did not err in denying the respective applications and that both appeals should accordingly be dismissed.

[4] The provisions of the ITA and the FAA which are relevant to the analysis are set out in Annex 1 to these

## ONT COMPARU

*Al Meghji et Peter Macdonald* pour les appelantes.  
*Bill Softley et Rosemary Fincham* pour l'intimé.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

*Osler, Hoskin & Harcourt*, S.E.N.C.R.L./s.r.l., Toronto, pour l'appelante.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimé.

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

[1] LE JUGE EN CHEF NOËL : Il s'agit de deux appels interjetés par Imperial Oil Resources Limited (IORL) et par Imperial Oil Resources Ventures Limited (IORVL) (collectivement, les appelantes) d'une décision de la juge Gagné de la Cour fédérale (2014 CF 839, [2015] 4 R.C.F. 136 [motifs]) rejetant les demandes de contrôle judiciaire des appelantes. Celles-ci demandaient des intérêts sur remboursement, ce que le ministre du Revenu national (le ministre) avait refusé.

[2] La question soulevée dans les dossiers de la Cour n<sup>os</sup> A-413-14 et A-414-14 est de savoir si, lors du calcul des sommes payées par les appelantes en raison de leurs obligations fiscales respectives en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1 (la LIR), le ministre avait l'obligation d'imputer le montant de la dette fiscale ayant fait l'objet d'une remise aux appelantes en vertu de la *Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985), ch. F-11 (la LGFP), et de leur verser des intérêts sur le paiement en trop qui en découlerait. Le dossier n<sup>o</sup> A-414-14 soulève une seconde question : la demande de contrôle judiciaire d'IORVL a-t-elle été déposée dans les délais et, dans la négative, la juge de la Cour fédérale aurait-elle dû accorder une prorogation de délai?

[3] Pour les motifs suivants, j'en suis venu à la conclusion que la juge de la Cour fédérale n'a pas commis d'erreur en rejetant les demandes des appelantes. Par conséquent, les présents appels devraient être rejetés.

[4] Les dispositions légales de la LIR et de la LGFP s'appliquant à l'analyse se retrouvent à l'annexe 1 des

reasons. The references to the FAA are to the current provisions, the parties having argued their case on the basis that these provisions are not materially different from those in force in 1976, when the remission was granted.

## BACKGROUND

[5] In 1975, paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) were added to the ITA effective in May 1974, the effect of which was respectively to require the inclusion in income of royalties receivable by a province and prohibit the deduction of resource royalties payable to a province.

[6] A year later, the federal government decided to provide relief from paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) with respect to the Syncrude Project, an oil sands development project in Alberta in which the appellants were participants. On May 6, 1976, the Governor in Council passed the *Syncrude Remission Order*, C.R.C., c. 794 (the SRO), which provides in part as follows:

**2** In this Order,

...

*royalty provisions* means the provisions contained in paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) ... of the *Income Tax Act*; ...

...

**3 (1)** Subject to subsection (2), remission is hereby granted to each participant of any tax payable for a taxation year pursuant to Part I of the *Income Tax Act* as a result of the royalty provisions being applicable to

(a) amounts receivable and the fair market value of any property receivable by the Crown as a royalty, tax, rental or levy with respect to the Syncrude Project, or as an amount however described, that may reasonably be regarded as being in lieu of any of the preceding amounts;

[7] The participants in the Syncrude Project obtained an advance tax ruling addressing how the SRO would be administered by the Minister (the ATR). In response

présents motifs. Les renvois à la LGFP visent les dispositions actuelles, les parties ayant soutenu qu'elles ne sont pas fondamentalement différentes de celles en vigueur en 1976, soit l'année où les remises ont été accordées.

## LE CONTEXTE

[5] Les alinéas 12(1)(o) et 18(1)(m) ont été ajoutés à la LIR en 1975, avec effet à partir de mai 1974. Ils ont eu pour effet d'inclure dans le revenu les redevances à percevoir par une province et d'interdire la déduction des redevances sur les ressources à payer à une province.

[6] L'année suivante, le gouvernement fédéral a décidé d'accorder une exonération aux alinéas 12(1)(o) et 18(1)(m) relativement au projet Syncrude, un projet de développement des sables bitumineux de l'Alberta auquel les appelantes ont participé. Le 6 mai 1976, le gouverneur en conseil a adopté le *Décret de remise relatif à Syncrude*, C.R.C., ch. 794 (DRRS), qui prévoit notamment ce qui suit :

**2** Dans le présent décret,

[...]

*dispositions relatives aux redevances* désigne les dispositions contenues aux alinéas 12(1)(o), 18(1)(m) [...] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; [...]

[...]

**3 (1)** Sous réserve du paragraphe (2), remise est accordée à chaque participant de tout impôt payable pour une année d'imposition en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qui résulte de l'application des dispositions relatives aux redevances aux

a) montants à recevoir et à la juste valeur marchande des biens à recevoir par la Couronne à titre de redevance, d'impôt, de loyer ou de prélèvement à l'égard du projet Syncrude, ou à titre de montant, quelle que soit la manière dont il est décrit, qui peut raisonnablement être considéré comme remplaçant un des montants qui précèdent;

[7] Les participants au projet Syncrude ont obtenu une décision anticipée en matière d'impôt (DAMI) expliquant de quelle façon le ministre administrerait le

to a request for clarification sought by ruling officials prior to the issuance of the ATR, the Department of Finance confirmed that the SRO was intended to “operate as an amendment to the [ITA] for all purposes” (letter to Mr. Cliff Rounding dated April 28, 1976, Appeal Book, Vol. 2, page 543).

[8] The next day, the ATR was issued as follows:

A. As long as the remission order is in effect, its results for each taxation year will be that the tax remitted to Imperial will reduce the tax otherwise payable under the Income Tax Act of Canada to the amount which would be payable on the basis that:

1. The 50% share of the Deemed Net Profit of the Alberta Joint Venture, and the leased substances taken in satisfaction thereof, and the proceeds of the disposition thereof, held by Alberta Royalty under the Alberta Crown Agreement, will not be taxable to Imperial or Syncrude [Canada Ltd.] under the provisions of paragraphs 12(1)(o) or 18(1)(m) of the Income Tax Act of Canada.

2. The gross production royalty reserved to Alberta Royalty under the Alberta Crown Agreement, and the proceeds of disposition thereof, will not be taxable to Imperial or Syncrude [Canada Ltd.] under the provisions of paragraphs 12(1)(o) or 18(1)(m) of the Income Tax Act of Canada.

3. The royalty prescribed to be paid to Alberta Royalty under the leases pursuant to the provisions of The Mines and Minerals Act of the Province of Alberta with respect to the Leased Substances and the proceeds of disposition thereof, will not be taxable to Imperial or Syncrude [Canada Ltd.] under the provisions of paragraphs 12(1)(o) or 18(1)(m) of the Income Tax Act of Canada.

...

C. The instalments and other payments of tax, interest and penalties required under the Income Tax Act of Canada for all relevant years will be computed in accordance with the rulings above.

[9] Throughout the years, various assessments were issued with respect to IORL's 1999 taxation year in which the remitted tax debt pursuant to the SRO and the

DRRS. En réponse à une demande de clarification de la part des agents des décisions avant de rendre la DAMI, le ministère des Finances a confirmé que l'objectif du DRRS était de faire en sorte que le décret [TRADUCTION] « ait pour effet de modifier la *Loi de l'impôt sur le revenu* à toutes les fins » (lettre à Cliff Rounding du 28 avril 1976, dossier d'appel, vol. 2, page 543).

[8] Le jour suivant, la décision anticipée a été rendue comme suit :

[TRADUCTION]

A. Tant que le décret de remise est en vigueur, à chaque année d'imposition, l'impôt remis à Imperial ramènera l'impôt payable par ailleurs en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada au montant qui serait payable compte tenu que :

1. la part de 50 % du bénéfice net estimé de la coentreprise de l'Alberta, les matières louées en règlement de cette quote-part du bénéfice et le produit de la disposition, détenus par Alberta Royalty en vertu de l'Alberta Crown Agreement, ne seront pas imposables pour Imperial ou pour Syncrude [Canada Ltd.] en vertu des alinéas 12(1)(o) ou 18(1)(m) de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada.

2. la redevance de production brute réservée à Alberta Royalty en vertu de l'Alberta Crown Agreement ainsi que le produit de sa disposition ne seront pas imposables pour Imperial ou pour Syncrude [Canada Ltd.] aux termes des alinéas 12(1)(o) ou 18(1)(m) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada.

3. la redevance payable à Alberta Royalty aux termes des concessions en application des dispositions de la *Mines and Minerals Act* de la province d'Alberta relativement aux matières louées ainsi que le produit de sa disposition, ne sera pas imposables pour Imperial ou pour Syncrude [Canada Ltd.] en vertu des alinéas 12(1)(o) ou 18(1)(m) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada.

[...]

C. Les versements et autres paiements de l'impôt, des intérêts et des pénalités prescrits en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada pour toutes les années pertinentes seront calculés selon les procédures établies ci-dessus.

[9] Au fil des ans, plusieurs cotisations ont été établies pour l'année d'imposition 1999 d'IORL, dans lesquelles la dette fiscale remise en vertu du DRRS et de la DAMI

ATR was determined by first computing the taxes payable pursuant to the ITA, and then making the same computation on the basis that paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) did not apply. Using this approach, the Minister initially determined the amount of the remission for the 1999 taxation year to be \$1 539 181 based on the tax return position adopted by IORL. This amount was revised to \$885 918 by reassessment issued on December 7, 2004 and remained unchanged when the final reassessment was issued for the year, on September 27, 2007. The parties agree that \$885 918 represents the amount of the tax debt ultimately remitted pursuant to the SRO for the 1999 taxation year.

[10] The record reveals that while the amount of the remission as assessed over the years was credited by the Minister as of the balance due date (i.e.: February 29, 2000) for the purpose of computing IORL's instalment obligations pursuant to section 157 of the ITA—thereby relieving IORL of the liability for arrears interest which would otherwise have accrued pursuant to section 161—the Minister refused to provide the same treatment for the purpose of determining whether IORL was entitled to refund interest pursuant to section 164. The Attorney General of Canada (the Attorney General or the respondent) explains this distinct treatment as follows (respondent's memorandum of fact and law, paragraph 16):

In keeping with the SRO and the ATR, the Minister adopted an administrative accounting practice to relieve Imperial of arrears interest arising on late or deficient instalment payments to the extent of the remission granted under the SRO while also ensuring that refund interest was not paid on remitted amounts. Thus, while in law remission is not available until, by assessment, there is determination of a taxpayer's liability and an ascertainment of taxes payable, the Minister nevertheless credited remission against Imperial's tax liability as at the balance due date for administrative accounting purposes.

[11] IORL's contention in this appeal is that the Minister was bound to credit the remission for all purposes and to acknowledge the resulting overpayment of its tax liability for the year together with the consequential obligation to pay refund interest in conformity with subsection 164(3) of the ITA. An "overpayment" is defined by paragraph 164(7)(b) as "the total of all

a été déterminée en calculant d'abord l'impôt payable aux termes de la LIR, puis en faisant le même calcul sans tenir compte des alinéas 12(1)(o) et 18(1)m). Par cette méthode, le ministre a initialement déterminé que le montant de la remise pour l'année d'imposition 1999 s'élèverait à 1 539 181 \$, compte tenu de la position adoptée par IORL dans sa déclaration de revenus. Cette somme, révisée à 885 918 \$ par une nouvelle cotisation du 7 décembre 2004, est demeurée inchangée dans la cotisation définitive pour 1999 établie le 27 septembre 2007. Les parties conviennent que le montant total définitif de la dette fiscale remise en vertu du DRRS pour l'année d'imposition 1999 s'élève à 885 918 \$.

[10] Le dossier démontre que le ministre a imputé la remise, telle qu'elle était établie dans les cotisations au fil des ans, au crédit de la contribuable à la date d'exigibilité du solde (c.-à-d. le 29 février 2000) lors du calcul des versements que IORL devait faire conformément à l'article 157 de la LIR, la libérant ainsi de sa responsabilité pour les intérêts sur les arriérés qui auraient courus selon l'article 161. Le ministre a cependant refusé d'en faire de même pour déterminer si IORL avait droit à des intérêts sur remboursement en vertu de l'article 164. Le procureur général du Canada (le procureur général ou l'intimé) explique comme suit ce traitement différent (mémoire des faits et du droit de l'intimé, au paragraphe 16) :

[TRADUCTION] Conformément au DRRS et à la DAMI, le ministre a adopté une pratique comptable administrative visant à exonérer Imperial Oil des intérêts sur arriérés résultant de versements tardifs ou insuffisants, jusqu'à concurrence de la remise accordée en vertu du DRRS, tout en veillant à ce que des intérêts sur remboursement ne soient pas payés sur les montants remis. Ainsi, bien qu'en droit une remise ne puisse être accordée tant que la dette fiscale ne soit pas établie par un avis de cotisation, le ministre a néanmoins imputé la remise à la dette fiscale d'Imperial à la date d'exigibilité du solde, pour les besoins de la comptabilité administrative.

[11] En l'espèce, IORL affirme que le ministre avait l'obligation d'imputer la remise à toutes les fins et de reconnaître le paiement en trop de sa dette fiscale pour l'année qui en résulte, obligeant ainsi le ministre à verser des intérêts sur remboursement conformément au paragraphe 164(3) de la LIR. L'alinéa 164(7)b) définit le terme « paiement en trop » comme signifiant « le total

amounts paid on account of the corporation's liability under this Part [i.e.: Part I] or Parts I.3, VI or VI.1 for the year minus all amounts payable in respect thereof" (my emphasis).

[12] The amount of the alleged overpayment is based on the addition of the remitted tax debt to the instalment payments made by IORL and also takes into account a decrease in the taxes payable for the year resulting from a series of surtax carry backs. IORL sets the overpayment at \$2 012 251. However, the record reveals that the Minister had already recognized the amount of \$53 377 as an overpayment resulting from the carry backs (statement of interest dated October 5, 2007, Appeal Book, Vol. 2, pages 573 and 575). The alleged overpayment would therefore appear to stand at \$1 958 874 rather than \$2 012 251.

[13] The decision of the Federal Court Judge refusing to treat the amount of the remitted tax debt as having been paid on account of IORL's taxes payable and to order the payment of refund interest on the overpayment which would have resulted is the subject matter of IORL's appeal.

[14] In the companion appeal, IORVL seeks the same relief with respect to its 1996 taxation year. However in order to obtain this relief, it must first establish that the Federal Court Judge erred in failing to recognize that its judicial review application was filed on time and if not, by refusing to grant the extension of time which it sought.

#### DECISION OF THE FEDERAL COURT

[15] The Federal Court Judge began her analysis by addressing the standard of review. She held, citing *Canada (Attorney General) v. Imperial Oil Resources Limited*, 2009 FCA 325, [2010] 2 C.T.C. 104 (*Imperial Oil* 2009), that the question whether the SRO and the ITA have been properly construed is to be reviewed on a standard of correctness.

des sommes versées sur les montants dont la société est redevable en vertu de la présente partie [c.-à-d. la partie I] ou des parties I.3, VI ou VI.1 pour l'année, moins ces mêmes montants » (i.e. : ceux pour lesquels la société est redevable) (non souligné dans l'original).

[12] Le présumé paiement en trop découle de l'ajout de la remise de dette fiscale aux versements faits par IORL, tout en prenant en compte la réduction d'impôt à payer pour cette année-là en raison d'une série de reports rétroactifs de surtaxe. Selon IORL, ce paiement en trop est de 2 012 251 \$. Le dossier révèle toutefois que le ministre a déjà reconnu un paiement en trop de 53 377 \$ en raison des reports rétroactifs (relevé des intérêts du 5 octobre 2007, dossier d'appel, vol. 2, pages 573 et 575). Le présumé paiement en trop serait donc de 1 958 874 \$ plutôt que 2 012 251 \$.

[13] Le présent appel vise donc le refus de la juge de la Cour fédérale de traiter la remise de dette fiscale comme ayant été payée au titre de l'impôt payable par IORL et d'ordonner le versement d'intérêts sur remboursement découlant du paiement en trop.

[14] IORVL, dans son appel connexe, demande le même redressement à l'égard de l'année d'imposition 1996. Toutefois, pour obtenir ce redressement, elle doit d'abord établir que la juge de la Cour fédérale a commis une erreur soit en concluant que sa demande de contrôle judiciaire n'avait pas été déposée dans les délais ou si non, en refusant d'ordonner la prorogation de délai demandée.

#### LA DÉCISION DE LA COUR FÉDÉRALE

[15] La juge de la Cour fédérale a commencé son analyse en examinant la question de la norme de contrôle applicable. Citant l'arrêt *Canada (Procureur général) c. Imperial Oil Resources Limited*, 2009 CAF 325 (*Imperial Oil* 2009), elle a déclaré que la norme applicable pour déterminer si le DRRS et la LIR ont été adéquatement interprétés est celle de la décision correcte.

[16] Turning to the merits, the Federal Court Judge found that the Minister properly determined that IORL was not entitled to refund interest on taxes remitted pursuant to the SRO. She provided several grounds in support of her conclusion.

[17] First, relying on *Imperial Oil 2009*, the Federal Court Judge held that there is no statute or contract entitling IORL to refund interest as a result of a tax remission order, even where it gives rise to the refund of a tax debt that has been paid.

[18] Second, she noted that the ITA does not empower the Minister to remit tax otherwise payable and that only the FAA grants such power. The Federal Court Judge further stated that a remission under the FAA does not create, in and of itself, an “overpayment” within the meaning of section 164 of the ITA but, rather, relieves a portion of a taxpayer’s tax liability. She concluded that a remission under the SRO was not a payment on account of IORL’s tax liability.

[19] Third, the Federal Court Judge found that the application of section 164 of the ITA was not informed by the SRO, the ATR or the Minister’s administrative practice.

[20] Finally, she held that the Minister had at her disposal different means of discharging her obligations pursuant to the SRO but that none resulted in refund interest being owed to IORL. The fact that the Minister chose to apply the remitted amount against IORL’s tax liability does not alter this conclusion. Indeed, in her view, “[t]he [FAA] does not provide for the payment of interests on [an] [amount] that would remain outstanding once all amounts otherwise due and payable by both parties are offset, should the balance be in favour of the taxpayer” (reasons, paragraph 53).

[21] Turning to the application for judicial review brought by IORVL, the Federal Court Judge found that the Minister first communicated her decision that there was no entitlement to refund interest through the notice

[16] Se penchant ensuite sur le fond, la juge a conclu que le ministre avait déterminé à juste titre que IORL n’avait pas droit à des intérêts sur remboursement pour la remise d’impôt en vertu du DRRS. Elle a invoqué plusieurs motifs à l’appui de sa conclusion.

[17] Premièrement, en se fondant sur l’arrêt *Imperial Oil 2009*, elle a déclaré qu’il n’y avait pas de loi ou de contrat donnant à IORL le droit à des intérêts sur remboursement en vertu d’un décret de remise d’impôt, même si cette remise donne naissance à un remboursement de l’impôt ayant déjà été payé.

[18] Deuxièmement, elle a observé que la LIR ne donnait pas au ministre le pouvoir de faire une remise de l’impôt payable par ailleurs, la LGFP étant la seule à donner un tel pouvoir. Elle a ajouté que la remise en vertu de la LGFP ne crée pas en soi un « paiement en trop », comme il est défini à l’article 164 de la LIR, mais qu’elle libère plutôt le contribuable d’une partie de ses dettes fiscales. Elle a conclu que la remise en vertu du DRRS ne constitue pas un paiement au titre des dettes fiscales d’IORL.

[19] Troisièmement, la juge de la Cour fédérale a estimé que ni le DRRS, ni la DAMI, ni les pratiques administratives du ministre n’éclairaient l’application de l’article 164 de la LIR.

[20] Finalement, elle a conclu que le ministre avait plusieurs moyens de se décharger de son obligation en vertu du DRRS, mais qu’aucun de ces moyens n’avait comme résultat que des intérêts sur remboursement devaient être versés à IORL. Le choix du ministre d’imputer la remise à la dette fiscale d’IORL ne modifie pas cette conclusion. En fait, à son avis, « [l]a LGFP ne prévoit pas le paiement d’intérêts sur une somme qui resterait à percevoir après compensation de toutes les sommes par ailleurs dues et exigibles de la part des deux parties, pour le cas où le solde serait en faveur du contribuable » (au paragraphe 53 des motifs).

[21] S’agissant de la demande de contrôle judiciaire déposée par IORVL, la juge de la Cour fédérale a conclu que la première communication de la décision du ministre selon laquelle il n’y avait aucun droit à des intérêts

of reassessment issued June 10, 2003 with respect to IORVL's 1996 taxation year. IORVL's objection did not extend the time for making an application for judicial review as the objection provisions under the ITA do not allow for a challenge being brought against a remission granted pursuant to the FAA. The 30-day delay under subsection 18.1(2) of the *Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7 (the FCA) had therefore lapsed by some seven years when IORVL filed its application on December 23, 2010.

[22] The Federal Court Judge further found that granting an extension of time was not warranted, as none of the four criteria set out in *Canada (Attorney General) v. Hennelly*, 1999 CanLII 8190, 244 N.R. 399 (F.C.A.) were met. First, by seeking refund interest through the objection process under the ITA, IORVL failed to demonstrate a continuing intention to pursue its application. Second, in light of her reasons in the companion application, the Federal Court Judge concluded that IORVL's argument had no merit. Third, she held that "[t]he public interest is best served by bringing finality to administrative decisions" (reasons, paragraph 71). Finally, since IORL had initiated the proceedings on time in the companion application, there was no reasonable explanation for the delay between the June 10, 2003 notice of reassessment and December 23, 2010, the day on which IORVL finally made its application for judicial review.

[23] The Federal Court Judge went on to dismiss both applications for judicial review.

#### POSITION OF THE PARTIES ON APPEAL

##### IORL

[24] IORL takes the position that the applicable standard of review is correctness, as the interpretation of section 164 of the ITA gives rise to a question of law.

[25] On the merits, IORL submits that the Federal Court Judge asked the wrong question, i.e.: whether

sur remboursement s'est faite par l'avis de nouvelle cotisation du 10 juin 2003, qui portait sur l'année d'imposition 1996 d'IORVL. L'avis d'opposition d'IORVL n'avait pas pour effet de proroger le délai de demande de contrôle judiciaire, car les dispositions de la LIR concernant les oppositions ne permettent pas la contestation des remises accordées aux termes de la LGFP. Le 23 décembre 2010, au moment où IORVL a déposé sa demande, le délai de 30 jours prévu au paragraphe 18.1(2) de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7 (la LCF), était donc échu depuis environ sept ans.

[22] La juge de la Cour fédérale a également conclu qu'il n'était pas justifié d'accorder une prorogation du délai, car aucun des quatre critères énoncés dans l'arrêt *Canada (Procureur général) c. Hennelly*, 1999 CanLII 8190 (C.A.F.), n'était satisfait. Premièrement, en demandant des intérêts sur remboursement par le régime des oppositions de la LIR, IORVL n'a pas été en mesure de démontrer son intention constante de poursuivre sa demande. Deuxièmement, compte tenu des motifs énoncés dans l'appel connexe, la juge a conclu que les allégations de IORVL étaient sans fondement. Troisièmement, elle a déclaré que l'« intérêt public est mieux servi par l'attribution d'un caractère définitif aux décisions administratives » (au paragraphe 71 des motifs). Enfin, puisque IORL avait déposé dans le délai sa demande connexe, il n'existait aucune explication raisonnable justifiant le délai entre l'avis de nouvelle cotisation du 10 juin 2003 et la demande de contrôle judiciaire d'IORVL déposée le 23 décembre 2010.

[23] La juge de la Cour fédérale a donc rejeté les deux demandes de contrôle judiciaire.

#### LES THÈSES DES PARTIES EN APPEL

##### IORL

[24] En ce qui a trait à la norme de contrôle, IORL est d'avis que la norme à appliquer est celle de la décision correcte, puisque l'interprétation de l'article 164 de la LIR soulève une question de droit.

[25] Pour ce qui est du fond, IORL soutient que la juge de la Cour fédérale, en se demandant si des intérêts

interest was owed on the remission amount. Had she asked whether there was an “overpayment” that resulted in refund interest being owed by the Minister, she would have been bound to hold in favour of IORL. Specifically, by focussing her analysis on the remission granted to IORL, rather than turning her mind to the “overpayment” issue, the Federal Court Judge ignored that refund interest is claimed not only on the remission amount of \$885 918, but on the amount of \$2 012 251 (\$1 958 874 when regard is had to the statement of interest dated October 5, 2007). IORL contends that once the right question is asked, its entitlement to refund interest becomes apparent given the Federal Court Judge’s finding that the remission amount was applied on account of IORL’s tax liability, as of February 29, 2000.

[26] This is the way in which the issue was framed in *Imperial Oil 2009* (IORL’s memorandum of fact and law, paragraph 7, citing *Imperial Oil 2009*, paragraph 42):

.... Imperial argues that it is entitled to refund interest for 1997 because it paid more on account of its 1997 tax liability than the amount of its 1997 tax liability as finally determined, taking into account the amount of Part I tax remitted for 1997 by the *Syncrude Remission Order*.

As the issue raised in the present case is no different, this Court should answer the question within the framework set out in *Imperial Oil 2009*.

[27] IORL further argues that the Attorney General’s position that the remission amount should not be taken into account in determining whether there is an overpayment is contradicted by the Minister’s own conduct. First, the Minister’s systems treated the remission as a payment and counted it in the determination of any overpayment. Second, the notices of reassessment themselves, which are valid and binding documents pursuant to subsection 152(8) of the ITA, show that an “overpayment” has been made. Third, the respondent’s affiant acknowledged that the remission amount was applied against IORL’s tax liability and treated as a payment.

étaient dus sur le montant de la remise, s’est posé la mauvaise question. Si elle s’était plutôt demandé s’il s’agissait d’un « paiement en trop » ayant pour conséquence que le ministre devait payer des intérêts sur remboursement, son jugement aurait nécessairement été en faveur d’IORL. Plus précisément, en axant son analyse sur la remise accordée à IORL plutôt que sur la question du « paiement en trop », la juge de la Cour fédérale n’a pas tenu compte du fait que la demande d’intérêts sur remboursement ne visait pas seulement le montant de la remise, soit 885 918 \$, mais plutôt 2 012 251 \$ (1 958 874 \$ si l’on tient compte du relevé des intérêts du 5 octobre 2007). IORL soutient que lorsque la bonne question est posée, il devient évident qu’elle a droit aux intérêts sur remboursement, puisque la juge de la Cour fédérale a conclu que le montant de la remise a été imputé le 29 février 2000 à la dette fiscale d’IORL.

[26] C’est ainsi que cette question a été formulée dans l’arrêt *Imperial Oil 2009* (mémoire des faits et du droit d’IORL, au paragraphe 7, citant l’arrêt *Imperial Oil 2009*, au paragraphe 42) :

[...] Imperial prétend qu’elle a droit aux intérêts créditeurs pour l’année 1997 parce qu’elle a payé un montant plus élevé au titre de l’impôt qu’elle devait payer pour 1997 que le montant qui a été déterminé, en tenant compte du montant de l’impôt de la partie I remis pour l’année 1997 en vertu du *Décret de remise relatif à Synchrude*.

Puisque la question soulevée en l’espèce est identique, la Cour devrait y répondre en utilisant le cadre établi dans l’arrêt *Imperial Oil 2009*.

[27] IORL fait également valoir que la thèse du procureur général, selon laquelle le montant de la remise ne doit pas être pris en considération dans la détermination d’un paiement en trop, est contredite par la conduite même du ministre. D’abord, les systèmes du ministre traitaient la remise comme s’il s’agissait d’un paiement et la prenaient en considération dans la détermination de tout paiement en trop. Ensuite, les avis de nouvelle cotisation, qui sont réputés être valides et exécutoires aux termes du paragraphe 152(8) de la LIR, font eux-mêmes état d’un « paiement en trop ». De plus, l’auteur de l’affidavit de l’intimé reconnaît que le montant de la remise

[28] This is consistent, argues IORL, with the Federal Court Judge's statement that the remission amount was applied against IORL's tax liability in order to "impact on Imperial Oil's 'instalment[s] and other payment[s] of tax ... under the [ITA]'" (IORL's memorandum of fact and law, paragraph 59, citing reasons, paragraph 51). The respondent's contention that the remission "only relieves [IORL] from collection" of the amount remitted cannot stand in light of these findings (IORL's memorandum of fact and law, paragraph 59, citing reasons, paragraph 51).

[29] Finally, IORL submits that the flaws in the respondent's position become apparent once an alternative arrangement by way of cheques is considered (IORL's memorandum of fact and law, paragraph 62):

There is no doubt that if the Minister had issued a cheque to Imperial in the amount of the remission and Imperial had issued an identical cheque to the Minister, the amount would count as a payment on account of Imperial's tax liability.

[30] Ultimately, what IORL is seeking is the same treatment as that given by the Minister in respect of its instalment obligations.

#### IORVL

[31] IORVL adopts the arguments put forward by IORL in the companion appeal in support of the contention that it is also entitled to refund interest for its 1996 taxation year. The further arguments put forward by IORVL are aimed at the Federal Court Judge's conclusion that its application for judicial review was filed beyond the time period set out in subsection 18.1(2) of the FCA and her refusal to extend this delay.

[32] In essence, the position of IORVL is that the objection procedure had to be exhausted before the Minister could decide whether or not to honour its claim

a été imputé à la dette fiscale d'IORL et traité comme un paiement.

[28] Selon IORL, ceci est conforme à la déclaration de la juge de la Cour fédérale, selon laquelle le montant de remise a été imputé à la dette fiscale d'IORL afin de donner effet à « son incidence sur "les versements et autres paiements de l'impôt [...] en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada" » (mémoire des faits et du droit d'IORL, au paragraphe 59, citant le jugement de la Cour fédérale, au paragraphe 51). Les prétentions de l'intimé selon lesquelles les remises [TRADUCTION] « ne libèrent [IORL] que du recouvrement » ne peuvent être valides à la lumière de ces conclusions (mémoire des faits et du droit d'IORL, au paragraphe 59, citant le jugement de la Cour fédérale, au paragraphe 51).

[29] Enfin, IORL fait valoir que les failles dans la thèse de l'intimé deviennent évidentes si on suppose que les paiements avaient été faits par chèque (mémoire des faits et du droit d'IORL, au paragraphe 62) :

[TRADUCTION] Il ne fait pas de doute que si le ministre avait émis un chèque à Imperial pour le montant de la remise et qu'Imperial avait émis un chèque identique au ministre, cela aurait constitué un paiement imputé à la dette fiscale d'Imperial.

[30] En fin de compte, IORL demande à recevoir le même traitement que celui appliqué par le ministre à ses obligations de versement.

#### IORVL

[31] IORVL adopte les arguments d'IORL dans son appel connexe à l'appui de la prétention selon laquelle elle a également droit à des intérêts sur remboursement pour l'année d'imposition 1996. Les autres arguments d'IORVL visent d'abord la conclusion de la juge de la Cour fédérale selon laquelle la demande de contrôle judiciaire a été déposée après le délai prescrit au paragraphe 18.1(2) de la LCF, puis son refus de proroger ce délai.

[32] Essentiellement, IORVL est d'avis que la procédure d'opposition devait être épuisée avant que le ministre pût décider d'accepter ou non la demande

for refund interest (IORVL's memorandum of fact and law, paragraphs 24–26 and 37):

To the extent [the interpretation and implementation of the remission order] involve[d] a decision that leads to or is part of a reassessment, the provisions of the ITA relating to the reassessments, including those relating to objections and appeals, are engaged.

...

It was only after Imperial had filed its objection and the Minister advised Imperial that no refund interest would be paid, that the Minister made a decision that could be the subject of an application for judicial review to the Federal Court.

...

The determination of interest depends in many ways upon findings of fact and law that must be made in determining the taxpayer's liability, potentially raising any number of issues that are the proper subject of an objection and appeal to the Tax Court once the tax liability is assessed. Where those issues are resolved satisfactorily by the objection but the resulting implications for interest remain in dispute, it is only the Federal Court that has the jurisdiction to resolve the dispute.

...

Whether refund interest is payable depends on whether the reassessment is correct or whether a refund should be made. This necessarily requires a finding regarding the taxpayer's tax liability.

[33] IORVL submits that requiring a taxpayer to file an application for judicial review within 30 days of receiving a reassessment denying refund interest inappropriately bestows to the Federal Court the task of determining the correctness of the taxpayer's tax liability, a determination which falls within the exclusive jurisdiction of the Tax Court of Canada.

[34] Given this, the Minister cannot be said to have first communicated her decision on June 10, 2003, when the notice of reassessment for the 1999 taxation year was issued, but on December 13, 2010, when IORL was advised verbally that no refund interest would be paid.

d'intérêts sur remboursement (mémoire des faits et du droit d'IORVL, aux paragraphes 24 à 26 et 37) :

[TRADUCTION] Si [l'interprétation et la mise en place du décret de remise] visent une décision menant à une nouvelle cotisation ou en faisant partie, les dispositions de la LIR relatives aux nouvelles cotisations, dont celles visant les oppositions et les appels, entrent en jeu.

[...]

Ce n'est qu'après qu'Imperial eut déposé son avis d'opposition et que le ministre l'eut informée qu'il n'y aurait pas d'intérêts sur remboursement que la décision pouvant faire l'objet d'une demande de contrôle judiciaire par la Cour fédérale a pris naissance.

[...]

La détermination des intérêts repose, à maints égards, sur les conclusions de faits et de droit sur lesquelles repose la dette fiscale d'un contribuable, ce qui peut soulever de nombreuses questions pouvant faire l'objet, à juste titre, d'une opposition et d'un appel à la Cour canadienne de l'impôt. Lorsque ces questions sont réglées de manière satisfaisante lors de la procédure d'opposition, mais que les conséquences sur les intérêts demeurent contestées, seule la Cour fédérale a compétence.

[...]

Le paiement d'intérêts sur remboursement dépend de la validité de la nouvelle cotisation ou de la question de savoir s'il faut faire un remboursement. Cela exige nécessairement une conclusion relative à la dette fiscale du contribuable.

[33] IORVL fait valoir que d'exiger que le contribuable dépose une demande de contrôle judiciaire dans un délai de 30 jours suivant la réception d'un avis de nouvelle cotisation refusant des intérêts sur remboursement confère indûment à la Cour fédérale la tâche de déterminer la validité de la dette fiscale d'un contribuable, détermination qui relève plutôt de la compétence exclusive de la Cour canadienne de l'impôt.

[34] Vu ce qui précède, on ne peut pas affirmer que la première communication par le ministre de sa décision a eu lieu le 10 juin 2003, lorsque l'avis de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1999 a été émis, mais plutôt le 13 décembre 2010, moment où IORVL a été

It follows that IORVL's judicial review application dated December 23, 2010 was filed within the 30-day period set out in subsection 18.1(2) of the FCA.

[35] Alternatively, the Federal Court Judge should have extended the delay since the conditions precedent for this exercise of discretion were met. First, IORVL always had the intention to pursue the application and only sought relief through the objection process based on a reasonable perception that this was the only course open to it. Second, IORVL submits, for the reasons advanced in support of IORL's appeal, that its application has merits. Third, the respondent would not suffer any prejudice as IORVL's position with respect to the refund interest issue was known all along.

#### The Respondent

[36] The respondent submits that the Federal Court Judge properly identified and applied correctness as the standard against which the question raised in IORL's appeal must be assessed.

[37] Turning to the merits, the respondent essentially adopts the Federal Court Judge's analysis as her own. Citing *Imperial Oil 2009*, the respondent argues that IORL is not entitled to refund interest on a payment made pursuant to a tax remission order under any statute or contract, even if the result is a refund of a tax debt that has been paid.

[38] The respondent provides several grounds in support of that view. First, the SRO does not engage the refund provisions of the ITA. A remission order is authorized under the FAA and is thus irrelevant in determining whether there is an "overpayment" under section 164 of the ITA. This Court correctly found in *Imperial Oil 2009* that it is impossible, as a matter of law, for a remission order to operate as an amendment to the ITA. Likewise, the ATR cannot inform the interpretation of the ITA.

informée de vive voix qu'il n'y aurait pas d'intérêts sur remboursement. Il s'ensuit que la demande de contrôle judiciaire d'IORVL du 23 décembre 2010 a été déposée dans le délai de 30 jours prescrit au paragraphe 18.1(2) de la LCF.

[35] Subsidièrement, la juge de la Cour fédérale aurait dû proroger le délai puisque les conditions préalables à l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire étaient satisfaites. Premièrement, IORVL avait toujours eu l'intention de poursuivre sa demande et n'a tenté d'obtenir un redressement que par la voie de l'avis d'opposition puisqu'elle avait la perception raisonnable qu'il s'agissait du seul recours disponible. Deuxièmement, IORVL fait valoir que pour les motifs énoncés à l'appui de l'appel d'IORL, la demande est fondée. Troisièmement, l'intimé ne subirait aucun préjudice, puisque la position d'IORVL concernant la question des intérêts sur remboursement a toujours été connue.

#### L'intimé

[36] L'intimé fait valoir que la juge de la Cour fédérale a correctement choisi et appliqué la norme de contrôle de la décision correcte pour évaluer les questions soulevées dans l'appel d'IORL.

[37] Pour ce qui est du fond, l'intimé fait essentiellement sienne l'analyse de la juge de la Cour fédérale. Citant l'arrêt *Imperial Oil 2009*, l'intimé soutient qu'aucune loi ni aucun contrat ne donne à IORL le droit à des intérêts sur remboursement pour un paiement fait en vertu d'un décret de remise, et ce, même si le résultat est le remboursement d'une dette fiscale déjà payée.

[38] L'intimé invoque plusieurs motifs à l'appui de sa thèse. Premièrement, le DRRS ne déclenche pas les dispositions relatives aux remboursements de la LIR. Le décret de remise est pris en application de la LGFP et n'est donc pas pertinent pour déterminer s'il y a eu un « paiement en trop » aux termes de l'article 164 de la LIR. La Cour a correctement conclu dans l'arrêt *Imperial Oil 2009*, qu'il est impossible en droit qu'un décret de remise ait pour effet de modifier la LIR. De façon semblable, la DAMI ne peut éclairer l'interprétation de la LIR.

[39] According to the respondent, a remission and a refund resulting from the “overpayment” of a tax liability are fundamentally different things (respondent’s memorandum of fact and law, paragraph 47):

Remission is premised upon the *existence of a tax liability* that is relieved by the authority of the [FAA]. This stands in contrast to a refund from an overpayment of tax, which contemplates the *absence of a tax liability* to the extent of the overpayment. [Emphasis in original.]

[40] While the determination of an “overpayment” is made in accordance with the provisions of the ITA, the respondent argues that the determination of a remission under the SRO requires that the tax liability under the ITA be first established and compared to the hypothetical tax liability premised upon the non-enactment of paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m). Indeed, “as made clear in [*Canada v. Perley*, 1999 CanLII 7740, 3 C.T.C. 180 (F.C.A.) (*Perley*), paragraph 5], remission requires as a condition precedent to its application that there be a determination of a taxpayer’s liability and an ascertainment of the amount of tax owed by that taxpayer” (respondent’s memorandum of fact and law, paragraph 48).

[41] The respondent is of the view that refund interest under subsection 164(3) of the ITA is payable only in respect of a refund under section 164 and that no such refund resulted from the remission.

[42] Second, the respondent submits that the wording of the ITA “encompasses only those amounts that are ‘paid on account of the taxpayer’s liability’, and not those amounts that are *applied* by the Minister against such liability as in the case of remission” (emphasis in original) (respondent’s memorandum of fact and law, paragraph 54). To hold otherwise confuses the nature of the Minister’s obligations with the way in which they can be carried out.

[43] The respondent further submits that the legal character of a remission under the SRO is not affected by the “Minister’s administrative practice of crediting the remission amount against Imperial’s assessed tax liability as at the balance due date, even though remission had not

[39] Selon l’intimé, une remise et un remboursement découlant d’un « paiement en trop » d’une dette fiscale sont deux choses fondamentalement différentes (mémoire des faits et du droit de l’intimé, au paragraphe 47) :

[TRADUCTION] La remise suppose l’existence d’une dette fiscale éteinte en vertu de la [LGFP]. Ce concept est différent de celui du remboursement d’un paiement en trop d’impôt, qui concerne plutôt l’absence de dette fiscale. [Souligné dans l’original.]

[40] Alors que la détermination d’un « paiement en trop » est faite conformément aux dispositions de la LIR, l’intimé fait valoir que la détermination d’une remise en vertu du DRRS exige que la dette fiscale soit d’abord établie en vertu de la LIR, puis que cette dette soit comparée à une dette fiscale hypothétique en supposant la non-application des alinéas 12(1)(o) et 18(1)(m). En effet, [TRADUCTION] « l’arrêt [*Canada c. Perley*, 1999 CanLII 7740 (C.A.F.) (l’arrêt *Perley*), au paragraphe 5] a établi qu’une remise exige, comme condition préalable, que la dette fiscale du contribuable soit déterminée et que le montant d’impôt dû soit calculé » (mémoire des faits et du droit de l’intimé, au paragraphe 48).

[41] L’intimé est d’avis que des intérêts sur remboursement aux termes du paragraphe 164(3) de la LIR ne sont payables qu’en cas de remboursement découlant de l’application de l’article 164 et que la remise n’a pas mené à un tel remboursement.

[42] Deuxièmement, l’intimé soutient que le libellé de la LIR [TRADUCTION] « ne vise que les montants “payés au titre de la dette du contribuable” et non ceux qui sont imputés par le ministre à cette dette, comme dans le cas de remises » (souligné dans l’original) (mémoire des faits et du droit de l’intimé, au paragraphe 54). Conclure autrement est confondre la nature des obligations du ministre et la façon dont elles peuvent être exercées.

[43] L’intimé soutient par ailleurs que le caractère juridique d’une remise en vertu du DRRS n’est pas touché par les [TRADUCTION] « pratiques administratives du ministre d’imputer la remise à la dette fiscale d’Imperial selon la cotisation à la date d’exigibilité du solde, même

been determined or granted at that time” (respondent’s memorandum of fact and law, paragraph 68). In any event, the fact that in the past refund interest was paid on remitted amounts or that remitted amounts were labelled as “refund” or “payment” does not create in law an entitlement to refund interest.

[44] With respect to the IORVL’s appeal, the respondent submits that the Federal Court Judge’s decision refusing to grant an extension of time is discretionary in nature and should not be interfered with absent a misapprehension of the facts or an error of law. He adds that the role of this Court is to step into the shoes of the Federal Court Judge and determine whether she correctly identified and applied the proper standard of review.

[45] The respondent submits that the Federal Court Judge correctly held that IORVL’s application was statute-barred and that an extension of time was not warranted. Indeed, “refund interest is not an assessed amount, and as such, does not fall within the [ITA’s] provisions for objecting to, and appealing from, an assessment” (respondent’s memorandum of fact and law, paragraph 46). Accordingly, the Minister did not have the ability to consider IORVL’s objection with respect to refund interest.

[46] Relying on the reasons given, the respondent submits that the Federal Court Judge’s refusal to extend the time is the result of a proper exercise of discretion.

## ANALYSIS

[47] On an appeal from a decision of the Federal Court disposing of an application for judicial review, this Court is required to determine “whether the court below identified the appropriate standard of review and applied it correctly” (*Agraira v. Canada (Public Safety and Emergency Preparedness)*, 2013 SCC 36, [2013] 2 S.C.R. 559, paragraph 45, citing *Canada Revenue Agency v. Telfer*, 2009 FCA 23, [2009] 4 C.T.C. 123, paragraph 18).

si la remise n’a pas encore été déterminée ou accordée à ce moment » (mémoire des faits et du droit de l’intimé, au paragraphe 68). Quoiqu’il en soit, le fait que les intérêts sur remboursement aient été payés sur les remises par le passé ou que ces remises aient été appelées « remboursement » ou « paiement » ne crée pas de droit à des intérêts sur remboursement.

[44] En ce qui concerne l’appel d’IORVL, l’intimé soutient que la décision de la juge de la Cour fédérale refusant d’autoriser une prorogation du délai est de nature discrétionnaire et ne devrait pas être modifiée en l’absence d’une mauvaise appréciation des faits ou d’une erreur de droit. Il ajoute que le rôle de la Cour est de se mettre à la place de la juge de la Cour fédérale et de déterminer si elle a correctement choisi et appliqué la norme de contrôle appropriée.

[45] L’intimé fait valoir que la juge de la Cour fédérale a conclu à juste titre que la demande d’IORVL était prescrite et qu’une prorogation du délai n’était pas justifiée. En effet, [TRADUCTION] « des intérêts sur remboursement ne sont pas un montant établi par une cotisation et, pour cette raison, ne sont pas visés par les procédures d’opposition et d’appel à l’égard d’une cotisation de la [LIR] » (mémoire des faits et du droit de l’intimé, au paragraphe 46). Le ministre n’avait donc pas compétence pour examiner l’avis d’opposition d’IORVL relativement aux intérêts sur remboursement.

[46] En se fondant sur ces motifs, l’intimé soutient que le refus de la juge de la Cour fédérale d’accorder une prorogation du délai était un exercice approprié de son pouvoir discrétionnaire.

## ANALYSE

[47] En appel d’une décision de la Cour fédérale statuant sur une demande de contrôle judiciaire, la Cour doit établir « si la juridiction inférieure a employé la norme de contrôle appropriée et si elle l’a appliquée correctement » (*Agraira c. Canada (Sécurité publique et Protection civile)*, 2013 CSC 36, [2013] 2 R.C.S. 559, au paragraphe 45, citant l’arrêt *Canada Agence du revenu c. Telfer*, 2009 CAF 23, au paragraphe 18).

[48] This Court has already determined that the interpretation of the SRO and the ITA gives rise to a question of law reviewable on the standard of correctness (*Imperial Oil* 2009, paragraph 2). Both parties support this view and I agree that correctness is the standard against which to assess the question which arises in the present case. That question is whether the remission of a tax debt pursuant to the FAA can give rise to an “overpayment” within the meaning of subsection 164(7) of the ITA.

[49] The same issue was raised by the appellants by way of cross-appeal in *Imperial Oil* 2009. However, the Court in that case noted that the record did not allow for the computation of the alleged overpayment. It therefore denied the appellants’ claim without making a definite pronouncement as to whether an overpayment could result from the remitted amount (*Imperial Oil* 2009, paragraphs 45 and 46).

[50] In the present case, IORL properly asserts that the missing factual foundation has been established. It contends that the remission amount together with the other payments made on account of its taxes for the 1999 taxation year give rise to a proven overpayment on which refund interest is payable. In advancing this argument IORL submits that the remission amounts had to be credited against its taxes payable as of the balance due date the same way as they were for the purpose of computing its instalment obligations.

[51] I start from the basic premise that the correctness or validity of an assessed tax liability is not affected by a remission and must be determined on the basis of the relevant provisions of the ITA (*Imperial Oil* 2009, paragraph 27, citing *Perley*). For that reason, it is legally impossible for a remission order “to ‘operate as an amendment to the [ITA] for all purposes’” (*Imperial Oil* 2009, paragraph 28, quoting the letter from the Department of Finance dated April 28, 1976, copy of which is also part of this record and relied upon by IORL). The effect of a remission order is limited to forgiving a debt once it has arisen pursuant to relevant provisions of the ITA, which would include in this case paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) (*Perley*, paragraph 6; *Imperial Oil* 2009, paragraph 30).

[48] La Cour a déjà établi que l’interprétation du DRRS et de la LIR soulève des questions de droit susceptibles de révision selon la norme de la décision correcte (*Imperial Oil* 2009, au paragraphe 2). Les deux parties y conviennent, et je suis d’avis que la question qui se pose en l’espèce doit être examinée selon la norme de la décision correcte. La question en litige est de savoir si la remise d’une dette fiscale en vertu de la LGFP peut donner lieu à un « paiement en trop » aux termes du paragraphe 164(7) de la LIR.

[49] Cette même question a été soulevée par les appelants par voie d’appel incident dans l’arrêt *Imperial Oil* 2009. Toutefois, dans cet arrêt, la Cour a fait observer que le dossier ne permettait pas le calcul du paiement en trop présumé. La demande des appelantes a donc été rejetée sans que la Cour se prononce clairement sur la question de savoir si un paiement en trop pouvait résulter d’une remise (*Imperial Oil* 2009, aux paragraphes 45 et 46).

[50] En l’espèce, IORL soutient avec raison que le fondement factuel manquant a été ici établi. Elle ajoute que le montant de remise, ainsi que les autres paiements d’impôt faits pour l’année d’imposition 1999, démontrent qu’il y a eu un paiement en trop pour lequel des intérêts sur remboursement sont dus. En avançant cet argument, IORL soutient que les montants de remise devaient être imputés à sa dette fiscale à la date d’exigibilité du solde de la même façon qu’ils l’ont été aux fins du calcul des versements.

[51] Je commencerai en établissant comme prémisse fondamentale qu’une remise n’a pas d’incidence sur l’exactitude ou la validité de la dette fiscale établie par une cotisation, qui doit être déterminée selon les dispositions pertinentes de la LIR (*Imperial Oil* 2009, au paragraphe 27, citant l’arrêt *Perley*). Pour cette raison, il est légalement impossible qu’un décret de remise ait « “pour effet de modifier la *Loi de l’impôt sur le revenu* à toutes les fins” » (*Imperial Oil* 2009, au paragraphe 28, citant la lettre du 28 avril 1976 du ministère des Finances, dont une copie fait partie du dossier et sur laquelle IORL s’est fondée). L’effet d’un décret de remise est limité à l’annulation d’une dette ayant pris naissance en vertu des dispositions pertinentes de la LIR, ce qui comprend en l’espèce les alinéas 12(1)(o) et 18(1)(m)

[52] That this is the only effect which a remission order can have is made clear by the modes or forms of remission authorized by the FAA which are limited to foregoing collection of the debt (paragraphs 23(4)(a) through (d)) or repaying it, if it has already been paid (paragraph 23(4)(e)).

[53] Referring to this last form of remission, IORL insists that if the Government had given effect to the remission by writing a cheque equal to the remitted debt and if IORL had used the proceeds to pay its taxes, “[t]here is no doubt ... that ... the amount would count as a payment on account of [IORL’s] tax liability” (IORL’s memorandum of fact and law, paragraph 62). No doubt that is so, but in order for this cheque to be issued at the balance due date, IORL had to discharge its tax liability beforehand since paragraph 23(4)(e) only allows for “repaying ... money paid”.

[54] A further complication would have been the amount of the refund cheque. Before this amount could be determined, the taxes payable for the 1999 taxation year had to be ascertained as the SRO by its own terms relieved IORL of “any tax payable pursuant to Part I as a result of the royalty provisions”. The extent of this tax was not ascertained until December 7, 2004, when the remission amount was reduced to \$885 918 and did not become final until September 27, 2007, when the last reassessment for the 1999 taxation year was issued. That is when the possibility that further changes be brought to the computation of IORL’s taxes payable pursuant to Part I [of the ITA] came to an end (*Abrahams v. M.N.R.*, [1967] 1 Ex. C.R. 314, page 319). This is the process which the Federal Court Judge alluded to when she said that “[b]y definition, in order for a debt or liability to be remitted, is has to be fully assessed and certain” (reasons, paragraph 50).

[55] A further, and in my view unsurmountable difficulty is that in order for the remission amount to be

(*Perley*, au paragraphe 6; *Imperial Oil* 2009, au paragraphe 30).

[52] Les types ou formes de remises autorisées par la LGFP, qui se limitent à l’abstention du recouvrement d’une dette (alinéas 23(4)a) à 23(4)d)) et au remboursement des sommes payées (alinéa 23(4)e)), démontrent clairement qu’il s’agit du seul effet possible d’un décret de remise.

[53] En renvoyant à cette dernière forme de remise, soit le remboursement de sommes payées, IORL insiste sur le fait que si le ministre avait donné effet à la remise en émettant un chèque d’une valeur égale à la dette remise, et si elle avait utilisé ce remboursement pour payer ses impôts, [TRADUCTION] « il n’y aurait aucun doute [...] que [...] ce montant aurait été perçu au titre de la dette fiscale [d’IORL] » (mémoire des faits et du droit d’IORL, au paragraphe 62). Il n’y a pas de doute que tel est le cas, mais pour que le chèque soit émis à la date d’exigibilité du solde, IORL devait au préalable acquitter sa dette fiscale, puisque l’alinéa 23(4)e) permet seulement le « remboursement de sommes payées ».

[54] Le montant du chèque de remboursement constitue également une difficulté. Avant que ce montant puisse être déterminé, l’impôt payable pour 1999 doit être établi, puisqu’aux termes du DRRS, IORL profitait d’une remise de « tout impôt payable pour une année d’imposition en vertu de la Partie I [...] et qui résulte de l’application des dispositions relatives aux redevances ». L’impôt en question n’a été déterminé que le 7 décembre 2004, lorsque le montant de remise a été réduit à 885 918 \$, et n’est devenu définitif que le 27 septembre 2007, au moment où la cotisation définitive pour 1999 a été établie. C’est uniquement à ce moment qu’il ne pouvait plus y avoir de changement au calcul de la dette fiscale d’IORL en vertu de la partie I [de la LIR] (*Abrahams v. M.N.R.*, [1967] 1 R.C. de l’É. 314, à la page 319). C’est à ce processus que la juge de la Cour fédérale a fait allusion lorsqu’elle a déclaré, au paragraphe 50 : « Par définition, pour qu’une dette ou une obligation soit annulée, elle doit être établie avec certitude. »

[55] Une autre difficulté qui est, à mon avis, insurmountable est que pour imputer un montant de remise à

credited against IORL's tax liability for the 1999 taxation year pursuant to subsection 164(1), one would have to treat the remission order as reducing the taxes assessed for that year, contrary to *Perley*, or as having amended the ITA by eliminating the application of paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m), a proposition that runs counter to the conclusion reached in *Imperial Oil 2009*. It follows that the appeal cannot succeed.

[56] In so holding, I am mindful of the fact that the Minister relieved IORL from its liability for arrears interest by crediting the remission amount against IORL's instalment obligations with effect as of the balance due date. However, this treatment is not in issue in this appeal and I need not opine on it.

[57] As to the question that is in issue, it is clear that an overpayment of taxes payable cannot result without some form of payment being made beforehand, and no such payment can result from a remission order whose sole effect is to prevent the collection of what is, and remains, a validly assessed tax debt. Given that a remission order can do no more than that, no amount can be said to have been "paid on account of [IORL's] liability" (paragraph 164(7)(b) of the ITA) by reason of the SRO.

[58] It follows that the Federal Court Judge has not been shown to have erred in holding that IORL had no entitlement to the payment of refund interest, and in dismissing the application for judicial review on this basis.

[59] Given this conclusion, the appeal brought by IORVL becomes moot as it also hinges on this entitlement. However, I believe it useful to add in light of the reasons given in disposing of the first appeal, that there is no basis for IORVL's contention that the Minister's refusal to pay refund interest could only be challenged after the objection process had been exhausted (IORVL's memorandum of fact and law, paragraphs 24–26 and 37).

la dette fiscale d'IORL pour 1999 en vertu du paragraphe 164(1), il faudrait considérer cette remise soit comme étant une réduction de l'impôt établi selon la cotisation pour cette année particulière, ce qui est contraire à l'arrêt *Perley*, soit comme étant une modification de la LIR par l'abrogation des alinéas 12(1)o) et 18(1)m), ce qui doit être écarté en raison de la conclusion tirée dans l'arrêt *Imperial Oil 2009*. Il s'ensuit que l'appel ne peut être accueilli.

[56] En tirant cette conclusion, je suis conscient que le ministre a déchargé IORL de ses obligations pour les intérêts sur les arriérés en imputant le montant de remise à ses obligations de versement à la date d'exigibilité du solde. Toutefois, ce traitement n'est pas en litige en l'espèce et je n'ai pas à me prononcer sur celui-ci.

[57] En ce qui concerne la question en litige, il est clair qu'un paiement en trop d'une dette fiscale ne peut exister que si un paiement quelconque a été fait au préalable et qu'un tel paiement ne peut découler d'un décret de remise ayant pour seul effet de prévenir le recouvrement de ce qui est et demeure une dette fiscale valablement établie. Puisqu'un décret de remise ne peut avoir d'autres effets que celui-ci, on ne peut dire d'aucun montant qu'il était versé « sur les montants dont [IORL] est redevable » (alinéa 164(7)b) de la LIR) en conséquence du DRRS.

[58] La juge de la Cour fédérale n'a donc pas commis d'erreur en déclarant qu'IORL n'avait pas droit à des intérêts sur remboursement et en rejetant la demande de contrôle judiciaire pour cette raison.

[59] Compte tenu de cette conclusion, l'appel d'IORVL devient théorique, puisqu'il se fonde sur les mêmes prétentions. Toutefois, je crois qu'il est utile d'ajouter, à la lumière des motifs disposant du premier appel, que la prétention d'IORVL, selon laquelle le refus du ministre de verser des intérêts sur remboursement ne pouvait faire l'objet d'une contestation qu'après que le processus d'opposition eut été épuisé, est sans fondement (mémoire des faits et du droit d'IORVL, aux paragraphes 24 à 26 et 37).

[60] I refer in particular to the above finding that a remission has no bearing on tax liability as assessed or reassessed, and therefore cannot be the subject matter of an assessment or reassessment.

[61] The objection procedure before the Minister and the subsequent right to bring an appeal before the Tax Court only applies to assessed amounts (*Perley*, paragraphs 1 and 7). An assessment determines or confirms the liability of a taxpayer to pay specified amounts. Pursuant to subsection 152(1) of the ITA, the only amounts that can be assessed are taxes, interest and penalties. To be clear, assessed interest is interest claimed by the Minister pursuant to the ITA (see for example section 161), and interest payable by the Minister pursuant to section 164 does not come within that description. As explained by Rip J. (as he then was) in *McMillen Holdings Ltd. v. Canada (Minister of National Revenue – M.N.R.)*, [1987] 2 C.T.C. 2327 (T.C.C.) (*McMillen*), the amount of a refund resulting from an overpayment, although often set out on the notice of assessment, is not an assessed amount (*McMillen*, paragraph 47). The objection procedure does not apply to a contested refund and the Tax Court is therefore without jurisdiction to hear an appeal pertaining to its computation (*McMillen*, paragraph 51; see also *Topol v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2003 FCT 658, [2003] 4 C.T.C. 44, paragraphs 11 and 12, where the Federal Court came to the same conclusion).

[62] It follows that the Federal Court Judge came to the correct conclusion when she held that the time within which IORVL could file its judicial review application began to run on June 10, 2003, when the Minister's refusal was first communicated with the result that IORVL's application was some seven years late in the making.

#### DISPOSITION

[63] I would dismiss both appeals with costs in each case.

[60] Je renvoie notamment à la conclusion selon laquelle une remise n'a pas d'effet sur la dette fiscale telle qu'elle est établie par la cotisation ou la nouvelle cotisation; ainsi, cette remise ne peut être l'objet d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation.

[61] La procédure d'opposition devant le ministre et le droit subséquent de porter la décision en appel devant la Cour de l'impôt ne s'appliquent qu'aux sommes visées par une cotisation (*Perley*, aux paragraphes 1 et 7). Une cotisation a pour but de déterminer ou de confirmer l'obligation pour un contribuable de payer un montant précis. Aux termes du paragraphe 152(1) de la LIR, les seuls montants pouvant faire l'objet d'une cotisation sont les impôts, les intérêts et les pénalités. Pour que les choses soient claires, les intérêts visés par une cotisation sont les intérêts réclamés par le ministre en vertu de la LIR (voir, par exemple, l'article 161); les intérêts payables par le ministre aux termes de l'article 164 ne sont pas visés par cette définition. Comme le juge Rip (tel était alors son titre) l'a expliqué dans la décision *McMillen Holdings Ltd. c. Canada (Ministre du Revenu national – M.R.N.)*, [1987] A.C.I. n° 825 (QL) (*McMillen*), le montant d'un remboursement découlant d'un paiement en trop, bien que souvent énoncé dans l'avis de cotisation, n'est pas établi par la cotisation (*McMillen*, au paragraphe 47). La procédure d'opposition ne s'applique pas à la contestation d'un remboursement, et la Cour de l'impôt n'a donc pas compétence pour entendre un appel concernant son calcul (*McMillen*, au paragraphe 51; la Cour fédérale est arrivée à la même conclusion dans la décision *Topol c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2003 CFPI 658, aux paragraphes 11 et 12).

[62] Il s'ensuit que le juge de la Cour fédérale a conclu à juste titre que le délai pendant lequel IORVL pouvait déposer une demande de contrôle judiciaire a commencé le 10 juin 2003, moment de la première communication du refus du ministre, de sorte que la demande d'IORVL était prescrite depuis environ sept ans au moment de son dépôt.

#### DISPOSITIF

[63] Je rejeterais les deux appels, avec dépens pour chacun d'eux.

NEAR J.A.: I agree.

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

SCOTT J.A.: I agree.

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

### Annex 1

### Annexe 1

#### RELEVANT LEGISLATIVE PROVISIONS

#### DISPOSITIONS LÉGALES PERTINENTES

*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, as applicable during IORL's 1999 taxation year

*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, telle qu'applicable durant l'année d'imposition 1999 d'IORL

Income inclusions

Sommes à inclure dans le revenu

**12.** (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from a business or property such of the following amounts as are applicable:

**12.** (1) Sont à inclure dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien, au cours d'une année d'imposition, celles des sommes suivantes qui sont applicables :

...

[...]

Royalties, etc.

Redevances

(o) any amount (other than an amount referred to in paragraph 18(1)(m), paid or payable by the taxpayer, or a prescribed amount) that, because of an obligation imposed by statute or a contractual obligation substituted for an obligation imposed by statute, became receivable in the year by

o) les sommes (sauf celles visées à l'alinéa 18(1)m), payées ou payables par le contribuable et sauf les sommes prescrites) qui, en vertu d'une obligation imposée par une loi ou d'une obligation contractuelle qui remplace une obligation imposée par une loi, sont devenues à recevoir au cours de l'année :

(i) Her Majesty in right of Canada or a province,

(i) par Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province,

(ii) an agent of Her Majesty in right of Canada or a province, or

(ii) par un mandataire de Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province,

(iii) a corporation, commission or association that is controlled by Her Majesty in right of Canada or a province or by an agent of Her Majesty in right of Canada or a province

(iii) par une société, une commission ou une association contrôlée par Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province ou par un mandataire de Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province,

as a royalty, tax (other than a tax or portion of a tax that can reasonably be considered to be a municipal or school tax), lease rental or bonus or as an amount, however described, that can reasonably be regarded as being in lieu of any such amount, or in respect of the late receipt or non-receipt of any such amount, and that can reasonably be regarded as being in relation to

à titre de redevance, de taxe (sauf une taxe ou une fraction de taxe qu'il est raisonnable de considérer comme une taxe municipale ou scolaire), de loyer ou de prime, ou au titre d'un montant, peu importe sa désignation, qu'il est raisonnable de considérer comme tenant lieu d'une telle somme ou comme se rapportant à la réception tardive ou à la non-réception d'une telle somme, qu'il est raisonnable de considérer comme rattachée :

(iv) the acquisition, development or ownership of a Canadian resource property of the taxpayer in respect of which the obligation imposed by statute

(iv) soit à l'acquisition, l'aménagement ou la propriété d'un avoir minier canadien du contribuable assujéti à l'obligation légale ou contractuelle,

or the contractual obligation, as the case may be, applied, or

(v) the production in Canada

(A) of petroleum, natural gas or related hydrocarbons from a natural accumulation of petroleum or natural gas (other than a mineral resource) located in Canada or from an oil or gas well located in Canada,

(B) of sulphur from a natural accumulation of petroleum or natural gas located in Canada, from an oil or gas well located in Canada or from a mineral resource located in Canada,

(C) to any stage that is not beyond the prime metal stage or its equivalent, of metal, minerals (other than iron or petroleum or related hydrocarbons) or coal from a mineral resource located in Canada,

(D) to any stage that is not beyond the pellet stage or its equivalent, of iron from a mineral resource located in Canada, or

(E) to any stage that is not beyond the crude oil stage or its equivalent, of petroleum or related hydrocarbons from tar sands from a mineral resource located in Canada,

in respect of which the taxpayer had an interest to which the obligation imposed by statute or the contractual obligation, as the case may be, applied;

General limitations

**18.** (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property no deduction shall be made in respect of

...

Royalties, etc.

(*m*) any amount (other than a prescribed amount) paid or payable by virtue of an obligation imposed by statute or a contractual obligation substituted for an obligation imposed by statute to

(v) soit à la production au Canada des produits ci-après sur lesquels le contribuable avait un droit assujéti à l'obligation légale ou contractuelle :

(A) pétrole, gaz naturel ou hydrocarbures connexes, tirés d'un gisement naturel de pétrole ou de gaz naturel (sauf une ressource minérale) ou d'un puits de pétrole ou de gaz, situés au Canada,

(B) soufre tiré d'un gisement naturel de pétrole ou de gaz naturel, d'un puits de pétrole ou de gaz naturel ou d'une ressource minérale, situés au Canada,

(C) métaux, minéraux (sauf le fer, le pétrole et les hydrocarbures connexes) ou charbon tirés de ressources minérales situées au Canada, jusqu'à un stade qui ne dépasse pas celui du métal primaire ou son équivalent,

(D) fer tiré de ressources minérales situées au Canada, jusqu'à un stade qui ne dépasse pas celui de la boulette ou son équivalent,

(E) pétrole ou hydrocarbures connexes extraits de sables asphaltiques, tirés de ressources minérales situées au Canada, jusqu'à un stade qui ne dépasse pas celui du pétrole brute ou son équivalent;

Exceptions d'ordre général

**18.** (1) Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles :

[...]

Redevances

*m*) toute somme (autre qu'une somme prescrite) payée ou payable en vertu d'une obligation imposée par une loi ou d'une obligation contractuelle qui remplace une obligation imposée par une loi :

(i) Her Majesty in right of Canada or a province,

(ii) an agent of Her Majesty in right of Canada or a province, or

(iii) a corporation, commission or association that is controlled by Her Majesty in right of Canada or a province or by an agent of Her Majesty in right of Canada or a province

as a royalty, tax (other than a tax or portion of a tax that can reasonably be considered to be a municipal or school tax), lease rental or bonus or as an amount, however described, that can reasonably be regarded as being in lieu of any such amount, or in respect of the late payment or non-payment of any such amount, and that can reasonably be regarded as being in relation to

(iv) the acquisition, development or ownership of a Canadian resource property, or

(v) the production in Canada :

(A) of petroleum, natural gas or related hydrocarbons from a natural accumulation of petroleum or natural gas (other than a mineral resource) located in Canada or from an oil or gas well located in Canada,

(B) of sulphur from a natural accumulation of petroleum or natural gas located in Canada, from an oil or gas well located in Canada or from a mineral resource located in Canada,

(C) to any stage that is not beyond the prime metal stage or its equivalent, of metal, minerals (other than iron or petroleum or related hydrocarbons) or coal from a mineral resource located in Canada,

(D) to any stage that is not beyond the pellet stage or its equivalent, of iron from a mineral resource located in Canada, or

(E) to any stage that is not beyond the crude oil stage or its equivalent, of petroleum or related hydrocarbons from tar sands from a mineral resource located in Canada;

...

(i) à Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province,

(ii) à un mandataire de Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province,

(iii) à une société, une commission ou une association contrôlée par Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province ou par un mandataire de Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province,

à titre de redevance, de taxe (sauf une taxe ou une fraction de taxe qu'il est raisonnable de considérer comme une taxe municipale ou scolaire), de loyer ou de prime, ou au titre d'un montant, peu importe sa désignation, qu'il est raisonnable de considérer comme tenant lieu d'une telle somme ou comme se rapportant à la réception tardive ou à la non-réception d'une telle somme, qu'il est raisonnable de considérer comme rattachée :

(iv) soit à l'acquisition, l'aménagement ou la propriété d'un avoir minier canadien,

(v) soit à la production au Canada :

(A) de pétrole, de gaz naturel ou d'hydrocarbures connexes, tirés d'un gisement naturel de pétrole ou de gaz naturel (sauf une ressource minérale) ou d'un puits de pétrole ou de gaz, situés au Canada,

(B) de soufre tiré d'un gisement naturel de pétrole ou de gaz naturel, d'un puits de pétrole ou de gaz naturel ou d'une ressource minérale, situés au Canada,

(C) de métaux, de minéraux (sauf le fer, le pétrole et les hydrocarbures connexes) ou charbon tirés de ressources minérales situées au Canada, jusqu'à un stade qui ne dépasse pas celui du métal primaire ou son équivalent,

(D) de fer tiré de ressources minérales situées au Canada, jusqu'à un stade qui ne dépasse pas celui de la boulette ou son équivalent,

(E) de pétrole ou d'hydrocarbures connexes extraits de sables asphaltiques, tirés de ressources minérales situées au Canada, jusqu'à un stade qui ne dépasse pas celui du pétrole brute ou son équivalent;

**152. ...**

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.

...

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,

(i) before mailing the notice of assessment for the year, where the taxpayer is a qualifying corporation (as defined in subsection 127.1(2)) and claims in its return of income for the year to have paid an amount on account of its tax payable under this Part for the year because of subsection 127.1(1) in respect of its refundable investment tax credit (as defined in subsection 127.1(2)), refund all or part of any amount claimed in the return as an overpayment for the year, not exceeding the amount by which the total determined under paragraph (f) of the definition "refundable investment tax credit" in subsection 127.1(2) in respect of the taxpayer for the year exceeds the total determined under paragraph (g) of that definition in respect of the taxpayer for the year,

(ii) before mailing the notice of assessment for the year, where the taxpayer is a qualified corporation (as defined in subsection 125.4(1)) or an eligible production corporation (as defined in subsection 125.5(1)) and an amount is deemed under subsection 125.4(3) or 125.5(3) to have been paid on account of its tax payable under this Part for the year, refund all or part of any amount claimed in the return as an overpayment for the year, not exceeding the total of those amounts so deemed to have been paid, and

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

**152. [...]**

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

**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 :

(i) avant de poster l'avis de cotisation pour l'année — si le contribuable est une société admissible au sens du paragraphe 127.1(2) qui, dans sa déclaration de revenu pour l'année, déclare avoir payé un montant au titre de son impôt payable en vertu de la présente partie pour l'année par l'effet du paragraphe 127.1(1) et relativement à son crédit d'impôt à l'investissement remboursable au sens du paragraphe 127.1(2) — rembourser tout ou partie du montant demandé dans la déclaration à titre de paiement en trop pour l'année, jusqu'à concurrence de l'excédent du total visé à l'alinéa c) de la définition de « crédit d'impôt à l'investissement remboursable » au paragraphe 127.1(2) sur le total visé à l'alinéa d) de cette définition, quant au contribuable pour l'année,

(ii) avant de poster l'avis de cotisation pour l'année — si le contribuable est une société admissible, au sens du paragraphe 125.4(1), ou une société de production admissible, au sens du paragraphe 125.5(1) et si un montant est réputé par les paragraphes 125.4(3) ou 125.5(3) avoir été payé au titre de son impôt payable en vertu de la présente partie pour l'année — rembourser tout ou partie du montant demandé dans la déclaration à titre de paiement en trop pour l'année, jusqu'à concurrence du total des montants ainsi réputés avoir été payés,

(iii) lors de la mise à la poste 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);

...

[...]

## Interest on refunds and repayments

(3) Where under this section an amount in respect of a taxation year (other than an amount or portion thereof that can reasonably be considered to arise from the operation of section 122.5, 122.61 or 126.1) 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 beginning on the day that is the latest of

(a) where the taxpayer is an individual, the day that is 45 days after the individual's balance-due day for the year,

(b) where the taxpayer is a corporation, the day that is 120 days after the end of the year,

(c) where the taxpayer is

(i) a corporation, the day on which its return of income for the year was filed under section 150, unless the return was filed on or before the corporation's filing-due date for the year, and

(ii) an individual, the day that is 45 days after the day on which the individual's return of income for the year was filed under section 150,

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

(e) in the case of a repayment of an amount in controversy, the day an overpayment equal to the amount of the repayment would have arisen if the total of all amounts payable on account of the taxpayer's liability under this Part for the year were the amount by which

(i) the lesser of the total of all amounts paid on account of the taxpayer's liability under this Part for the year and the total of all amounts assessed by the Minister as payable under this Part by the taxpayer for the year

exceeds

## Intérêts sur les sommes remboursées

(3) Lorsque, en vertu du présent article, une somme à l'égard d'une année d'imposition est remboursée à un contribuable ou imputée sur un 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 126.1, le ministre paie au contribuable les intérêts afférents à cette somme au taux prescrit ou les impute sur ce montant, pour la période allant du dernier en date des jours visés aux alinéas suivant jusqu'au jour où la somme est remboursée ou imputée, sauf si les intérêts ainsi calculés sont inférieurs à 1 \$, auquel cas aucun intérêt n'est payé ni imputé en vertu du présent paragraphe :

a) le quarante-cinquième jour suivant la date d'exigibilité du solde qui est applicable au contribuable pour l'année, s'il est un particulier;

b) le 120<sup>e</sup> jour suivant la fin de l'année, si le contribuable est une société;

c) si le contribuable est :

(i) une société, le jour où sa déclaration de revenu pour l'année a été produite en conformité avec l'article 150, sauf si la déclaration a été produite au plus tard à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année,

(ii) un particulier, le quarante-cinquième jour suivant celui où sa déclaration de revenu pour l'année a été produite en conformité avec l'article 150;

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

e) dans le cas d'un remboursement d'une somme en litige, le jour où il y aurait eu un paiement en trop égal à la somme remboursée si le total des montants payables sur ce dont le contribuable est redevable en vertu de la présente partie pour l'année était égal à l'excédent du montant visé au sous-alinéa (i) sur la somme visée au sous-alinéa (ii) :

(i) le moindre du total des sommes versées sur ce dont il est redevable en vertu de la présente partie pour l'année et du total des montants qui, selon la cotisation établie par le ministre, sont payables en vertu de la présente partie par le contribuable pour l'année,

(ii) the amount repaid,

(ii) la somme remboursée.

and ending on the day the amount is refunded, repaid or applied, unless the amount of the interest so calculated is less than \$1, in which event no interest shall be paid or applied under this subsection.

...

[...]

Definition of “overpayment”

Sens de paiement en trop

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

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

...

[...]

(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.

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 VI.1 pour l'année, moins ces mêmes montants.

*Financial Administration Act*, R.S.C., 1985, c. F-11, as amended

*Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985), ch. F-11, telle que modifiée

**23** ...

**23** [...]

**Form of remission**

**Idem**

(4) A remission pursuant to this section may be granted

(4) Ces remises peuvent être accordées sur :

(a) by forbearing to institute a suit or proceeding for the recovery of the tax, penalty or other debt in respect of which the remission is granted;

a) abstention de toute action en recouvrement des sommes en cause;

(b) by delaying, staying or discontinuing any suit or proceeding already instituted;

b) ajournement, suspension ou abandon de l'action;

(c) by forbearing to enforce, staying or abandoning any execution or process on any judgment;

c) abstention, suspension ou abandon de toute voie d'exécution forcée;

(d) by the entry of satisfaction on any judgment; or

d) constat judiciaire d'acquiescement de l'obligation;

(e) by repaying any sum of money paid to or recovered by the Receiver General for the tax, penalty or other debt.

e) remboursement de sommes payées au receveur général ou recouvrées par lui au titre des taxes, pénalités ou autres dettes.

...

[...]

**Effect of remission**

**Effet de la remise**

(6) A conditional remission, on fulfilment of the condition, and an unconditional remission have effect as if the

(6) Une remise conditionnelle, une fois la condition remplie, et une remise absolue ont le même effet que s'il

remission were made after the tax, penalty or other debt in respect of which it was granted had been sued for and recovered.

*Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, as amended

**18.1 ...**

**Time limitation**

(2) An application for judicial review in respect of a decision or an order of a federal board, commission or other tribunal shall be made within 30 days after the time the decision or order was first communicated by the federal board, commission or other tribunal to the office of the Deputy Attorney General of Canada or to the party directly affected by it, or within any further time that a judge of the Federal Court may fix or allow before or after the end of those 30 days.

y avait eu remise après recouvrement, sur action en justice des sommes en cause.

*Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7, telle que modifiée

**18.1 [...]**

**Délai de présentation**

(2) Les demandes de contrôle judiciaire sont à présenter dans les trente jours qui suivent la première communication, par l'office fédéral, de sa décision ou de son ordonnance au bureau du sous-procureur général du Canada ou à la partie concernée, ou dans le délai supplémentaire qu'un juge de la Cour fédérale peut, avant ou après l'expiration de ces trente jours, fixer ou accorder.