

A-1075-90

A-1075-90

Lornport Investments Limited (Appellant)**Lornport Investments Limited (appelante)**

v.

c.

Her Majesty the Queen (Respondent)

a

Sa Majesté la Reine (intimée)*INDEXED AS: LORNPORT INVESTMENTS LTD. v. CANADA (C.A.)**RÉPERTORIÉ: LORNPORT INVESTMENTS LTD. c. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Heald, Stone and MacGuigan JJ.A.—Toronto, February 24; Ottawa, March 3, 1992.

b

Cour d'appel, juges Heald, Stone et MacGuigan, J.C.A.—Toronto, 24 février; Ottawa, 3 mars 1992.

Income tax — Reassessment — Second notice of reassessment vacated as not made within three years of mailing of original notice of assessment — On determination of questions of law, Motions Judge holding first notice of reassessment not superseded by second, and first reassessment subsisting so that appellant liable to pay tax on basis of first reassessment — Appeal dismissed — Issuance of subsequent reassessment not automatically wholly destroying legal validity of previous assessment for all purposes — S. 152(8), deeming assessment valid until vacated, limited to situations where “error, defect or omission” — Not addressed to situation where assessment issued out of time — As order vacating second reassessment merely recognizing not legally issued, not displacing and rendering first reassessment nullity — First reassessment subsisting.

c

Impôt sur le revenu — Nouvelle cotisation — Deuxième avis de nouvelle cotisation annulé pour le motif que la nouvelle cotisation n'a pas été établie dans les trois ans de la mise à la poste de l'avis de cotisation initial — En réponse à des questions de droit à trancher, le juge des requêtes a conclu que le premier avis de nouvelle cotisation n'était pas remplacé par le deuxième, et que la première cotisation demeurerait valide — En conséquence, l'appelante est assujettie à l'impôt établi en fonction de la première nouvelle cotisation — Appel rejeté — La délivrance d'une deuxième nouvelle cotisation n'a pas automatiquement pour effet de réduire à néant, pour toutes fins, la validité légale d'une cotisation antérieure — L'art. 152(8), selon lequel une cotisation est réputée être valide jusqu'à ce qu'elle soit annulée, est limité aux cas où il y a «erreur, vice de forme ou omission» — Il ne régit pas les cas où la cotisation est délivrée tardivement — Puisque l'ordonnance annule la deuxième nouvelle cotisation, elle reconnaît simplement que celle-ci n'a pas été délivrée légalement, et qu'elle n'a pas remplacé ni annulé la première nouvelle cotisation — Celle-ci continue d'exister.

d

e

f

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Federal Court Rules, C.R.C., c. 663, R. 474.
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 152(4)(c),(8), 165, 171, 177.

g

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 152(4)(c),(8), 165, 171, 177.
Règles de la Cour fédérale, C.R.C., chap. 663, Règle 474.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Lambert v. The Queen, [1977] 1 F.C. 199; [1976] CTC 611; (1976), 76 DTC 6373; 14 N.R. 146 (C.A.); *Optical Recording Corp. v. Canada*, [1991] 1 F.C. 309; (1990), 90 DTC 6647; 116 N.R. 200 (C.A.).

h

DISTINGUISHED:

Abrahams, Coleman C. v. Minister of National Revenue (No. 2), [1967] 1 Ex.C.R. 333; [1966] C.T.C. 690; (1966), 66 DTC 5451.

i

COUNSEL:

David C. Nathanson, Q.C. for appellant.
Harry Erlichman for respondent.

j

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Lambert c. La Reine, [1977] 1 C.F. 199; [1976] CTC 611; (1976), 76 DTC 6373; 14 N.R. 146 (C.A.); *Optical Recording Corp. c. Canada*, [1991] 1 C.F. 309; (1990), 90 DTC 6647; 116 N.R. 200 (C.A.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Abrahams, Coleman C. v. Minister of National Revenue (No. 2), [1967] 1 R.C.É. 333; [1966] C.T.C. 690; (1966), 66 DTC 5451.

AVOCATS:

David C. Nathanson, c.r. pour l'appelante.
Harry Erlichman pour l'intimée.

SOLICITORS:

McDonald & Hayden, Toronto, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

STONE J.A.: This appeal is from an order of the Trial Division made November 30, 1990, in response to two questions of law submitted pursuant to Rule 474 of the *Federal Court Rules* [C.R.C., c. 663] and set down for determination pursuant to an order made by the Associate Chief Justice on May 17, 1990. The appeal was heard together with the appeal in Court File Number A-1076-90. As each appeal raises identical issues, a copy of the reasons for judgment in this appeal will be filed in that Court file and will become reasons for judgment therein.

The questions which were set down for determination are whether:

(1) the reassessment made by way of the first notice of reassessment was superseded and displaced by the reassessment made by way of the second notice of reassessment and ceased to exist from the time of issuance of the second notice of reassessment forward, as the plaintiff (appellant) contends, or

(2) the reassessment made by way of the first notice of reassessment is currently subsisting notwithstanding the issuance thereafter of the second notice of reassessment, as the defendant (respondent) contends.

The notices of reassessment referred to in these questions are in respect of the appellant's 1983 taxation year and relate to possible tax liability for that year in respect of an alleged capital gain realized by the appellant on the sale of real property. The original notice of assessment, issued in March 1984, made no reference to this alleged gain. Increased taxable income in the form of capital gain was, however, included in the first notice of reassessment which was issued on January 30, 1987. By a second notice of reassessment, dated July 22, 1988, the taxable

PROCUREURS:

McDonald & Hayden, Toronto, pour l'appelante.

Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

LE JUGE STONE, J.C.A.: Il s'agit d'un appel interjeté à l'encontre d'une ordonnance rendue par la Section de première instance le 30 novembre 1990, par laquelle elle a statué sur deux questions de droit sou-mises conformément à la Règle 474 des *Règles de la Cour fédérale* [C.R.C., chap. 663] et mises au rôle en conformité avec une ordonnance rendue le 17 mai 1990 par le juge en chef adjoint. Le présent appel et celui portant le numéro de greffe A-1076-90 ont été instruits ensemble. Puisqu'ils soulèvent des questions identiques, une copie des motifs du jugement du présent appel sera déposée dans cet autre dossier du greffe et en formera les motifs.

Les questions mises au rôle sont les suivantes:

(1) La nouvelle cotisation établie au moyen du premier avis de nouvelle cotisation a-t-elle été annulée et remplacée par la nouvelle cotisation établie au moyen du deuxième avis de nouvelle cotisation et a-t-elle cessé d'exister à compter du moment de la délivrance du deuxième avis de nouvelle cotisation, comme le prétend la demanderesse (l'appelante)?

(2) La nouvelle cotisation établie au moyen du premier avis de nouvelle cotisation est-elle toujours en vigueur malgré la délivrance subséquente du deuxième avis de nouvelle cotisation, comme le prétend la défenderesse (l'intimée)?

Les avis de nouvelle cotisation mentionnés dans ces questions portent sur l'année d'imposition 1983 de l'appelante et sur son obligation fiscale possible pour cette même année à l'égard d'un prétendu gain en capital réalisé suite à la vente de biens immeubles. L'avis de cotisation initial, délivré en mars 1984, ne faisait pas mention de ce gain. Toutefois, dans le premier avis de nouvelle cotisation délivré le 30 janvier 1987, on a augmenté le revenu imposable en y ajoutant un gain en capital. Dans un deuxième avis de nouvelle cotisation, en date du 22 juillet 1988, on a

income as previously reassessed was increased by the inclusion of additional capital gain.

The appellant objected to both reassessments and waived its rights to have them reconsidered. When the Minister declined to consent to the waivers, the appellant instituted separate appeal proceedings in the Trial Division against both reassessments. In due course, the appellant moved in the Trial Division for an order allowing the second appeal and vacating the second reassessment on the ground that it was not made within three years of the mailing of the original notice of assessment, as required by paragraph 152(4)(c) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63]. On April 20, 1989, the motion succeeded when the Associate Senior Prothonotary made the following order:

THIS COURT ORDERS that the appeal be allowed, without costs, and that the reassessment for the 1983 taxation year against which appeal was instituted by the Statement of Claim herein be vacated.

The learned Motions Judge answered the first question in the negative, the second in the affirmative and dismissed the motion with costs, notwithstanding that neither party asked for costs and both are agreed that none should have been allowed. The essential issue raised by the appeal is whether the Motions Judge erred in determining in effect that the second reassessment did not supersede and vitiate the first reassessment with the result that the appellant could be rendered liable to pay tax on the basis of the first reassessment. Counsel for the appellant, in a detailed and able argument, submitted that according to the statutory framework (as contained in section 152 which confers the power of assessment and in section 165, subsection 171(1) and section 177 which together confer the right of a taxpayer to object to and to appeal against an assessment and for the disposition of an objection and an appeal), the second reassessment had legal effect from the date it was issued and was presumed to be valid until it was finally set aside by the Court order of April 20, 1989. The result, according to his argument, is that, not being an additional reassessment, the second reas-

ajouté au revenu imposable fixé précédemment dans la première nouvelle cotisation un gain en capital supplémentaire.

^a L'appelante s'est opposée à ces deux nouvelles cotisations et elle a renoncé à son droit à un réexamen. Suite au refus du ministre de consentir aux renoncements, l'appelante a introduit des appels distincts devant la Section de première instance à l'encontre des deux nouvelles cotisations. En temps opportun, l'appelante a présenté, devant la Section de première instance, une requête en vue d'obtenir une ordonnance accueillant le deuxième appel et annulant la deuxième nouvelle cotisation pour le motif qu'elle n'a pas été établie dans les trois ans de la mise à la poste de l'avis de première cotisation, exigence prévue à l'alinéa 152(4)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63]. Le 20 avril 1989, le protonotaire-chef adjoint lui a donné raison en rendant l'ordonnance suivante:

[TRADUCTION] CETTE COUR ORDONNE que l'appel soit accueilli, sans frais, et que la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'année d'imposition 1983, sur laquelle porte le présent appel introduit au moyen de la déclaration, soit annulée.

Le juge des requêtes a tranché la première question par la négative, la deuxième par l'affirmative, et il a rejeté la requête avec dépens, en dépit du fait qu'aucune partie ne les a demandés et qu'elles conviennent que le juge n'aurait pas dû les accorder. En l'espèce, la question essentielle est de savoir si le juge des requêtes a commis une erreur en statuant en fait que la deuxième nouvelle cotisation n'a pas remplacé ni annulé la première nouvelle cotisation, ce qui, en conséquence, pourrait obliger l'appelante à payer l'impôt établi en vertu de cette première nouvelle cotisation. Dans une plaidoirie détaillée et habile, l'avocat de l'appelante a soutenu que, compte tenu du cadre législatif (soit l'article 152 qui confère le pouvoir de cotiser, l'article 165, le paragraphe 171(1) et l'article 177 qui, conjointement, accordent au contribuable le droit de s'opposer à une cotisation, d'en appeler, et d'obtenir qu'il soit statué sur une opposition et un appel), la deuxième nouvelle cotisation était opérante en droit à partir de la date de sa délivrance et elle était réputée valide jusqu'à ce qu'elle soit finalement annulée par l'ordonnance de la Cour rendue le 20 avril 1989. En conséquence,

assessment superseded the first reassessment and rendered it null.

The decision of Jackett P. (as he then was) in *Abrahams, Coleman C. v. Minister of National Revenue (No. 2)*, [1967] 1 Ex.C.R. 333 was relied upon by counsel. It too raised the issue whether a first reassessment was rendered a nullity by a second reassessment. At pages 336-337, the learned President stated:

Assuming that the second re-assessment is valid, it follows, in my view, that the first re-assessment is displaced and becomes a nullity. The taxpayer cannot be liable on an original assessment as well as on a re-assessment. It would be different if one assessment for a year were followed by an "additional" assessment for that year. Where, however, the "re-assessment" purports to fix the taxpayer's total tax for the year, and not merely an amount of tax in addition to that which has already been assessed, the previous assessment must automatically become null.

I am, therefore, of opinion that, since the second re-assessment was made, there is no relief that the Court could grant on the appeal from the first re-assessment because the assessment appealed from had ceased to exist. There is no assessment, therefore, that the Court could vacate, vary or refer back to the Minister. When the second re-assessment was made, this appeal should have been discontinued or an application should have been made to have it quashed. [Footnotes omitted.]

It is clear that the second reassessment under consideration in that case was issued within the time limitation provided for in the *Income Tax Act*.

No case was brought to our attention in which the precise issue here raised has been determined by any previous decision of this Court. However, in *Lambert v. The Queen*, [1977] 1 F.C. 199 (C.A.), Chief Justice Jackett, after calling attention to what he had stated in *Abrahams*, focused (at page 204) on the

... difference between

- (a) a liability under the Act to pay tax, and
- (b) an "assessment" (including a reassessment or a further assessment), which is a determination or calculation of the tax liability.

and added that "a reassessment of tax does not nullify the liability to pay the tax covered by the previous [assessment] as long as that tax is included in the

selon l'avocat de l'appelante, puisque la deuxième nouvelle cotisation n'était pas une nouvelle cotisation supplémentaire, elle a remplacé et annulé la première nouvelle cotisation.

L'avocat de l'appelante s'est appuyé sur la décision du président Jackett (tel était alors son titre) dans l'arrêt *Abrahams, Coleman C. v. Minister of National Revenue (No. 2)*, [1967] 1 R.C.É. 333. Cette affaire portait elle aussi sur la question de savoir si une deuxième nouvelle cotisation entraîne la nullité d'une première nouvelle cotisation. Aux pages 336 et 337, le président a dit:

[TRADUCTION] Si la seconde nouvelle cotisation est valide, elle remplace à mon avis la première et entraîne donc sa nullité. Le contribuable ne peut être assujéti à l'impôt en fonction de la cotisation initiale ainsi que la nouvelle cotisation. Ce serait différent si une cotisation pour une année donnée était suivie d'une cotisation «supplémentaire» pour cette même année. Cependant lorsque la «nouvelle cotisation» a pour objet de fixer l'impôt global annuel du contribuable et pas seulement un montant d'impôt s'ajoutant à la première imposition, la cotisation précédente doit automatiquement être annulée.

J'estime donc que puisqu'une seconde nouvelle cotisation a été établie, la Cour ne peut accorder aucun redressement à l'égard de l'appel interjeté contre la première nouvelle cotisation puisque la cotisation faisant l'objet de l'appel a cessé d'exister. Par conséquent, il n'existe aucune cotisation que la Cour pourrait annuler, modifier ou renvoyer au Ministre. Une fois établie la seconde nouvelle cotisation, il aurait dû être mis fin à cet appel ou on aurait dû en demander le rejet. [Renvois omis.]

La deuxième nouvelle cotisation à l'étude dans cette affaire a, de toute évidence, été délivrée dans le délai prescrit par la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

On ne nous a soumis aucun cas où notre Cour se serait prononcée sur la question précise soulevée en l'espèce. Toutefois, dans l'arrêt *Lambert c. La Reine*, [1977] 1 C.F. 199 (C.A.), le juge en chef Jackett, après avoir rappelé ses commentaires dans l'arrêt *Abrahams*, a porté son attention (à la page 204) sur la

... différence entre

- a) l'obligation de payer l'impôt en vertu de la loi, et
- b) la «cotisation» (qu'il s'agisse d'une cotisation originaire, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire), qui n'est que la détermination ou le calcul du montant de l'obligation fiscale.

et il a ajouté qu'«une nouvelle cotisation ne fait pas disparaître l'obligation de payer le montant d'impôt fixé par une cotisation antérieure dès lors que ce

amount reassessed.” Again, in *Optical Recording Corp. v. Canada*, [1991] 1 F.C. 309 (C.A.), this Court recognized that a second reassessment did not affect the requirement that the tax assessed by the first reassessment be paid. As Mr. Justice Urie put it, at page 318, in reference to the first reassessment: “Its life is maintained.” These cases thus show that the issuance of a subsequent reassessment will not have the automatic effect of wholly destroying the legal vitality of a previous reassessment for all purposes.

Counsel for the appellant also contends that despite the fact that the second reassessment was issued out of time, its validity was preserved by subsection 152(8) of the *Income Tax Act*, which reads:

152. . . .

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

He argues that the second reassessment had life and remained alive until it was finally vacated by the Court order of April 20, 1989. Although, as I have already indicated, the statutory framework supports the appellant’s submission that the second assessment stood until it was set aside, in my view subsection 152(8) does not support that contention. It seems to me that it is not addressed to a situation where an assessment is issued out of time but rather to a situation where an assessment is issued in time but contains an “error, defect or omission” or that such is contained in any proceeding under the Act relating to it.

I have come to the conclusion, in the particular circumstances of this case, that the second reassessment, which was vacated by the court order of April 20, 1989, did not supersede and nullify the first reassessment. It seems to me that the court order amounted to judicial recognition that the second reassessment, issued as it was beyond the statutory time limit, was not legally issued. It did not, for that reason, displace

montant est inclus dans celui que fixe la nouvelle cotisation». Encore une fois, dans l’arrêt *Optical Recording Corp. c. Canada*, [1991] 1 C.F. 309 (C.A.), cette Cour a reconnu qu’une deuxième nouvelle cotisation ne portait pas atteinte à l’obligation de payer l’impôt fixé par la première nouvelle cotisation. Pour emprunter les termes du juge Urie, J.C.A., à la page 318, à l’égard de la première nouvelle cotisation: «Celle-ci continue d’exister». Ces cas démontrent donc que la délivrance d’une nouvelle cotisation subséquente n’aura pas automatiquement pour effet de réduire à néant, pour toutes fins, la validité d’une nouvelle cotisation antérieure.

L’avocat de l’appelante soutient également que malgré la délivrance tardive de la deuxième nouvelle cotisation sa validité subsiste grâce au paragraphe 152(8) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, ainsi libellé:

152. . . .

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

Il soutient que la deuxième nouvelle cotisation existait et continuait d’exister jusqu’à ce qu’elle soit finalement annulée par l’ordonnance rendue par la Cour le 20 avril 1989. Bien que, comme je l’ai mentionné précédemment, le cadre législatif appuie la prétention de l’appelante que la deuxième nouvelle cotisation existait jusqu’à son annulation, à mon avis, le paragraphe 152(8) a l’effet contraire. J’estime qu’il ne régit pas le cas où la cotisation est délivrée tardivement, mais plutôt celui où la cotisation, délivrée dans les délais, ou toute procédure s’y rattachant en vertu de la Loi, contient «[une] erreur, [un] vice de forme ou [une] omission».

J’en viens à la conclusion, dans les circonstances particulières de l’espèce, que la deuxième nouvelle cotisation, annulée par l’ordonnance de la Cour rendue le 20 avril 1989, n’a pas remplacé ni annulé la première nouvelle cotisation. Il me semble que, par son ordonnance, la Cour a reconnu judiciairement que la deuxième nouvelle cotisation, délivrée en dehors des délais prescrits par la Loi, n’a par consé-

and render the first reassessment a nullity. That reassessment continues to subsist, in my opinion.

I would dismiss the appeal, set aside the order of the Motions Judge and substitute the following therefor:

The questions posed for determination pursuant to the order of the Associate Chief Justice dated May 17, 1990, are answered as follows:-

- (1) The reassessment made by way of the First Notice of Reassessment was not superseded and displaced by the reassessment made by way of the Second Notice of Reassessment and did not cease to exist from the time of issuance of the Second Notice of Reassessment forward;
- (2) The reassessment by way of the First Notice of Reassessment is currently subsisting notwithstanding the issuance of the Second Notice of Reassessment.

While the issuing of the second notice of reassessment by the Minister undoubtedly led to the Rule 474 application and to this appeal, I do not accept that as a basis for allowing the appellant its costs in any event. There should be one set of costs in this and the appeal in Court File Number A-1076-90 and they should be in the cause.

HEALD J.A.: I agree.

MACGUIGAN J.A.: I agree.

quent pas été délivrée légalement. Pour ce motif, elle n'a pas remplacé ni annulé la première nouvelle cotisation. À mon avis, celle-ci continue d'exister.

Je rejetterais l'appel, j'annulerais l'ordonnance du juge des requêtes et j'y substituerais ce qui suit:

[TRADUCTION] Les questions formulées par le juge en chef adjoint dans une ordonnance du 17 mai 1990 sont ainsi tranchées:

- (1) La nouvelle cotisation établie au moyen du premier avis de nouvelle cotisation n'a pas été annulée et remplacée par la nouvelle cotisation établie au moyen du deuxième avis de nouvelle cotisation et elle n'a pas cessé d'exister à compter du moment de la délivrance du deuxième avis de nouvelle cotisation;
- (2) La nouvelle cotisation établie au moyen du premier avis de nouvelle cotisation est toujours en vigueur malgré la délivrance subséquente du deuxième avis de nouvelle cotisation.

Bien que la délivrance du deuxième avis de nouvelle cotisation par le ministre ait de toute évidence provoqué la requête présentée en vertu de la Règle 474 et le présent appel, je n'y vois pas une raison d'accorder à l'appelante ses frais quelle que soit l'issue de la cause. Les frais du présent appel et de celui portant le numéro de greffe A-1076-90 ne forment qu'un seul mémoire, et ils sont adjugés suivant l'issue de l'instance principale.

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

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