

A-206-97

A-206-97

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

v.

c.

Chevron Canada Resources Limited (*Respondent*)**Chevron Canada Resources Limited** (*intimée*)**INDEXED AS: CANADA v. CHEVRON CANADA RESOURCES LTD. (C.A.)****RÉPERTORIÉ: CANADA c. CHEVRON CANADA RESOURCES LTD. (C.A.)**

Court of Appeal, Desjardins, Décary and Noël J.J.A. — Montréal, September 18; Ottawa, September 28, 1998.

Cour d'appel, juges Desjardins, Décary et Noël, J.C.A. — Montréal, 18 septembre; Ottawa, 28 septembre 1998.

Income tax — Reassessment — Appeal from T.C.C. judgment holding ITA, s. 165(1.1) not preventing taxpayer from pursuing issues in computation of resource profits raised in objections other than those already withdrawn, specifically dealt with in consent judgment — S. 165(1.1) permitting filing of notice of objection only if relating to matter giving rise to assessment not conclusively determined by Court — Consent judgment referring matter back to MNR for reassessment — Subsequently memorandum of understanding between petroleum industry, Revenue Canada setting out manner in which certain expenditures to be deducted in computation of resource profits — Taxpayer reassessed in conformity with consent judgment — Two weeks later filing notices of objection — Appeal allowed — S. 165(1.1) precluding right to file notices of objection — (1) T.C.J. finding matter giving rise to reassessments including computation of resource allowance; additional expenditures claimed by notices of objection reasonably related to that computation — Open to T.C.J. to so characterize matter — Relationship existing in terms of expenditures falling within same narrow computation, and because prior to issuance of consent judgment all expenditures acknowledged by Revenue Canada, industry as governed by Gulf Canada Ltd. v. Canada — (2) Computation of taxpayer's resource allowance conclusively determined by consent judgment — Issues now seeking to raise forming logical, integral part of litigation before T.C.C. prior to consent judgment — Could, should have been raised at same time — Party failing to raise issue forever barred from raising it again.

Impôt sur le revenu — Nouvelle cotisation — Appel d'un jugement de la C.C.I. concluant que l'art. 165(1.1) de la LIR n'empêchait pas la contribuable de présenter des questions concernant le calcul des bénéfices relatifs à des ressources qui avaient été soulevées dans les avis d'opposition, à l'exception de celles qui avaient déjà été retirées ou qui avaient été expressément tranchées dans le jugement sur consentement — L'art. 165(1.1) permet la production d'un avis d'opposition seulement s'il porte sur une question donnant lieu à la cotisation que la Cour n'a pas tranché définitivement — Le jugement sur consentement a renvoyé l'affaire au MRN pour nouvelle cotisation — L'industrie pétrolière et Revenu Canada ont conclu par la suite un protocole d'entente prévoyant la manière dont certaines dépenses devaient être déduites aux fins du calcul des bénéfices relatifs à des ressources — Nouvelle cotisation établie à l'égard de la contribuable conformément au jugement sur consentement — Deux semaines plus tard, elle a produit des avis d'opposition — Appel accueilli — L'art. 165(1.1) a éteint le droit de produire les avis d'opposition — 1) Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que la question ayant donné lieu aux nouvelles cotisations incluait le calcul de la déduction relative à des ressources et que les dépenses supplémentaires réclamées dans le cadre des avis d'opposition étaient raisonnablement liées à ce calcul — La Cour de l'impôt pouvait caractériser ainsi la question — Il existait un lien puisque les dépenses faisaient l'objet du même calcul restreint et que, avant que le jugement sur consentement ne soit rendu, il avait été reconnu par Revenu Canada et par l'industrie que toutes ces dépenses étaient régies par l'arrêt Gulf Canada Ltd. c. Canada — 2) Le calcul de la déduction de la contribuable relativement à des ressources a été tranché définitivement par le jugement sur consentement — Les questions que la contribuable a alors tenté de soulever constituaient une suite logique et une partie intégrante du litige dont était saisi la Cour de l'impôt avant le jugement sur consentement — Ces questions auraient pu et auraient dû être soulevées à l'époque — Lorsqu'une partie omet de soulever une question, elle ne peut plus la soulever par la suite.

Practice — Res judicata — Appeal from T.C.C. decision Income Tax Act, s. 165(1.1) not preventing taxpayer from

Pratique — Res judicata — Appel d'une décision de la C.C.I. selon laquelle l'art. 165(1.1) de la Loi de l'impôt sur

pursuing issues raised in objections — S. 165(1.1) permitting filing of notice of objection to assessment in accordance with Court order only if relating to matter giving rise to assessment not conclusively determined by Court — Appeal from objections settled — Consent order referring matter back to MNR — Taxpayer objecting to reassessments — Res judicata applies not only to matters decided by earlier litigation, but also to related matters which although undecided could, should have been brought forward, disposed of at time — Concern leading to enactment of s. 165(1.1) to prevent further litigation with respect to matters unrelated to prior decision — Issues taxpayer now attempting to raise logical, integral part of litigation before T.C.C. prior to consent judgment being entered — Could, should have been raised at same time — Matter of computation of taxpayer's resource allowance conclusively determined by consent judgment — S. 165(1.1) neither ousting rule of res judicata by necessary implication nor adopting rule only in so far as applying to matters specifically decided by Court — Court not having discretion to overlook rule of res judicata in special circumstances or where interests of justice so require.

This was an appeal from a Tax Court decision holding that *Income Tax Act*, subsection 165(1.1) did not prevent the taxpayer from pursuing the issues raised in its objections (which had not already been withdrawn or specifically dealt with by the consent judgment) as to the computation of resource profits. Subsection 165(1.1) permits a taxpayer to object to an assessment in accordance with a court order, but only to the extent that the reasons for the objection reasonably relate to a matter that gave rise to the assessment and that was not conclusively determined by the court. The Minister of National Revenue reassessed the taxpayer for the taxation years 1985 and 1986 respectively. The taxpayer objected but the Minister confirmed the reassessments. The taxpayer appealed, but the parties settled before trial. The consent judgment, dated September 20, 1994, referred the matter back to the Minister for reassessment. On December 9, 1994 the petroleum industry and Revenue Canada agreed to a memorandum of understanding which provided the manner in which certain expenditures were to be deducted for the purposes of computing resource profits up to July 23, 1992. The taxpayer was reassessed in conformity with the terms of the consent judgment on February 14, 1995. Two weeks later notices of objection were filed challenging the correctness of the reassessments on the ground that certain expenses should not have been deducted in the calculation

le revenu n'empêchait pas la contribuable de présenter des questions soulevées dans les avis d'opposition — L'art. 165(1.1) permet la production d'un avis d'opposition à la cotisation établie conformément à l'ordonnance de la Cour seulement s'il porte sur une question donnant lieu à la cotisation que la Cour n'a pas tranchée définitivement — Appel contre les avis de cotisation réglé — L'ordonnance sur consentement a renvoyé l'affaire au MRN — La contribuable s'est opposée aux nouvelles cotisations — Le principe de la chose jugée s'applique non seulement aux questions tranchées dans le cadre de litiges précédents mais également aux questions liées qui, bien qu'elles n'aient pas été tranchées, auraient pu et auraient dû être soulevées et décidées à l'époque — Le but de la mise en vigueur de l'art. 165(1.1) était d'empêcher l'existence de litiges sur des questions liées à une décision antérieure — Les questions que la contribuable a alors tenté de soulever constituaient une suite logique et une partie intégrante du litige dont était saisi la Cour de l'impôt avant le dépôt du jugement sur consentement — Ces questions auraient pu et auraient dû être soulevées à l'époque — La question du calcul de la déduction de la contribuable relativement à des ressources a été tranchée définitivement par le jugement sur consentement — L'art. 165(1.1) n'écarte pas le principe de la chose jugée par déduction nécessaire ni ne l'adopte seulement dans la mesure où ce principe s'applique à des questions expressément tranchées par le tribunal — La Cour ne jouit pas du pouvoir discrétionnaire de passer outre à l'application du principe de la chose jugée en présence de circonstances exceptionnelles ou lorsque les intérêts de la justice l'exigent.

Il s'agissait d'un appel d'une décision de la Cour de l'impôt concluant que le paragraphe 165(1.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'empêchait pas la contribuable de présenter les questions soulevées dans ses avis d'oppositions (celles qui n'avaient pas déjà été retirées ou expressément tranchées par le jugement sur consentement) à l'égard du calcul des bénéfices relatifs à des ressources. Le paragraphe 165(1.1) permet à un contribuable de s'opposer à une cotisation établie conformément à une ordonnance de la cour, mais seulement dans la mesure où les motifs d'opposition sont raisonnablement liés à une question qui a donné lieu à la cotisation et que la cour n'a pas tranchée définitivement. Le ministre du Revenu national a établi une nouvelle cotisation à l'égard de la contribuable pour les années d'imposition 1985 et 1986. La contribuable s'est opposée, mais le ministre a donné avis de la ratification des nouvelles cotisations. La contribuable a interjeté appel, mais les parties ont convenu d'un règlement avant le procès. Le jugement sur consentement, daté du 20 septembre 1994, a renvoyé l'affaire au ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation. Le 9 décembre 1994, l'industrie pétrolière et Revenu Canada ont conclu un protocole d'entente qui prévoyait la manière dont certaines dépenses devaient être déduites aux fins du calcul des bénéfices relatifs à des ressources jusqu'au 23 juillet 1992. De nouvelles cotisations

of resource profits. The Minister objected on the ground that subsection 165(1.1) prevented the taxpayer from filing these notices of objection. The issues were whether the notices of objection raised issues: (1) unrelated to the reassessments, and (2) which had been conclusively determined by the consent judgment.

Held, the appeal should be allowed. The stated question should be answered as follows: the taxpayer's entitlement to file notices of objection against the reassessments was precluded by subsection 165(1.1).

(1) The rule of *res judicata* applies not only to matters decided by earlier litigation, but also to related matters which although undecided, could and should have been brought forward and disposed of at that time. Those responsible for administration of the Act were not content to rely solely on the rule of *res judicata* as a means of circumscribing the right to object to an assessment issued further to a judgment of the Court. The concern which led to the enactment of subsection 165(1.1) was to prevent further litigation with respect to matters unrelated to a prior decision. With respect to the requirement that the reasons for objection reasonably relate to a matter giving rise to the assessment, Parliament did not prescribe any specific type or manner of relationship, but left it to the Court to ascertain on the facts of each case whether the reasons for objection when considered in light of the matter that gave rise to the assessment were sufficiently related to justify a right to pursue the matter further. The Tax Court found as a fact that the matter that gave rise to the reassessments included the computation of resource allowance, and that the additional expenditures claimed by the notices of objection were reasonably related to that computation. It was open to the Tax Court to so characterize the matter since resource allowance is the product of a relatively precise and narrow computation under the Act and since elements of this computation formed the object of the initial reassessments as well as the reassessments which resulted from the consent judgment. There was also a relationship because prior to the issuance of the consent judgment Revenue Canada and the industry had acknowledged that the expenditures in question were governed by *Gulf Canada Ltd. v. Canada*, a Federal Court of Appeal decision dealing with the deductibility of certain expenses in the calculation of taxable production profits, and presumably were deserving of similar treatment.

(2) The taxpayer's position that the only issues that were "conclusively determined" were those that were specifically

ont été établies à l'égard de la contribuable conformément aux modalités du jugement sur consentement, le 14 février 1995. Deux semaines plus tard, il a produit des avis d'opposition contestant le bien-fondé des nouvelles cotisations au motif que certaines dépenses n'auraient pas dû être déduites dans le calcul des bénéficiaires relatifs à des ressources. Le ministre a contesté au motif que le paragraphe 165(1.1) empêchait la contribuable de produire ces avis d'opposition. Les questions en litige étaient de savoir si les avis d'opposition soulevaient des questions: 1) non liées aux nouvelles cotisations; 2) qui avaient été tranchées définitivement par le jugement sur consentement.

Arrêt: l'appel est accueilli. La question posée doit recevoir la réponse suivante: le droit de la contribuable de produire des avis d'opposition contre les nouvelles cotisations a été éteint par le paragraphe 165(1.1).

1) Le principe de la chose jugée s'applique non seulement aux questions tranchées dans le cadre de litiges précédents mais également aux questions liées qui, bien qu'elles n'aient pas été tranchées, auraient pu et auraient dû être soulevées et décidées à l'époque. Les responsables de l'administration de la Loi ne se sont pas fiés uniquement sur le principe de la chose jugée comme moyen de circonscrire le droit de s'opposer à une cotisation établie à la suite d'un jugement. Le but de la mise en vigueur du paragraphe 165(1.1) était d'empêcher l'existence de litiges sur des questions non liées à une décision antérieure. En ce qui concerne l'exigence que les motifs de l'opposition soient raisonnablement liés à une question qui a donné lieu à la cotisation, le législateur n'a prescrit aucune forme particulière de lien, laissant à la cour le soin de déterminer, selon les faits de chaque affaire, si les motifs d'opposition, examinés à la lumière de la question ayant donné lieu à la cotisation, sont suffisamment liés pour donner le droit de poursuivre l'affaire. La Cour de l'impôt a conclu en fait que la question ayant donné lieu aux nouvelles cotisations incluait le calcul de la déduction relative à des ressources et que les dépenses supplémentaires réclamées dans le cadre des avis d'opposition étaient raisonnablement liées à ce calcul. La Cour de l'impôt pouvait caractériser ainsi la question vu que la déduction relative à des ressources découle d'un calcul relativement précis et restreint en vertu de la Loi et que des éléments de ce calcul faisaient l'objet des nouvelles cotisations initiales de même que des nouvelles cotisations résultant du jugement sur consentement. Il y avait un lien également parce que, avant que le jugement sur consentement ne soit rendu, Revenu Canada et l'industrie avaient reconnu que les dépenses en question étaient régies par l'arrêt *Gulf Canada Ltd. c. Canada*, une décision de la Cour d'appel fédérale qui portait sur la déductibilité de certaines dépenses dans le calcul des bénéfices de production imposables, de sorte qu'elles devaient, en principe, recevoir le même traitement que ces dernières.

2) La position de la contribuable selon laquelle les seules questions ayant été «tranchées définitivement» étaient celles

decided was untenable if the doctrine of *res judicata*, in so far as it bars further litigation with respect to undecided, but related matters applies. The issues which the taxpayer was now attempting to raise formed a logical and integral part of the litigation that was before the Tax Court prior to the consent judgment being entered, and these issues could and should have been raised at the same time. The taxpayer was before the proper forum, the computation of its resource allowance clearly in issue and the additional contentions with respect to this computation known to it and capable of being raised, yet, for unknown reasons, they were not brought forth. The rule is that a party who, under these conditions omits to raise an issue is forever barred from raising it again. The matter of the computation of the taxpayer's resource allowance was conclusively determined by the consent judgment.

The taxpayer contended that the requirement in subsection 165(1.1) that the matter not have been "conclusively determined" must be read as adopting the rule of *res judicata* only in so far as it bars future litigation with respect to matters expressly or specifically decided. Considering that subsection 165(1.1) was itself intended to limit the scope of ongoing litigation, it would be extraordinary if the legislator had, in the course of implementing this provision ousted the application of this fundamental aspect of the *res judicata* rule. The taxpayer would have had to demonstrate that subsection 165(1.1) was wholly inconsistent with this rule before the Court could have concluded that it was ousted by necessary implication. There was no such inconsistency. Subsection 165(1.1) can co-exist in harmony with the rule of *res judicata*. For example, an issue may "reasonably be regarded as relating to a matter that gave rise to the assessment" within the meaning of subsection 165(1.1) in ways that have no relevance to the application of the rule of *res judicata*. Or, subsection 165(1.1) would permit a further objection with respect to issues related to the matter that gave rise to an assessment, but which were not available at the time of the earlier litigation. Subsection 165(1.1) neither ousts by necessary implication the rule of *res judicata* nor adopts this rule only in so far as it applies to matters specifically decided by the Court.

The Court does not have the discretion to overlook the application of the rule of *res judicata* in special circumstances, or where the interests of justice so require. Had the Tax Court been troubled by the Minister's behaviour to the point of overlooking the principle of *res judicata*, it would have acted on wrong principle. The taxpayer had had an uninhibited opportunity to protect its rights with respect to all the concessions which the Minister extended to the

qui avaient été expressément décidées n'avait aucun fondement si s'appliquait le principe de la chose jugée, qui empêche la poursuite d'un litige relativement aux questions qui n'ont pas été tranchées mais qui sont liées. Les questions que la contribuable tentait de soulever constituaient une suite logique et une partie intégrante du litige dont était saisi la Cour de l'impôt avant le dépôt du jugement sur consentement, et ces questions auraient pu et auraient dû être soulevées à l'époque. La contribuable se trouvait devant la bonne instance, le calcul de sa déduction relative à des ressources était clairement en litige et elle connaissait ses prétentions supplémentaires à l'égard de ce calcul et aurait pu les soulever, mais, pour des raisons inexplicables, elle ne l'a pas fait. Le principe de la chose jugée prévoit que lorsqu'une partie se trouvant dans une telle situation omet de soulever une question, elle ne peut plus la soulever par la suite. La question du calcul de la déduction de la contribuable relativement à des ressources a été tranchée définitivement par le jugement sur consentement.

La contribuable a avancé que l'exigence posée par le paragraphe 165(1.1), selon laquelle la question ne doit pas avoir été «tranchée définitivement», doit être interprétée comme adoptant le principe de la chose jugée seulement dans la mesure où elle interdit l'existence d'un litige relativement aux questions tranchées de façon expresse. Compte tenu du fait que le paragraphe 165(1.1) a lui-même été conçu pour limiter l'étendue des litiges récurrents, il serait en effet extraordinaire que, dans le cadre de la mise en vigueur de cette disposition, le législateur ait écarté l'application de cet aspect fondamental du principe de la chose jugée. Il aurait fallu que la contribuable démontre que le paragraphe 165(1.1) est entièrement incompatible avec ce principe pour que la Cour en soit venue à la conclusion que ce dernier a été écarté par déduction nécessaire. Il n'existait pas d'incompatibilité de ce genre. Le paragraphe 165(1.1) et le principe de la chose jugée peuvent coexister en harmonie. Par exemple, il peut être «raisonnable de considérer qu'une question en litige est liée à une question qui a donné lieu à la cotisation» au sens du paragraphe 165(1.1) sans que cela ne soit pertinent à l'égard de l'application du principe de la chose jugée. De même, le paragraphe 165(1.1) permettrait une opposition subséquente relativement à des questions litigieuses liées à la question qui a donné lieu à une cotisation mais dont l'existence n'était pas connue au moment du litige antérieur. Le paragraphe 165(1.1) n'écarte pas le principe de la chose jugée par déduction nécessaire ni ne l'adopte seulement dans la mesure où ce principe s'applique à des questions expressément tranchées par le tribunal.

La Cour ne jouit pas du pouvoir discrétionnaire de passer outre à l'application du principe de la chose jugée en présence de circonstances exceptionnelles ou lorsque les intérêts de la justice l'exigent. Si la Cour de l'impôt avait été troublée par le comportement du ministre au point de passer outre au principe de la chose jugée, elle se serait alors fondée sur le mauvais principe. Rien n'a empêché la contribuable de protéger ses droits relativement à l'ensemble

industry, but had not availed itself of this right. Its predicament was caused by its own failure to pursue its rights, not by any ministerial action. If the taxpayer was of the view that this omission was the result of special circumstances such that the rule of *res judicata* should be overlooked, it was incumbent upon it to place some evidence before the Court tending to establish these special circumstances. No attempt was made to explain why the taxpayer did not assert its rights at the appropriate time and there was no basis upon which the Tax Court could have exercised its discretion in favour of the taxpayer.

des concessions auxquelles le ministre avait consenti envers l'industrie, mais il ne s'est pas prévalu de ce droit. La situation difficile dans laquelle il s'est retrouvé a été causée par sa propre omission de faire valoir ses droits, et non pas en raison d'une action du Ministère. Si la contribuable estimait que cette omission était due à des circonstances exceptionnelles justifiant la mise de côté du principe de la chose jugée, il lui incombait de produire des éléments de preuve susceptibles de les établir. La contribuable n'a pas tenté d'expliquer pourquoi il n'avait pas exercé ses droits au moment approprié, de sorte qu'il n'y avait aucun fondement sur lequel la Cour de l'impôt pouvait s'appuyer pour exercer son pouvoir discrétionnaire à son bénéfice.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 20(1)(v.1), 165(1) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 138; 1996, c. 21, s. 45), (1.1) (as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 138; Sch. VIII, s. 98), 173, 248(1) "assessment".
Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Thomas v. Trinidad and Tobago (Attorney General) (1990), 115 N.R. 313 (P.C.).

CONSIDERED:

Gulf Canada Ltd. v. Canada, [1992] 1 C.T.C. 183; (1992), 92 DTC 6123; 136 N.R. 187 (F.C.A.); leave to appeal to S.C.C. refused, [1992] 2 S.C.R. ix; *Doyle v. R.*, [1981] 2 F.C. 114; [1980] C.T.C. 330; (1980), 80 DTC 6260 (T.D.).

REFERRED TO:

Pothitos v. M.N.R. (1960), 60 DTC 636 (T.A.B.); *Bilson (J.) v. M.N.R.* (1960), 60 DTC 599 (T.A.B.); *Payette (P) v. The Queen*, [1977] CTC 551; (1977), 77 DTC 5368 (F.C.T.D.); *Okalta Oils v. Minister of National Revenue*, [1955] S.C.R. 824; [1955] 5 D.L.R. 614; [1955] C.T.C. 271; (1955), 55 DTC 1176; *Harris v. Minister of National Revenue*, [1965] 2 Ex. C.R. 653; [1964] C.T.C. 562; (1964), 64 DTC 5332.

AUTHORS CITED

Income Tax Act and Regulations, Department of Finance Technical Notes: A Consolidation of Technical Notes and other Income Tax Commentary from the Department of Finance, 6th ed. Toronto: Carswell, consolidated to September 1994.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 20(1)(v.1), 165(1) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 138; 1996, ch. 21, art. 45), (1.1) (édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 138; ann. VIII, art. 98), 173, 248(1) «cotisation».
Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945.

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

Thomas v. Trinidad and Tobago (Attorney General) (1990), 115 N.R. 313 (P.C.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Gulf Canada Ltd. c. Canada, [1992] 1 C.T.C. 183; (1992), 92 DTC 6123; 136 N.R. 187 (C.A.F.); autorisation de pourvoi devant la C.S.C. refusée, [1992] 2 R.C.S. ix; *Doyle c. R.*, [1981] 2 C.F. 114; [1980] C.T.C. 330; (1980), 80 DTC 6260 (1^{re} inst.).

DÉCISIONS CITÉES:

Pothitos v. M.N.R. (1960), 60 DTC 636 (C.A.I.); *Bilson (J.) v. M.N.R.* (1960), 60 DTC 599 (C.A.I.); *Payette (P) c. La Reine*, [1977] CTC 551; (1977), 77 DTC 5368 (C.F. 1^{re} inst.); *Okalta Oils v. Minister of National Revenue*, [1955] R.C.S. 824; [1955] 5 D.L.R. 614; [1955] C.T.C. 271; (1955), 55 DTC 1176; *Harris v. Minister of National Revenue*, [1965] 2 R.C.É. 653; [1964] C.T.C. 562; (1964), 64 DTC 5332.

DOCTRINE

Income Tax Act and Regulations, Department of Finance Technical Notes: A Consolidation of Technical Notes and other Income Tax Commentary from the Department of Finance, 6th ed. Toronto: Carswell, consolidated to September 1994.

Sullivan, Ruth. *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. Toronto: Butterworths, 1994.

APPEAL from a Tax Court decision (*Chevron Canada Resources Ltd. v. R.*, [1997] 2 C.T.C. 2624; (1997), 97 DTC 1173 (T.C.C.)) holding that *Income Tax Act*, subsection 165(1.1) did not prevent the respondent from pursuing the issues raised in its objections excluding those objections already withdrawn, or specifically dealt with by a consent judgment in the computation of resource profits. Appeal allowed.

APPEARANCES:

Wilfrid Lefebvre for appellant.
H. George McKenzie for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Ogilvy Renault, Montréal, for appellant.
Felesky Flynn, Calgary, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] NOËL J.A.: This is an appeal from a decision rendered by Bowman J. on March 4, 1997.¹ The decision in question was rendered further to an application brought pursuant to section 173 of the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1] (the Act). The decision answered partially in the affirmative the following question:

Whether any of the reasons for the Notices of Objection can reasonably be regarded as relating to a matter that gave rise to the reassessments and that was not conclusively determined by this Court so that the Taxpayer's entitlement to file the Notices of Objection to the Reassessments is not precluded by the provisions of subsection 165(1.1) of the Act.

[2] The facts relevant to this appeal need be outlined in some detail.²

[3] On January 27, 1989, and August 9, 1990, the Minister of National Revenue (the Minister) reassessed Chevron Canada Resources Limited (the respondent)

Sullivan, Ruth. *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. Toronto: Butterworths, 1994.

APPEL d'une décision de la Cour de l'impôt (*Chevron Canada Resources Ltd. c. R.*, [1997] 2 C.T.C. 2624; (1997), 97 DTC 1173 (C.C.I.)) concluant que le paragraphe 165(1.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'empêchait pas l'intimée de présenter les questions soulevées dans ses avis d'oppositions, à l'exception des motifs d'oppositions déjà retirés ou expressément tranchés par un jugement sur consentement, relativement au calcul des bénéfices relatifs à des ressources. Appel accueilli.

ONT COMPARU:

Wilfrid Lefebvre pour l'appelante.
H. George McKenzie pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Ogilvy Renault, Montréal, pour l'appelante.
Felesky Flynn, Calgary, pour l'intimée.

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

[1] LE JUGE NOËL, J.C.A.: Il s'agit d'un appel interjeté contre une décision rendue par le juge Bowman le 4 mars 1997¹. La décision en question découle d'une demande déposée en vertu de l'article 173 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1] (la Loi). Cette décision a fourni une réponse en partie affirmative à la question suivante:

[TRADUCTION] S'il est raisonnable de considérer que l'un quelconque des motifs à l'appui des avis d'opposition est lié à une question qui a donné lieu aux nouvelles cotisations et que cette Cour n'a pas tranchée définitivement, de sorte que le droit du contribuable de déposer les avis d'opposition aux nouvelles cotisations n'est pas limité par les dispositions du paragraphe 165(1.1) de la Loi.

[2] Les faits pertinents au présent appel nécessitent un exposé assez détaillé².

[3] Les 27 janvier 1989 et 9 août 1990, le ministre du Revenu national (le ministre) a cotisé de nouveau Chevron Canada Resources Limited (l'intimée) pour

for the taxation years 1985 and 1986 respectively.³ The respondent objected to these reassessments and on December 31, 1991, the Minister gave notice of their confirmation.

[4] On March 25, 1992, the respondent brought an appeal before the Tax Court of Canada. The notices of appeal filed with the Court raised the following issues:

(a) are delay lease rentals on undeveloped lands deductible from income or capitalized and added to Canadian Oil And Gas Property Expenses (“COGPE”)?

(b) are Scientific Research and Experimental Development Expenses (“SR & ED”) and Crown lease rentals on unproductive lands required to be deducted in the computation of resource profits for the purposes of resource allowance?

(c) is interest income properly characterized as active business income or investment income for the purposes of calculating its Manufacturing and Processing (“M&P”) profit?

(d) are royalties in respect of liquefied petroleum gases (“LPG’s”) deductible in calculating income?

[5] The two appeals were consolidated and further to a status hearing held in November 1993, a trial date was set for September 14, 1994.

[6] On December 20, 1993, the respondent amended its notice of appeal to withdraw the issue relating to the deductibility of royalties in respect of LPG’s in the computation of income. This withdrawal was the result of the settlement of another action which had been pending in the Federal Court—Trial Division between the same parties.

[7] On September 9, 1994, the appellant and respondent executed minutes of settlement in respect of the Tax Court action.⁴ The consent to judgment⁵ executed the same day provided that the respondent’s appeal be allowed and that the matter be referred back to the Minister for reconsideration and reassessment on the basis that:

(a) \$2,284,161 of the Appellant’s income from its short term investments in its 1985 taxation year and \$662,861

les années d’imposition 1985 et 1986³. L’intimée s’est opposée à ces nouveaux avis de cotisation et, le 31 décembre 1991, le ministre a donné avis de leur ratification.

[4] Le 25 mars 1992, l’intimée a interjeté appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt. Les avis d’appel déposés auprès de cette Cour soulevaient les questions suivantes:

[TRADUCTION] a) les redevances d’ajournement relatives à des terres non aménagées sont-elles déductibles du revenu ou capitalisées et ajoutées aux frais à l’égard de biens canadiens relatifs au pétrole et au gaz («FBCPG»)?

b) les frais de recherche scientifique et de développement expérimental («RSDE») et les redevances sur les terres de la Couronne improductives doivent-ils être déduits dans le calcul des bénéfices relatifs à des ressources aux fins de la déduction relative à des ressources?

c) le revenu en intérêts doit-il être considéré comme un revenu d’entreprise exploitée activement ou comme un revenu de placements aux fins du calcul des bénéfices de fabrication et de transformation («FT») de l’entreprise?

d) les redevances sur le gaz de pétrole liquéfié («GPL») sont-elles déductibles dans le calcul du revenu?

[5] Les deux appels ont été joints et, à la suite d’une audience sur l’état de l’instance tenue en novembre 1993, la date de l’audition a été fixée au 14 septembre 1994.

[6] Le 20 décembre 1993, l’intimée a modifié son avis d’appel pour retirer la question de la déductibilité des redevances sur le GPL dans le calcul du revenu. Ce retrait découlait du règlement d’une autre action qui opposait les mêmes parties et qui était en suspens à la Section de première instance de la Cour fédérale.

[7] Le 9 septembre 1994, les parties ont déposé un procès-verbal de transaction relativement à l’action intentée auprès de la Cour de l’impôt⁴. Le consentement à jugement⁵ déposé le même jour prévoyait que l’appel de l’intimée soit accueilli et que l’affaire soit renvoyée au ministre pour réexamen et pour nouvelle cotisation tenant compte du fait que:

[TRADUCTION] a) 2 284 161 \$ du revenu de l’appelante provenant de ses placements à court terme pour son année

of the Appellant's income from its short term investments in its 1986 taxation year constitute income from an active business for the purposes of calculating the Appellant's manufacturing and processing deduction pursuant to section 125.1 of the *Income Tax Act*; and

(b) neither the Appellant's scientific research expenditures nor its crown lease rental payments are to be deducted under paragraph 1204(1)(f) of the *Income Tax Regulations*, or otherwise, in the calculation of resource profits for the purpose of paragraph 20(1)(v.1) of the *Income Tax Act*.

The Appellant is not entitled to any further relief.

[8] On September 20, 1994, Couture C.J. gave judgment (the "consent judgment") in the following terms:⁶

Upon reading the Consent to Judgment filed:

The appeals from the assessments made under the *Income Tax Act* for the 1985 and 1986 taxation years are allowed, without costs, and the assessments are referred back to the Minister of National Revenue for reconsideration and reassessment in accordance with the terms of the attached Consent to Judgment.

[9] Some two years before the parties endorsed the settlement, the Federal Court of Appeal, in *Gulf Canada Ltd. v. Canada*,⁷ addressed the issue of what amounts were to be deducted in the calculation of taxable production profits, and concluded that SR & ED costs and pre-production capital cost allowance were not required deductions in the calculation of taxable production profits.⁸

[10] Soon after this decision was rendered, the petroleum industry, (the Industry) through the offices of the Canadian Association of Petroleum Producers, undertook negotiations with Revenue Canada with a view to resolving the issue of which other expenses were not required to be deducted in calculating resource profits for the purpose of determining a taxpayer's resource allowance based on the reasoning advanced by the Court in the *Gulf Canada* decision. The types of expenses under discussion included lease rentals on unproductive lands, SR & ED costs, pre-

d'imposition 1985 et 662 861 \$ du revenu de l'appelante provenant de ses placements à court terme pour son année d'imposition 1986 constituent un revenu d'entreprise exploitée activement aux fins du calcul de la déduction relative aux bénéfices de fabrication et de transformation de l'appelante en vertu de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*;

b) ni les frais de recherche scientifique de l'appelante ni ses paiements de redevances relatives à des terres de la Couronne ne doivent être déduits selon l'alinéa 1204(1)(f) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* ou autrement, dans le calcul des bénéfices relatifs à des ressources aux fins de l'alinéa 20(1)(v.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'appelante n'a droit à aucune autre mesure de redressement.

[8] Le 20 septembre 1994, le juge en chef Couture a rendu jugement (le jugement sur consentement) de la façon suivante⁶:

Vu le consentement à jugement déposé:

Les appels des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1985 et 1986 sont admis, sans frais, et les cotisations déférées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations selon les termes du consentement à jugement ci-joint.

[9] Environ deux ans avant que les parties n'acceptent le règlement, la Cour d'appel fédérale, dans l'arrêt *Gulf Canada Ltd. c. Canada*⁷, s'est penchée sur la question de savoir quels sont les montants devant être déduits dans le calcul des bénéfices de production imposables, et elle a conclu que les frais de RSDE et la déduction pour amortissement au titre de frais antérieurs à la production ne devaient pas l'être aux fins du calcul des bénéfices de production imposables.⁸

[10] Peu après que cette décision a été rendue, l'industrie pétrolière (l'industrie) a entamé des négociations avec Revenu Canada, par l'entremise de l'Association canadienne des producteurs pétroliers, dans le but de régler la question des autres dépenses ne devant pas être déduites dans le calcul des bénéfices relatifs à des ressources pour déterminer la déduction d'un contribuable relativement à des ressources à la lumière du raisonnement suivi par la Cour dans *Gulf Canada*. Les dépenses ayant fait l'objet des pourparlers comprenaient les redevances sur les terres

production capital cost allowance, pre-production operating expenses and general and administrative costs.

[11] By September of 1994, although discussions between the industry and Revenue Canada had progressed to the point where it was acknowledged that concessions would be made by Revenue Canada with respect to the particular expenses under discussion, the terms of an agreement relating to the treatment of all these expenses had not been settled.

[12] On December 9, 1994, a memorandum of understanding was agreed to between the industry and Revenue Canada. In a letter dated the same day, Mr. R. M. Beith, Interim Assistant Deputy Minister, Appeals, wrote the industry as follows:⁹

This letter is further to various meetings and discussions between representatives of the Canadian Association of Petroleum Producers (CAPP) and Revenue Canada regarding the implications of the 1992 Court of Appeal decision in *The Queen vs. Gulf Canada Limited* for the treatment of, among another things, corporate general and administrative expenses (G&A) in the computation of resource profits and the resource allowance under the regulations of the *Income Tax Act*.

Revenue Canada agrees in principle to the G&A allocation principles described in your letter of September 16, 1993. The attached schedule describes the basis upon which we propose to finalize the treatment of G&A, scientific research and experimental development expenditures, capital cost allowance prior to the year of commencement of production and pre-production expenses. After verification of claims, reassessments will be issued for those taxpayers who agree with the proposal and who have raised, or who will have the right to raise, the issues in a valid notice of objection or on appeal, or who have filed a valid waiver. Revenue Canada's position is that the resulting revised resource profits figure will also be utilized for any corresponding adjustments required to PGRT returns similarly open for reassessment. A reassessment will not be issued in respect of a taxation year for which rights to object or appeal have expired. The time for issuing reassessments can be kept to a minimum by ensuring that claims contain sufficient detail and that supporting documentation is readily available for verification.

improductives, les frais de RSDE, la déduction pour amortissement au titre de frais antérieurs à la production, les frais d'exploitation préalables à la production et les frais généraux et administratifs.

[11] Au mois de septembre 1994, bien que les pourparlers entre l'industrie et Revenu Canada aient progressé au point où il était reconnu que Revenu Canada ferait des concessions sur les dépenses particulières en cause, les modalités d'une entente concernant le traitement de l'ensemble de ces dépenses n'avaient pas été établies.

[12] Le 9 décembre 1994, un protocole d'entente est intervenu entre l'industrie et Revenu Canada. Dans une lettre datée du même jour, M. R. M. Beith, sous-ministre adjoint par intérim, Appels, a écrit ceci à l'industrie:⁹

[TRADUCTION] La présente lettre fait suite à diverses réunions et discussions entre des représentants de l'Association canadienne des producteurs pétroliers (ACPP) et Revenu Canada quant aux implications de la décision rendue en 1992 par la Cour d'appel dans l'affaire *La Reine c. Gulf Canada Limited* concernant le traitement, entre autres, des frais généraux et administratifs (FGA) de la compagnie dans le calcul des bénéfices relatifs à des ressources et de la déduction relative à des ressources en vertu du *Règlement de l'impôt sur le revenu*.

En principe, Revenu Canada convient des principes de répartition des FGA décrits dans votre lettre du 16 septembre 1993. L'annexe ci-jointe décrit la base sur laquelle nous proposons de finaliser le traitement des FGA, le traitement des frais de recherche scientifique et de développement expérimental, le traitement de la déduction pour amortissement pour la période antérieure à l'année du début de la production et le traitement des frais préalables à la production. Après vérification des demandes, de nouvelles cotisations seront établies à l'égard des contribuables qui sont d'accord sur la proposition et qui ont soulevé ou qui auront le droit de soulever les questions dans un avis d'opposition valide ou un appel ou qui ont déposé une renonciation valide. La position de Revenu Canada est que le chiffre ainsi révisé concernant les bénéfices relatifs à des ressources sera également utilisé pour tout rajustement correspondant à apporter aux déclarations qui ont été produites en vertu de la LIRP et qui sont également susceptibles de faire l'objet d'une nouvelle cotisation. Une nouvelle cotisation ne sera pas établie pour une année d'imposition relativement à laquelle les droits d'opposition ou d'appel ont expiré. Le temps nécessaire pour l'établissement des nouvelles cotisations pourra être minimal si l'on veille à ce que les demandes contiennent suffisamment de détails et à ce que les

To avoid possible delays in providing refunds due to the required verification and processing, we intend to issue repayments of amounts in dispute under subsection 164(4.1) of the Act in advance of the actual reassessments in respect of these issues. To obtain repayments, taxpayers will be asked to indicate agreement in principle with the proposal and submit, on a year-by-year basis, an estimate of their claims for these issues, where they have not already done so, an estimate of their expected refund for taxes and interest and a statement as to the amount of tax that they have paid in respect of the year. If these figures agree with our estimates, repayments to the extent of 75% of the disputed amount will be issued as soon as possible without verification. Repayments can be issued under subsection 164(4.1), only if these issues are the subject of a valid objection or appeal.

Revenue Canada will not issue a refund or repayment for a particular year in respect of these issues to the extent that it has reason to believe that the adjustments may be required in respect of other issues that would have the effect of reducing any refund or repayment to which the taxpayer will ultimately be entitled.

If the terms of the proposal in the attached schedule are acceptable to CAPP, I would appreciate a letter indicating your agreement in principle as soon as possible. We will then begin the process of dealing with individual taxpayers.

[13] The actual Memorandum of Understanding reads as follows:¹⁰

Memorandum of Understanding
Calculation of Resource
Profits—Regulation 1204
Pre-July 23, 1992 Amendments

Agreement in principle has been concluded as to the manner in which certain expenditures are to be deducted for purposes of computing resource profits under Regulation 1204. The agreed upon method of deduction or allocation will be applicable up to the effective date of the amendments to Regulation 1204 which were issued in draft form on July 23, 1992.

Following verification, reassessments based on this memorandum will be made to all years open for reassessment under an objection, appeal or waiver or in respect of

documents d'appui soient facilement disponibles pour fins de vérification.

Pour éviter les retards possibles dans les remboursements vu la vérification et le traitement requis, nous entendons émettre les chèques relatifs aux remboursements des montants en litige en vertu du paragraphe 164(4.1) de la Loi avant l'établissement effectif des nouvelles cotisations concernant ces questions. Pour obtenir des remboursements, les contribuables devront faire savoir qu'ils sont d'accord en principe sur la proposition et devront présenter pour chaque année une estimation de leurs demandes relatives à ces questions, s'ils ne l'ont pas déjà fait, ainsi qu'une estimation du remboursement d'impôt et d'intérêts auquel ils s'attendent et un état quant au montant d'impôt qu'ils ont payé pour l'année. Si les chiffres présentés correspondent à nos évaluations, des chèques de remboursement représentant jusqu'à concurrence de 75 p. 100 du montant en litige seront émis le plus tôt possible, sans vérification. Des chèques de remboursement peuvent être émis en vertu du paragraphe 164(4.1) seulement si ces questions font l'objet d'une opposition ou d'un appel valide.

Revenu Canada n'accordera aucun remboursement pour une année donnée relativement à ces questions s'il a des raisons de croire qu'il pourrait être nécessaire relativement à d'autres questions de faire des rajustements ayant pour effet de réduire le remboursement auquel le contribuable aura droit au bout du compte.

Si les conditions de la proposition figurant dans l'annexe ci-jointe sont acceptables à la ACPP, je vous serais reconnaissant de bien vouloir nous envoyer le plus tôt possible une lettre indiquant que vous êtes d'accord en principe. Nous amorcerons alors le processus de traitement pour les contribuables pris individuellement.

[13] Le protocole d'entente se lit comme suit¹⁰:

[TRADUCTION]

Protocole d'entente
Calcul des bénéfices relatifs à des
ressources—Article 1204 du Règlement
Modifications antérieures au 23 juillet 1992

Un accord de principe a été conclu quant à la manière dont certaines dépenses doivent être déduites aux fins du calcul des bénéfices relatifs à des ressources en vertu de l'article 1204 du Règlement. Le mode de déduction ou de répartition dont il a été convenu s'appliquera pour la période allant jusqu'à la date de prise d'effet des modifications de l'article 1204 du Règlement publiées sous forme de projet le 23 juillet 1992.

Après vérification, de nouvelles cotisations fondées sur le présent protocole seront établies pour toutes les années susceptibles d'être l'objet d'une nouvelle cotisation en vertu

changed loss years for which a loss determination has not been issued.

1. Scientific Research and Experimental Developments (SR & ED)

SR & ED expenditures claimed by taxpayers, which have been accepted by the Department as so qualifying, are not to be deducted in the calculation of resource profits.

2. Pre-Production Capital Cost Allowance (CCA)

CCA for years prior to that in which production commences will not reduce resource profits.

3. Pre-Production Expenses

Pre-Production Expenses (i.e. environmental impact studies, marketing surveys, lease rentals in respect of non-producing properties) will not be deducted in calculating resource profits.

4. General & Administrative Expenses (G & A)

The allocation of G & A for purposes of computing resource profits is as set out in the September 16, 1993 letter from the Canada Association of Petroleum Producers, a copy of which is attached.

Reassessments to be issued pursuant to this memorandum will be conditional upon the Department's receipt of an agreement in writing to waive all objection and appeal rights with respect to the adjustments covered by this memorandum of understanding. [Emphasis in original.]

[14] The respondent was reassessed in conformity with the terms of the consent judgment on February 14, 1995. Two weeks later, notices of objection were filed challenging the correctness of the reassessments on the following grounds:

- (a) delay release rentals should not have capitalized as COGPE;
- (b) royalties on LPG's should be deductible in calculating income;
- (c) royalties paid on miscible flood injectants should be deductible in computing income until the product is recovered from the project; and

d'une opposition, d'un appel ou d'une renonciation ou pour des années de perte modifiées relativement auxquelles une détermination de pertes n'a pas été établie.

1. Recherche scientifique et développement expérimental (RSDE)

Les frais de RSDE qui ont été déclarés par des contribuables et acceptés par le Ministère comme étant admissibles à ce titre ne doivent pas être déduits dans le calcul des bénéfices relatifs à des ressources.

2. Déduction pour amortissement (DPA) au titre de frais antérieurs à la production

La DPA pour des années antérieures à l'année du début de la production ne réduira pas les bénéfices relatifs à des ressources.

3. Frais préalables à la production

Les frais engagés avant la production (soit les frais d'étude d'incidence environnementale, les frais d'enquête en matière de commercialisation et les redevances sur des biens improductifs) ne seront pas déduits dans le calcul des bénéfices relatifs à des ressources.

4. Frais généraux et administratifs (FGA)

La répartition des FGA aux fins du calcul des bénéfices relatifs à des ressources correspond à la répartition énoncée dans la lettre de l'Association canadienne des producteurs pétroliers en date du 16 septembre 1993, lettre dont copie figure en annexe.

Les nouvelles cotisations devant être établies conformément au présent protocole d'entente vaudront sous réserve que le Ministère reçoive un avis écrit indiquant que l'on est d'accord pour renoncer à tout droit d'opposition et d'appel concernant les rajustements visés par le présent protocole. [Souligné dans l'original.]

[14] L'intimée a été cotisée de nouveau conformément aux modalités du jugement sur consentement le 14 février 1995. Deux semaines plus tard, elle a produit des avis d'opposition contestant le bien-fondé des nouvelles cotisations pour les motifs suivants:

[TRADUCTION]

- a) les redevances d'ajournement n'auraient pas dû être capitalisées en tant que FBCPG;
- b) les redevances sur le GPL devraient être déductibles dans le calcul du revenu;
- c) les redevances payées sur les fluides miscibles à injecter devraient être déductibles dans le calcul du revenu jusqu'à ce que le produit soit récupéré du projet;

- (d) the calculation of resource profits and in particular the following expenses should not be deducted in the calculation of resource profits:
- (i) lease rentals on unproductive lands,
 - (ii) scientific research and experimental development costs,
 - (iii) pre-production capital cost allowance,
 - (iv) pre-production operating expenses, and
 - (v) general and administrative costs.
- d) le calcul des bénéfices relatifs à des ressources, notamment les dépenses suivantes ne devraient pas être déduites dans le calcul des bénéfices relatifs à des ressources:
- (i) les redevances sur des terres improductives,
 - (ii) les frais de recherche scientifique et de développement expérimental,
 - (iii) la déduction pour amortissement au titre des frais antérieurs à la production,
 - (iv) les frais d'exploitation préalables à la production,
 - (v) les frais généraux et administratifs.

[15] The Minister took issue with the respondent's right to file these notices of objection. In the Minister's view, subsection 165(1.1) [as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 138; Sch. VIII, s. 98] of the Act prevented the respondent from filing these objections as they raised issues unrelated to the reassessments and issues which had been conclusively determined by the consent judgment. The respondent took a different view and the parties agreed to have their dispute resolved by way of a reference to the Tax Court based on the question stated at the beginning of these reasons.

[15] Le ministre a contesté le droit de l'intimée de produire les présents avis d'opposition. Selon le ministre, le paragraphe 165(1.1) [édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 138; ann VIII, art. 98] de la Loi empêchait l'intimée de produire ces avis d'opposition parce qu'ils soulevaient des questions non liées aux nouvelles cotisations et des questions qui avaient été tranchées définitivement par le jugement sur consentement. L'intimée étant d'avis contraire, les parties ont convenu de faire trancher leur litige au moyen d'un renvoi à la Cour de l'impôt fondé sur la question énoncée au début des présents motifs.

[16] On March 4, 1997, Bowman J. answered this question partially in the affirmative by holding that subsection 165(1.1) did not prevent the respondent from pursuing the issues raised in its objections other than the ones pertaining to the deductibility of royalties in respect of LPG's and the treatment of SR and ED costs and Crown lease rental payments in the computation of resource profits.¹¹ The Crown appeals from this decision in so far as it otherwise upholds the respondent's right to pursue its objections.

[16] Le 4 mars 1997, le juge Bowman a donné une réponse en partie affirmative à cette question en concluant que le paragraphe 165(1.1) n'empêchait pas l'intimée de présenter les questions soulevées dans ses avis d'opposition à l'exception de celles portant sur la déductibilité des redevances relatives au GPL, sur le traitement des frais de RSDE et sur les redevances sur les terres de la Couronne dans le calcul des bénéfices relatifs à des ressources¹¹. La Couronne interjette appel de cette décision au motif qu'elle confirme le droit de l'intimée de présenter ses avis d'opposition.

[17] The relevant statutory provisions read as follows [s. 165(1) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 138; 1996, c. 21, s. 45)]:

[17] Les dispositions législatives pertinentes prévoient [art. 165(1) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 138; 1996, ch. 21, art. 45)]:

165. (1) A taxpayer who objects to an assessment under this Part may serve on the Minister a notice of objection, in writing, setting out the reasons for the objection and all relevant facts,

165. (1) Le contribuable qui s'oppose à une cotisation prévue par la présente partie peut signifier au ministre, par écrit, un avis d'opposition exposant les motifs de son opposition et tous les faits pertinents, dans les délais suivants:

(a) where the assessment is in respect of the taxpayer for a taxation year and the taxpayer is an individual (other

a) lorsqu'il s'agit d'une cotisation relative à un contribuable qui est un particulier (sauf une fiducie) ou une fiducie

than a trust) or a testamentary trust, on or before the later of

(i) the day that is one year after the taxpayer's filing-date date for the year, and

(ii) the day that is 90 days after the day of mailing of the notice of assessment; and

(b) in any other case, on or before the day that is 90 days after the day of mailing of the notice of assessment.

(1.1) Notwithstanding subsection (1), where at any time the Minister assesses tax, interest or penalties payable under this Part by, or makes a determination in respect of, a taxpayer

(a) under subsection 67.5(2), subparagraph 152(4)(b)(i) or subsection 152(4.3) or (6) or 164(4.1), 220(3.4) or 245(8) or in accordance with an order of a court vacating, varying or restoring the assessment or referring the assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment,

(b) under subsection (3) where the underlying objection relates to an assessment or a determination made under any of the provisions or circumstances referred to in paragraph (a), or

(c) under a provision of an Act of Parliament requiring an assessment to be made that, but for that provision, would not be made because of subsections 152(4) to (5),

the taxpayer may object to the assessment or determination within 90 days after the day of mailing of the notice of assessment or determination, but only to the extent that the reasons for the objection can reasonably be regarded as relating to a matter that gave rise to the assessment or determination and that was not conclusively determined by the court, and this subsection shall not be read or construed as limiting the right of the taxpayer to object to an assessment or a determination issued or made before that time.**

** In reading these provisions, as well as these reasons, it is important to bear in mind that the term "assessment" is defined under subsection 248(1) of the Act as including a "reassessment".

[18] At the onset, the respondent concedes that subsection 165(1.1) effectively prevents it from pursuing its objection with respect to the deductibility

testamentaire, pour une année d'imposition, au plus tard le dernier en date des jours suivants:

(i) le jour qui tombe un an après la date d'échéance de production qui est applicable au contribuable pour l'année,

(ii) le 90^e jour suivant la date de mise à la poste de l'avis de cotisation;

b) dans les autres cas, au plus tard le 90^e jour suivant la date de mise à la poste de l'avis de cotisation.

(1.1) Malgré le paragraphe (1), dans le cas où, à un moment donné, le ministre établit une cotisation concernant l'impôt, les intérêts ou les pénalités payables par un contribuable en vertu de la présente partie ou détermine un montant à l'égard d'un contribuable:

a) soit en application du paragraphe 67.5(2), du sous-alinéa 152(4)b(i) ou des paragraphes 152(4.3) ou (6), 164(4.1), 220(3.4) ou 245(8) ou en conformité avec l'ordonnance d'un tribunal qui annule, modifie ou rétablit la cotisation ou la renvoie au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation;

b) soit en application du paragraphe (3), à la suite d'un avis d'opposition relatif à une cotisation établie ou un montant déterminé en application des dispositions visées à l'alinéa a) ou dans les circonstances qui y sont indiquées;

c) soit en application d'une disposition d'une loi fédérale exigeant l'établissement d'une cotisation qui sans cette disposition, ne serait pas établie en vertu des paragraphes 152(4) à (5).

le contribuable peut faire opposition à la cotisation ou au montant déterminé dans les 90 jours suivant la date de mise à la poste de l'avis de cotisation ou de l'avis portant qu'un montant a été déterminé seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que les motifs d'opposition sont liés à une question qui a donné lieu à la cotisation ou au montant déterminé et que le tribunal n'a pas tranché définitivement; toutefois, le présent paragraphe n'a pas pour effet de limiter le droit du contribuable de s'opposer à quelque cotisation établie ou montant déterminé avant le moment donné.**

** Lors de la lecture de ces dispositions et des présents motifs, il est important de se souvenir que le terme «cotisation» est défini au paragraphe 248(1) de la Loi comme incluant une «nouvelle cotisation».

[18] Au départ, l'intimée admet que le paragraphe 165(1.1) l'empêche à toutes fins pratiques de présenter son avis d'opposition relativement à la

of delay rentals in the computation of income on the ground that this matter was conclusively determined by the consent judgment.¹² The respondent also concedes that its attempt to deduct royalties on miscible flood injectants in the computation of income raises a novel issue which cannot be reasonably regarded as relating to any of the matters that gave rise to the reassessments.¹³ Judgment should be given allowing the appeal in so far as these issues are concerned.

[19] This only leaves to be decided the question of whether the respondent is entitled to pursue the remaining changes which it wishes to bring to the computation of its resource allowance.¹⁴ According to the appellant, Bowman J. erred in holding that the question relating to the treatment of these expenditures in the computation of resource profits was reasonably related to the matter that gave rise to the reassessments and in failing to hold that all matters relating to this computation had been conclusively determined by the consent judgment.

[20] Before addressing these two grounds of appeal, it is useful to recall how Bowman J. approached the matter before him. He began by stating:

... one should endeavour to interpret subsection 165(1.1) in a manner that gives effect to its wording and to the purpose that it seeks to achieve in the overall scheme of the objection and appeal provisions of the *Income Tax Act*.¹⁵

[21] He then observed that when subsection 165(1.1) was added:

It seems apparent that Parliament must have assumed that without the addition of subsection 165(1.1), subsection 165(1) gave to a taxpayer an unlimited right to object to a reassessment whether it was issued following a notice of objection or pursuant to a judgment of a court or pursuant to any of the sections mentioned in the opening words of paragraph 165(1.1)(a).¹⁶

[22] Bowman J. then quoted from *Doyle v. R.* where Mahoney J., after stating that the right to correct an assessment which does not conform with a judgment by means of an objection has always existed, con-

déductibilité des redevances d'ajournement dans le calcul du revenu au motif que cette question a été tranchée définitivement par le jugement sur consentement¹². L'intimée admet également que sa demande de déduction des redevances sur les fluides miscibles à injecter soulève une nouvelle question qui ne peut raisonnablement être considérée comme liée à celles qui ont donné lieu aux nouvelles cotisations¹³. Je suis d'avis de rendre un jugement accueillant l'appel sur ces questions.

[19] Il ne reste donc à trancher que la question de savoir si l'intimée a le droit de chercher à obtenir les dernières modifications qu'elle souhaite apporter à l'égard du calcul de sa déduction relative à des ressources¹⁴. Selon l'appelante, le juge Bowman a commis une erreur en concluant que la question du traitement de ces dépenses à l'égard du calcul des bénéfices relatifs à des ressources était raisonnablement liée à l'affaire qui a donné lieu aux nouvelles cotisations et en ne concluant pas que l'ensemble des questions liées à ce calcul avaient été tranchées définitivement par le jugement sur consentement.

[20] Avant de se pencher sur ces deux motifs d'appel, il est utile de se rappeler la manière dont le juge Bowman a abordé l'affaire dont il était saisi. Il a commencé en disant:

[...] il convient de tenter d'interpréter le paragraphe 165(1.1) d'une manière qui donne effet au libellé de ce paragraphe et à l'objet qu'il cherche à réaliser dans le cadre global des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en matière d'opposition et d'appel¹⁵.

[21] Il a alors souligné qu'avec l'ajout du paragraphe 165(1.1):

Manifestement, le Parlement doit avoir présumé que, sans l'ajout du paragraphe 165(1.1), le paragraphe 165(1) donnait à un contribuable un droit illimité de s'opposer à une nouvelle cotisation, que celle-ci ait été établie après un avis d'opposition ou en vertu du jugement d'un tribunal ou encore aux termes de l'un quelconque des articles mentionnés au début de l'alinéa 165(1.1)a)¹⁶.

[22] Le juge Bowman a ensuite cité la décision *Doyle c. R.* où, après avoir dit que le droit de faire corriger un avis de cotisation non conforme à un jugement au moyen d'un avis d'opposition avait

firmed that the rule of *res judicata* applies in tax matters despite the seemingly unlimited right of objection provided for under section 165(1) of the Act.¹⁷ In the words of Mahoney J. [at page 116]:

The right to appeal a reassessment ensuing upon a judgment is not a right to have the issues, decided by that judgment, re-tried.¹⁸

[23] Bowman J. then asked himself:

What, then, does subsection 165(1.1) do? I do not accept that insofar as it deals with assessments following a judgment it does no more than confirm the rule of *res judicata*. That rule was well established and was in no danger that inroads would be made upon it. Its purpose is obviously broader than that Second, it appears, from its opening words “notwithstanding subsection (1)” (which gives an unqualified right to object to an assessment (subject only to considerations of *res judicata*)) to be intended to operate as a restriction on, or derogation from, subsection 165(1). Third, it permits the filing of a notice of objection to an assessment, and it contemplates doing so even though the assessment is issued pursuant to a court order. It must contemplate a broader range of objection than that discussed by Mahoney J. in the first principle stated by him The right to object to an assessment that does not conform to a judgment of a court has always existed. It needed no amendment to confirm or to confer that right.¹⁹

[24] Bowman J. then reasoned that since subsection 165(1.1) is intended as a restriction on the right to object, construing the word “matter” as referring to all the elements relevant to the computation of income would defeat the purpose of the provision.²⁰ On the other hand, he noted that restricting the word “matter” to the very issue that gave rise to the reassessments would only allow for the correction of assessments which do not conform with a judgment, a right which already exists. In any event, he noted that this last interpretation is excluded by the wording of subsection 165(1.1) which is premised on the assessment being “in accordance” with an order of the Court. This analysis compelled Bowman J. to conclude that the proper construction of the word “matter” was to be found somewhere in between these two extremes.²¹

toujours existé, le juge Mahoney a réaffirmé que le principe de la chose jugée s’appliquait en matière fiscale malgré le droit apparemment illimité de s’opposer prévu au paragraphe 165(1) de la Loi¹⁷. Comme l’exprime le juge Mahoney [à la page 116]:

Le droit d’interjeter appel d’une nouvelle cotisation faite à la suite d’un jugement n’est pas le droit de remettre en cause les litiges déjà jugés¹⁸.

[23] Le juge Bowman s’est demandé par la suite:

Que fait alors le paragraphe 165(1.1)? Je ne suis pas d’accord pour dire que, dans la mesure où il traite de cotisations établies à la suite d’un jugement, il ne fait rien de plus que de confirmer la règle de la chose jugée. Cette règle était bien établie et ne risquait pas d’être l’objet d’empiètements. L’objet de ce paragraphe est manifestement plus vaste que cela [. . .] De plus, les termes «[m]algré le paragraphe (1)» figurant au début (lequel paragraphe accorde un droit absolu d’opposition à une cotisation sous réserve de l’application de la règle de la chose jugée), semblent indiquer que le paragraphe 165(1.1) se voulait un moyen de limiter le paragraphe 165(1) ou de permettre de déroger au paragraphe 165(1). Enfin, il permet de déposer un avis d’opposition à une cotisation même dans le cas où la cotisation est établie en conformité avec l’ordonnance d’un tribunal. Il doit envisager une gamme d’oppositions plus vaste que celle dont le juge Mahoney faisait état dans le premier principe [. . .] Le droit de faire opposition à une cotisation non conforme au jugement d’un tribunal a toujours existé. Il n’était pas nécessaire d’apporter une modification législative pour conférer ce droit ou pour le confirmer¹⁹.

[24] Le juge Bowman a alors conclu qu’étant donné que le paragraphe 165(1.1) est conçu pour limiter le droit de s’opposer, interpréter le mot «question» comme englobant l’ensemble des éléments pertinents au calcul du revenu irait à l’encontre de cette disposition²⁰. D’un autre côté, il a souligné que restreindre la portée de ce mot à la question qui a donné lieu aux nouvelles cotisations ne permettrait que la correction des cotisations non conformes à un jugement, ce qui est un droit déjà existant. De toute manière, il a fait remarquer que cette dernière interprétation était exclue par la formulation du paragraphe 165(1.1), qui vise les cas où la cotisation a été établie «en conformité» avec une ordonnance de la Cour. Cette analyse a mené le juge Bowman à la conclusion que l’interprétation appropriée du mot «question» se situait à mi-chemin entre ces deux extrêmes²¹.

[25] That is the background against which Bowman J. came to the conclusion that the “matter” which gave rise to the reassessments following the consent judgment was, *inter alia*, the computation of the respondent’s resource allowance and that the issues raised by the objections in respect of this computation were reasonably related to that matter. I can find no fault with this particular conclusion nor with the reasoning which led to it.

[26] Subsection 165(1.1) significantly modifies the right to object as it existed prior to its enactment. As was noted by Bowman J., the extent to which one could object to an assessment issued further to a judgment on grounds not raised or dealt with by the Court had not been the subject of any judicial pronouncement when subsection 165(1.1) was enacted.²² This is so despite the fact that the rule of *res judicata* has long been known to apply not only to matters decided by earlier litigation but also to related matters which although undecided, could and should have been brought forward and disposed of at the time.²³

[27] Be that as it may, it seems clear that those responsible for the administration of the Act were not content to rely solely on the rule of *res judicata* as a means of circumscribing the right to object to an assessment issued further to a judgment of the Court. Whatever limitation this rule may have imposed on this right, it did not purport to prevent future litigation with respect to matters unrelated to a prior decision and that is precisely where the concern lay. When the enactment of subsection 165(1.1) was first announced in May of 1991, officials of the Department of Finance expressed this concern as follows:

Where the Minister issues a notice of assessment or a determination pursuant to subsection 67.5(2), subparagraph 152(4)(b)(i) or subsection 152(6), 164(4.1), 220(3.4) or 245(8) or in accordance with an order of a Court, pursuant to subsection 165(3) where the underlying objection relates to those provisions or circumstances or pursuant to other statutory provisions authorizing reassessments beyond the normal reassessment period, the taxpayer may, through the application of subsection 165(1), attempt to object with respect to issues other than those raised in the assessment or

[25] C’est dans ce contexte que le juge Bowman en est venu à la conclusion que la «question» qui a donné lieu aux cotisations subséquentes au jugement sur consentement était, notamment, le calcul de la déduction de l’intimée relativement à des ressources, et que les questions litigieuses soulevées par les avis d’opposition contre ce calcul étaient raisonnablement liées à cette question. Je ne peux trouver aucune erreur à l’égard de cette conclusion particulière et du raisonnement dont elle découle.

[26] Le paragraphe 165(1.1) modifie de façon importante le droit de s’opposer qui existait auparavant. Comme l’a souligné le juge Bowman, la portée du droit de s’opposer à une cotisation émise à la suite d’un jugement pour des motifs qui n’ont pas été soulevés ou sur lesquels le tribunal ne s’est pas prononcé n’avait été l’objet d’aucune décision lorsque le paragraphe 165(1.1) a été édicté²², et ce, malgré le fait qu’il soit connu depuis longtemps que le principe de la chose jugée s’applique non seulement aux questions tranchées dans le cadre de litiges précédents mais également aux questions liées qui, bien qu’elles n’aient pas été tranchées, auraient pu et auraient dû être soulevées et décidées à l’époque²³.

[27] De toute manière, il apparaît évident que les responsables de l’administration de la Loi ne se sont pas fiés uniquement sur le principe de la chose jugée comme moyen de circonscrire le droit de s’opposer à une cotisation émise à la suite d’un jugement. Nonobstant les limites que le principe peut avoir imposé à ce droit, il ne visait pas à empêcher l’existence de litiges sur des questions non liées à une décision antérieure, ce qui constitue précisément le nœud du problème. À la première annonce de la mise en vigueur du paragraphe 165(1.1) en mai 1991, des fonctionnaires du ministère des Finances ont exprimé le problème ainsi:

[TRADUCTION] Lorsque le ministre émet un avis de cotisation ou une détermination conformément au paragraphe 67.5(2), à l’alinéa 152(4)b)(i) ou aux paragraphes 152(6), 164(4.1), 220(3.4) ou 245(8) ou en conformité avec une ordonnance d’un tribunal, conformément au paragraphe 165(3) dans les cas où le motif d’opposition est lié à ces dispositions ou aux faits de l’espèce, ou conformément à d’autres dispositions législatives qui autorisent les nouvelles cotisations au-delà du délai normal prescrit, le contribuable peut, au moyen de l’application du para-

determination. New subsection 165(1.1) restricts the matters to which the taxpayer may object in such cases to those which gave rise to the assessment or determination.²⁴ [My emphasis.]

[28] Subsection 165(1.1) requires that henceforth, a notice of objection may only be filed if it relates to a matter that gave rise to the assessment which has not been conclusively determined by the Court. With respect to the first requirement,²⁵ the words used suggest that Parliament was mindful of the complexities of the Act and the variety of ways in which issues can interrelate. Parliament did not prescribe any specific type or manner of relationship²⁶ but left it to the Court to ascertain on the facts of each case whether the reasons for objection when considered in the light of the matter that gave rise to the assessment, were sufficiently related to justify a right to pursue the matter further.

[29] On the evidence before him, Bowman J. found as a fact that the matter that gave rise to the reassessments included the computation of resource allowance and that the additional expenditures claimed by the notices of objection were reasonably related to that computation. It was open to Bowman J. to so characterize the matter since resource allowance is the product of a relatively precise and narrow computation under the Act and since elements of this computation formed the object of the initial reassessments as well as the reassessments which resulted from the consent judgment.

[30] In so far as the relationship between this computation and the reasons advanced in the notices of objection is concerned, it is apparent that what is sought by these objections is a modification of this same computation. Furthermore, these modifications are sought by reference to expenditures which by September of 1994, together with the expenditures recognized by the consent judgment giving rise to the reassessments under objection,²⁷ had been specifically acknowledged by Revenue Canada as coming within the class of expenditures governed by the *Gulf Canada* decision.²⁸ A relationship therefore existed not only in

phe 165(1), tenter de s'opposer relativement à des questions autres que celles soulevées dans la cotisation ou dans la détermination. Le nouveau paragraphe 165(1.1) limite les questions sur lesquelles le contribuable peut s'opposer dans de tels cas à celles qui ont donné lieu à la cotisation ou à la détermination²⁴. [Non souligné dans l'original.]

[28] Le paragraphe 165(1.1) exige désormais qu'un avis d'opposition ne soit déposé que s'il est lié à une question qui a donné lieu à la cotisation et qui n'a pas été tranchée définitivement par le tribunal. Concernant la première exigence²⁵, les termes utilisés laissent voir que le Parlement était conscient des complexités de la Loi et des diverses façons dont les questions pouvaient être liées les unes aux autres. Le Parlement n'a prescrit aucune forme particulière de lien²⁶, laissant au tribunal le soin de déterminer, selon les faits de chaque affaire, si les motifs d'opposition, examinés à la lumière de la question ayant donné lieu à la cotisation, sont suffisamment liés pour donner le droit de poursuivre l'affaire.

[29] La preuve dont il était saisi a mené le juge Bowman à conclure en fait que la question ayant donné lieu aux nouvelles cotisations incluait le calcul de la déduction relative à des ressources et que les dépenses supplémentaires réclamées dans le cadre des avis d'opposition étaient raisonnablement liées à ce calcul. Le juge Bowman pouvait caractériser ainsi la question vu que la déduction relative à des ressources découle d'un calcul relativement précis et restreint en vertu de la Loi et vu que des éléments de ce calcul faisaient l'objet des nouvelles cotisations initiales de même que des nouvelles cotisations résultant du jugement sur consentement.

[30] Pour ce qui est du lien entre ce calcul et les motifs soulevés dans les avis d'opposition, il est clair que ces derniers visent la modification de ce même calcul. De plus, ces modifications sont recherchées par le biais de dépenses que, à l'image de celles mentionnées dans le jugement sur consentement ayant donné lieu aux nouvelles cotisations visées par les oppositions²⁷, Revenu Canada avait expressément reconnues, en septembre 1994, comme tombant sous la catégorie des dépenses régies par la décision rendue dans *Gulf Canada*²⁸. Il y avait donc un lien non seulement parce que les dépenses en question étaient assujetties au

terms of the expenditures in question falling within the same narrow computation, but also because prior to the issuance of the consent judgment all these expenditures had been acknowledged by both Revenue Canada and the industry as being governed by the *Gulf Canada* decision and as presumably deserving of a similar treatment. It follows that it was open to Bowman J., on the facts before him, to hold that the reasons for the objections were reasonably related to the matter that gave rise to the reassessments. The appellant's first ground of appeal must therefore be dismissed.

[31] The other ground of appeal advanced by the appellant is that Bowman J. erred in failing to find that the rule of *res judicata* applied in this instance and in failing to hold that as a result of the application of this rule, the Tax Court, by its consent judgment, had "conclusively determined" all the matters which had given rise to the reassessments within the meaning of subsection 165(1.1).

[32] In advancing this argument, the appellant in effect turns the table on the respondent and submits that if the matter that gave rise to the reassessments is the computation of the respondent's resource allowance as was found by Bowman J., it must follow that this is the matter that was disposed of by the consent judgment.

[33] According to the appellant, the respondent chose to settle the issue pertaining to the computation of its resource allowance and neglected to take any steps to preserve its rights with respect to the other expenditures it now claims.²⁹ The result, according to the appellant, is that the computation of the respondent's resource allowance has been finally determined by the consent judgment and the respondent is barred from pursuing it any further.

[34] The respondent on the other hand takes the position that the consent judgment only disposes of the specific issues which it addresses and no more. As the only issue relevant to the computation of resource allowance which is specifically dealt with by the

même calcul restreint, mais aussi parce qu'avant le dépôt du jugement sur consentement, elles avaient été reconnues par Revenu Canada et par l'industrie comme étant régies par la décision rendue dans *Gulf Canada* et qu'elles devaient, en principe, se voir accorder le même traitement. En conséquence, les faits dont était saisi le juge Bowman lui permettaient de conclure que les motifs invoqués au soutien des oppositions étaient raisonnablement liés à la question qui avait donné lieu aux nouvelles cotisations. Le premier motif d'appel doit donc être rejeté.

[31] L'autre motif d'appel invoqué par l'appelante est que le juge Bowman a commis une erreur en ne concluant pas que le principe de la chose jugée s'appliquait en l'instance et en ne concluant pas qu'en raison de l'application de ce principe, la Cour de l'impôt avait, dans son jugement sur consentement, «tranché définitivement», au sens du paragraphe 165(1.1), l'ensemble des questions qui avaient donné lieu aux nouvelles cotisations.

[32] En faisant valoir cet argument, l'appelante tente, en fait, de prendre l'intimée à contrepied, et elle soutient que si la question qui a donné lieu aux nouvelles cotisations est le calcul de la déduction de l'intimée relativement à des ressources, comme l'a conclu le juge Bowman, il s'ensuit nécessairement que c'est la question qui a été tranchée par le jugement sur consentement.

[33] Selon l'appelante, l'intimée a choisi de régler la question du calcul de sa déduction relative à des ressources et négligé de prendre des mesures pour protéger ses droits concernant les autres dépenses qu'elle réclame maintenant²⁹. L'appelante est d'avis qu'en conséquence, le calcul de la déduction de l'intimée relativement à des ressources a été établi définitivement par le jugement sur consentement et que l'intimée ne peut plus soulever cette question.

[34] Pour sa part, l'intimée prétend que le jugement sur consentement tranche uniquement les questions particulières qu'il aborde. Étant donné que les seules questions pertinentes aux fins du calcul de la déduction relative à des ressources qui ont fait l'objet du

consent judgment is the treatment of lease rentals on unproductive lands and SR and ED costs, the respondent maintains that only the treatment of these expenditures is *res judicata*. The treatment of the other expenditures which it wishes to raise with respect to that computation therefore remain undecided.

[35] The reasons of Bowman J. on this point are of little assistance. He endorsed the position of the respondent without adding to his earlier comment that if the respondent's failure to protect its rights was no more than a "slip-up", he would be reluctant to hold this against it.³⁰

[36] In my view, the position of the respondent that the only issues that have been "conclusively determined" are those that have been specifically decided is untenable if the doctrine of *res judicata*, in so far as it bars further litigation with respect to undecided but related matters, applies. The law on this point is summarized by the decision of the Judicial Committee of the Privy Council in *Thomas v. Trinidad and Tobago (Attorney General)*:³¹

The principles applicable to a plea of *res judicata* are not in doubt and have been considered in detail in the judgment of the Court of Appeal. It is in the public interest that there should be finality to litigation and that no person should be subjected to action at the instance of the same individual more than once in relation to the same issue. The principle applies not only where the remedy sought and the grounds therefor are the same in the second action as in the first but also where, the subject matter of the two actions being the same, it is sought to raise in the second action matters of fact or law directly related to the subject matter which could have been but were not raised in the first action. The classic statement on the subject is contained in the following passage from the judgment of Wigram, V.C., in *Henderson v. Henderson* (1843), 3 Hare 100, at page 115:

"... where a given matter becomes the subject of litigation in, and of adjudication by, a court of competent jurisdiction, the Court requires the parties to that litigation to bring forward their whole case, and will not (except under special circumstances) permit the same parties to open the same subject of litigation in respect of matter which might have been brought forward as part of the subject in contest, but which was not brought forward,

jugement sur consentement sont le traitement des redevances d'ajournement sur les terres improductives et les frais de RSDE, l'intimée soutient que le principe de la chose jugée s'applique seulement au traitement de ces dépenses. Le traitement des autres dépenses, qu'elle désire soulever concernant ce calcul, demeure donc toujours en suspens.

[35] Les motifs prononcés par le juge Bowman sur cet élément ne sont que de peu d'utilité. Il a adopté la position de l'intimée en n'ajoutant rien à son commentaire précédent que si l'omission de l'intimée de protéger ses droits ne se résumait qu'à une «bêvue», il hésiterait à la priver de droits pour cette raison³⁰.

[36] J'estime que la position de l'intimée selon laquelle les seules questions ayant été «tranchées définitivement» sont celles qui ont été expressément décidées n'a aucun fondement si s'applique le principe de la chose jugée, qui empêche la poursuite d'un litige relativement aux questions qui n'ont pas été tranchées mais qui sont liées. L'état du droit sur ce point est résumé par la décision rendue par le Comité judiciaire du Conseil privé dans *Thomas v. Trinidad and Tobago (Attorney General)*³¹:

[TRADUCTION] Les principes applicables en matière de chose jugée ne sont pas contestés et ont été examinés en détail dans le jugement de la Cour d'appel. L'intérêt public exige qu'il y ait un terme aux litiges et que personne ne devrait faire l'objet d'une action intentée par la même personne plus d'une fois sur la même question. Ce principe ne s'applique pas seulement lorsque le redressement recherché et les motifs invoqués sont les mêmes dans la deuxième action que dans la première, mais aussi lorsque l'objet des deux actions est le même et que l'on cherche à invoquer dans le cadre de la deuxième action des questions de fait ou de droit directement liées qui auraient pu être soulevées dans le cadre de la première action mais qui ne l'ont pas été. L'énoncé classique sur le sujet se trouve dans l'extrait suivant du jugement rendu par le vice-chancelier Wigram dans *Henderson v. Henderson* (1843), 3 Hare 100, à la page 115:

«[...] lorsqu'une question donnée devient l'objet d'un litige devant être tranché par un tribunal compétent, la cour exige des parties à ce litige qu'elles fassent valoir l'ensemble des éléments de leur affaire et elle ne leur permettra pas (à moins de circonstances exceptionnelles) de revenir avec le même objet dans un autre litige relativement à des questions qui auraient pu être soulevées dans le cadre du premier litige mais qui ne l'ont pas été

only because they have, from negligence, inadvertence, or even accident, omitted part of their case. The plea of *res judicata* applies, except in special cases, not only to points upon which the court was actually required by the parties to form an opinion and pronounce a judgment, but to every point which properly belonged to the subject of litigation, and which the parties, exercising reasonable diligence, might have brought forward at the time.”

The principles enunciated in that dictum have been restated on numerous occasions of which it is sufficient to mention only three. In **Hoystead v. Commissioner of Taxation**, [1926] A.C. 155, Lord Shaw of Dunfermline, at page 165, in delivering the opinion of the Board said:

“Parties are not permitted to begin fresh litigations because of new versions which they present as to what should be a proper apprehension by the court of the legal result either of the construction of the documents or the weight of certain circumstances. If this were permitted litigation would have no end, except when legal ingenuity is exhausted.”

In **Greenhalgh v. Mallard**, [1947] 2 All E.R. 255, Somervell, L.J., at page 257 said:

“I think that on the authorities to which I will refer it would be accurate to say that *res judicata* for this purpose is not confined to the issues which the court is actually asked to decide, but that it covers issues or facts which are so clearly part of the subjectmatter [*sic*] of the litigation and so clearly could have been raised that it would be an abuse of process of the court to allow a new proceeding to be started in respect of them.”

In **Yat Tung Co. v. Dao Heng Bank**, [1975] A.C. 581, Lord Kilbrandon, at page 590, in delivering the opinion of the Board referred to the above quoted passage in the judgment of Wigram, V.C., and continued:

“The shutting out of a ‘subject of litigation’—a power which no court should exercise but after a scrupulous examination of all the circumstances—is limited to cases where reasonable diligence would have caused a matter to be earlier raised; moreover, although negligence, inadvertence or even accident will not suffice to excuse, nevertheless ‘special circumstances’ are reserved in case justice should be found to require the nonapplication of the rule.”

[37] Applying this principle, it seems clear that the issues which the respondent now attempts to raise formed a logical and, indeed, an integral part of the litigation that was before the Tax Court prior to the

uniquement parce que les parties ont, par négligence, par erreur ou même en raison d’un cas fortuit, omis de soulever certains éléments. Le principe de la chose jugée s’applique, à moins de circonstances exceptionnelles, non seulement aux éléments sur lesquels les parties ont expressément demandé à la cour de se prononcer, mais aussi à chacun des éléments qui font logiquement partie de l’objet du litige et que les parties auraient pu soulever à l’époque si elles avaient fait preuve de diligence raisonnable.»

Les principes énoncés dans cette remarque incidente ont été repris à de nombreuses occasions, dont il suffit d’en mentionner seulement trois. Dans **Hoystead v. Commissioner of Taxation**, [1926] A.C. 155, lord Shaw de Dunfermline, qui a rendu la décision du Comité a dit, à la page 165:

«Il n’est pas permis aux parties de commencer de nouveaux litiges fondés sur de nouveaux arguments relative-ment aux conclusions appropriées que devrait tirer la cour à l’égard des conséquences juridiques de l’interprétation des documents ou du poids à accorder à certains faits. Si cela était permis, les litiges ne prendraient fin qu’à l’épuisement de la créativité juridique.»

Dans **Greenhalgh v. Mallard**, [1947] 2 All E.R. 255, le lord juge Somervell a dit, à la page 257:

«Je pense que, selon la jurisprudence à laquelle je vais faire référence, il serait exact de dire que le principe de la chose jugée en cette matière n’est pas restreint aux questions que l’on demande à la cour de trancher, mais qu’il s’étend aux questions et aux faits dont il est tellement clair qu’ils font partie de l’objet du litige et qu’ils auraient pu être soulevés que la cour commettrait un abus de procédure en permettant le commencement d’une nouvelle instance portant sur ceux-ci.»

Dans **Yat Tung Co. v. Dao Heng Bank**, [1975] A.C. 581, lord Kilbrandon, qui a rendu la décision du Comité, a cité l’extrait susmentionné du jugement du vice-chancelier Wigram et a poursuivi, à la page 590:

«Le pouvoir d’interdire que l’«objet d’un litige» soit soulevé de nouveau—pouvoir qui ne devrait être exercé par les tribunaux qu’après une analyse exhaustive de l’ensemble des circonstances—est limité aux cas où une question aurait été soulevée plus tôt s’il y avait eu diligence raisonnable. De plus, bien que la négligence, l’erreur et même le cas fortuit ne constituent pas des excuses suffisantes, il existe néanmoins des «circonstances exceptionnelles» qui permettent la non-application de la règle dans les cas où l’intérêt de la justice l’exige.

[37] À la lumière de ce principe, il apparaît évident que les questions que l’intimée tente maintenant de soulever constituaient une suite logique, et même une partie intégrante, du litige dont était saisi la Cour de

consent judgment being entered and that these issues could and should have been raised at the time. The respondent was before the proper forum, the computation of its resource allowance clearly in issue and the additional contentions with respect to this computation known to it and capable of being raised; yet they were not brought forth for reasons that remain unexplained. The rule is that a party who, under these conditions omits to raise an issue is forever barred from raising it again. To the extent that this rule applies, the matter of the computation of the respondent's resource allowance must be held to have been conclusively determined by the consent judgment.

[38] The respondent contends, however, that the rule of *res judicata* in so far as it bars litigation with respect to matters not expressly decided is inconsistent with subsection 165(1.1). According to the respondent, the requirement in subsection 165(1.1) that the matter not have been "conclusively determined" must be read as adopting the rule of *res judicata* only in so far as it bars future litigation with respect to matters expressly or specifically decided.

[39] The argument in support of this contention is that Parliament could not at once have allowed the pursuit of litigation with respect to a previously litigated matter on the condition that the issue sought to be raised be related to the matter which had given rise to the prior litigation while adopting a rule which effectively bars such a pursuit to the extent that this relationship exists. Consistent with this reasoning, the extended rule of *res judicata* is said to have been ousted by necessary implication upon the enactment of subsection 165(1.1).

[40] However, the legislator is presumed to know the law,³² and must therefore be presumed to have been keenly aware of the public interest which led to the development of the rule of *res judicata*.³³ Considering that subsection 165(1.1) was itself intended to limit the scope of ongoing litigation, it would be extraordinary indeed if the legislator had, in the course of

l'impôt avant le dépôt du jugement sur consentement et que ces questions auraient pu et auraient dû être soulevées à l'époque. L'intimée se trouvait devant le bon tribunal, le calcul de sa déduction relative à des ressources était clairement en litige et elle connaissait ses prétentions supplémentaires à l'égard de ce calcul et aurait pu les soulever, ce qu'elle n'a pourtant pas fait pour des raisons qui demeurent inexplicables. Ce principe prévoit que lorsqu'une partie se trouvant dans une telle situation omet de soulever une question, elle ne peut plus la soulever par la suite. Dans la mesure où ce principe s'applique, il faut conclure que la question du calcul de la déduction de l'intimée relativement à des ressources a été tranchée définitivement par le jugement sur consentement.

[38] Toutefois, l'intimée avance que dans la mesure où il interdit l'existence d'un litige sur des questions n'ayant pas été expressément décidées, le principe de la chose jugée est incompatible avec le paragraphe 165(1.1). Selon l'intimée, l'exigence posée par ce paragraphe, selon lequel la question ne doit pas avoir été «tranchée définitivement», doit être interprétée comme adoptant le principe de la chose jugée seulement dans la mesure où il interdit l'existence d'un litige relativement aux questions tranchées de façon expresse.

[39] L'argument invoqué à l'appui de cette prétention est que le Parlement ne peut pas avoir permis la poursuite d'un litige relativement à une question ayant fait l'objet d'un litige antérieur à la condition que la question que l'on veut soulever soit liée à celle qui avait donné lieu à ce litige, tout en adoptant une règle qui a pour effet d'interdire la poursuite du litige dans la mesure où ce lien existe. Conformément à ce raisonnement, le principe étendu de la chose jugée aurait été écarté par déduction nécessaire lors de l'entrée en vigueur du paragraphe 165(1.1).

[40] Cependant, le législateur étant censé connaître la loi³², il faut donc présumer qu'il est très au fait de l'intérêt public qui a conduit à la conception du principe de la chose jugée³³. Compte tenu du fait que le paragraphe 165(1.1) a lui-même été conçu pour limiter l'étendue des litiges récurrents, il serait en effet extraordinaire que, dans le cadre de la mise en vigueur

implementing this provision, ousted the application of this fundamental aspect of the rule of *res judicata*. The respondent would have to demonstrate that subsection 165(1.1) is wholly inconsistent with this rule before I could conclude that it has been ousted by necessary implication.

[41] There is no such inconsistency. For instance, it is apparent that an issue may “reasonably be regarded as relating to a matter that gave rise to the assessment” within the meaning of subsection 165(1.1) in ways that have no relevance to the application of the rule of *res judicata*.³⁴ It is also apparent that, consistent with both the rule of *res judicata* and the intent of subsection 165(1.1), this provision would permit a further objection with respect to issues related to the matter that gave rise to an assessment, but which were not available at the time of the earlier litigation. These are but two instances which demonstrate that subsection 165(1.1) can co-exist in harmony with the rule of *res judicata*.

[42] It therefore cannot be said that subsection 165(1.1) ousts the rule of *res judicata* by necessary implication or that it adopts this rule only in so far as it applies to matters specifically decided by the Court.

[43] If the rule of *res judicata* should be wholly applicable, the respondent argues that the Court retains the discretion to overlook the application of this rule in special circumstances or where the interests of justice so require. The respondent maintains that Bowman J., without so stating, exercised this discretion and submits that this exercise of discretion should not be interfered with.

[44] Bowman J. did make the following comment in the course of his reasons:

Before reproducing the memorandum of understanding attached to Mr. Beith’s letter there is one point that deserves mention and that leads me to question why this matter is before the court at all. Mr. Beith stated that reassessments would be issued for those taxpayers who agree with the proposal and who have, *inter alia*, “filed a valid waiver”. In

de cette disposition, le législateur ait écarté l’application de cet aspect fondamental du principe de la chose jugée. Il faudrait que l’intimée démontre que le paragraphe 165(1.1) est entièrement incompatible avec ce principe pour que j’en vienne à la conclusion que ce dernier a été écarté par déduction nécessaire.

[41] Il n’existe pas d’incompatibilité de ce genre. Par exemple, il est clair qu’il peut être «raisonnable de considérer [qu’une question en litige est] lié[e] à une question qui a donné lieu à la cotisation» au sens du paragraphe 165(1.1) sans que cela ne soit pertinent à l’égard de l’application du principe de la chose jugée³⁴. Il est également clair que, conformément au principe de la chose jugée et à l’intention visée par le paragraphe 165(1.1), cette disposition permettrait une opposition subséquente relativement à des questions litigieuses liées à la question qui a donné lieu à une cotisation mais dont l’existence n’était pas connue au moment du litige antérieur. Il s’agit de deux exemples qui démontrent que le paragraphe 165(1.1) et le principe de la chose jugée peuvent coexister en harmonie.

[42] On ne peut donc pas dire que le paragraphe 165(1.1) écarte le principe de la chose jugée par déduction nécessaire ou qu’il l’adopte seulement dans la mesure où ce principe s’applique à des questions expressément tranchées par le tribunal.

[43] L’intimée avance que dans l’hypothèse où le principe de la chose jugée devait s’appliquer dans son intégralité, la Cour jouit du pouvoir discrétionnaire de passer outre à son application en présence de circonstances exceptionnelles ou lorsque les intérêts de la justice l’exigent. L’intimée soutient que le juge Bowman a, sans l’exprimer, exercé ce pouvoir discrétionnaire et que cet exercice ne devrait faire l’objet d’aucune intervention.

[44] Le juge Bowman a émis les commentaires suivants dans le cadre de ses motifs:

Avant de reproduire le protocole d’entente annexé à la lettre de M. Beith, il y a un point que je tiens à mentionner et qui me porte à m’interroger quant à savoir pourquoi cette affaire est en fait soumise à notre cour. M. Beith disait que de nouvelles cotisations seraient établies pour les contribuables qui étaient d’accord sur la proposition et qui avaient,

fact, Chevron did file a valid waiver for 1985 and 1986. According to Sarchuk J. in *Loukras v. Minister of National Revenue*. [1990] 2 C.T.C. 2044 (T.C.C.) once a taxpayer has filed a waiver for a taxation year the Minister can assess as often as he sees fit. Thus I fail to see how Chevron falls outside the administrative guidelines outlined by Mr. Beith. My function is, however, not to decide whether the Department of National Revenue is adhering to its own rules, but rather to decide whether Chevron is entitled, as a matter of law, to file new notices of objection for 1985 and 1986.³⁵ [Footnote omitted.]

[45] It seems clear from the last sentence of this passage that Bowman J. did not consider that the behaviour of the Minister was relevant to the determination of the matter before him. But assuming for the moment that Bowman J. was troubled by the behaviour of the Minister to the point that he was willing to decide that the rule of *res judicata* ought to be overlooked, he would then have acted on wrong principle.

[46] I say this because, if Bowman J. had considered the matter in light of the evidence before him, he would have been compelled to conclude that irrespective of the Minister's treatment of the matter, the respondent had the uninhibited opportunity to protect its rights with respect to all the concessions which the Minister extended to the industry. For reasons that remain unexplained, the respondent did not avail itself of this right. On the record here and below, it is clear that the respondent finds itself in the present predicament not because of any ministerial action or inaction but as a result of its own failure to pursue its rights.

[47] If the respondent was of the view that this omission was the result of special circumstances such that the rule of *res judicata* should be overlooked, it was incumbent upon it to place some evidence before the Court tending to establish these special circumstances. As the matter was presented before Bowman J., no attempt was made to explain why the respondent did not assert its rights at the appropriate time and hence there was no basis upon which Bowman J. could have exercised his discretion in favour of the respondent.

entre autres, «déposé une renonciation valide». En fait, Chevron a bel et bien déposé une renonciation valide pour 1985 et 1986. Selon le juge Sarchuk dans *C. Loukras v. M.N.R.* [1990] 2 C.T.C. 2044, une fois qu'un contribuable a déposé une renonciation pour une année d'imposition, le ministre peut établir une cotisation aussi souvent qu'il le juge opportun. Ainsi, je ne vois pas en quoi Chevron déborde le cadre des lignes directrices administratives décrites par M. Beith. Mon rôle consiste toutefois à déterminer non pas si le ministère du Revenu national adhère à ses propres règles, mais plutôt si Chevron peut, du point de vue du droit, déposer de nouveaux avis d'opposition pour 1985 et 1986³⁵. [Note de bas de page omise.]

[45] Il apparaît clairement de la dernière phrase de cet extrait que le juge Bowman n'a pas considéré que le comportement du ministre était pertinent aux fins de la décision qu'il avait à prendre sur la question dont il était saisi. Mais si, pour l'instant, on tient pour acquis que le juge Bowman a été troublé par le comportement du ministre au point d'être prêt à décider de passer outre au principe de la chose jugée, il se serait alors fondé sur le mauvais principe.

[46] Je dis cela parce que si le juge Bowman avait examiné la question à la lumière de la preuve dont il était saisi, il n'aurait eu d'autre choix que de conclure que nonobstant le traitement de la question par le ministre, rien n'empêchait l'intimée de protéger ses droits relativement à l'ensemble des concessions auxquelles le ministre avait consenti envers l'industrie. Pour des raisons toujours inexpliquées, l'intimée ne s'est pas prévalu de ce droit. Il ressort clairement tant du dossier de la Cour que de celui du tribunal de première instance que l'intimée se trouve dans cette situation difficile non pas en raison d'une action ou du défaut d'agir du Ministère, mais en raison de sa propre omission de faire valoir ses droits.

[47] Si l'intimée estimait que cette omission était due à des circonstances exceptionnelles justifiant la mise de côté du principe de la chose jugée, il lui incombait de produire des éléments de preuve susceptibles de les établir. Lorsque la question a été présentée au juge Bowman, l'intimée n'a pas tenté d'expliquer pourquoi elle n'avait pas exercé ses droits au moment approprié, de sorte qu'il n'y avait aucun fondement sur lequel le juge Bowman pouvait s'appuyer pour exercer son pouvoir discrétionnaire au bénéfice de l'intimée.

[48] For these reasons, I would allow the appeal and answer the stated question as follows: the taxpayer's entitlement to file notices of objection against the reassessments is precluded by subsection 165(1.1) of the Act. As costs were not sought, I would refrain from making any order in that regard.

DESJARDINS J.A.: I concur.

DÉCARY J.A.: I agree.

¹ *Chevron Canada Resources Ltd. v. R.*, [1997] 2 C.T.C. 2624 (T.C.C.) (hereinafter *Chevron*).

² These facts are gathered from the agreed statement of facts filed before Bowman J., which constitutes the sole evidentiary basis upon which the stated question was answered. Appeal Book, at p. 4.

³ Waivers had been filed by the respondent with respect to the computation of resource allowance on October 3, 1988 and April 16, 1990 respectively. Appeal Book, at pp. 21-22.

⁴ Appeal Book, at p. 53.

⁵ Appeal Book, at p. 58.

⁶ Appeal Book, at p. 60.

⁷ [1992] 1 C.T.C. 183 (F.C.A.) (leave to appeal denied July 2, 1992, [1992] 2 S.C.R. ix) (hereinafter *Gulf Canada*).

⁸ Taxable production profits are a predecessor of resource profits. A taxpayer's resource allowance is equal to 25% of such profits with the result that a taxpayer has an interest in maximizing this account. (See s. 20(1)(v.1) of the Act and Regulations [*Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945] made thereunder.)

⁹ Appeal Book, at pp. 61-62.

¹⁰ Appeal Book, at p. 63.

¹¹ Bowman J. excluded the first of these issues because it had been formally withdrawn as a result of the settlement of the Federal Court action and the second on the ground that the treatment of these expenditures had been specifically dealt with by the consent judgment.

¹² As this matter had been raised in the notice of appeal that led to the consent judgment, and as this judgment provides that "the appellant is not entitled to any further relief", it seems clear to me that this issue has been conclusively determined.

¹³ In so doing, the respondent recognizes, properly in my view, that the deduction of this expense in the overall computation of income is not connected to any of the matters which gave rise to the reassessments.

[48] Pour ces motifs, je suis d'avis d'accueillir l'appel et de répondre à la question posée de la façon suivante: le droit du contribuable de produire des avis d'opposition contre les nouvelles cotisations est éteint par le paragraphe 165(1.1) de la Loi. Des dépens n'ayant pas été demandés, je suis d'avis de ne rendre aucune ordonnance à cet égard.

LE JUGE DESJARDINS, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE DÉCARY, J.C.A.: Je suis en accord avec les présents motifs.

¹ *Chevron Canada Resources Ltd. c. R.*, [1997] 2 C.T.C. 2624 (C.C.I.) (ci-après *Chevron*).

² Ces faits sont tirés de la déclaration conjointe déposée auprès du juge Bowman, laquelle constitue le seul élément de preuve fondant la réponse à la question posée. Dossier d'appel, à la p. 4.

³ Des renoncations concernant le calcul de la déduction relative à des ressources avaient été produites par l'intimée les 3 octobre 1988 et 16 avril 1990, respectivement. Dossier d'appel, aux p. 21 et 22.

⁴ Dossier d'appel, à la p. 53.

⁵ Dossier d'appel, à la p. 58.

⁶ Dossier d'appel, à la p. 60.

⁷ [1992] 1 C.T.C. 183 (C.A.F.) (autorisation d'appeler refusée le 2 juillet 1992, [1992] 2 R.C.S. ix) (ci-après *Gulf Canada*).

⁸ Les bénéfices de production imposables sont le prédécesseur des bénéfices de production. La déduction relative à des ressources d'un contribuable est égale à 25 % de ces bénéfices, de sorte que le contribuable a intérêt à maximiser ce compte. (Voir l'art. 20(1)(v.1) de la Loi et les règlements en découlant [*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945].)

⁹ Dossier d'appel, aux p. 61 et 62.

¹⁰ Dossier d'appel, à la p. 63.

¹¹ Le juge Bowman a écarté la première question car elle avait été officiellement retirée en raison du règlement de l'action intentée en Cour fédérale, et la deuxième au motif que le sort de ces dépenses avait été expressément réglé par le jugement sur consentement.

¹² Comme cette question avait été soulevée dans l'avis d'appel ayant donné lieu au jugement sur consentement et que ce jugement prévoit que «l'appellante n'a droit à aucune autre mesure de redressement», il me semble évident qu'elle a été tranchée définitivement.

¹³ Ce faisant, l'intimée reconnaît à juste titre, selon moi, que la déduction de cette dépense dans le cadre du calcul du revenu total n'est pas liée aux questions ayant donné lieu aux nouvelles cotisations.

¹⁴ Namely the inclusion of pre-production capital cost allowance, pre-production operating expenses and general/administrative costs in the computation of resource profits and the resulting increase in resource allowance.

¹⁵ *Chevron, supra*, note 1, at p. 2635.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ [1981] 2 F.C. 114 (T.D.), at pp. 115 and 116.

¹⁸ This principle as well as the first one enunciated by Mahoney J. have long been established. See for instance, *Pothitos v. M.N.R.* (1960), 60 DTC 636 (T.A.B.), at p. 637 as to the first principle, *Bilson (J.) v. M.N.R.* (1960), 60 DTC 599 (T.A.B.), at p. 601 as to the second and *Payette (P) v The Queen*, [1977] CTC 551 (F.C.T.D.), at pp. 551-552 as to both.

¹⁹ *Chevron, supra*, Note 1, at p. 2637.

²⁰ This reasoning, which is undoubtedly correct, confirms that s. 165(1.1) was intended to narrow the scope of an assessment and the ensuing right to object as it was believed to exist under prior law. Arguably, under prior law, the "matter" giving rise to an assessment for purposes of ascertaining the right to object was not only the adjustment giving rise to it but was comprised of all the factors relevant to the determination of the amount assessed. See *Okalta Oils v. Minister of National Revenue*, [1955] S.C.R. 824, at p. 825 and *Harris v. Minister of National Revenue*, [1965] 2 Ex. C.R. 653, at p. 662. This can no longer be the case with respect to assessments which come within the ambit of s. 165(1.1).

²¹ *Chevron, supra*, note 1, at p. 2638.

²² The parties remained unable to cite any authority on this point when the appeal was heard.

²³ See para. 36 of these reasons and the authorities cited therein. It is difficult to explain why this extended form of the rule of *res judicata* has had no known application in tax matters. No legal restriction, statutory or other, stood in the way. I can only surmise that the conditions precedent to the application of this rule may have made the possibility of invoking it difficult to the point that it never gave rise to decisions or at least to reported decisions.

²⁴ Technical notes issued in May of 1991 [*Income Tax Act and Regulations, Department of Finance Technical Notes: A Consolidation of Technical Notes and other Income Tax Commentary from the Department of Finance*, 6th ed.]. It is common ground that the erosion of the limitation period for the issuance of assessments was at the heart of this amendment.

²⁵ i.e. the requirement "that the reasons for the objection can reasonably be regarded as relating to a matter that gave rise to the assessment".

²⁶ Causal or other.

²⁷ Lease rentals on unproductive lands and SR & ED costs.

¹⁴ Soit l'inclusion de la déduction relative à l'amortissement au titre de frais antérieurs à la production, aux frais d'exploitation préalables à la production et aux frais d'administration dans le calcul des bénéfices relatifs à des ressources et de l'augmentation correspondante de la déduction relative à des ressources.

¹⁵ *Chevron, supra*, note 1, à la p. 2635.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ [1981] 2 C.F. 114 (1^{re} inst.), aux p. 115 et 116.

¹⁸ Ce principe ainsi que le premier énoncé par le juge Mahoney sont établis depuis longtemps. Voir par exemple *Pothitos v. M.N.R.* (1960), 60 DTC 635 (C.A.I.), à la p. 637, quant au premier principe, *Bilson (J.) v. M.N.R.* (1960), 60 DTC 599 (C.A.I.), à la p. 601, quant au deuxième et *Payette (P) c La Reine*, [1977] CTC 551 (C.F. 1^{re} inst.), aux p. 551 et 552 quant aux deux.

¹⁹ *Chevron, supra*, note 1, à la p. 2637.

²⁰ Ce raisonnement, qui est manifestement juste, confirme que l'art. 165(1.1) a été conçu de façon à réduire la portée présumée d'une cotisation et du droit subséquent de s'opposer en vertu du droit antérieur. En vertu des anciennes dispositions, il était possible de prétendre que la «question» ayant donné lieu à une cotisation aux fins de circonscrire le droit de s'opposer n'était pas seulement l'ajustement dont elle découlait mais bien l'ensemble des facteurs pertinents à la détermination du montant cotisé. Voir *Okalta Oils v. Minister of National Revenue*, [1955] R.C.S. 824, à la p. 825 et *Harris v. Minister of National Revenue*, [1965] 2 R.C.É. 653, à la p. 662. Cela ne peut plus être le cas relativement les cotisations assujetties à l'art. 165(1.1).

²¹ *Chevron, supra*, note 1, à la p. 2638.

²² Les parties n'ont pu citer aucune décision sur cet élément à l'audition de l'appel.

²³ Voir le par. 36 des présents motifs ainsi que les décisions citées. Il est difficile d'expliquer pourquoi cette forme étendue du principe de la chose jugée n'a pas fait l'objet d'applications connues en matière fiscale. Aucune restriction juridique, législative ou autre ne l'empêchait. Je peux uniquement supposer que les conditions préalables à l'application de ce principe peuvent avoir fait en sorte qu'il soit difficile de l'invoquer au point où elle n'ait jamais été l'objet de décisions ou, du moins, de décisions publiées.

²⁴ Notes techniques émises en mai 1991 [*Income Tax Act and Regulations, Department of Finance Technical Notes: A Consolidation of Technical Notes and other Income Tax Commentary from the Department of Finance*, 6^e éd.]. Il est bien connu que la réduction du délai de prescription pour la délivrance d'avis de cotisation était au cœur de cette modification.

²⁵ C.-à-d. l'exigence selon laquelle «il est raisonnable de considérer que les motifs d'opposition sont liés à une question qui a donné lieu à la cotisation».

²⁶ Le lien de causalité ou autre.

²⁷ Les redevances sur des terres improductives et les frais de RSDE.

²⁸ Para. 15 of the agreed statement of facts indicates that prior to the filing of the consent judgment, negotiations were engaged between Revenue Canada and the industry to determine whether an agreement could be reached on the impact of the *Gulf Canada* decision on the computation of resource allowance. Para. 16 indicates in turn that “the types of expenses under discussion between the industry and the Crown in the context of the calculation of a taxpayer’s resource allowance included lease rentals on unproductive lands, scientific research and experimental development costs, pre-production capital cost allowance, pre-production operating expenses and general and administrative costs”. Finally, para. 19 specifies that at the time when the consent judgment was entered, “discussions had advanced to the point where it was acknowledged that concessions would be made by Revenue Canada in respect of the expenses set forth in para. 15.” (Presumably a reference to para. 16 rather than para. 15 is meant as no expenses are “set forth” in para. 15.) Agreed statement of fact, Appeal Book, at pp. 9-11.

²⁹ The appellant suggests that various means were available to the respondent to preserve its rights including a request for an adjournment, amending the notice of appeal or seeking a *pro tanto* judgment.

³⁰ *Chevron*, *supra*, note 1, at p. 2637. This cannot dispose of the issue as there is no evidence on the record with respect to what led to the omission and in any event, an innocent omission, if one should assume its existence, is not a bar to the application of the rule of *res judicata*.

³¹ (1990), 115 N.R. 313 (P.C.), at pp. 316-317.

³² “The legislature is presumed to know all that is necessary to produce rational and effective legislation. This presumption is very far-reaching . . . The legislature is presumed to have a mastery of existing law, both common law and statute law, as well as the case law interpreting statutes. It is also presumed to have an understanding of practical affairs.” Ruth Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. (Toronto: Butterworths, 1994), at pp. 156-157.

³³ That is, the need to bring litigation to a definite end.

³⁴ An adjustment that is consequential to an assessment such as a claim for an optional deduction in the face of an increased assessment of income would appear to come within that class.

³⁵ *Chevron*, *supra*, note 1, at p. 2631.

²⁸ Le par. 15 de l’exposé conjoint des faits mentionne qu’avant le dépôt du jugement sur consentement, des négociations avaient été entamées entre Revenu Canada et l’industrie pour voir s’il y avait une possibilité d’entente sur les conséquences de la décision rendue dans *Gulf Canada* sur le calcul de la déduction relative à des ressources. Le par. 16, pour sa part, indique que [TRADUCTION] «des dépenses faisant l’objet des pourparlers entre l’industrie et la Couronne sur le calcul de la déduction relative à des ressources d’un contribuable comprenaient les redevances sur des terres improductives, les frais de recherche scientifique et de développement expérimental, la déduction pour amortissement au titre de frais antérieurs à la production, les frais d’exploitation préalables à la production et les frais administratifs». Enfin, le par. 19 précise qu’à l’époque où le jugement sur consentement a été déposé, [TRADUCTION] «des pourparlers étaient avancés au point où il était établi que Revenu Canada ferait des concessions relativement aux dépenses énumérées au par 15» (il y a lieu de présumer que la référence vise le par. 16 plutôt que le par. 15 puisqu’aucune dépense n’est «énumérée» au par. 15). Exposé conjoint des faits, dossier d’appel, aux p. 9 à 11.

²⁹ L’appelante avance que l’intimée pouvait se prévaloir de différents moyens pour protéger ses droits, notamment en présentant une demande d’ajournement, en modifiant l’avis d’appel ou en tentant d’obtenir un jugement *pro tanto*.

³⁰ *Chevron*, *supra*, note 1, à la p. 2637. Cela ne peut pas régler le sort du litige vu l’absence de preuve au dossier relativement à ce qui a mené à l’omission, et, de toute manière, une omission involontaire, dans l’hypothèse où elle existe, n’empêche pas l’application du principe de la chose jugée.

³¹ (1990), 115 N.R. 313 (C.P.), aux p. 316 et 317.

³² [TRADUCTION] «Le législateur est présumé connaître tout ce qui est nécessaire pour donner lieu à de la législation rationnelle et efficace. Cette présomption a une très grande portée [. . .] Le législateur est présumé connaître en profondeur le droit existant, tant la common law que les lois et la jurisprudence les interprétant. Il est aussi présumé avoir une connaissance des choses pratiques». Ruth Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes*, 3^e éd. (Toronto: Butterworths, 1994), aux p. 156 et 157.

³³ C’est-à-dire du besoin de mettre un terme définitif au litige.

³⁴ Un ajustement qui fait suite à une cotisation, comme une réclamation relative à une déduction optionnelle face à une évaluation plus élevée du revenu, semble tomber sous cette catégorie.

³⁵ *Chevron*, *supra*, note 1, à la p. 2631.