

A-166-14
2015 FCA 125

A-166-14
2015 CAF 125

Estate of Stanley Vine (*Appellant*)

v.

Her Majesty the Queen (*Respondent*)

INDEXED AS: VINE v. CANADA

Federal Court of Appeal, Nadon, Webb and Boivin JJ.A.—Toronto, January 27; Ottawa, May 19, 2015.

Income Tax — Reassessment — Deceased's final tax return — Appeal from Tax Court of Canada decision allowing appellant's appeal in relation to determination of fair market value of property owned by late Stanley Vine (deceased) but dismissing appeal on whether Minister of National Revenue barred from issuing reassessment in relation to recaptured capital cost allowance pertaining to another of deceased's property — Minister reassessing appellant pursuant to Income Tax Act relating to deceased's final tax return after expiration of normal reassessment period — Including amount in deceased's income for recaptured capital cost allowance in relation to deemed disposition of deceased's interest in Toronto property (Victoria Park) owned thereby, increasing amount for fair market value of another of deceased's property — Recaptured capital cost allowance in relation to deemed disposition of deceased's interest in Victoria Park referred to as "Victoria Park Recapture" herein — Deceased's interest in Victoria Park not held by corporation — Accounting firm preparing deceased's last return mistakenly treating Victoria Park as if held by partnership of which deceased partner; assuming that only capital gains needing to be reported given deemed disposition of deceased's various assets — Not including amount for recaptured capital cost allowance — Amended final return filed in this case to allow appellant to have capital loss realized in appellant's first taxation year deemed capital loss of deceased in last taxation year; reporting recaptured capital cost allowance in statement pertaining to deceased's real estate rentals — On appeal, Tax Court finding that failure to include Victoria Park Recapture in deceased's original final return constituting misrepresentation; that executors not exercising required standard of care — Whether appellant making "misrepresentation" as contemplated by Act, s. 152(4)(a)(i) when filing amended return in timely manner that corrected error made in original return; if appellant considered to have made misrepresentation, whether misrepresentation attributable to appellant's conduct; whether appellant's conduct amounting to neglect or carelessness in present case — Final return for deceased as initially filed not including Victoria Park Recapture; therefore, misrepresentation made in this

Succession de Stanley Vine (*appelante*)

c.

Sa Majesté la Reine (*intimée*)

RÉPERTORIÉ : VINE c. CANADA

Cour d'appel fédérale, juges Nadon, Webb et Boivin, J.C.A.—Toronto, 27 janvier; Ottawa, 19 mai 2015.

Impôt sur le revenu — Nouvelles cotisations — Dernière déclaration de revenu du défunt — Appel interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt d'accueillir l'appel de l'appelante relativement à la détermination de la juste valeur marchande de la propriété appartenant à Stanley Vine (défunt), mais de rejeter l'appel portant sur la question de savoir s'il était interdit au ministre du Revenu national d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de la récupération de la déduction pour amortissement quant à une autre propriété appartenant à la personne décédée — Le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu en ce qui concerne la dernière déclaration de revenu du défunt après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation — Le montant du revenu du défunt qui visait la récupération de la déduction pour amortissement concernant la disposition réputée de la participation du défunt dans la propriété de Toronto (immeuble Victoria Park) lui appartenant a été pris en compte, et la juste valeur marchande d'une autre propriété appartenant au défunt a été majorée — La récupération de la déduction pour amortissement concernant la disposition réputée de la participation du défunt dans l'immeuble Victoria Park est désignée par l'expression « récupération relative à l'immeuble Victoria Park » en l'espèce — La participation du défunt dans l'immeuble Victoria Park n'était pas détenue par une société — Le cabinet comptable ayant préparé la dernière déclaration de revenu du défunt a par erreur traité l'immeuble Victoria Park comme s'il était détenu par une société de personnes dont le défunt était membre; le cabinet a présumé que seuls les gains en capital devaient être déclarés compte tenu de la disposition réputée des divers éléments d'actif du défunt — Aucun montant n'a été inclus au titre de la récupération de la déduction pour amortissement — Une dernière déclaration modifiée de revenu a été produite en l'espèce pour autoriser l'appelante à subir des pertes en capital à l'égard de la première année d'imposition de l'appelante considérée comme une perte en capital pour ce qui est de la dernière année d'imposition du défunt; la récupération de la déduction pour amortissement a été signalée dans un relevé sur la location

return — Under Act, s. 164(6)(e), appellant required to file amended return in order to carry back capital loss to deceased's final return — Covering letter appellant sending to Canada Revenue Agency simply referring to refund resulting from amendment to deceased's final return — Letter suggesting that amended return only reflecting carry back of losses — Even if, in examining amended return, Minister discovering that Victoria Park Recapture now being included in deceased's final return, misrepresentation in original final return filed for deceased still made — Act, s. 152(4)(a) providing that Minister may make reassessment after expiration of normal reassessment period if certain conditions met, including misrepresentation — Case law divided on whether neglect, carelessness or wilful default must be that of person filing return or whether such conduct of another person sufficient to allow Minister to reassess after expiration of normal reassessment period — Wording of Act, s. 152(4)(a) examined; could support more than one meaning — Deceased's son-in-law one of appellant's executors — As careful, prudent person, son-in-law should have reviewed final return, noted that Victoria Park not included therein, which should have prompted questions — Issue of whether inference that missing recaptured capital cost allowance would have been discovered reasonably supported by evidence needing to be determined — Evidence here reasonably supporting inference that if questions raised about why Victoria Park not listed in return, error relating to unreported recaptured capital cost allowance would have been found — Therefore, Tax Court's finding that appellant not exercising required degree of care in reviewing original final tax return filed for deceased not interfered with in this case — Appeal dismissed.

immobilière du défunt — En appel, la Cour de l'impôt a conclu que le défaut d'inclure la récupération relative à l'immeuble Victoria Park dans la dernière déclaration de revenu du défunt était une présentation erronée des faits et que les exécuteurs n'avaient pas satisfait à la norme de la diligence raisonnable — Il s'agissait de savoir si l'appelante a fait une « présentation erronée des faits », au sens de l'art. 152(4)(a)(i) de la Loi, alors qu'elle a produit en temps opportun une déclaration modifiée afin de corriger une erreur commise dans la déclaration initiale; dans le cas où l'appelante a fait une telle présentation erronée des faits, si la présentation erronée des faits était imputable à la conduite de l'appelante; si la conduite de l'appelante était assimilable à de la négligence ou à de l'inattention — La dernière déclaration de revenu du défunt, comme elle a été initialement produite, ne comprenait pas la récupération relative à l'immeuble Victoria Park; par conséquent, une présentation erronée des faits a été faite dans cette déclaration — En vertu de l'art. 164(6)e, l'appelante était tenue de déposer une déclaration modifiée pour reporter rétrospectivement les pertes en capital dans la dernière déclaration de revenu du défunt — La lettre d'accompagnement qui a été envoyée à l'Agence du revenu du Canada mentionnait simplement que le remboursement découlait de la modification de la dernière déclaration du défunt — La lettre laissait entendre que la déclaration modifiée ne rendait compte que du report rétrospectif des pertes — Même si le ministre avait pu examiner la déclaration modifiée et découvrir que la récupération relative à l'immeuble Victoria Park était maintenant incluse dans la dernière déclaration de revenu du défunt, il y a quand même eu présentation erronée des faits dans la dernière déclaration de revenu initiale du défunt qui a été produite — L'art. 152(4)a de la Loi dispose que le ministre peut établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation si certaines conditions sont remplies, dont une présentation erronée des faits — La jurisprudence est partagée sur la question de savoir si la négligence, l'inattention ou l'omission volontaire doit être le fait de la personne produisant la déclaration ou si une telle conduite par une autre personne serait suffisante pour permettre au ministre d'établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation — Le texte de l'art. 152(4)a de la Loi qui a été examiné peut avoir plus d'un sens — Le gendre du défunt était l'un des exécuteurs de l'appelante — En tant que personne sage et prudente, le gendre aurait dû examiner la dernière déclaration et remarquer qu'il n'y était pas fait mention de l'immeuble Victoria Park; cette absence aurait dû susciter des questions — La question de savoir si l'inférence selon laquelle la non-inclusion de la récupération de la déduction pour amortissement aurait été découverte était raisonnablement étayée par la preuve devait être déterminée — La preuve en l'espèce appuyait raisonnablement l'inférence selon laquelle si des questions avaient été soulevées pour savoir pourquoi l'immeuble Victoria Park ne figurait pas dans la liste, l'erreur relative à la récupération de la déduction pour amortissement

This was an appeal from a Tax Court of Canada decision allowing the appellant's appeal in relation to the issue of determining the fair market value of property owned by the late Stanley Vine (deceased) but dismissing the appeal in relation to whether the Minister of National Revenue was barred from issuing the reassessment in relation to the recaptured capital cost allowance pertaining to another of the deceased's property. The appeal initially arose because the Minister of National Revenue reassessed the appellant pursuant to the *Income Tax Act* relating to the deceased's final tax return after the expiration of the normal reassessment period. The Minister included an amount in income for recaptured capital cost allowance in relation to the deemed disposition of the deceased's interest in a Toronto property (Victoria Park) the deceased had owned and increased the amount for the fair market value of another of the deceased's property. The recaptured capital cost allowance in relation to the deemed disposition of the deceased's interest in Victoria Park is referred to as the "Victoria Park Recapture" herein. The appellant appealed the reassessment to the Tax Court on the basis that the Minister could not reassess the appellant in relation to the Victoria Park Recapture and that he had incorrectly determined the fair market value of another property.

Before his death, the deceased owned several assets including shares in a number of private companies and an undivided one-half interest in a rental property known as Victoria Park. The only reported rental income on the deceased's final tax return was his one-half interest in the net rental income derived from Victoria Park. Given subsection 70(5) of the Act, there was a deemed disposition of all of the capital property owned by the deceased immediately before his death, which would include the shares of the private companies and his one-half interest in Victoria Park. In order to prepare the deceased's final tax return, the fair market value of several properties—those held by the various companies and Victoria Park—had to be determined. While the deceased owned shares of various private companies as capital property, his interest in Victoria Park was not held by a corporation. The fair market value of Victoria Park was determined to be greater than the adjusted cost base of this property. Therefore, the deemed disposition of Victoria Park resulted in both recaptured capital cost allowance (subsection 13(1) of the Act) and a capital gain (subsection 39(1) of the Act). The

non déclarée aurait été découverte — Par conséquent, la conclusion de la Cour de l'impôt selon laquelle l'appelante n'a pas fait preuve de la diligence requise dans l'examen de la dernière déclaration de revenu initiale du défunt qu'elle a produite n'a pas été modifiée en l'espèce — Appel rejeté.

Il s'agissait d'un appel interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (Cour de l'impôt) d'accueillir l'appel de l'appelante relativement à la détermination de la juste valeur marchande de la propriété appartenant à Stanley Vine (défunt), mais de rejeter l'appel portant sur la question de savoir s'il était interdit au ministre du Revenu national d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de la récupération de la déduction pour amortissement quant à une autre propriété appartenant à la personne décédée. L'appel a été initialement interjeté au motif que le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en ce qui concerne la dernière déclaration de revenu du défunt après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation. Le ministre a inclus dans le revenu un montant au titre de la récupération de la déduction pour amortissement découlant de la disposition réputée de la participation du défunt dans la propriété de Toronto (immeuble Victoria Park) lui appartenant et a majoré la juste valeur marchande d'une autre propriété appartenant au défunt. La récupération de la déduction pour amortissement découlant de la disposition réputée de la participation du défunt dans l'immeuble Victoria Park est appelée la « récupération relative à l'immeuble Victoria Park » en l'espèce. L'appelante a interjeté appel de la nouvelle cotisation devant la Cour de l'impôt au motif que le ministre ne pouvait pas établir de nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante pour la récupération relative à l'immeuble Victoria Park et qu'il n'avait pas correctement déterminé la juste valeur marchande d'une autre propriété.

Tout juste avant sa mort, le défunt possédait plusieurs éléments d'actif, notamment des actions dans des sociétés privées et une participation indivise de 50 p. 100 dans l'immeuble Victoria Park, qui était un bien locatif. Le seul revenu de location déclaré dans la déclaration finale de revenu du défunt était sa participation de 50 p. 100 dans le revenu de location net provenant de l'immeuble Victoria Park. Par application du paragraphe 70(5) de la Loi, il y a eu disposition réputée de la totalité des biens du défunt immédiatement avant son décès, ce qui comprendrait les actions des sociétés privées et sa participation de 50 p. 100 dans l'immeuble Victoria Park. Pour préparer la dernière déclaration de revenu du défunt, il a fallu déterminer la juste valeur marchande de plusieurs biens — ceux qui étaient détenus par diverses sociétés et l'immeuble Victoria Park. Même si le défunt possédait des actions dans diverses sociétés privées à titre d'immobilisations, sa participation dans l'immeuble Victoria Park n'était pas détenue par une société. Il a été déterminé que la juste valeur marchande de l'immeuble Victoria Park était supérieure au prix de base rajusté de cet immeuble. Par conséquent, la

accounting firm that had prepared this last return mistakenly treated Victoria Park for the purposes of the Act as if it was held by a partnership of which the deceased was a partner. Thus, the deceased's final return was prepared and filed on the assumption that only capital gains were to be reported as a result of the deemed disposition of the deceased's various assets. No amount was included for recaptured capital cost allowance in the Statement of Real Estate Rentals attached to the deceased's final tax return. Within the appellant's first taxation year, the appellant realized a capital loss as a result of the disposition of the shares of a holding company. Since the appellant wanted to take advantage of the election available under subsection 164(6) of the Act to have the capital loss deemed to be a capital loss of the deceased in his last taxation year, an amended final return for the deceased was required. In preparing this amended return, the firm realized, in particular, that the Victoria Park Recapture had not been included in the deceased's final return. In the deceased's amended final return, an amount representing recaptured capital cost allowance was included in the deceased's income.

An audit of the deceased's final tax return was subsequently started. A waiver was filed by the Canada Revenue Agency (CRA) to waive the normal reassessment period for the deceased's final taxation year in relation to taxable capital gains and allowable capital losses. The CRA was notified by the firm that the amount reported as the total capital gain was \$2 915 000 more than the sum of the individual gains and losses previously indicated. The deceased's final return was reassessed wherein the deceased's share of the net income relating to Victoria Park was revised to reflect the Victoria Park Recapture as reported in the amended return; the fair market value of the deceased's interest in Victoria Park was increased to \$7 000 000; and the total amount of capital gains was reduced by \$2 915 000.

On appeal to the Tax Court of Canada, the only issue the appellant raised relating to Victoria Park was whether the Minister could reassess as it did to include the Victoria Park Recapture. The fair market value issue before the Tax Court was in relation to another of the deceased's properties. The Tax Court found that the failure to include the Victoria Park Recapture in the deceased's original final return was a misrepresentation. It found that the Minister would have to

disposition réputée de cet immeuble a donné lieu à la fois à une récupération de la déduction pour amortissement (paragraphe 13(1) de la Loi) et à un gain en capital (paragraphe 39(1) de la Loi). Le cabinet comptable qui avait préparé sa dernière déclaration a traité l'immeuble Victoria Park, pour l'application de la Loi, comme s'il était détenu par une société de personnes dont le défunt était membre. Par conséquent, la dernière déclaration de revenu du défunt a été préparée et produite à partir de l'hypothèse que seuls les gains en capital devaient être déclarés à la suite de la disposition réputée de ses divers biens. Aucun montant n'a été inclus au titre de la récupération de la déduction pour amortissement dans l'état des loyers de biens immobiliers jointe à sa dernière déclaration de revenu. Au cours de la première année d'imposition de l'appelante, celle-ci a réalisé une perte en capital par suite de la disposition des actions d'une société de portefeuille. Comme l'appelante voulait se prévaloir du choix offert par le paragraphe 164(6) de la Loi afin que la perte en capital soit réputée être une perte en capital du défunt à l'égard de sa dernière année d'imposition, elle devait produire une dernière déclaration de revenu modifiée. Alors qu'il préparait cette déclaration modifiée, le cabinet a constaté en particulier que la récupération relative à l'immeuble Victoria Park n'avait pas été incluse dans la dernière déclaration de revenu. Dans la dernière déclaration modifiée de revenu du défunt, un montant représentant la récupération de la déduction pour amortissement a été inclus dans le revenu du défunt.

Une vérification de la dernière déclaration de revenu du défunt a été réalisée par la suite. Un document a été déposé par l'Agence du revenu du Canada (ARC) pour renoncer à l'application de la période normale de nouvelle cotisation pour la dernière année d'imposition du défunt à l'égard des gains en capital imposables et des pertes en capital déductibles. L'ARC a été avisée par le cabinet que le montant déclaré comme total des gains en capital était de 2 915 000 \$ supérieur à la somme des gains et des pertes indiqués. La dernière déclaration de revenu du défunt a fait l'objet d'une nouvelle cotisation prévoyant notamment que la part de revenus nets du défunt découlant de l'immeuble Victoria Park soit révisée afin de tenir compte de la récupération relative à l'immeuble Victoria Park selon la déclaration modifiée, que la juste valeur marchande de la participation du défunt dans l'immeuble Victoria Park soit majorée à 7 000 000 \$ et que le montant total de gains en capital soit réduit de 2 915 000 \$.

En appel devant la Cour canadienne de l'impôt, la seule question que l'appelante a soulevée relativement à l'immeuble Victoria Park a été de savoir si le ministre pouvait établir une nouvelle cotisation pour inclure la récupération relative à l'immeuble Victoria Park. La question de la juste valeur marchande dont était saisie la Cour de l'impôt visait une autre propriété du défunt. La Cour de l'impôt a conclu que le défaut d'inclure la récupération relative à l'immeuble Victoria Park

establish that the appellant's executors were careless or negligent in filing the return as it had been prepared. It concluded that the executors had not exercised the required standard of care and therefore the Minister could reassess the deceased's final return to include the Victoria Park Recapture.

The main issues were whether the appellant made a "misrepresentation" as contemplated by subparagraph 152(4)(a)(i) of the Act where it filed an amended return in a timely manner that corrected an error made in an original return and, if the appellant was considered to have made a misrepresentation, whether that misrepresentation was attributable to the appellant's conduct; and whether the appellant's conduct amounted to neglect or carelessness.

Held, the appeal should be dismissed.

The final return for the deceased as initially filed did not include the Victoria Park Recapture. Therefore, there was a misrepresentation in this return. The appellant argued that this misrepresentation was corrected by filing the amended return and therefore it could no longer be said that there was any misrepresentation in relation to the missing recaptured capital cost allowance; however, this argument was without merit. The event that triggered the preparation and filing of the amended return was the realization of a capital loss by the appellant and the desire to carry this capital loss back to the final return for the deceased as provided in subsection 164(6) of the Act. Under this subsection, the appellant was required to file an amended return as set out in paragraph 164(6)(e) of the Act. The amended return contemplated by paragraph 164(6)(e) is an amended return to give effect to the rules in paragraphs (c) and (d), which deal with the losses that are to be carried back to the deceased's final tax return, not with correcting errors in that tax return. The covering letter that was sent to the CRA simply referred to the refund resulting from the amendment to the deceased's terminal return. This letter suggested that the amended return only reflected the carry back of losses, which is the only amendment to the return contemplated by paragraph 164(6)(e) of the Act. Even if, notwithstanding the wording of the covering letter, the Minister could have examined the amended return and discovered that the Victoria Park Recapture was now being included in the deceased's final return, there was still a misrepresentation in the original final return for the deceased that had been filed.

dans la dernière déclaration de revenu du défunt était une présentation erronée des faits. Elle a ensuite conclu que le ministre devait établir que les exécuteurs de l'appelante avaient fait preuve de négligence ou d'inattention en produisant la déclaration telle qu'elle avait été préparée. Elle a conclu que les exécuteurs n'avaient pas satisfait à la norme de la diligence raisonnable et que, par conséquent, le ministre pouvait établir une nouvelle cotisation à l'égard de la dernière déclaration de revenu du défunt pour inclure la récupération relative à l'immeuble Victoria Park.

Il s'agissait principalement de savoir si l'appelante a fait une « présentation erronée des faits », au sens du sous-alinéa 152(4)(a)(i) de la Loi, alors qu'elle a produit en temps opportun une déclaration modifiée afin de corriger une erreur commise dans la déclaration initiale; dans le cas où l'appelante a fait une telle présentation erronée des faits, si la présentation erronée des faits était imputable à la conduite de l'appelante; et si la conduite de l'appelante était assimilable à de la négligence ou à de l'inattention.

Arrêt : l'appel doit être rejeté.

La dernière déclaration de revenu du défunt, comme elle a été initialement produite, ne comprenait pas la récupération relative à l'immeuble Victoria Park. Par conséquent, une présentation erronée des faits a été faite dans cette déclaration. L'appelante a soutenu que cette présentation erronée des faits a été corrigée par la production d'une déclaration modifiée, et donc qu'une fois cette déclaration modifiée produite, on ne pouvait plus affirmer qu'il y avait eu présentation erronée des faits quant à la récupération manquante de la déduction pour amortissement; cet argument n'était toutefois pas fondé. L'événement à l'origine de la préparation et de la production de la déclaration modifiée était la réalisation d'une perte en capital par l'appelante et le désir de la reporter rétrospectivement dans la dernière déclaration de revenu du défunt, comme le prévoit le paragraphe 164(6) de la Loi. Selon cette disposition, l'appelante était tenue de produire une déclaration modifiée comme le prévoit l'alinéa 164(6)(e) de la Loi. La déclaration modifiée prévue à l'alinéa 164(6)(e) de la Loi est une déclaration modifiée visant à « donner effet aux règles » indiquées aux alinéas (c) et (d). Ces alinéas visent les pertes qui doivent être reportées rétrospectivement dans la dernière déclaration de revenu du défunt, et non la correction des erreurs commises dans cette déclaration de revenu. La lettre d'accompagnement qui a été envoyée à l'ARC mentionnait simplement que le remboursement découlait de la modification de la dernière déclaration du défunt. La lettre laissait entendre que la déclaration modifiée ne rendait compte que du report rétrospectif des pertes, qui est la seule modification pouvant être apportée à la déclaration en vertu de l'alinéa 164(6)(e) de la Loi. Même si, malgré le texte de la lettre d'accompagnement, le ministre avait pu examiner la déclaration

The issues of the appellant's conduct and whether that conduct amounted to neglect or carelessness were addressed together. Paragraph 152(4)(a) of the Act provides that the Minister may make a reassessment after the expiration of the normal reassessment period if certain conditions are met, including misrepresentation. The Tax Court held that the appellant was the person filing the return and therefore that the misrepresentation had to be a misrepresentation made thereby. It also held that such misrepresentation had to be attributable to the appellant's neglect, carelessness or wilful default. The case law is divided on the question of whether the neglect, carelessness or wilful default must be that of the person filing the return or whether such conduct of another person would be sufficient to allow the Minister to reassess after the expiration of the normal reassessment period.

The wording of paragraph 152(4)(a) of the Act could support more than one meaning. One possible interpretation of the phrase "attributable to neglect, carelessness or wilful default" in this provision is that these words only apply to the "misrepresentation" and not to the person filing the return. Therefore, a misrepresentation could be "attributable to neglect, carelessness or wilful default" regardless of whether the person filing the return or someone else was negligent, careless or willfully in default in making the misrepresentation. Alternatively, these words could mean that the person filing the return must be the one who was negligent, careless or willfully in default. In determining whether the person filing a return that has been prepared by someone else is careless or negligent, the degree of care that must be exercised is "that of a wise and prudent person". The deceased's son-in-law was one of the appellant's executors. He was also the president of the property management company for the deceased's real estate holdings. The Tax Court found that the son-in-law would have known what assets were owned by the deceased. As a careful and prudent person, the son-in-law should have reviewed the return and noted that Victoria Park was not included. This should have prompted questions. The appellant argued that the Tax Court wrongly drew the inference that, even if questions would have been raised about why there was no reference to Victoria Park, it would follow that the failure to include recaptured capital cost allowance would have been discovered. The question was whether the inference that the missing recaptured capital cost allowance would have been discovered was reasonably supported by the

modifiée et découvrir que la récupération relative à l'immeuble Victoria Park était maintenant incluse dans la dernière déclaration de revenu du défunt, il y a quand même eu présentation erronée des faits dans la dernière déclaration de revenu initiale du défunt qui a été produite.

La question quant à la conduite de l'appelante et celle de savoir si cette conduite était assimilable à de la négligence ou à de l'inattention se prêtaient à un examen conjoint. L'alinéa 152(4)a) de la Loi dispose que le ministre peut établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation si certaines conditions sont remplies, dont une présentation erronée des faits. La Cour de l'impôt a conclu que l'appelante était la personne produisant la déclaration et donc que la présentation erronée des faits devait être une présentation erronée faite par l'appelante. Elle a aussi conclu qu'une telle présentation erronée des faits devait être assimilable à la négligence, à l'inattention ou à l'omission volontaire de l'appelante. La jurisprudence est partagée sur la question de savoir si la négligence, l'inattention ou l'omission volontaire doit être le fait de la personne produisant la déclaration ou si une telle conduite par une autre personne serait suffisante pour permettre au ministre d'établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation.

Le texte de l'alinéa 152(4)a) de la Loi peut avoir plus d'un sens. L'une des interprétations que l'on peut donner aux termes « par négligence, inattention ou omission volontaire » de cette disposition est qu'ils ne s'appliquent qu'à la « présentation erronée des faits » et non à la personne qui produit la déclaration. Par conséquent, une présentation erronée des faits pourrait être faite « par négligence, inattention ou omission volontaire » que ce soit la personne ayant produit la déclaration ou une autre personne qui a agi par négligence, inattention ou omission volontaire en faisant la présentation erronée des faits. En revanche, ces mots pourraient vouloir dire que la personne qui a produit la déclaration doit être celle qui a fait preuve de négligence, d'inattention ou d'omission volontaire. Pour déterminer si la personne ayant produit une déclaration qui a été préparée par une autre personne a fait preuve d'inattention ou de négligence, la diligence dont elle doit avoir fait preuve doit être celle dont ferait preuve « une personne sage et prudente ». Le gendre du défunt était l'un des exécuteurs de l'appelante. Il était aussi président de la société de gestion des biens immobiliers qui appartenaient au défunt. La Cour de l'impôt a conclu que le gendre aurait dû savoir quels biens appartenaient au défunt. En tant que personne sage et prudente, le gendre aurait dû examiner la dernière déclaration et remarquer qu'il n'y était pas fait mention de l'immeuble Victoria Park. Cette absence aurait dû susciter des questions. L'appelante a fait valoir que la Cour de l'impôt n'aurait pas dû conclure que, si des questions avaient été soulevées quant à la raison pour laquelle il n'y avait aucune mention de l'immeuble Victoria Park, le défaut

evidence. Since no questions were asked about Victoria Park, this was speculative. However, the best indication of what would probably have been the response to such questions was the firm's response when the return was reviewed in relation to the election to carry back the capital loss. The firm's response was that not only was the recaptured capital cost allowance not included but no amount was included for the capital gain relating to Victoria Park. The amended return included both an amount for the recaptured capital cost allowance and an amount for the capital gain. It was not until over two-and-a-half years later that it was discovered that the total capital gains in the original final return had been overstated by \$2 915 000. The evidence reasonably supported the inference that if questions would have been raised about why Victoria Park was not listed, the error relating to the unreported recaptured capital cost allowance would have been found. Therefore, it was not necessary to interfere with the Tax Court's finding that the appellant did not exercise the required degree of care in reviewing the original final tax return for the deceased that it had filed.

d'inclure la récupération de la déduction pour amortissement aurait nécessairement été découvert. La question était de savoir si l'inférence selon laquelle la non-inclusion de la récupération de la déduction pour amortissement aurait été découverte était raisonnablement étayée par la preuve. Comme aucune question n'a été posée au sujet de l'immeuble Victoria Park, cela n'était qu'une hypothèse. Toutefois, la meilleure indication de ce qui aurait probablement été la réponse à ces questions était la réponse du cabinet lorsque la déclaration a été examinée en ce qui a trait au choix de reporter rétrospectivement la perte en capital. Le cabinet a répondu que non seulement la récupération de la déduction pour amortissement n'était pas incluse, mais également qu'aucun montant n'avait été déclaré au titre du gain en capital relatif à l'immeuble Victoria Park. La déclaration modifiée faisait état d'un montant pour la récupération de la déduction pour amortissement et d'un montant pour le gain en capital. Ce n'est que plus de deux ans et demi plus tard que l'on a découvert que le total des gains en capital de la dernière déclaration de revenu initiale avait été surestimé de 2 915 000 \$. La preuve appuyait raisonnablement l'inférence selon laquelle si des questions avaient été soulevées pour savoir pourquoi l'immeuble Victoria Park ne figurait pas dans la liste, l'erreur relative à la récupération de la déduction pour amortissement non déclarée aurait été découverte. Par conséquent, il n'était pas nécessaire de modifier la conclusion de la Cour de l'impôt selon laquelle l'appelante n'a pas fait preuve de la diligence requise dans l'examen de la dernière déclaration de revenu initiale du défunt qu'elle a produite.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 13(1), 39(1), 70(5), 152(4), (4.01), (6), 164(6).

CASES CITED

APPLIED:

Nesbitt v. Canada, 1996 CanLII 11569, 96 D.T.C. 6588 (F.C.A.); *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235; *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601; *Angus v. The Queen* (1996), 96 D.T.C. 1824 (T.C.C.); *H.L. v. Canada (Attorney General)*, 2005 SCC 25, [2005] 1 S.C.R. 401.

CONSIDERED:

Aridi v. The Queen, 2013 TCC 74, 2013 D.T.C. 1189; *College Park Motors Products Ltd. v. The Queen*, 2009 TCC 409, 2009 D.T.C. 1269; *Francis & Associates v. The Queen*, 2014 TCC 137, 2014 D.T.C. 1146.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 13(1), 39(1), 70(5), 152(4), (4.01), (6), 164(6).

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Nesbitt c. Canada, 1996 CanLII 11569 (C.A.F.); *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601; *Angus c. La Reine*, [1996] A.C.I. n° 883 (QL); *H.L. c. Canada (Procureur général)*, 2005 CSC 25, [2005] 1 R.C.S. 401.

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Aridi c. La Reine, 2013 CCI 74; *College Park Motors Products Ltd. c. La Reine*, 2009 CCI 409; *Francis & Associates c. La Reine*, 2014 CCI 137.

REFERRED TO:

Mensah v. The Queen, 2008 TCC 378, [2008] D.T.C. 4358; *Vachon v. Canada*, 2014 FCA 224, 2014 D.T.C. 5126.

APPEAL from a Tax Court of Canada decision (2014 TCC 64, [2014] 5 C.T.C. 2024) allowing the appellant's appeal relating to the determination of the fair market value of property owned by Stanley Vine, the deceased, but dismissing the appeal in relation to whether the Minister of National Revenue was barred from issuing the reassessment in relation to the recaptured capital cost allowance pertaining to another of the deceased's properties. Appeal dismissed.

APPEARANCES

David C. Nathanson, Q.C. and *Adrienne K. Woodyard* for appellant.
Christopher M. Bartlett for respondent.

SOLICITORS OF RECORD

Davis LLP, Toronto, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] WEBB J.A.: This appeal arises because the Minister of National Revenue (Minister) reassessed the Estate of Stanley Vine (the Estate) pursuant to the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c.1 (Act) in relation to the final return for Stanley Vine after the expiration of the normal reassessment period. The Minister included an amount in income for recaptured capital cost allowance in relation to the deemed disposition of the interest of the late Stanley Vine in the property located at 3000 Victoria Park in Toronto (Victoria Park) and increased the amount for the fair market value of another property (the Wilson property). The recaptured capital cost allowance in relation to the deemed disposition of the interest of Stanley Vine in Victoria Park will, for ease of reference, be referred to herein as the "Victoria Park Recapture".

DÉCISIONS CITÉES :

Mensah c. La Reine, 2008 CCI 378; *Vachon c. Canada*, 2014 CAF 224.

APPEL interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (2014 CCI 64) d'accueillir l'appel de l'appelante relativement à la détermination de la juste valeur marchande de la propriété appartenant à Stanley Vine (défunt), mais de rejeter l'appel portant sur la question de savoir s'il était interdit au ministre du Revenu national d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de la récupération de la déduction pour amortissement quant à une autre propriété appartenant à la personne décédée. Appel rejeté.

ONT COMPARU

David C. Nathanson, c.r. et *Adrienne K. Woodyard* pour l'appelante.
Christopher M. Bartlett pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Davis LLP, Toronto, pour l'appelante.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

[1] LE JUGE WEBB, J.C.A. : Le présent appel découle de la nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national (le ministre) à l'égard de la succession de Stanley Vine (la succession) en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi) relativement à la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine. Cette nouvelle cotisation a été établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation. Le ministre a inclu dans le revenu un montant au titre de la récupération de la déduction pour amortissement découlant de la disposition réputée de la participation du défunt Stanley Vine dans l'immeuble situé au 3000, avenue Victoria Park, à Toronto (l'immeuble Victoria Park) et a majoré la juste valeur marchande d'un autre immeuble (l'immeuble Wilson). Par souci de

[2] The Estate appealed the reassessment to the Tax Court of Canada on the basis that the Minister could not reassess the Estate in relation to the Victoria Park Recapture and that the Minister had not correctly determined the fair market value of the Wilson property. Campbell J., in a decision reported at 2014 TCC 64, [2014] 5 C.T.C. 2024 [*Vine Estate v. The Queen*], allowed the appeal in relation to the determination of the fair market value of the Wilson property but dismissed the appeal in relation to whether the Minister was barred from issuing the reassessment in relation to the Victoria Park Recapture.

[3] The Estate has appealed the decision to this Court and the only issue under appeal is whether the Minister was barred from reassessing the Estate in relation to the Victoria Park Recapture because the reassessment was issued after the expiration of the normal reassessment period.

[4] For the reasons that follow, I would dismiss the appeal with costs.

Background

[5] Stanley Vine passed away on July 1, 2003. Immediately before his death he owned several assets including shares in a number of private companies and an undivided one-half interest in Victoria Park, which was a rental property. The only rental income reported on the final tax return for Stanley Vine is his one-half interest in the net rental income derived from Victoria Park.

[6] As a result of the provisions of subsection 70(5) of the Act, there was a deemed disposition of all of the capital property owned by Stanley Vine immediately

commodité, la récupération de la déduction pour amortissement découlant de la disposition réputée de la participation de Stanley Vine dans l'immeuble Victoria Park sera appelée ci-après la « récupération relative à l'immeuble Victoria Park ».

[2] La succession a interjeté appel de la nouvelle cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt au motif que le ministre ne pouvait pas établir de nouvelle cotisation à l'égard de la succession pour la récupération relative à l'immeuble Victoria Park et qu'il n'avait pas correctement déterminé la juste valeur marchande de l'immeuble Wilson. Dans sa décision, publiée sous la référence 2014 CCI 64 [*Vine (Succession) c. La Reine*], la juge Campbell a accueilli l'appel interjeté relativement à la détermination de la juste valeur marchande de l'immeuble Wilson, mais a rejeté l'appel portant sur la question de savoir si le ministre pouvait établir la nouvelle cotisation à l'égard de la récupération relative à l'immeuble Victoria Park.

[3] La succession a interjeté appel de la décision devant notre Cour et la seule question en litige est de savoir si le ministre pouvait établir une nouvelle cotisation à l'égard de la succession pour la récupération relative à l'immeuble Victoria Park étant donné que la nouvelle cotisation a été établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation.

[4] Pour les motifs qui suivent, je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

Contexte

[5] Stanley Vine est décédé le 1^{er} juillet 2003. Tout juste avant sa mort, il possédait plusieurs éléments d'actif, notamment des actions dans des sociétés privées et une participation indivise de 50 p. 100 dans l'immeuble Victoria Park, qui était un bien locatif. Le seul revenu de location déclaré dans la déclaration finale de revenu de Stanley Vine est sa participation de 50 p. 100 dans le revenu de location net provenant de l'immeuble Victoria Park.

[6] Par application du paragraphe 70(5) de la Loi, il y a eu disposition réputée de la totalité des biens de Stanley Vine immédiatement avant son décès, ce qui

before his death, which would include the shares of the private companies and his one-half interest in Victoria Park.

[7] Since Mintz & Partners (Mintz) had a long standing relationship with Stanley Vine, the Estate retained Mintz to prepare the final return for Stanley Vine. In order to prepare this return Mintz had to determine the fair market value of several properties—those held by the various companies and Victoria Park. For any real property held by a company, once the fair market value of the property was determined, the fair market value of the shares held by Stanley Vine could then be determined. There was no dispute that Stanley Vine owned the shares of the various private companies as capital property. Therefore, any gain or loss that was realized as a result of the deemed disposition of these shares would result in only a capital gain or capital loss for the purposes of the Act.

[8] However, Stanley Vine's interest in Victoria Park was not held by a corporation. The Estate acknowledges that Stanley Vine directly held a one-half beneficial interest in Victoria Park and that he was not a partner in a partnership that held this property. Capital cost allowance had been claimed in previous tax returns in relation to this property. The fair market value of this property was determined to be greater than the adjusted cost base (i.e., the capital cost) of this property. Therefore, as acknowledged by the Estate, the deemed disposition of this property resulted in both recaptured capital cost allowance (subsection 13(1) of the Act) and a capital gain (subsection 39(1) of the Act).

[9] The individuals at Mintz who were appraising the properties did not appreciate the significance of the ownership of Victoria Park in relation to the Act. They treated Victoria Park for the purposes of the Act as if it was held by a partnership of which Stanley Vine was a partner. If this would have been how Victoria Park was held, Stanley Vine would have had a deemed disposition

comprendrait les actions des sociétés privées et sa participation de 50 p. 100 dans l'immeuble Victoria Park.

[7] Étant donné la relation de longue date qui existait entre le cabinet Mintz & Partners (le cabinet Mintz) et Stanley Vine, la succession a retenu les services du cabinet Mintz pour préparer la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine. À cette fin, le cabinet Mintz a dû déterminer la juste valeur marchande de plusieurs biens — ceux qui étaient détenus par diverses sociétés et l'immeuble Victoria Park. Dans le cas d'un bien immobilier détenu par une société, dès lors que sa juste valeur marchande était établie, la juste valeur marchande des actions détenues par Stanley Vine pouvait être déterminée. Nul ne conteste que Stanley Vine possédait des actions dans diverses sociétés privées à titre d'immobilisations. Par conséquent, tout gain ou perte résultant de la disposition réputée de ces actions ne pouvait que donner lieu à un gain en capital ou à une perte en capital aux fins de la Loi.

[8] Toutefois, la participation de Stanley Vine dans l'immeuble Victoria Park n'était pas détenue par une société. La succession reconnaît que Stanley Vine détenait directement une participation bénéficiaire de 50 p. 100 dans l'immeuble Victoria Park et qu'il n'était pas membre d'une société de personnes qui était propriétaire de cet immeuble. M. Vine avait demandé une déduction pour amortissement à l'égard de cet immeuble dans ses déclarations de revenus antérieures. Il a été déterminé que la juste valeur marchande était supérieure au prix de base rajusté (c.-à-d., le coût en capital) de cet immeuble. Par conséquent, comme l'a reconnu la succession, la disposition réputée de cet immeuble a donné lieu à la fois à une récupération de la déduction pour amortissement (paragraphe 13(1) de la Loi) et à un gain en capital (paragraphe 39(1) de la Loi).

[9] Les représentants du cabinet Mintz qui ont évalué les biens n'ont pas bien compris l'importance de la propriété de l'immeuble Victoria Park au regard de la Loi. Ils ont traité l'immeuble Victoria Park, pour l'application de la Loi, comme s'il était détenu par une société de personnes dont Stanley Vine était membre. Si tel avait été le cas, Stanley Vine aurait été réputé avoir

of an interest in a partnership resulting in only a capital gain with no recaptured capital cost allowance.

[10] The final return for Stanley Vine was prepared and filed on the assumption that only capital gains were to be reported as a result of the deemed disposition of his various assets. No amount was included for recaptured capital cost allowance in the Statement of Real Estate Rentals attached to his final tax return. Schedule 3 to this return included the following:

3. Mutual fund units, deferral of eligible small business corporation shares, and other shares including publicly traded shares

...

Name of fund/corp. and class of shares	Proceeds of disposition	Adjusted cost base	Gain (or loss)...
Lilliana Buildings Ltd.	585 000	57 000	528 000
Korvin Developments Limited	54 000	12 000	42 000
Thistle Construction Limited	401 000	99 000	302 000
1429806 Ontario Ltd.	770 000	[blank]	770 000
Leadway Apartments Limited	9 111 000	493 000	8 618 000
Kleinberg Recreation Centre Limited	16 000	[blank]	16 000
Thistle Construction Ltd. – Preferreds	2 000	2 000	[blank]
Kilbarry Holding Corporation	34 160 800	8 553 000	25 607 800
Total	45 099 800	Gain (or loss)	38 798 800

4. Real estate, depreciable property, and other properties

Address or legal description	Proceeds of disposition	Adjusted cost base	Gain (or loss)...
Dumor Construction – 33.3% Plaza	[blank]	218 000	(218 000)
Total	[blank]	Gain (or loss)	(218 000)

disposé d'une participation dans une société de personnes, ce qui n'aurait donné lieu qu'à un gain en capital sans récupération de la déduction pour amortissement.

[10] La dernière déclaration de revenu de Stanley Vine a été préparée et produite à partir de l'hypothèse que seuls les gains en capital devaient être déclarés à la suite de la disposition réputée de ses divers biens. Aucun montant n'a été inclus au titre de la récupération de la déduction pour amortissement dans l'état des loyers de biens immobiliers jointe à sa dernière déclaration de revenu. L'annexe 3 de la dernière déclaration comprenait les renseignements suivants :

3. Unités de fonds commun de placement, actions déterminées de petites sociétés visées par un report et autres actions, y compris les actions cotées à la bourse

[...]

Nom du fonds ou de la société et catégorie	Produit de disposition	Prix de base rajusté	Gain (ou perte)...
Lilliana Buildings Ltd.	585 000	57 000	528 000
Korvin Developments Limited	54 000	12 000	42 000
Thistle Construction Limited	401 000	99 000	302 000
1429806 Ontario Ltd.	770 000	[vide]	770 000
Leadway Apartments Limited	9 111 000	493 000	8 618 000
Kleinberg Recreation Centre Limited	16 000	[vide]	16 000
Thistle Construction Ltd. – actions privilégiées	2 000	2 000	[vide]
Kilbarry Holding Corporation	34 160 800	8 553 000	25 607 800
Total	45 099 800	Gain (ou perte)	38 798 800

4. Biens immeubles, biens amortissables et autres biens

Adresse ou désignation officielle	Produit de disposition	Prix de base rajusté	Gain (ou perte)...
Dumor Construction – 33,3 % Plaza	[vide]	218 000	(218 000)
Total	[vide]	Gain (ou perte)	(218 000)

[11] The columns for the table in section 3 for the “number” and “outlays and expenses” have been omitted as they are blank in the return. The columns for the year of acquisition for both the tables in sections 3 and 4 have been omitted as, although the year of acquisition for the shares of Kilbarry Holding Corporation is shown as 1071, the year of acquisition for all of the other properties is indicated as 1971.

[12] The arithmetic sum of the gains listed in the table in section 3 is \$35 883 800 and not \$38 798 800 as shown in this table. The difference is \$2 915 000 which is the amount that was determined to be the capital gain that would have arisen if Stanley Vine would have had an interest in a partnership that held Victoria Park. As acknowledged by the Estate, Stanley Vine’s share of the recaptured capital cost allowance in relation to the deemed disposition of his interest in Victoria Park was \$1 995 367 and the capital gain related to this deemed disposition was \$1 073 950. It is not clear how this phantom amount of \$2 915 000 was determined.

[13] The final return was assessed as filed on June 7, 2004.

[14] Within the first taxation year of the Estate, the Estate realized a capital loss as a result of the disposition of the shares of Kilbarry Holding Corporation. Since the Estate wanted to take advantage of the election available under subsection 164(6) of the Act to have the capital loss deemed to be a capital loss of Stanley Vine in his last taxation year, an amended final return for Stanley Vine was required pursuant to paragraph 164(6)(e) of the Act. In preparing this amended return, Mintz realized that the Victoria Park Recapture had not been included in his final return. They also noticed that there was no reference to the capital gain related to Victoria Park in the table in section 4 of Schedule 3.

[15] An amended final return for Stanley Vine was prepared and filed. In the amended return, recaptured

[11] Les colonnes « Nombre » et « Dépenses effectuées » du tableau de la section 3 ont été omises étant donné qu’elles sont vides dans la déclaration. Les colonnes de l’année d’acquisition des deux tableaux des sections 3 et 4 ont été omises étant donné que, même si l’année d’acquisition inscrite pour les actions de la Kilbarry Holding Corporation est 1071, l’année d’acquisition de tous les autres biens est 1971.

[12] La somme des gains énumérés dans le tableau de la section 3 est de 35 883 800 \$ et non de 38 798 800 \$ comme indiqué dans le tableau. La différence est de 2 915 000 \$, ce qui est le montant qui a été déterminé comme étant le gain en capital qui aurait été réalisé si Stanley Vine avait eu une participation dans une société de personnes propriétaire de l’immeuble Victoria Park. Comme l’a reconnu la succession, la part de Stanley Vine quant à la récupération de la déduction pour amortissement découlant de la disposition réputée de sa participation dans l’immeuble Victoria Park était de 1 995 367 \$ et le gain en capital relatif à cette disposition réputée était de 1 073 950 \$. On ne sait pas trop comment ce montant fictif de 2 915 000 \$ a été déterminé.

[13] Le ministre a établi, le 7 juin 2004, une cotisation à l’égard de la dernière déclaration, telle qu’elle avait été produite.

[14] Au cours de la première année d’imposition de la succession, celle-ci a réalisé une perte en capital par suite de la disposition des actions de la Kilbarry Holding Corporation. Comme la succession voulait se prévaloir du choix offert par le paragraphe 164(6) de la Loi afin que la perte en capital soit réputée être une perte en capital de Stanley Vine à l’égard de sa dernière année d’imposition, elle devait produire une dernière déclaration de revenu modifiée en vertu de l’alinéa 164(6)e) de la Loi. Alors qu’ils préparaient cette déclaration modifiée, les représentants du cabinet Mintz ont constaté que la récupération relative à l’immeuble Victoria Park n’avait pas été incluse dans la dernière déclaration de revenu. Ils ont aussi remarqué que le tableau figurant à la section 4 de l’annexe 3 ne comportait aucune référence au gain en capital relatif à l’immeuble Victoria Park.

[15] Une dernière déclaration modifiée de revenu de Stanley Vine a été préparée et produite. Dans cette

capital cost allowance of \$3 990 733 was included in the Statement of Real Estate Rentals (before adjusting the net income to reflect his one-half interest in Victoria Park). Since one-half of the net rental income was included in his income, recaptured capital cost allowance of \$1 995 367 was included in his income.

[16] The table in section 4 was also amended to include a capital gain of \$1 073 950 in relation to the deemed disposition of his interest in Victoria Park. However, whoever prepared the amended return did not realize that the total amount shown as capital gains in the table in section 3 was \$2 915 000 more than the arithmetic sum of the individual amounts listed in this section. The table in section 3 was only amended to reflect the capital loss of \$34 148 186 that was realized on the disposition of the shares of Kilbarry Holding Corporation. As a result, the net gain as stated in the table in section 3 was \$4 650 614 but the arithmetic sum of the amounts as shown in this table was \$1 735 614. The difference (\$2 915 000) was the same discrepancy as appeared in the original return.

[17] The amended return was filed on September 28, 2004.

[18] It appears that the Canada Customs and Revenue Agency [CCRA] (now the Canada Revenue Agency) commenced an audit of Stanley Vine's final tax return in 2005. On May 20, 2005 the CCRA auditor wrote to the Estate requesting certain information. In the response dated August 31, 2005, Mintz noted that "[t]he deemed disposition of 3000 Victoria Park was originally omitted from the deceased taxpayers [*sic*] terminal return, but was subsequently reported in the deceased taxpayer's amended terminal return (Subsection 164(6) return)". To illustrate that the amended return now included an amount for the deemed disposition of Victoria Park, a copy of the revised Schedule 3 was included with the letter. Schedule 3 only lists capital gains and losses. The Victoria Park Recapture was not included in Schedule 3. By only including the amended Schedule 3, this would suggest that the only consequence arising from

déclaration modifiée, la récupération de la déduction pour amortissement de 3 990 733 \$ a été incluse dans l'état des loyers de biens immeubles (avant le rajustement du revenu net visant à tenir compte de la participation à 50 p. 100 de Stanley Vine dans l'immeuble Victoria Park). Comme la moitié du revenu de location net avait été ajoutée à son revenu, la récupération de la déduction pour amortissement de 1 995 367 \$ a été incluse dans son revenu.

[16] Le tableau de la section 4 a aussi été modifié pour inclure le gain en capital de 1 073 950 \$ découlant de la disposition réputée de sa participation dans l'immeuble Victoria Park. Toutefois, la personne qui a préparé la déclaration modifiée n'a pas remarqué que la somme totale indiquée comme gain en capital dans le tableau de la section 3 était de 2 915 000 \$ plus élevée que la somme des montants énumérés dans cette section. Le tableau de la section 3 n'a été modifié que pour tenir compte de la perte en capital de 34 148 186 \$ qui découlait de la disposition des actions de la Kilbarry Holding Corporation. Par conséquent, le gain net déclaré dans le tableau de la section 3 était de 4 650 614 \$, mais la somme des montants indiqués dans ce tableau était de 1 735 614 \$. La différence (2 915 000 \$) était la même que celle qui figurait dans la déclaration initiale.

[17] La déclaration modifiée a été déposée le 28 septembre 2004.

[18] Il semble que l'Agence des douanes et du revenu du Canada [l'ADRC] (devenue l'Agence du revenu du Canada) ait procédé à une vérification de la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine en 2005. Le 20 mai 2005, le vérificateur de l'ADRC a écrit à la succession pour lui demander de fournir certains renseignements. Dans sa réponse du 31 août 2005, le cabinet Mintz a indiqué que [TRADUCTION] « la disposition réputée du 3000, avenue Victoria Park, a d'abord été omise dans la dernière déclaration des contribuables décédés [*sic*], mais a ensuite été déclarée dans la dernière déclaration modifiée du contribuable décédé (déclaration conforme au paragraphe 164(6)) ». Pour démontrer que la déclaration modifiée comprenait un montant pour la disposition réputée de l'immeuble Victoria Park, une copie de l'annexe 3 modifiée a été jointe à la lettre. L'annexe 3 n'énumère que les gains et les pertes en

the failure to account for the deemed disposition of Victoria Park was that an additional capital gain should have been reported. There is no specific reference in the letter to the failure to include the Victoria Park Recapture in the original return or that it was included in the amended return nor was there any indication that the amended Statement of Real Estate Rentals (which would have reflected the Victoria Park Recapture) was included with the letter.

[19] A waiver dated May 8, 2007 was filed to waive the normal reassessment period for the final taxation year of Stanley Vine in relation to “Subdivision c—Taxable Capital Gains and Allowable Capital Losses”. Subsequent to this, on May 22, 2007, a representative of Mintz called the Canada Revenue Agency to discuss the calculation error in Schedule 3 to Stanley Vine’s final return. On May 25, 2007, the representative of Mintz wrote to the Canada Revenue Agency to confirm the discussions of May 22 and that the amount reported as the total capital gains in schedule 3 was \$2 915 000 more than the sum of the individual gains and losses listed in the table in section 3.

[20] On June 1, 2009, the final return of Stanley Vine was reassessed, in part, as follows:

- Stanley Vine’s share of the net income related to Victoria Park was revised to reflect the Victoria Park Recapture as reported in the amended return;
- the fair market value of Stanley Vine’s interest in Victoria Park was increased to \$7 000 000; and
- the total amount of capital gains, as determined for the purposes of section 3 of Schedule 3, was reduced by \$2 915 000.

capital. La récupération relative à l’immeuble Victoria Park n’est pas incluse dans l’annexe 3. Le fait de ne joindre que l’annexe 3 modifiée laisse croire que la seule conséquence découlant du défaut de tenir compte de la disposition réputée de l’immeuble Victoria Park était qu’un gain en capital additionnel aurait dû être déclaré. La lettre ne contient aucune mention expresse du défaut d’inclure la récupération relative à l’immeuble Victoria Park dans la déclaration initiale ou du fait qu’elle a été incluse dans la déclaration modifiée, non plus qu’elle ne précise que l’État des loyers de biens immeubles modifié (qui devrait tenir compte de la récupération relative à l’immeuble Victoria Park) était joint à la lettre.

[19] Un document daté du 8 mai 2007 a été déposé pour renoncer à l’application de la période normale de nouvelle cotisation pour la dernière année d’imposition de Stanley Vine à l’égard de la « Sous-section c — Gains en capital imposables et pertes en capital déductibles ». Puis, le 22 mai 2007, un représentant du cabinet Mintz a téléphoné à l’Agence du revenu du Canada pour discuter de l’erreur de calcul commise dans l’annexe 3 de la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine. Le 25 mai 2007, le représentant du cabinet Mintz a écrit à l’Agence du revenu du Canada pour confirmer la conversation du 22 mai et le fait que le montant déclaré comme total des gains en capital à l’annexe 3 était de 2 915 000 \$ supérieur à la somme des gains et des pertes énumérés dans le tableau de la section 3.

[20] Le 1^{er} juin 2009, la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine a fait l’objet d’une nouvelle cotisation prévoyant notamment ce qui suit :

- la part de revenus nets de Stanley Vine découlant de l’immeuble Victoria Park a été révisée afin de tenir compte de la récupération relative à l’immeuble Victoria Park selon la déclaration modifiée;
- la juste valeur marchande de la participation de Stanley Vine dans l’immeuble Victoria Park a été majorée à 7 000 000 \$;
- le montant total de gains en capital, tel que déterminé aux fins de la section 3 de l’annexe 3, a été réduit de 2 915 000 \$.

[21] Although the Estate originally objected (without success) to the determination of the fair market value of Victoria Park, on the appeal to the Tax Court of Canada the only issue that was raised by the Estate in relation to Victoria Park was the issue of whether the Minister could reassess on June 1, 2009 to include the Victoria Park Recapture. The fair market value issue before the Tax Court of Canada was in relation to the Wilson property.

Statutory Provision Allowing the Minister to Reassess

[22] Subsection 152(4) of the Act allows the Minister, in certain circumstances, to make a reassessment after the expiration of the normal reassessment period. The relevant parts of this subsection are as follows:

152. ...

Assessment
and
reassess-
ment

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

(a) the taxpayer or person filing the return

(i) has made any misrepresentation that is attributable to neglect, carelessness or wilful default or has committed any fraud in filing the return or in supplying any information under this Act, or

Decision of the Tax Court Judge

[23] At the start of her analysis, the Tax Court Judge made the following comments on the onus of proof (at paragraphs 27 and 29):

[21] Bien que la succession se soit d'abord opposée (sans succès) à la juste valeur marchande établie à l'égard de l'immeuble Victoria Park, en appel devant la Cour canadienne de l'impôt, la seule question qu'elle a soulevée relativement à l'immeuble Victoria Park a été de savoir si le ministre pouvait établir une nouvelle cotisation, le 1^{er} juin 2009, pour inclure la récupération relative à l'immeuble Victoria Park. La question de la juste valeur marchande dont était saisie la Cour canadienne de l'impôt visait l'immeuble Wilson.

Disposition législative autorisant le ministre à établir une nouvelle cotisation

[22] Le paragraphe 152(4) de la Loi autorise le ministre, dans certains cas, à établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation. Voici les parties pertinentes :

152. [...]

(4) Le ministre peut établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou les pénalités, qui sont payables par un contribuable en vertu de la présente partie [...]. Pareille cotisation ne peut être établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année que dans les cas suivants :

Cotisation et
nouvelle
cotisation

a) le contribuable ou la personne produisant la déclaration :

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

Décision de la juge de la Cour canadienne de l'impôt

[23] Au début de son analyse, la juge de la Cour canadienne de l'impôt (la juge de la Cour de l'impôt) a formulé les observations suivantes sur le fardeau de la preuve (aux paragraphes 27 et 29) :

The Minister will be permitted to make a reassessment that falls outside the normal reassessment period provided that, on the evidence, the taxpayer in his return misrepresented the facts through neglect, carelessness or wilful default. The Minister has the onus or burden of proof to establish its right to reassess after the normal reassessment period has expired by proving that a taxpayer made a misrepresentation in filing the return and that the misrepresentation is attributable to neglect, carelessness or wilful default.

...

If the Minister establishes that there is a right to reassess after the expiration of the normal period, the onus will then shift to the taxpayer to show that the failure to include the amount in the return was not due to a misrepresentation attributable to neglect, carelessness or wilful default.

[24] The Tax Court Judge first noted that the onus is on the Minister to establish the facts required to justify reassessing after the expiration of the normal reassessment period. She then seems to suggest that, if the Minister is successful in establishing these facts, the onus would shift to the taxpayer. In my view, the first description is correct (*Mensah v. The Queen*, 2008 TCC 378, [2008] D.T.C. 4358, at paragraph 8 and *Nesbitt v. Canada*, 1996 CanLII 11569, 96 D.T.C. 6588 (F.C.A.) (*Nesbitt*), at paragraph 5). In this case, there is no allegation of any fraud. Therefore, the onus is on the Minister to prove, on a balance of probabilities, that the taxpayer or the person filing the return:

- (a) has made a misrepresentation; and
- (b) such misrepresentation is attributable to neglect, carelessness or wilful default.

[25] As in any civil case, if a person has the onus of proof for particular facts, the question for the trier of fact is whether, based on all of the evidence admitted during the hearing, that person has proven, on a balance of probabilities, that such facts exist. There is no shifting onus.

Le ministre peut établir une nouvelle cotisation après la période normale de nouvelle cotisation si, au vu de la preuve, le contribuable a fait dans sa déclaration une présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire. Le ministre a le fardeau de prouver qu'il peut établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation en prouvant qu'un contribuable a fait une présentation erronée des faits lors de la production de sa déclaration et que cette présentation erronée est imputable à la négligence, l'inattention ou l'omission volontaire.

[...]

Si le ministre établit qu'il est en droit d'établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale, c'est alors au contribuable qu'il incombe de montrer que le fait de ne pas avoir inclus le montant dans la déclaration n'était pas attribuable à une présentation erronée des faits commise par négligence, inattention ou omission volontaire.

[24] D'abord, la juge de la Cour de l'impôt a souligné qu'il incombait au ministre d'établir les faits requis pour justifier une nouvelle cotisation après la période normale de nouvelle cotisation. Elle semble ensuite suggérer que, si le ministre réussit à établir les faits, c'est alors au contribuable qu'incombe le fardeau de la preuve. À mon avis, la première description est correcte (*Mensah c. La Reine*, 2008 CCI 378, au paragraphe 8, et *Nesbitt c. Canada*, 1996 CanLII 11569 (C.A.F.) (*Nesbitt*), au paragraphe 5). En l'espèce, il n'y a aucune allégation de fraude. Par conséquent, il incombe au ministre de démontrer, selon la prépondérance des probabilités, que le contribuable ou la personne ayant produit la déclaration :

- a) a fait une présentation erronée des faits;
- b) qu'une telle présentation erronée est imputable à la négligence, à l'inattention ou à une omission volontaire.

[25] Comme dans toute affaire civile, s'il incombe à une personne de démontrer certains faits, la question à laquelle doit répondre le juge des faits est de savoir si, selon l'ensemble de la preuve admise pendant l'audience, cette personne a démontré, selon la prépondérance des probabilités, l'existence de tels faits. Il n'y a pas d'inversion du fardeau de la preuve.

[26] The Tax Court Judge in this case found that the failure to include the Victoria Park Recapture in the original final return for Stanley Vine was a misrepresentation. The Tax Court Judge then noted that the “caselaw is divided as to whether a taxpayer may successfully argue that, because his accountant was negligent, he is not liable for the misrepresentation” (paragraph 37). Relying on the decision of Hogan J. in *Aridi v. The Queen*, 2013 TCC 74, 2013 D.T.C. 1189 (*Aridi*), she then found that the Minister would have to establish that the executors of the Estate were careless or negligent in filing the return as it had been prepared. She concluded that the executors had not exercised the required standard of care and, therefore, the Minister could reassess the final return of Stanley Vine to include the Victoria Park Recapture.

Issues

[27] The Estate, in its memorandum of fact and law, stated that “[t]his appeal raises the following questions:

(a) whether the [Estate] can be said to have made a “misrepresentation,” as contemplated by subparagraph 152(4)(a)(i) of the [Act], where it filed an amended return (as was required by subsection 152(6) of the [Act]) in a timely manner that corrected an error made in an original return;

(b) if the [Estate] can be said to have made such a misrepresentation, whether

(i) that misrepresentation was attributable to the [Estate’s] conduct;

(ii) the [Estate’s] conduct amounted to neglect or carelessness; and

(iii) the *net amount* of income not reported (taking into account the amount reported in the original return that ought not to have been reported) is the only amount that the Minister may include in income by reassessment after the expiry of the “normal reassessment period,” as contemplated by section 152(3.1) of the [Act].”

[26] En l’espèce, la juge de la Cour de l’impôt a conclu que le défaut d’inclure la récupération relative à l’immeuble Victoria Park dans la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine était une présentation erronée des faits. La juge de la Cour de l’impôt a ajouté que la « jurisprudence est partagée en ce qui a trait au fait de savoir si un contribuable peut faire valoir avec succès qu’à cause de la négligence de son comptable, il n’est pas responsable de la présentation erronée de fait » (paragraphe 37). Se fondant sur la décision du juge Hogan dans la décision *Aridi c. La Reine*, 2013 CCI 74 (*Aridi*), elle a ensuite conclu que le ministre devait établir que les exécuteurs de la succession avaient fait preuve de négligence ou d’inattention en produisant la déclaration telle qu’elle avait été préparée. Elle a conclu que les exécuteurs n’avaient pas satisfait à la norme de la diligence raisonnable et que, par conséquent, le ministre pouvait établir une nouvelle cotisation à l’égard de la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine pour inclure la récupération relative à l’immeuble Victoria Park.

Questions en litige

[27] Dans son mémoire des faits et du droit, la succession a indiqué que [TRADUCTION] « le présent appel soulève les questions suivantes :

a) Peut-on affirmer que la [succession] a fait une « présentation erronée des faits », au sens du sous-alinéa 152(4)a(i) de la [Loi], alors qu’elle a produit en temps opportun une déclaration modifiée (comme l’exige le paragraphe 152(6) de la [Loi]) afin de corriger une erreur commise dans la déclaration initiale?

b) Si l’on peut affirmer que la [succession] a fait une telle présentation erronée des faits,

(i) la présentation erronée des faits est-elle imputable à la conduite de la [succession]?

(ii) la conduite de la [succession] est-elle assimilable à de la négligence ou à de l’inattention?

(iii) le *montant net* de revenus non déclarés (compte tenu du montant déclaré dans la déclaration initiale qui n’aurait pas dû être déclaré) est-il le seul montant que le ministre peut inclure dans le revenu par voie de nouvelle cotisation après l’expiration de la « période normale de nouvelle cotisation », au sens du paragraphe 152(3.1) de la [Loi]. »

Standard of Review

[28] In *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, the Supreme Court of Canada confirmed that the standard of review for appeals from decisions of the lower courts is correctness for questions of law. Findings of fact (including inferences of fact) will stand unless it is established that the Judge made a palpable and overriding error. For questions of mixed fact and law, the standard of correctness will apply to any extricable question of law and otherwise the standard of palpable and overriding error will apply. An error is palpable if it is readily apparent and it is overriding if it changes the result.

Did the Estate make any misrepresentation?

[29] As acknowledged by the Estate, the final return for Stanley Vine, as initially filed, did not include the Victoria Park Recapture. Therefore there was a misrepresentation in this return. However, the argument of the Estate is that this misrepresentation was corrected by filing the amended return and therefore, after the amended return was filed it could no longer be said that there was any misrepresentation in relation to the missing recaptured capital cost allowance.

[30] In its memorandum of fact and law, the Estate asserts that it was required to file the amended return under subsection 152(6) of the Act. This subsection provides, in part, as follows:

152. ...

Reassess-
ment where
certain
deductions
claimed

(6) Where a taxpayer has filed for a particular taxation year the return of income required by section 150 and an amount is subsequently claimed by the taxpayer or on the taxpayer's behalf for the year as

...

Norme de contrôle

[28] Dans l'arrêt *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235, la Cour suprême du Canada a confirmé que la norme de contrôle applicable aux questions de droit soulevées en appel de décisions de tribunaux inférieurs est celle de la décision correcte. Les conclusions de fait (y compris les inférences de fait) seront maintenues à moins qu'il ne soit prouvé que le juge a commis une erreur manifeste et dominante. Quant aux questions mixtes de fait et de droit, la norme de la décision correcte s'appliquera à toute question de droit isolable, sinon le critère de l'erreur manifeste et dominante s'appliquera. Une erreur est manifeste si elle est facilement décelable, et elle est dominante si elle a pour effet de modifier l'issue de la cause.

La succession a-t-elle fait une présentation erronée des faits?

[29] Comme l'a reconnu la succession, la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine, comme elle a été initialement produite, ne comprenait pas la récupération relative à l'immeuble Victoria Park. Par conséquent, une présentation erronée des faits a été faite dans cette déclaration. Toutefois, la succession soutient que cette présentation erronée des faits a été corrigée par la production d'une déclaration modifiée, et donc qu'une fois cette déclaration modifiée produite, on ne pouvait plus affirmer qu'il y avait eu présentation erronée des faits quant à la récupération manquante de la déduction pour amortissement.

[30] Dans son mémoire des faits et du droit, la succession a affirmé qu'elle était tenue de produire la déclaration modifiée aux termes du paragraphe 152(6) de la Loi. La disposition prévoit notamment ce qui suit :

152. [...]

(6) Lorsqu'un contribuable a produit la déclaration de revenu exigée par l'article 150 pour une année d'imposition et que, par la suite, une somme est demandée pour l'année par lui ou pour son compte à titre de :

Nouvelle
cotisation en
cas de
nouvelles
déductions

[...]

(h) a deduction by virtue of an election for a subsequent taxation year under paragraph 164(6)(c) or 164(6)(d) by the taxpayer's legal representative,

by filing with the Minister, on or before the day on or before which the taxpayer is, or would be if a tax under this Part were payable by the taxpayer for that subsequent taxation year, required by section 150 to file a return of income for that subsequent taxation year, a prescribed form amending the return, the Minister shall reassess the taxpayer's tax for any relevant taxation year (other than a taxation year preceding the particular taxation year) in order to take into account the deduction claimed.

[31] This subsection does not require the Estate to file the amended return but rather addresses the consequences that would flow once the required form (in this case, the amended return) has been filed. The event that triggered the preparation and filing of the amended return was the realization of a capital loss by the Estate and the desire to carry this capital loss back to the final return for Stanley Vine, as provided in subsection 164(6) of the Act. Under this subsection, the Estate was required to file an amended return as set out in paragraph 164(6)(e) of the Act. Subsection 164(6) of the Act provides, in part, as follows:

164. ...

Disposition
by legal
representa-
tive of
deceased

(6) If in the course of administering the graduated rate estate of a taxpayer, the taxpayer's legal representative has, within the first taxation year of the estate,

(a) disposed of capital property of the estate so that the total of all amounts each of which is a capital loss from the disposition of a property exceeds the total of all amounts each of which is a capital gain from the disposition of a property, or

...

h) déduction à cause d'un choix pour une année d'imposition ultérieure effectué par son représentant légal en vertu de l'alinéa 164(6)(c) ou d),

en présentant au ministre, au plus tard le jour où le contribuable est tenu, ou le serait s'il était tenu de payer de l'impôt en vertu de la présente partie pour cette année d'imposition ultérieure, de produire en vertu de l'article 150 une déclaration de revenu pour cette année d'imposition ultérieure, un formulaire prescrit modifiant la déclaration, le ministre doit fixer de nouveau l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente (autre qu'une année d'imposition antérieure à l'année donnée) afin de tenir compte de la déduction demandée.

[31] La disposition n'oblige pas la succession à produire une déclaration modifiée, mais prévoit plutôt les conséquences qui découleraient du dépôt du formulaire prescrit (en l'espèce, la déclaration modifiée). L'événement à l'origine de la préparation et de la production de la déclaration modifiée était la réalisation d'une perte en capital par la succession et le désir de la reporter rétrospectivement dans la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine, comme le prévoit le paragraphe 164(6) de la Loi. Selon cette disposition, la succession était tenue de produire une déclaration modifiée comme le prévoit l'alinéa 164(6)e) de la Loi. Le paragraphe 164(6) de la Loi dispose, en partie :

164. [...]

(6) Lorsque, au cours de l'administration de la succession assujettie à l'imposition à taux progressifs d'un contribuable, les représentants légaux du contribuable ont, durant la première année d'imposition de la succession :

a) soit disposé d'immobilisations de la succession de telle sorte que le total des sommes dont chacune représente une perte en capital à la disposition d'un bien excède le total des sommes dont chacune représente un gain en capital sur la disposition d'un bien;

[...]

Disposition
d'un bien
d'un
contribuable
décédé, par
les
représentants
légaux

notwithstanding any other provision of this Act, the following rules apply:

(c) such parts of one or more capital losses of the estate from the disposition of properties in the year (the total of which is not to exceed the excess referred to in paragraph 164(6)(a)) as the legal representative so elects, in prescribed manner and within a prescribed time, are deemed (except for the purpose of subsection 112(3) and this paragraph) to be capital losses of the deceased taxpayer from the disposition of the properties by the taxpayer in the taxpayer's last taxation year and not to be capital losses of the estate from the disposition of those properties,

(d) such part of the amount of any deduction described in paragraph 164(6)(b) (not exceeding the amount that, but for this subsection, would be the total of the non-capital loss and the farm loss of the estate for its first taxation year) as the legal representative so elects, in prescribed manner and within a prescribed time, shall be deductible in computing the income of the taxpayer for the taxpayer's taxation year in which the taxpayer died and shall not be an amount deductible in computing any loss of the estate for its first taxation year,

(e) the legal representative shall, at or before the time prescribed for filing the election referred to in paragraphs 164(6)(c) and 164(6)(d), file an amended return of income for the deceased taxpayer for the taxpayer's taxation year in which the taxpayer died to give effect to the rules in those paragraphs, and

(f) in computing the taxable income of the deceased taxpayer for a taxation year ending in the year in which the taxpayer died, no amount may be deducted in respect of an amount referred to in paragraph 164(6)(c) or 164(6)(d). [My emphasis added.]

les règles suivantes s'appliquent, malgré les autres dispositions de la présente loi :

c) la partie que le représentant légal choisit, selon les modalités et dans le délai réglementaires, d'une ou de plusieurs pertes en capital de la succession résultant de la disposition de biens au cours de l'année et dont le total ne dépasse pas l'excédent visé à l'alinéa a) est réputée représenter, sauf pour l'application du paragraphe 112(3) et du présent alinéa, des pertes en capital du contribuable décédé résultant de la disposition des biens par celui-ci au cours de sa dernière année d'imposition, et non des pertes en capital de la succession résultant de la disposition de ces biens;

d) la partie de toute déduction visée à l'alinéa b) (ne dépassant pas le montant qui, sans le présent paragraphe, correspondrait au total de la perte autre qu'une perte en capital et de la perte agricole de la succession pour sa première année d'imposition) que le représentant légal choisit, selon les modalités et dans le délai réglementaires, est déductible dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année d'imposition où celui-ci est décédé, et non pas déductible dans le calcul de toute perte de la succession pour la première année d'imposition de la succession;

e) pour donner effet aux règles indiquées aux alinéas c) et d), le représentant légal doit produire, au plus tard à la date prescrite pour la présentation du choix prévu à ces alinéas, une déclaration de revenu modifiée au nom du contribuable décédé pour l'année d'imposition où celui-ci est décédé;

f) aucun montant n'est déductible au titre d'un montant visé à l'alinéa c) ou d) dans le calcul du revenu imposable du contribuable décédé pour une année d'imposition antérieure à l'année où il est décédé. [Mon souligné.]

[32] The amended return contemplated by paragraph 164(6)(e) of the Act is an amended return "to give effect to the rules" in paragraphs (c) and (d). Those paragraphs deal with the losses that are to be carried back to the deceased person's final tax return, not with

[32] La déclaration modifiée prévue à l'alinéa 164(6)e) de la Loi est une déclaration modifiée visant à « donner effet aux règles » indiquées aux alinéas c) et d). Ces alinéas visent les pertes qui doivent être reportées rétroactivement dans la dernière déclaration de revenu

correcting errors in that tax return. The covering letter (dated September 28, 2004) that was sent to the Canada Revenue Agency simply refers to “the refund resulting from the amendment (which reflects the paragraph [*sic*] 164(6) election) to Stanley Vine’s Terminal Return”. This letter suggests that the amended return only reflects the carry back of losses, which is the only amendment to the return contemplated by paragraph 164(6)(*e*) of the Act. The argument that the amended return, filed under paragraph 164(6)(*e*) of the Act, in this case nullified the misrepresentation in the original return is without merit.

[33] The principles as set out by this Court in *Nesbitt* are also applicable (at paragraphs 8–9):

Even assuming that the letter of August 6, 1986, could be taken to prove the Minister’s knowledge by that date (two months prior to expiry of the four-year limitation period) of the true facts and that there had been a misrepresentation, I do not believe this assists the appellant. It appears to me that one purpose of subsection 152(4) is to promote careful and accurate completion of income tax returns. Whether or not there is misrepresentation through neglect or carelessness in the completion of a return is determinable at the time the return is filed. A misrepresentation has occurred if there is an incorrect statement on the return form, at least one that is material to the purposes of the return and to any future reassessment. It remains a misrepresentation even if the Minister could or does, by a careful analysis of the supporting material, perceive the error on the return form. It would undermine the self-reporting nature of the tax system if taxpayers could be careless in the completion of returns while providing accurate basic data in working papers, on the chance that the Minister would not find the error but, if he did within four years, the worst consequence would be a correct reassessment at that time.

Thus it is irrelevant that the Minister might, despite the misrepresentation on the return form, have ascertained the true facts prior to the expiry of the limitation period. The faulty return was when submitted, and remained, a misrepresentation within the meaning of subparagraph 152(4)(a)(i) of the Act.

d’une personne décédée, et non la correction des erreurs commises dans cette déclaration de revenu. La lettre d’accompagnement (du 28 septembre 2004) qui a été envoyée à l’Agence du revenu du Canada mentionne simplement [TRADUCTION] « le remboursement découlant de la modification (qui se rapporte au choix du paragraphe 164(6)) à l’égard de la dernière déclaration de Stanley Vine ». La lettre laisse entendre que la déclaration modifiée ne rend compte que du report rétrospectif des pertes, qui est la seule modification pouvant être apportée à la déclaration en vertu de l’alinéa 164(6)*e* de la Loi. L’argument selon lequel la déclaration modifiée, déposée en application de l’alinéa 164(6)*e* de la Loi, a annulé en l’espèce la présentation erronée faite dans la déclaration initiale n’est pas fondé.

[33] Les principes énoncés par notre Cour dans la décision *Nesbitt* sont aussi applicables (aux paragraphes 8 et 9) :

Même en supposant que l’on puisse considérer que la lettre du 6 août 1986 prouve que le ministre était au courant à cette date-là (deux mois avant l’expiration du délai de prescription de quatre ans) des faits véridiques et qu’il y avait eu présentation erronée de faits, je ne crois pas que cela soit utile à l’appelant. Il me semble que l’un des objets du paragraphe 152(4) est de favoriser l’établissement soigné et exact des déclarations de revenus. C’est au moment où la déclaration est produite que l’on peut déterminer s’il y a eu ou non présentation erronée de faits par négligence ou inattention en remplissant la déclaration. Des faits ont été présentés erronément s’il se trouve un élément inexact dans la déclaration, du moins un élément qui est important pour les fins de la déclaration ainsi que de toute nouvelle cotisation ultérieure. Cela demeure une présentation erronée de fait même si le ministre pourrait relever ou relève effectivement l’erreur dans la déclaration en procédant à une analyse attentive des documents justificatifs. Le caractère autodéclaratif du système fiscal serait miné si les contribuables pouvaient remplir avec négligence les déclarations tout en fournissant dans les documents de travail des données de base exactes, en espérant que le ministre ne trouve pas l’erreur mais que, si cela arrivait dans les quatre années suivantes, la pire conséquence serait l’établissement d’une nouvelle cotisation exacte à ce moment-là.

Il importe donc peu que le ministre ait pu, malgré la représentation erronée de faits dans la déclaration, déterminer les faits véridiques avant l’expiration du délai de prescription. Au moment où elle a été produite, et par la suite, la déclaration fautive constituait une présentation erronée de faits au sens du sous-alinéa 152(4)*a*(i) de la Loi.

[34] Even if, notwithstanding the wording of the covering letter, the Minister could have examined the amended return and discovered that the Victoria Park Recapture was now being included in Stanley Vine's final return, there was still a misrepresentation in the original final return for Stanley Vine that had been filed.

[35] As a result, the Estate, when it filed the final return for Stanley Vine, made a misrepresentation.

The Conduct of the Estate

[36] Although the Estate posed two questions—whether the misrepresentation was attributable to the Estate's conduct and whether that conduct amounted to neglect or carelessness—it would be more efficient to address these two questions at the same time.

[37] As noted above, paragraph 152(4)(a) of the Act provides that the Minister may make a reassessment after the expiration of the normal reassessment period if:

152. ...

Assessment
and
reassess-
ment

(4) ...

... the taxpayer or person filing the return

(i) has made any misrepresentation that is attributable to neglect, carelessness or wilful default or has committed any fraud in filing the return or in supplying any information under this Act,

[38] In *Aridi*, the Crown argued that the person filing the return could include the accountant who prepared the return. Hogan J. analysed this question and determined that the person filing the return does not include the accountant or other professional who prepares the return for the person who is obligated to file such return under

[34] Même si, malgré le texte de la lettre d'accompagnement, le ministre avait pu examiner la déclaration modifiée et découvrir que la récupération relative à l'immeuble Victoria Park était maintenant incluse dans la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine, il y a quand même eu présentation erronée des faits dans la dernière déclaration de revenu initiale de Stanley Vine qui a été produite.

[35] Par conséquent, lorsqu'elle a produit la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine, la succession a fait une présentation erronée des faits.

La conduite de la succession

[36] Bien que la succession ait posé deux questions — si la présentation erronée des faits était imputable à la conduite de la succession et si cette conduite était assimilable à de la négligence ou à de l'inattention — il est plus efficace de répondre en même temps aux deux questions.

[37] Comme je l'ai déjà mentionné, l'alinéa 152(4)a) de la Loi dispose que le ministre peut établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation dans le cas suivant :

152. [...]

(4) [...]

[...] le contribuable ou la personne produisant la déclaration :

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

Cotisation et
nouvelle
cotisation

[38] Dans l'affaire *Aridi*, la Couronne a soutenu que la personne produisant la déclaration pouvait être le comptable l'ayant préparée. Le juge Hogan a analysé la question et a déterminé que la personne produisant la déclaration ne s'entend pas du comptable ou de tout autre professionnel qui prépare la déclaration pour la

the Act. Having reached this conclusion, he then states that (at paragraph 34):

However, it is not the accountant's neglect that makes it possible to disregard the limitation period under subparagraph 152(4)(a)(i) of the ITA. It is the taxpayer's neglect at the time of the misrepresentation that must be analyzed. Can the taxpayer establish his own prudence and diligence and state that the misrepresentation is attributable to his accountant's neglect? The appellant maintains that he can. The respondent maintains that he cannot.

[39] The Tax Court Judge, relying on the decision of Hogan J. in *Aridi*, held that the Estate was the person filing the return and therefore that the misrepresentation had to be a misrepresentation made by the Estate. She also held that such misrepresentation had to be attributable to the neglect, carelessness or wilful default of the Estate. As acknowledged by the Tax Court Judge, the jurisprudence is divided on the question of whether the neglect, carelessness or wilful default must be that of the person filing the return or whether such conduct of another person (for example the accountant who prepared the return) would be sufficient to allow the Minister to reassess after the expiration of the normal reassessment period.

[40] In *College Park Motors Products Ltd. v. The Queen*, 2009 TCC 409, 2009 D.T.C. 1269, Bowie J. made the following comments on whether the Minister could reassess after the expiration of the normal reassessment period if the accountant was negligent (at paragraph 13):

In examining this question it is important to remember that the purpose of subparagraph 152(4)(a)(i) is simply to preserve the Minister's right to reassess a taxpayer in circumstances where the taxpayer has not divulged all that he should have, as accurately as he should have, and thereby has denied the Minister the opportunity to assess correctly all of the appellant's liability under the *Act* in the first instance. It is not at all concerned with establishing culpability on the part of the taxpayer. Other provisions of the *Act* are in place to do that. * Mr. Wintermute relies on the following statement that I made in an oral judgment: *

personne qui est tenue de produire une telle déclaration en vertu de la Loi. Après être arrivé à cette conclusion, il a ajouté ce qui suit (au paragraphe 34) :

Cependant, la négligence du comptable n'est pas le facteur qui permet de passer outre au délai de prescription au sous-alinéa 152(4)a)(i) de la *LIR*. C'est la négligence du contribuable au moment de la présentation qui doit être analysée. Le contribuable peut-il établir sa propre prudence et diligence et affirmer que la présentation erronée est imputable à la négligence de son comptable? L'appelant prétend que oui. L'intimée prétend que non.

[39] Se fondant sur la décision du juge Hogan dans l'affaire *Aridi*, la juge de la Cour de l'impôt a conclu que la succession était la personne produisant la déclaration et donc que la présentation erronée des faits devait être une présentation erronée faite par la succession. Elle a aussi conclu qu'une telle présentation erronée des faits devait être assimilable à la négligence, à l'inattention ou à l'omission volontaire de la succession. Comme l'a reconnu la juge de la Cour de l'impôt, la jurisprudence est partagée sur la question de savoir si la négligence, l'inattention ou l'omission volontaire doit être le fait de la personne produisant la déclaration ou si une telle conduite par une autre personne (par exemple le comptable qui a préparé la déclaration) serait suffisante pour permettre au ministre d'établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation.

[40] Dans la décision *College Park Motors Products Ltd. c. La Reine*, 2009 CCI 409, le juge Bowie a fait les observations suivantes sur la question de savoir si le ministre peut établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation si le comptable a été négligent (au paragraphe 13) :

Dans l'examen de cette question, il importe de se rappeler que le sous-alinéa 152(4)a)(i) vise simplement à préserver le droit du ministre d'établir une nouvelle cotisation lorsque le contribuable n'a pas divulgué tout ce qu'il aurait dû divulguer aussi exactement qu'il aurait dû le faire et qu'il a, ce faisant, privé le ministre de la possibilité d'établir avec précision l'obligation fiscale totale du contribuable lors du premier avis de cotisation. Elle n'a nullement pour objet d'établir une quelconque culpabilité de la part du contribuable. D'autres dispositions de la Loi sont en place pour cela*. M. Wintermute invoque le passage suivant d'une décision que j'ai rendue de vive voix* :

There may well be circumstances in which misrepresentations are made in reliance upon the advice of an accountant or other professional where it was reasonable to do so and where the negligence of that professional advisor does not have the effect of establishing misrepresentation for the purposes of subsection 152(4). I am satisfied however, that this is not such a case, ...

Clearly this statement was *obiter dictum*. More important, it does not accord with the decisions of Heald J. in *Nesbitt v. Canada*,* and of Bowman J. (as he then was) in *Snowball v. The Queen*.* Bowman J. explained in *Snowball* the significant difference in the effect of negligence of a taxpayer's accountant or other tax preparer between cases where the assessment is made after the normal reassessment period and those cases where the Minister has imposed a penalty under subsection 163(2):

In any event, even if Mr. Cockburn was negligent it is no answer to an otherwise statute-barred assessment under subparagraph 152(4)(a)(i). It is quite true that the negligence of an accountant may be a defence to a penalty under subsection 163(2): *Udell v. M.N.R.*, 70 DTC 6019 (Ex. Ct.). Subparagraph 152(4)(a)(i) is not a penal provision. It serves an altogether different purpose from subsection 163(2). Negligence in the preparation of an income tax return retains its consequences under subparagraph 152(4)(a)(i) whether it is the negligence of the taxpayer personally or that of the accountant or other tax return preparer who is his or her agent. In *Nesbitt v. The Queen*, 96 DTC 6045, Heald J. held that a taxpayer could not shield himself from the effect of subparagraph 152(4)(a)(i) by blaming his accountant. The same considerations apply here.*

Heald J.'s judgment in *Nesbitt* was affirmed by the Federal Court of Appeal,* but without comment on this point. [Emphasis added;* footnotes have not been included.]

[41] While Hogan J. in *Aridi* refers to *College Park*, he does not refer to this particular passage.

[42] In the recent case of *Francis & Associates v. The Queen*, 2014 TCC 137, 2014 D.T.C. 1146, Boccock J. stated that (at paragraph 24):

Il se peut bien qu'il y ait des circonstances où l'on présente des faits d'une manière déformée en se fiant à l'avis d'un comptable ou d'un autre spécialiste, où il était raisonnable de s'y fier et où la négligence de ce conseiller professionnel n'a pas pour effet d'établir qu'il y a eu présentation erronée des faits aux fins du paragraphe 152(4). Je suis toutefois convaincu que tel n'est pas le cas en l'espèce, [...]

Ce passage est clairement une remarque incidente. Qui plus est, cet énoncé n'est compatible ni avec la décision du juge Heald dans *Nesbitt v. Canada** ni avec celle du juge Bowman (plus tard juge en chef) dans *Snowball v. The Queen**. Dans cette dernière décision, le juge Bowman a expliqué l'importante différence qui existe relativement à l'effet de la négligence du comptable ou d'une autre personne ayant préparé la déclaration de revenus d'un contribuable entre les cas où une cotisation est établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation et les cas où le ministre impose une pénalité sous le régime du paragraphe 163(2) :

Quoi qu'il en soit, même si M. Cockburn a fait preuve de négligence, cela ne constitue pas une réponse en ce qui concerne une cotisation par ailleurs prescrite en application du sous-alinéa 152(4)a)(i). À vrai dire, la négligence d'un comptable peut constituer un moyen de défense lorsqu'une pénalité est imposée en application du paragraphe 163(2) : *Udell v. M.N.R.*, 70 D.T.C. 6019 (C. de l'É.). Le sous-alinéa 152(4)a)(i) n'est pas une disposition pénale. Son but est tout à fait différent de celui du paragraphe 163(2). La négligence commise par la personne qui prépare une déclaration de revenu continue à avoir les mêmes conséquences aux termes du sous-alinéa 152(4)a)(i), qu'il s'agisse de la négligence du contribuable personnellement, ou de celle du comptable ou de toute autre personne qui a préparé la déclaration de revenu à titre de mandataire. Dans *Nesbitt v. The Queen*, 96 D.T.C. 6045, le juge Heald a statué que le contribuable ne peut pas se protéger contre l'effet du sous-alinéa 152(4)a)(i) en blâmant son comptable. Les mêmes considérations s'appliquent en l'espèce*.

La décision du juge Heald dans *Nesbitt** a été confirmée par la Cour d'appel fédérale, mais cette dernière n'a pas fait de commentaire sur ce point. [Soulignement ajouté; *notes en bas de page omises.]

[41] Alors que dans la décision *Aridi*, le juge Hogan cite la décision *College Park*, il ne fait pas référence à ce passage en particulier.

[42] Dans la décision récente *Francis & Associates c. La Reine*, [2014] CCI 137, le juge Boccock s'est exprimé comme suit (au paragraphe 24) :

In the present case, the Appellants attributed the errors in the Original Returns to their bookkeeper, Mr. Von Bloedau. As Justice Bowman (as he then was) of this Court held in *Snowball v. R.*, [1996] 2 C.T.C. 25, reliance on a negligent accountant, or in this case, a bookkeeper, is no defence to the claim of neglect or carelessness. The taxpayer is vicariously negligent, careless or in wilful default through the actions of his agent in the preparation and submission of tax returns.

[43] It would seem to me that the wording of paragraph 152(4)(a) of the Act could support more than one meaning. One possible interpretation of the phrase “attributable to neglect, carelessness or wilful default” in this provision is that these words only apply to the “misrepresentation” and not to the person filing the return. Therefore, a misrepresentation could be “attributable to neglect, carelessness or wilful default” regardless of whether the person filing the return or someone else was negligent, careless or wilfully in default in making the misrepresentation.

[44] Alternatively, these words could mean that the person filing the return must be the one who was negligent, careless or wilfully in default. Generally “interpretation of a statutory provision must be made according to a textual, contextual and purposive analysis to find a meaning that is harmonious with the Act as a whole” (*Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601, at paragraph 10).

[45] In *Aridi* [at paragraph 51] the main argument of the Crown related to the interpretation to be given to the words “the person filing the return”. In relation to the question of whether the negligence of the accountant alone could allow the Minister to reassess after the expiration of the normal reassessment period, Hogan J. noted that in each of the cases that he addressed, the taxpayer was also found to have been careless or “somewhat negligent” (paragraphs 43 and 44). His conclusion appears to be that since this finding was made in each of these other cases, the result would have been different if only the accountant would have been found to have been negligent, careless or wilfully in default.

[TRANSLATION] En l’espèce, les appelants ont attribué les erreurs commises dans les déclarations initiales à leur aide-comptable, M. Von Bloedau. Comme l’a statué le juge Bowman (tel était alors son titre) de notre Cour dans l’arrêt *Snowball v. R.*, [1996] 2 C.T.C. 25, le fait de s’en remettre à un comptable, ou en l’espèce à un aide-comptable, négligent n’est pas un moyen de défense opposable à une allégation de négligence ou d’inattention. Le contribuable a indirectement fait preuve de négligence, d’inattention ou d’omission volontaire par l’entremise de son mandataire dans la préparation et la production des déclarations de revenus.

[43] Il me semble que le texte de l’alinéa 152(4)a) de la Loi peut avoir plus d’un sens. L’une des interprétations que l’on peut donner aux termes « par négligence, inattention ou omission volontaire » de cette disposition est qu’ils ne s’appliquent qu’à la « présentation erronée des faits » et non à la personne qui produit la déclaration. Par conséquent, une présentation erronée des faits pourrait être faite « par négligence, inattention ou omission volontaire » que ce soit la personne ayant produit la déclaration ou une autre personne qui a agi par négligence, inattention ou omission volontaire en faisant la présentation erronée des faits.

[44] En revanche, ces mots pourraient vouloir dire que la personne qui a produit la déclaration doit être celle qui a fait preuve de négligence, d’inattention ou d’omission volontaire. En général, « [l]’interprétation d’une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s’harmonise avec la Loi dans son ensemble » (*Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, au paragraphe 10).

[45] Dans la décision *Aridi* [au paragraphe 51], le principal argument de la Couronne portait sur l’interprétation à donner aux mots « la personne produisant la déclaration ». En ce qui concerne la question de savoir si la seule négligence du comptable pouvait permettre au ministre d’établir une nouvelle cotisation après l’expiration de la période normale de nouvelle cotisation, le juge Hogan a constaté que, dans chacune des décisions qu’il a examinées, le tribunal a aussi conclu que le contribuable avait fait preuve d’inattention ou d’une « certaine négligence » (paragraphes 43 et 44). Il semble, selon lui, que, comme cette conclusion a été tirée dans chacune de ces autres décisions, le résultat

[46] It is not disputed that if the Estate was careless or negligent, then this would be sufficient to justify the reassessment of Stanley Vine's final return after the expiration of the normal reassessment period. This was the basis upon which the Tax Court Judge decided this case. Since for the reasons that follow, I would dismiss the appeal on this point, it is not necessary to decide whether the comments of Hogan J. in paragraph 34 of *Aridi* are correct or whether this question of statutory interpretation has been conclusively decided as a result of the adoption by this Court of these comments in *Vachon v. Canada*, 2014 FCA 224, 2014 D.T.C. 5126, at paragraph 4.

[47] As noted by the Tax Court Judge, in determining whether the person filing a return that has been prepared by someone else is careless or negligent, the degree of care that must be exercised is "that of a wise and prudent person" (*Angus v. The Queen* (1996), 96 D.T.C. 1824 (T.C.C.), at page 1827, as cited in the reasons of the Tax Court Judge at paragraph 39). Mr. Glowinsky was the son-in-law of Stanley Vine and one of the executors of the Estate. He was also the President of the property management company for Stanley Vine's real estate holdings. Schedule 3 to the final tax return lists eight companies. The Tax Court Judge found that Mr. Glowinsky would have known what assets were owned by Stanley Vine. There is no dispute that Victoria Park was not owned by any of the companies that are listed in Schedule 3 and that there is no reference to the interest of Stanley Vine in Victoria Park in Schedule 3.

[48] As a careful and prudent person Mr. Glowinsky should have reviewed the return and noted that Victoria Park was not included. This should have prompted

aurait été différent si on avait conclu que seul le comptable avait fait preuve de négligence, d'inattention ou d'omission volontaire.

[46] Il n'est pas contesté que si la succession avait fait preuve d'inattention ou de négligence, cela suffirait à justifier l'établissement de la nouvelle cotisation à l'égard de la dernière déclaration de revenu de Stanley Vine après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation. C'est sur ce raisonnement que la juge de la Cour de l'impôt a fondé sa décision dans cette affaire. Étant donné que, pour les motifs qui suivent, je suis d'avis de rejeter l'appel sur ce point, il n'est pas nécessaire que je décide si les observations formulées par le juge Hogan au paragraphe 34 de la décision *Aridi* sont bien fondées ou si cette question d'interprétation législative a été tranchée de manière concluante du fait que notre Cour a souscrit à ces observations dans l'arrêt *Vachon c. Canada*, 2014 CAF 224, au paragraphe 4.

[47] Comme l'a dit la juge de la Cour de l'impôt, pour déterminer si la personne ayant produit une déclaration qui a été préparée par une autre personne a fait preuve d'inattention ou de négligence, la diligence dont elle doit avoir fait preuve doit être celle dont ferait preuve « une personne sage¹ et prudente » (*Angus c. La Reine*, [1996] A.C.I. n° 883 (QL), au paragraphe 29, cité dans les motifs de la juge de la Cour de l'impôt, au paragraphe 39). M. Glowinsky était le gendre de Stanley Vine et l'un des exécuteurs de la succession. Il était aussi président de la société de gestion des biens immobiliers qui appartenaient à Stanley Vine. À l'annexe 3 de la dernière déclaration de revenu sont énumérées huit sociétés. La juge de la Cour de l'impôt a conclu que M. Glowinsky aurait dû savoir quels biens appartenaient à Stanley Vine. Nul ne conteste que l'immeuble Victoria Park n'appartenait pas à l'une des sociétés énumérées à l'annexe 3 et que l'annexe 3 ne contient aucune mention de la participation de Stanley Vine dans l'immeuble Victoria Park.

[48] En tant que personne sage et prudente, M. Glowinsky aurait dû examiner la déclaration et remarquer qu'il n'y était pas fait mention de l'immeuble Victoria

1 Note de l'arrêtiste: La version française de la décision *Angus c. La Reine* utilise les termes « avertie et prudente ».

questions, just as Bowie J. indicated would have been prompted in *College Park*. The Estate argued that the Tax Court Judge should not have drawn the inference that even if questions would have been raised about why there was no reference to Victoria Park that it would follow that the failure to include recaptured capital cost allowance would have been discovered. The Estate submitted that in the minds of some of the individuals at Mintz, the difference between the amount shown as the total of the capital gains in the table in section 3 of Schedule 3 and the actual total of the amounts as listed (\$2 915 000) was the amount determined as the capital gain related to the deemed disposition of Victoria Park. Therefore the Estate submitted that it should be inferred that the response to any questions related to Victoria Park would have been that the gain related to the deemed disposition of this property was already included in the total amount reported.

[49] In *H.L. v. Canada (Attorney General)*, 2005 SCC 25, [2005] 1 S.C.R. 401, Fish J. writing on behalf of the majority of the Supreme Court of Canada noted that (at paragraph 74):

I would explain the matter this way. Not infrequently, different inferences may reasonably be drawn from facts found by the trial judge to have been directly proven. Appellate scrutiny determines whether inferences drawn by the judge are “reasonably supported by the evidence”. If they are, the reviewing court cannot reweigh the evidence by substituting, for the reasonable inference preferred by the trial judge, an equally — or even more — persuasive inference of its own. This fundamental rule is, once again, entirely consistent with both the majority and the minority reasons in *Housen*. [Emphasis in original.]

[50] The question is whether the inference that the missing recaptured capital cost allowance would have been discovered is reasonably supported by the evidence. Since no questions were asked about Victoria Park, this is speculative. However, it seems to me that the best indication of what would probably have been the response to such questions is the response of Mintz when the return was reviewed in relation to the election to carry back the capital loss. The response of Mintz was that not only was the recaptured capital cost allowance

Park. Cette absence aurait dû susciter des questions, comme cela aurait dû être le cas, selon le juge Bowie, dans l’affaire *College Park*. La succession a fait valoir que la juge de la Cour de l’impôt n’aurait pas dû conclure que, si des questions avaient été soulevées quant à la raison pour laquelle il n’y avait aucune mention de l’immeuble Victoria Park, le défaut d’inclure la récupération de la déduction pour amortissement aurait nécessairement été découvert. La succession a fait valoir que, dans l’esprit de certains représentants du cabinet Mintz, la différence entre le total des gains en capital figurant au tableau de la section 3 de l’annexe 3 et le total réel des montants qui y sont énumérés (2 915 000 \$) correspondait au montant déterminé au titre du gain en capital découlant de la disposition réputée de l’immeuble Victoria Park. Par conséquent, la succession a soutenu qu’il y a lieu d’inférer que la réponse à toute question relative à l’immeuble Victoria Park aurait été que le gain lié à la disposition réputée de cet immeuble était déjà inclus dans le montant total déclaré.

[49] Dans l’arrêt *H.L. c. Canada (Procureur général)*, 2005 CSC 25, [2005] 1 R.C.S. 401, le juge Fish, s’exprimant au nom de la majorité de la Cour suprême du Canada, a dit ce qui suit (au paragraphe 74) :

Je m’explique. Il n’est pas rare que des inférences différentes puissent raisonnablement être tirées des faits que le juge de première instance a tenus pour directement établis. L’examen en appel consiste à déterminer si les inférences du juge sont « raisonnablement étayées par la preuve ». Si elles le sont, le tribunal de révision ne peut soupeser la preuve à nouveau en substituant à l’inférence raisonnable retenue par le juge sa propre inférence tout aussi convaincante, sinon plus. Là encore, cette règle fondamentale est parfaitement compatible avec les motifs majoritaires et ceux de la minorité dans *Housen*. [Souligné dans l’original.]

[50] La question est de savoir si l’inférence selon laquelle la non-inclusion de la récupération de la déduction pour amortissement aurait été découverte est raisonnablement étayée par la preuve. Comme aucune question n’a été posée au sujet de l’immeuble Victoria Park, cela n’est qu’une hypothèse. Toutefois, il me semble que la meilleure indication de ce qui aurait probablement été la réponse à ces questions est la réponse du cabinet Mintz lorsque la déclaration a été examinée en ce qui a trait au choix de reporter rétrospectivement

not included, but also no amount was included for the capital gain related to Victoria Park. The amended return included both an amount for the recaptured capital cost allowance and an amount for the capital gain. It was not until over two-and-a-half years later that it was discovered that the total capital gains in the original final return had been overstated by \$2 915 000. The evidence reasonably supports the inference that if questions would have been raised about why Victoria Park was not listed, the error related to the unreported recaptured capital cost allowance would have been found.

[51] As a result I would not interfere with the finding of the Tax Court Judge that the Estate did not exercise the required degree of care in reviewing the original final tax return for Stanley Vine that it had filed.

Amount of the Reassessment

[52] The last question posed by the Estate is in relation to subsection 152(4.01) of the Act. This issue was not raised before the Tax Court Judge nor was it included in the Estate's notice of appeal to this Court.

[53] The issue is whether subsection 152(4.01) of the Act would limit the amount that the Minister could assess in this case. This subsection is as follows:

152. ...

Extended
period
assessment

(4.01) Notwithstanding subsections (4) and (5), an assessment, reassessment or additional assessment to which paragraph (4)(a), (b), (b.1) or (c) applies in respect of a taxpayer for a taxation year may be made after the taxpayer's normal reassessment period in respect of the year to the extent that, but only to the extent that, it can reasonably be regarded as relating to,

la perte en capital. Le cabinet Mintz a répondu que non seulement la récupération de la déduction pour amortissement n'était pas incluse, mais également qu'aucun montant n'avait été déclaré au titre du gain en capital relatif à l'immeuble Victoria Park. La déclaration modifiée faisait état d'un montant pour la récupération de la déduction pour amortissement et d'un montant pour le gain en capital. Ce n'est que plus de deux ans et demi plus tard que l'on a découvert que le total des gains en capital de la dernière déclaration de revenu initiale avait été surestimé de 2 915 000 \$. La preuve appuie raisonnablement l'inférence selon laquelle si des questions avaient été soulevées pour savoir pourquoi l'immeuble Victoria Park ne figurait pas dans la liste, l'erreur relative à la récupération de la déduction pour amortissement non déclarée aurait été découverte.

[51] Par conséquent, je ne modifierais pas la conclusion de la juge de la Cour de l'impôt selon laquelle la succession n'a pas fait preuve de la diligence requise dans l'examen de la dernière déclaration de revenu initiale de Stanley Vine qu'elle a produite.

Montant de la nouvelle cotisation

[52] La dernière question posée par la succession a trait au paragraphe 152(4.01) de la Loi. Cette question n'a pas été soulevée devant la juge de la Cour de l'impôt ni ne figurait dans l'avis d'appel devant notre Cour.

[53] La question est de savoir si le paragraphe 152(4.01) de la Loi limite le montant de la cotisation que le ministre peut établir en l'espèce. Le paragraphe est ainsi libellé :

152. [...]

(4.01) Malgré les paragraphes (4) et (5), la cotisation, la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire à laquelle s'appliquent les alinéas (4)a), b), b.1) ou c) relativement à un contribuable pour une année d'imposition ne peut être établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année que dans la mesure où il est raisonnable de considérer qu'elle se rapporte à l'un des éléments suivants :

Période de
cotisation
prolongée

(a) where paragraph 152(4)(a) applies to the assessment, reassessment or additional assessment,

(i) any misrepresentation made by the taxpayer or a person who filed the taxpayer's return of income for the year that is attributable to neglect, carelessness or wilful default or any fraud committed by the taxpayer or that person in filing the return or supplying any information under this Act, or [Emphasis added.]

[54] The argument of the Estate is that it reported an extra \$2 915 000 in capital gains in the original final return. One-half of this amount would have been included in income or \$1 457 500. The amount that should have been included in income was \$1 995 367 as recaptured capital cost allowance and \$536 985 (one-half of \$1 073 970) as a taxable capital gain, or \$2 532 352 in total. The difference between these two amounts is \$2 532 352 - \$1 457 500 = \$1 074 852. The argument is the reassessment based on the misrepresentation should be limited to \$1 074 852 (and not the full amount of the recaptured capital cost allowance or \$1 995 367).

[55] The first issue that arises is whether it is correct that the Estate reported \$2 915 000 as a capital gain in relation to the deemed disposition of the interest of Stanley Vine in the original final return, as alleged by the Estate in paragraph 7 of its memorandum of fact and law. As noted above, there is no reference to Victoria Park in Schedule 3 of the final return. To any third party examining this schedule it would appear that there was simply a mathematical error in calculating the total capital gains realized. This would require a particular finding of fact to have been made by the Tax Court Judge. Since the focus at the hearing before the Tax Court was the failure to report the Victoria Park Recapture, it would not be appropriate to read any statements of the Tax Court Judge in relation to the reporting of the capital gain in the original return as conclusions or findings that

a) en cas d'application de l'alinéa (4)a) :

(i) une présentation erronée des faits par le contribuable ou par la personne ayant produit la déclaration de revenu de celui-ci pour l'année, effectuée par négligence, inattention ou omission volontaire ou attribuable à quelque fraude commise par le contribuable ou cette personne lors de la production de la déclaration ou de la communication de quelque renseignement sous le régime de la présente loi, [Mon souligné.]

[54] La succession soutient qu'elle a déclaré un gain en capital additionnel de 2 915 000 \$ dans la dernière déclaration de revenu initiale. La moitié de ce montant aurait été déclaré comme revenu, soit 1 457 500 \$. Le montant qui aurait dû être inclus dans le revenu était de 1 995 367 \$, pour la récupération de la déduction pour amortissement, et de 536 985 \$ (la moitié de 1 073 970 \$), au titre du gain en capital imposable, soit un total de 2 532 352 \$. La différence entre ces deux montants est de 2 532 352 \$ - 1 457 500 \$ = 1 074 852 \$. La succession fait valoir que la nouvelle cotisation fondée sur la présentation erronée des faits devrait être limitée à 1 074 852 \$ (et non au plein montant de la récupération de la déduction pour amortissement de 1 995 367 \$).

[55] La première question qui se pose est de savoir s'il est exact que la succession a déclaré 2 915 000 \$ à titre de gain en capital à l'égard de la disposition réputée de la participation de Stanley Vine dans la dernière déclaration de revenu initiale, comme l'a soutenu la succession au paragraphe 7 de son mémoire des faits et du droit. Comme je l'ai déjà mentionné, l'annexe 3 de la dernière déclaration de revenu ne contient aucune mention de l'immeuble Victoria Park. Un tiers qui examinerait cette annexe croirait qu'il y a eu une simple erreur dans le calcul du total des gains en capital réalisés. La juge de la Cour de l'impôt aurait dû tirer une conclusion de fait précise à cet égard. Comme l'audience devant la Cour de l'impôt a porté sur le défaut de déclarer la récupération relative à l'immeuble Victoria Park, il ne serait pas approprié d'interpréter les observations

the Estate had reported the capital gain arising from the deemed disposition of the interest of Stanley Vine in Victoria Park for the purposes of this new argument, which had not been raised before the Tax Court Judge.

[56] Counsel for the Estate at the commencement of oral argument acknowledged that this new issue had not been raised in the notice of appeal to this Court and indicated that he would not be relying on this issue. Since this new argument raises questions with respect to the amount that was reported in the original return and the interpretation of a provision that was not argued before the Tax Court Judge nor referred to in the notice of appeal to this Court, this new argument will not be addressed.

Conclusion

[57] As a result, I would dismiss the appeal, with costs.

NADON J.A.: I agree.

BOIVIN J.A.: I agree.

de la juge de la Cour de l'impôt à l'égard de la déclaration du gain en capital dans la déclaration initiale comme étant des conclusions ou des constatations selon lesquelles la succession avait déclaré le gain en capital découlant de la disposition réputée de la participation de Stanley Vine dans l'immeuble Victoria Park aux fins de ce nouvel argument, lequel n'a pas été soulevé devant la juge de la Cour de l'impôt.

[56] Au début de sa plaidoirie, l'avocat de la succession a reconnu que cette nouvelle question n'avait pas été soulevée dans l'avis d'appel devant notre Cour et il a indiqué qu'il ne se fonderait pas sur cette question. Étant donné qu'il soulève des questions concernant le montant qui a été déclaré dans la déclaration initiale et l'interprétation d'une disposition qui n'a été ni débattue devant la juge de la Cour de l'impôt ni soulevée dans l'avis d'appel devant la Cour, ce nouvel argument ne sera pas examiné.

Conclusion

[57] Par conséquent, je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

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

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