

2014 FC 839
T-1-05

2014 CF 839
T-1-05

Imperial Oil Resources Limited (*Applicant*)

Imperial Oil Resources Limited (*demanderesse*)

v.

c.

The Attorney General of Canada (*Respondent*)

Procureur général du Canada (*défendeur*)

T-2155-10

T-2155-10

Imperial Oil Resources Ventures Limited (*Applicant*)

Imperial Oil Resources Ventures Limited
(*demanderesse*)

v.

c.

The Attorney General of Canada (*Respondent*)

Procureur général du Canada (*défendeur*)

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

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

Federal Court, Gagné J.—Calgary, June 3; Ottawa, September 2, 2014.

Cour fédérale, juge Gagné—Calgary, 3 juin; Ottawa, 2 septembre 2014.

Income Tax — Income Calculation — “Remissions” — Two judicial reviews against Minister of National Revenue relating to Syncrude Remission Order (SRO) — One application disputing Minister’s decision not to grant interest accrued on alleged “overpayment” of taxes paid to Canada Revenue Agency (CRA) for applicant’s 1999 taxation year; other application involving timely filing for applicant’s claim for refund interest accrued during 1996 taxation year — SRO, federal initiative, providing federal tax relief to participants in Syncrude (oil sands) Project in northern Alberta to counterbalance increased royalty charges by Albertan government — Applicants arguing that remission order same as tax overpayment refund under Income Tax Act (Act), s. 164; that federal government therefore owing interest on remission granted thereto for given year — Minister arguing no interest owed on remissions since constituting tax liabilities relieved by CRA; remissions not considered “overpayments” as defined by Act, s. 164 — Both applicants involved in exploration for, production of petroleum, natural gas, etc. — SRO enacted under Financial Administration Act (FAA), s. 17(1) — Whether applicants entitled to refund interest for 1999 taxation year computed in accordance with Act, ss. 164, 248(11); whether application relating to 1996 taxation year filed within time limitation set out in Federal Courts Act, s. 18.1(2) or alternatively whether deadline for filing application should be extended to date application in fact filed — Remission order, such as SRO, not contract or agreement but exceptional

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — « Remises » — Deux contrôles judiciaires présentés à l’encontre du ministre du Revenu national concernant le Décret de remise relatif à Syncrude (DRS) — Une des demandes contestait la décision du ministre de ne pas accorder de l’intérêt accumulé sur les prétendus « paiements en trop » d’impôt versés à l’Agence du revenu du Canada (ARC) pour l’année d’imposition 1999 de la demanderesse; l’autre demande portait sur la production dans les délais de la demande d’intérêts sur remboursement qui auraient couru au cours de l’année d’imposition 1996 — Le DRS, une initiative du gouvernement fédéral, accorde un certain allègement de l’impôt fédéral aux participants au projet Syncrude (sables bitumineux) dans le Nord de l’Alberta, pour contrebalancer les redevances plus élevées prescrites par le gouvernement de l’Alberta — Les demanderesse ont fait valoir qu’une remise aux termes du décret de remise équivalait à un remboursement de paiements en trop d’impôt prescrit par l’art. 164 de la Loi de l’impôt sur le revenu (la Loi); le gouvernement fédéral devait donc de l’intérêt sur la remise accordée aux demanderesse pour une année donnée — Le ministre a soutenu qu’aucun intérêt n’était dû sur les remises puisque celles-ci constituent des dettes fiscales exemptées par l’ARC; les remises ne sont pas considérées comme des « paiements en trop » tels qu’ils sont définis par l’art. 164 de la Loi — Les deux demanderesse sont actifs dans l’exploration et la production de pétrole, de gaz naturel, etc. — Le DRS a été promulgué en vertu de l’art. 17(1) de la Loi sur la gestion des

measure available for granting relief to taxpayer when desired result not achievable within tax legislation — Minister properly determining that applicants not entitled to refund interest on remission — Applicants' argument Minister acting in statutory power under Act when deciding to apply SRO payments against applicants' tax liability rejected — Under Act, Minister not having power to remit taxes payable; in this case, power granted by SRO — Taxpayer's duty to pay taxes arising from Act whereas Minister's power, duty to remit portion of taxes paid or payable arising from FAA — FAA not providing for payment of interest on amounts that would remain outstanding once all amounts due, payable by both parties offset should balance favour taxpayer — As to 1996 taxation year, applicants' application time-barred; not filed until seven years after Minister first communicating decision to applicants; therefore, application could not proceed — No reasons to justify granting extension to filing deadline — Minister's June 2003 notice of reassessment informing applicants not entitled to refund interest for 1996 taxation year treated as decision — Time for filing application for judicial review not extended by filing notice of objection under Act — Remission granted by authority of FAA — Consequently, CRA having no authority to reconsider Minister's decision under provisions for objection to assessment made under Act — At best, notice of objection amounting to improper request that Minister reconsider determination; not extending time for filing application for judicial review — Applications dismissed.

These were applications for judicial review against the Minister of National Revenue relating to the *Syncrude Remission Order* (SRO), an initiative undertaken in 1976 by the federal government to provide some federal tax relief to participants in the Syncrude (oil sands) Project in northern Alberta. This tax relief served to counterbalance increased royalty charges by the Albertan government that, as of 1974, had to be included in the participants' taxable income. Until

finances publiques (LGFP) — Il s'agissait de savoir si les demanderesse avaient droit aux intérêts sur remboursement pour l'année d'imposition 1999 calculés conformément aux art. 164 et 248(11) de la Loi; si la demande relative à l'année d'imposition 1996 a été produite dans les délais prescrits à l'art. 18.1(2) de la Loi sur les Cours fédérales ou subsidiaire-ment, si le délai pour déposer la demande devrait être prorogé à la date où la demande a été effectivement déposée — Un décret de remise, comme le DRS, ne constitue pas un contrat ou un accord, mais une mesure exceptionnelle disponible pour accorder un allègement au contribuable lorsque le résultat souhaité ne peut être obtenu dans le cadre des lois fiscales — Le ministre a à bon droit déterminé que les demanderesse n'avaient pas droit aux intérêts sur remboursement lors de la remise — L'argument des demanderesse selon lequel le ministre a agi selon les pouvoirs que la loi lui confère lorsqu'il décide d'appliquer les paiements du DRS aux dettes fiscales des demanderesse a été rejeté — En vertu de la Loi, le ministre n'a pas le pouvoir de remettre l'impôt payable; en l'espèce, ce pouvoir est accordé par le DRS — L'obligation du contribuable de payer l'impôt découle de la Loi alors que le pouvoir et l'obligation du ministre de remettre une partie de l'impôt payé ou payable découlent de la LGFP — La LGFP ne prévoit pas le versement d'intérêts sur des montants qui demeureraient en suspens une fois que tous les montants dus et payables par les deux parties sont compensés, si la répartition devait favoriser le contribuable — Quant à l'année d'imposition 1996, la demande faite par les demanderesse était frappée de prescription; elle a été déposée plus de sept ans après que le ministre eut initialement communiqué sa décision aux demanderesse; par conséquent, la demande ne pouvait être traitée — Il n'y avait aucune raison de justifier l'octroi d'une prorogation du délai de production — L'avis de nouvelle cotisation du ministre de juin 2003 informant les demanderesse qu'elles n'avaient pas droit aux intérêts sur remboursement pour l'année d'imposition 1996 valait décision — Le délai de présentation d'une demande de contrôle judiciaire n'est pas prorogé par la production d'un avis d'opposition en vertu de la Loi — La remise est accordée en vertu de la LGFP — Par conséquent, l'ARC n'avait pas le pouvoir de réexaminer la décision du ministre en vertu des dispositions en cas d'opposition à la cotisation calculée en vertu de la Loi — Dans le meilleur des cas, l'avis d'opposition équivalait à une demande incorrecte faite au ministre de réexaminer sa décision; il n'avait pas pour effet de proroger le délai pour présenter la demande de contrôle judiciaire — Demandes rejetées.

Il s'agissait de demandes de contrôle judiciaire présentées à l'encontre du ministre du Revenu national concernant le *Décret de remise relatif à Syncrude* (DRS), une initiative entreprise en 1976 par le gouvernement fédéral en vue d'accorder un certain allègement de l'impôt fédéral aux participants au projet Syncrude (sables bitumineux) dans le Nord de l'Alberta. Cet allègement fiscal servait à contrebalancer les redevances plus élevées prescrites par le gouvernement de l'Alberta qui, à

2003, the Syncrude participants were entitled to remission of federal tax paid on the amount they paid Alberta in royalty charges. The applicants believed that a remission order is the same as a refund of a tax overpayment under section 164 of the *Income Tax Act* (Act) with the result that the federal government would owe interest on the remission ultimately granted to them for a given year. The Minister argued that no interest was owed on the remissions since they are tax liabilities relieved by the CRA and not “overpayments” as defined by section 164 of the Act.

The applicant in T-1-05 disputed the Minister’s decision not to grant the interest accrued on an alleged “overpayment” of taxes paid to the Canada Revenue Agency (CRA) for the 1999 taxation year. The application in T-2155-10 involved the timely filing for the applicant’s claim for refund interest accrued during the 1996 taxation year.

Both applicants are involved in the exploration for and the production of petroleum, natural gas, other hydrocarbons and minerals. They are participants in a joint venture created pursuant to the Syncrude Project Ownership and Management Agreement, which had been put into place for the purposes of the acquisition, development, construction, maintenance and operation of the Syncrude Project. When the provinces made significant changes to the structure and quantum of provincial resource royalties in the early 70s, the federal government responded with amendments to the Act, intended to ensure that federal tax relief for royalties would be limited to an amount the federal government considered appropriate. The SRO was enacted under subsection 17(1) of the *Financial Administration Act* (FAA) as it read in 1976. To elaborate upon the SRO, an Advance Tax Ruling (ATR) was issued and it addressed the treatment of the applicants’ obligations and liabilities under the Act. Thus, in accordance with the SRO and the ATR, the applicants were entitled to remission of specific tax payable in the circumstances described in the SRO and were given, via remission, related relief from their Act obligations and liabilities. Meanwhile, instalments and other payments of tax, interest and penalties would be calculated on this basis.

In an earlier related proceeding, the applicants had submitted a similar argument regarding the nature of a remission order and that interest was owed thereon but this argument was never addressed.

compter de 1974, devaient être incluses dans le revenu imposable des participants. Jusqu’à la fin de l’année 2003, les participants au projet Syncrude avaient droit à une remise de l’impôt fédéral au titre des redevances qu’ils versaient à l’Alberta. Les demanderesse croyaient qu’un décret de remise équivalait à un remboursement de paiements en trop d’impôt en vertu de l’article 164 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* (la Loi); le gouvernement fédéral devait donc de l’intérêt sur la remise finalement accordée aux demanderesse pour une année donnée. Le ministre a fait valoir qu’aucun intérêt n’était dû sur les remises puisque celles-ci constituent des dettes fiscales exemptées par l’ARC et non des « paiements en trop » tels qu’ils sont définis par l’article 164 de la Loi.

La demanderesse dans le dossier T-1-05 a contesté la décision du ministre de ne pas accorder l’intérêt accumulé sur un présumé « paiement en trop » d’impôt payé à l’Agence du revenu du Canada (ARC) pour l’année d’imposition 1999. La demande dans le dossier T-2155-10 portait sur la production dans les délais prescrits de la demande à l’égard des intérêts sur remboursement accumulés au cours de l’année d’imposition 1996.

Les deux demanderesse sont actives dans l’exploration et la production de pétrole, de gaz naturel et d’autres hydrocarbures et minéraux. Ce sont des participantes à une coentreprise créée conformément à la Syncrude Project Ownership and Management Agreement, qui avait été mise en place dans le but d’acquiescer, de développer, de construire, de maintenir et d’exploiter le projet Syncrude. Lorsque, au début des années 1970, les provinces ont apporté des changements importants à la structure et au montant des redevances provinciales sur les ressources, le gouvernement fédéral a répondu en apportant des modifications à la Loi, lesquelles visaient à assurer que l’allègement fiscal fédéral pour les redevances soit limité à un montant jugé approprié par le gouvernement fédéral. Le DRS a été promulgué en vertu du paragraphe 17(1) de la *Loi sur la gestion des finances publiques* (LGFP), telle qu’elle était formulée en 1976. Pour préciser l’objet du DRS, une décision anticipée en matière d’impôt (DAMI) a été rendue et traitait des obligations et des responsabilités des demanderesse en vertu de la Loi. Ainsi, conformément au DRS et à la DAMI, les demanderesse ont eu droit à une remise d’impôt spécifique payable dans les circonstances décrites dans le DRS et ont reçu, au moyen de la remise, l’allègement connexe de leurs obligations et responsabilités en vertu de la Loi. Entre-temps, les versements et autres paiements d’impôt, d’intérêts et de pénalités étaient calculés sur cette base.

Dans une procédure antérieure connexe, les demanderesse avaient soumis un argument similaire quant à la nature d’un décret de remise et selon lequel des intérêts étaient exigibles, mais cet argument n’a jamais été abordé.

The issues were whether the applicants were entitled to refund interest for the 1999 taxation year computed in accordance with section 164 and subsection 248(11) of the Act; and whether the application relating to the 1996 taxation year was filed within the time limitation set out in subsection 18.1(2) of the *Federal Courts Act* or alternatively whether the deadline for filing this application should be extended to the date such application was filed; if so, whether the applicants were entitled to refund interest for the 1996 taxation year.

Held, the applications should be dismissed.

A remission order, such as the SRO, is not an agreement nor a contract but an exceptional measure available for granting relief to a taxpayer when the desired result could not be otherwise achieved within the tax legislation. Remission relieves a taxpayer from the effect of the application of legislation to which the rest of Canadian society is subject and, as such, it is a “discretionary animal of the Minister”. The Minister properly determined that the applicants were not entitled to refund interest on remission, in particular, since there is no entitlement to refund interest on remission under any contract or statute; there is no entitlement to refund interest on remission under the Act; and the proper interpretation of the refund provisions of the Act is not informed or altered by the SRO, the ATR or the Minister’s administrative practice. The applicants argued that, when the Minister decided to apply the SRO payments against the applicants’ tax liability, he acted in the statutory power granted by the Act; thus, the remission amount for that year was paid on account of the applicants’ liability under the Act and created an overpayment. However, under the Act, the Minister does not have the power to remit taxes otherwise payable by a taxpayer. This power is only granted by the FAA and, in this particular case, by the SRO. The applicants were confusing the nature of the Minister’s obligation with the way it is or was carried out. Under the SRO, the Minister has the power and duty to remit a producer’s tax liability under paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) of the Act, including interests accrued thereon. Depending on the circumstances, there are different mechanisms through which the Minister can execute his duty thereunder. Whichever mechanism is chosen, it does not create an obligation on the Minister, when acting pursuant to the SRO, to pay refund interest under the Act. The Minister chose to apply the remission amount against the applicants’ tax liability as a means to implement the SRO and more specifically its impact on the applicants’ instalments and other payment of tax, interest and penalties required under the Act. While the SRO is closely tied to paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) of the Act, the substance and nature of the SRO payment are as determined in subsection 23(2) of the FAA. The taxpayer’s duty to pay taxes arises from the Act whereas the Minister’s power and duty to remit a portion of the taxes paid or payable arise

Il s’agissait de savoir si les demandereses avaient droit aux intérêts sur remboursement pour l’année d’imposition 1999 calculés conformément à l’article 164 et au paragraphe 248(11) de la Loi; si la demande relative à l’année d’imposition 1996 a été produite dans les délais prescrits au paragraphe 18.1(2) de la *Loi sur les Cours fédérales* ou subsidiairement, si le délai pour déposer la demande devrait être prorogé à la date où la demande a été effectivement déposée; dans l’affirmative, si les demandereses avaient droit à l’intérêt sur remboursement pour l’année d’imposition 1996.

Jugement : les demandes doivent être rejetées.

Un décret de remise, comme le DRS, ne constitue pas un contrat ou un accord, mais une mesure exceptionnelle disponible pour accorder un allègement au contribuable lorsque le résultat souhaité ne peut autrement être obtenu dans le cadre des lois fiscales. Une remise exempte le contribuable de l’effet de l’application de la loi à laquelle le reste de la société canadienne est assujéti et, à ce titre, elle « représente un pouvoir discrétionnaire du ministre ». Le ministre a à bon droit déterminé que les demandereses n’avaient pas droit aux intérêts sur remboursement lors de la remise, puisque, notamment, il n’y a aucun droit aux intérêts sur remboursement lors de la remise en vertu d’un contrat ou de la loi; il n’y a aucun droit aux intérêts sur remboursement lors de la remise en vertu de la Loi; et l’interprétation qu’il faut donner aux dispositions en matière de remboursement de la Loi n’est pas documentée ou modifiée par le DRS, la DAMI ou la pratique administrative du ministre. Les demandereses ont soutenu que, lorsque le ministre a décidé d’appliquer les paiements de DRS aux dettes fiscales des demandereses, il agissait selon le pouvoir que la Loi lui confère; ainsi, le montant de la remise pour cette année-là a été versé au titre des dettes des demandereses en vertu de la Loi et a donné lieu à un paiement en trop. Toutefois, en vertu de la Loi, le ministre n’a pas le pouvoir de remettre l’impôt autrement payable par un contribuable. Ce pouvoir est uniquement accordé par la LGFP et, dans la présente cause, par le DRS. Les demandereses confondaient la nature de l’obligation du ministre avec la façon dont elle est ou a été exécutée. En vertu du DRS, le ministre a le pouvoir et le devoir d’accorder une remise de l’obligation fiscale d’un producteur en vertu des alinéas 12(1)(o) et 18(1)(m) de la Loi, y compris les intérêts accumulés sur celle-ci. Selon les circonstances, il existe différents mécanismes par lesquels le ministre peut exécuter son obligation aux termes de ces alinéas. Quel que soit le mécanisme retenu, cela ne crée pas d’obligation de la part du ministre, lorsqu’il agit en vertu du DRS, de verser les intérêts sur remboursement en vertu de la Loi. Le ministre a choisi d’appliquer le montant de la remise aux dettes fiscales des demandereses comme un moyen de mettre en œuvre le DRS et plus particulièrement, ses effets sur les versements des demandereses et autres paiements d’impôt, d’intérêts et de pénalités requis en vertu de la Loi.

from the FAA. The latter does not provide for the payment of interest on amounts that would remain outstanding once all amounts otherwise due and payable by both parties are offset should the balance be in favour of the taxpayer. Finally, the mere fact that the Minister paid interest on SRO payments in the past did not create an obligation thereon nor did it modify the SRO or the FAA.

As to the 1996 taxation year, a revised determination of the applicants' remission entitlement for the 1996 taxation year was made by the Minister in June 2003, which amount was applied as a payment on the applicants' tax liability. In August 2003, by way of a notice of objection, the applicants requested that they be paid refund interest in respect of their 1996 taxation year and claimed that the CRA communicated verbally for the first time in December 2010 that their request was denied. The Minister submitted that the applicants were notified of the decision in the 2003 notice of reassessment. The applicants' application was time-barred. It was not filed until seven years after the Minister first communicated his decision to the applicants and therefore the application could not proceed. There were no reasons to justify granting an extension to the filing deadline. The Minister's communication in the June 2003 notice of reassessment that the applicants were not entitled to refund interest regarding their 1996 taxation year was treated as a decision. The time for filing an application for judicial review is not extended by filing a notice of objection under the Act. Remission is granted by authority of the FAA. Consequently, the CRA had no authority to reconsider the Minister's decision under the provisions for an objection to an assessment made under the Act. Therefore, at best, the notice of objection amounted to an improper request that the Minister reconsider his determination, which did not extend the time for filing an application for judicial review. The oral communication from CRA informing the applicants that the Minister had denied their request did not amount to a fresh determination of the applicants' entitlement to refund interest. A refusal to reconsider an earlier decision does not extend the time for seeking judicial review of the decision as first communicated.

Alors que le DRS est étroitement lié aux alinéas 12(1)*o*) et 18(1)*m*) de la Loi, la substance et la nature d'un paiement en vertu du DRS sont déterminées selon le paragraphe 23(2) de la LGFP. L'obligation du contribuable de payer l'impôt découle de la Loi alors que le pouvoir et l'obligation du ministre de remettre une partie de l'impôt payé ou payable découlent de la LGFP. Cette loi ne prévoit pas le versement d'intérêts sur des montants qui demeureraient en suspens une fois que tous les montants dus et payables par les deux parties sont compensés, si la répartition devait favoriser le contribuable. Enfin, le simple fait que le ministre a versé des intérêts sur les paiements de DRS dans le passé n'a pas créé une obligation à cet égard et n'a pas non plus modifié le DRS ou la LGFP.

Quant à l'année d'imposition 1996, une décision révisée quant au droit des demandesses à une remise pour l'année d'imposition 1996 a été rendue par le ministre en juin 2003, laquelle remise a été appliquée au paiement des dettes fiscales des demandesses. En août 2003, par voie d'avis d'opposition, les demandesses ont demandé que leur soient versés les intérêts sur remboursement à l'égard de leur année d'imposition 1996 et ont prétendu que l'ARC les avait informées verbalement pour la première fois en décembre 2010 que leur demande avait été refusée. Le ministre a soutenu que les demandesses ont été informées de la décision dans l'avis de nouvelle cotisation de 2003. La demande des demandesses était frappée de prescription. Elle a été déposée plus de sept ans après que le ministre eut initialement communiqué sa décision aux demandesses et par conséquent, la demande ne pouvait être traitée. Il n'y avait aucune raison de justifier l'octroi d'une prorogation du délai de production. La communication du ministre dans l'avis de nouvelle cotisation de juin 2003 informant les demandesses qu'elles n'avaient pas droit aux intérêts sur remboursement pour l'année d'imposition 1996 valait décision. Le délai de présentation d'une demande de contrôle judiciaire n'est pas prorogé par la production d'un avis d'opposition en vertu de la Loi. La remise est accordée en vertu de la LGFP. Par conséquent, l'ARC n'avait pas le pouvoir de réexaminer la décision du ministre en vertu des dispositions en cas d'opposition à la cotisation calculée en vertu de la Loi. Donc, dans le meilleur des cas, l'avis d'opposition équivalait à une demande incorrecte faite au ministre de réexaminer sa décision; il n'avait pas pour effet de proroger le délai pour présenter la demande de contrôle judiciaire. La communication verbale de l'ARC informant les demandesses que le ministre avait refusé leur demande n'équivalait pas à un réexamen de l'admissibilité des demandesses aux intérêts sur remboursement. Le refus de réexaminer une décision antérieure ne proroge pas le délai pour demander le contrôle judiciaire de la décision telle qu'elle a été communiquée la première fois.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Crown Liability and Proceedings Act, R.S.C., 1985, c. C-50, s. 31(2).
Federal Courts Act, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 18.1(2).
Financial Administration Act, R.S.C., 1985, c. F-11, ss. 17(1), 23.
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 12(1)(o), 18(1)(m), 164, 248(11).
Syncrude Remission Order, C.R.C., c. 794.

CASES CITED

APPLIED:

Canada (Attorney General) v. Imperial Oil Resources Limited, 2009 FCA 325, [2010] 2 C.T.C. 104; *Canada (Attorney General) v. Hennelly*, 1999 CanLII 8190, 244 N.R. 399 (F.C.A.).

CONSIDERED:

Pacific Vending Ltd. v. The Queen, 2001 CanLII 649, [2001] G.S.T.C. 66 (T.C.C.); *Atlantic Coast Scallop Fishermen's Association v. Canada (Minister of Fisheries and Oceans)* (1995), 189 N.R. 220 (F.C.A.); *Canada v. Berhad*, 2005 FCA 267, 338 N.R. 75.

REFERRED TO:

Canada v. Perley, 1999 CanLII 7740, [1999] 3 C.T.C. 180 (F.C.A.); *Gladstone v. Canada (Attorney General)*, 2005 SCC 21, [2005] 1 S.C.R. 325; *Janda Products Canada Ltd. v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2004 FC 1516, 261 F.T.R. 117.

APPLICATIONS for judicial review wherein one application disputed the Minister of National Revenue's decision not to grant the interest accrued on the applicant's alleged "overpayment" of taxes paid to the Canada Revenue Agency for the 1999 taxation year and wherein the other application involved the timely filing of the applicants' claim for refund interest accrued during the 1996 taxation year. Applications dismissed.

APPEARANCES

Al Meghji and *Peter Macdonald* for applicants.

William Softley and *Rosemary Fincham* for respondent.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Décret de remise relatif à Syncrude, C.R.C., ch. 794.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 12(1)o), 18(1)m), 164, 248(11).
Loi sur la gestion des finances publiques, L.R.C. (1985), ch. F-11, art. 17(1), 23.
Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif, L.R.C. (1985), ch. C-50, art. 31(2).
Loi sur les Cours fédérales, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 18.1(2).

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Canada (Procureur général) c. Imperial Oil Resources Limited, 2009 CAF 325; *Canada (Procureur général) c. Hennelly*, 1999 CanLII 8190 (C.A.F.).

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Pacific Vending Ltd. c. La Reine, 2001 CanLII 649 (C.C.I.); *Atlantic Coast Scallop Fishermen's Association c. Canada (Ministre des Pêches et des Océans)*, [1995] A.C.F. n° 1347 (C.A.) (QL); *Canada c. Berhad*, 2005 CAF 267.

DÉCISIONS CITÉES :

Canada c. Perley, 1999 CanLII 7740 (C.A.F.); *Gladstone c. Canada (Procureur général)*, 2005 CSC 21, [2005] 1 R.C.S. 325; *Janda Products Canada Ltd. c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2004 CF 1516.

DEMANDES de contrôle judiciaire dont l'une contestait la décision du ministre du Revenu national de ne pas accorder de l'intérêt accumulé sur les prétendus « paiements en trop » d'impôt des demanderesse versés à l'Agence du revenu du Canada pour l'année d'imposition 1999 et l'autre portait sur la production dans les délais par les demanderesse de la demande d'intérêts sur remboursement qui auraient couru au cours de l'année d'imposition 1996. Demandes rejetées.

ONT COMPARU

Al Meghji et *Peter Macdonald* pour les demanderesse.

William Softley et *Rosemary Fincham* pour le défendeur.

SOLICITORS OF RECORD

Osler, Hoskin & Harcourt LLP, Ottawa, for applicants.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

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

GAGNÉ J.:

Overview

[1] These are two applications for judicial review brought by Imperial Oil Resources Limited (file T-1-05) and Imperial Oil Resources Venture Limited (file T-2155-10) (collectively Imperial Oil) against the Minister of National Revenue (Minister) relating to the *Syncrude Remission Order*, C.R.C., c. 794 (SRO), an initiative undertaken in 1976 by the federal government to provide some federal tax relief to participants in the Syncrude (oil sands) Project in northern Alberta. This tax relief served to counterbalance increased royalty charges by the Albertan government that, as of 1974, had to be included in the participants' taxable income. In essence, until 2003, the Syncrude participants were entitled to a remission of federal tax paid on the amount they paid Alberta in royalty charges.

[2] These applications were heard concurrently with file T-1382-06. Reasons for that file, dealing with the remission entitlement for the 2001 taxation year, will be addressed in a companion judgment. These 3 files are test cases; 44 other files are currently in abeyance before this Court.

[3] The common arc for the present applications centres on Imperial Oil's belief that a remission order is the same as a refund of a tax overpayment under section 164 of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (ITA), with the result that the federal government would owe interest on the remission ultimately granted to it for

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Osler, Hoskin & Harcourt, S.E.N.C.R.L., s.r.l., Ottawa, pour les demandereses.
Le sous-procureur général du Canada pour le défendeur.

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

LA JUGE GAGNÉ :

Aperçu général

[1] La Cour est saisie de deux demandes de contrôle judiciaire déposées par la société Imperial Oil Resources Limited (dossier T-1-05) et la société Imperial Oil Resources Ventures Limited (dossier T-2155-10) (ci-après appelées collectivement Imperial Oil) à l'encontre du ministre du Revenu national (le ministre) concernant le *Décret de remise relatif à Syncrude*, C.R.C., ch. 794 (le DRS), une initiative prise en 1976 par le gouvernement fédéral pour procurer un allègement fiscal fédéral aux participants du projet Syncrude (sables bitumineux) dans le nord de l'Alberta. Cet allègement fiscal servait à compenser la hausse des redevances payables au gouvernement albertain qui, à partir de 1974, devaient être incluses dans le revenu imposable des participants. Essentiellement, jusqu'en 2003, les participants du projet Syncrude avaient droit à une remise de l'impôt fédéral payé sur le montant qu'ils versaient à l'Alberta au titre des redevances.

[2] Ces demandes de contrôle judiciaire ont été instruites en même temps que le dossier T-1382-06. Les motifs liés à ce dossier, qui traite du droit à la remise pour l'année d'imposition 2001, feront l'objet d'un jugement connexe. Ces 3 dossiers constituent des procès types; 44 autres dossiers sont actuellement en suspens devant la Cour.

[3] La ligne commune des demandes dont il s'agit en l'espèce concerne la conviction d'Imperial Oil qu'un décret de remise est la même chose que le remboursement d'un paiement d'impôt en trop aux termes de l'article 164 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la LIR), le résultat étant que

a given year, much like it does in instances of an overpayment to the Canada Revenue Agency (CRA) by a taxpayer.

[4] The Minister contends that no interest is owed on the remissions, as they are tax liabilities relieved by the CRA, and not “overpayments” as defined by section 164 of the ITA. In practice, the Minister applies the remission granted to Imperial Oil’s tax liability owed to the federal government for a given taxation year; as such, the remission does not reduce its tax liability, but merely affects its collection.

[5] More specifically, file T-1-05 is an application for judicial review of the Minister’s decision not to grant the interest accrued on an alleged “overpayment” of taxes paid to the CRA for the 1999 taxation year.

[6] Meanwhile, file T-2155-10 is an application about timely filing for Imperial Oil’s claim for refund interest accrued during the 1996 taxation year. The question at issue is “when” the Minister can be said to have made a decision regarding the payment of refund interest for the purposes of determining when the time limitation set out in subsection 18.1(2) of the *Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7 (FCA), starts to run. Should the application not be time-barred, then Imperial Oil is seeking refund interest on the remission amount from that year.

[7] For the reasons discussed below, these applications for judicial review will be dismissed. Imperial Oil is not owed refund interest pursuant to the SRO. Moreover, I find the application in file T-2155-10 to be time barred.

Background

[8] Imperial Oil is involved in the exploration for and the production of petroleum, natural gas, other hydrocarbons

le gouvernement fédéral serait redevable des intérêts sur la remise finalement accordée à Imperial Oil pour une année donnée, tout comme il est redevable des intérêts à un contribuable sur l’impôt qu’il a payé en trop à l’Agence du revenu du Canada (ARC).

[4] Le ministre prétend ne pas être redevable d’intérêts sur les remises, car ce sont des obligations fiscales dont l’ARC avait déchargé les participants, et non des « paiements en trop » au sens de l’article 164 de la LIR. En pratique, le ministre impute la remise accordée sur la dette fiscale d’Imperial Oil envers le gouvernement fédéral pour une année d’imposition donnée; à ce titre, la remise ne réduit pas sa dette fiscale, mais modifie simplement son recouvrement.

[5] Plus précisément, le dossier T-1-05 concerne une demande de contrôle judiciaire déposée à l’encontre de la décision du ministre de ne pas accorder les intérêts courus sur un prétendu « paiement en trop » d’impôt à l’ARC pour l’année d’imposition 1999.

[6] Le dossier T-2155-10 concerne quant à lui une demande relative au dépôt en temps opportun de la réclamation d’Imperial Oil pour les intérêts sur remboursement courus durant l’année d’imposition 1996. La question à trancher est de savoir « à quel moment » le ministre est réputé avoir pris une décision concernant le paiement d’intérêts sur remboursement, permettant ainsi de savoir à quelle date a commencé à courir le délai fixé au paragraphe 18.1(2) de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7 (la LCF). Pour le cas où la demande aurait été déposée à l’intérieur du délai, alors Imperial Oil voudrait obtenir les intérêts sur remboursement courus sur la remise applicable depuis cette année-là.

[7] Pour les motifs exposés ci-après, ces demandes de contrôle judiciaire seront rejetées. Il n’est dû à Imperial Oil aucun intérêt sur remboursement au titre du DRS. Je suis en outre d’avis que la demande qui est l’objet du dossier T-2155-10 a été déposée hors délai.

Contexte

[8] Imperial Oil est engagée dans l’exploration et la production de pétrole, de gaz naturel, d’autres

and minerals. By way of its various subsidiaries, it is a participant in a joint venture created pursuant to the Syncrude Project Ownership and Management Agreement, which had been put into place for the purposes of the acquisition, development, construction, maintenance and operation of the Syncrude Project (Syncrude Joint Venture).

[9] As the Federal Court of Appeal explains in *Canada (Attorney General) v. Imperial Oil Resources Limited*, 2009 FCA 325, [2010] 2 C.T.C. 104 (*Imperial Oil*), which dealt with a previous disagreement on the manner in which the SRO should be taken into account in determining Imperial Oil's rights and obligations under the ITA, for the 1997 taxation year (at paragraphs 3–4):

Generally, a provincial royalty on the production of a non-renewable resource represents the share of the resource that is reserved or payable to the province pursuant to a provincial law or a contract between the province and the producer. Prior to the events that gave rise to this case, a royalty reserved to a province was excluded from the producer's income as determined for income tax purposes, and a royalty payable to a province was deductible in computing the producer's income.

In the early 1970s, the provinces made significant changes to the structure and quantum of provincial resource royalties, to the extent that the federal government perceived a threat of serious erosion to the federal income tax base. The federal government responded with amendments to the *Income Tax Act*. The amendments were intended to ensure that federal tax relief for royalties would be limited to an amount the federal government considered appropriate. The amendments were enacted on March 13, 1975, effective after May 6, 1974.

[10] The first amendments included the enactment of paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) of the ITA. By the combined operation of those provisions, a resource producer, in computing its income for income tax purposes, was required to include and could not deduct any resource royalty payable to a province.

[11] During the period when the resource royalty amendments were being made to the ITA, the development of the oil sands in northern Alberta was in its

hydrocarbures et de minéraux. Par l'entremise de ses diverses filiales, elle participe à une coentreprise établie en vertu de la Convention de propriété et de gestion du projet Syncrude, qui avait été conclue aux fins d'acquisition, de mise en valeur, de construction, de maintenance et de fonctionnement du projet Syncrude (la coentreprise Syncrude).

[9] Ainsi que l'explique la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Canada (Procureur général) c. Imperial Oil Resources Limited*, 2009 CAF 325 (l'arrêt *Imperial Oil*), qui traitait d'un désaccord antérieur sur la manière dont il fallait tenir compte du DRS dans l'établissement des droits et obligations d'Imperial Oil aux termes de la LIR, pour l'année d'imposition 1997 (aux paragraphes 3 et 4) :

En général, une redevance provinciale pour la production d'une ressource non-renouvelable représente la part de la ressource qui est réservée ou payable à la province conformément aux lois provinciales ou au contrat conclu entre la province et le producteur. Avant les événements qui ont donné lieu à la présente affaire, une redevance réservée à une province était exclue du revenu du producteur aux fins de l'impôt sur le revenu, et une redevance payable à une province était déductible dans le calcul du revenu du producteur.

Au début des années 1970, les provinces ont apporté des changements importants à la structure et au montant des redevances provinciales sur les ressources, au point où le gouvernement fédéral a perçu une menace d'érosion grave de l'assiette de l'impôt fédéral sur le revenu. Le gouvernement fédéral a répondu en apportant des modifications à la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les modifications visaient à assurer que l'allègement fiscal fédéral pour les redevances soit limité à un montant jugé approprié par le gouvernement fédéral. Les modifications ont été adoptées le 13 mars 1975, lesquelles sont entrées en vigueur après le 6 mai 1974.

[10] Les premières modifications comprenaient l'adoption des alinéas 12(1)(o) et 18(1)(m) de la LIR. Par l'opération combinée de ces dispositions, un producteur de ressources, au moment de calculer son revenu aux fins de l'impôt sur le revenu, devait inclure toute redevance pétrolière payable à une province, sans pouvoir la déduire.

[11] Alors que les modifications relatives à la redevance pétrolière étaient apportées à la LIR, la mise en valeur des sables bitumineux du nord de l'Alberta venait

beginning stages. In 1975, the oil companies involved in that development (including the corporate predecessors of Imperial Oil) worked out a contractual royalty arrangement with Alberta called the “Alberta Crown Agreement”, the purpose of which was to evidence the agreement between the province of Alberta and the Syncrude Joint Venture participants concerning the royalty receivable by Alberta with respect to the Syncrude Project (Syncrude Royalties).

[12] As a counterbalance to this new royalty arrangement, resource producers became entitled to a federal abatement, replaced in 1976 by a new statutory deduction called the “resource allowance”. These measures provided tax relief as a surrogate for what the federal government considered to be a reasonable royalty on resource profits.

[13] In that vein, on May 6, 1976, the Governor in Council enacted the SRO, which provides in relevant part (paragraph 3(1)(a)):

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

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

[14] Prior to enacting the SRO, the federal government had considered two options: providing the relief promised to the participants by way of an amendment to the ITA or by way of a remission order pursuant to the *Financial Administration Act*, R.S.C., 1985, c. F-11 (FAA). It ultimately elected to proceed by way of the latter. As such, the SRO was enacted under subsection 17(1) of the FAA, as it read in 1976. It is undisputed that subsection 17(1) as it then read is substantially the same as subsection 23(2) today:

de commencer. En 1975, les compagnies pétrolières engagées dans cette mise en valeur (dont les sociétés remplacées par Imperial Oil) ont élaboré avec l’Alberta une entente contractuelle sur les redevances appelée « Alberta Crown Agreement », dont l’objet était de confirmer l’accord entre la province de l’Alberta et les participants de la coentreprise Syncrude sur la redevance à payer à l’Alberta pour le projet Syncrude (les redevances Syncrude).

[12] À titre de compensation pour cette nouvelle entente sur les redevances, les producteurs de ressources ont obtenu le droit à un dégrèvement fédéral, remplacé en 1976 par une nouvelle déduction légale appelée « déduction relative aux ressources ». Ces mesures offraient un allègement fiscal en remplacement de ce que le gouvernement fédéral jugeait être une redevance raisonnable sur les bénéfices tirés de ressources.

[13] Dans cet esprit, le gouverneur en conseil a pris, le 6 mai 1976, le DRS, qui contient notamment ce qui suit (à l’alinéa 3(1)a) :

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

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

[14] Avant de prendre le DRS, le gouvernement fédéral avait envisagé deux options : offrir l’allègement promis aux participants en apportant une modification à la LIR, ou le leur offrir en prenant un décret de remise en vertu de la *Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985), ch. F-11 (la LGFP). Il a finalement choisi la deuxième option. Le DRS a donc été promulgué en vertu du paragraphe 17(1) de la LGFP, tel que ce paragraphe était libellé en 1976. Il n’est pas contesté que le paragraphe 17(1), selon son libellé à l’époque, est essentiellement le même que le paragraphe 23(2) actuel :

23. ...

Remission
of taxes and
penalties

(2) The Governor in Council may, on the recommendation of the Treasury Board and when he considers it in the public interest, remit any tax, fee or penalty.

[15] To elaborate upon the SRO, an advance tax ruling (ATR) was issued on April 29, 1976. The ATR addressed the treatment of Imperial Oil's obligations and liabilities under the ITA. Therefore, in accordance with the SRO and the ATR, Imperial Oil was entitled to remission of specific tax payable in the circumstances described in the SRO and was given, via remission, related relief from its ITA obligations and liabilities. Meanwhile, instalments and other payments of tax, interest and penalties would be calculated on this basis. Its relevant parts read as follows [at paragraph 18 of *Imperial Oil*]:

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

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

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

3. The royalty prescribed to be paid to Alberta Royalty under the leases pursuant to the provisions of The Mines and Minerals Act of the Province of Alberta with respect to the Leased Substances and the proceeds of disposition thereof, will not be taxable to Imperial or Syncrude

23. [...]

(2) Sur recommandation du Conseil du Trésor, le gouverneur en conseil peut, s'il le juge d'intérêt public, faire remise de tous droits, taxes ou pénalités.

Remise de
taxes ou de
pénalités

[15] Afin d'expliquer le DRS, une décision anticipée en matière d'impôt (DAMI) fut émise le 29 avril 1976. La DAMI portait sur le traitement des obligations et responsabilités d'Imperial Oil aux termes de la LIR. Ainsi, en application du DRS et de la DAMI, Imperial Oil avait droit à la remise d'un impôt spécifique payable dans les circonstances prévues par le DRS, et elle obtenait, grâce à la remise, une exonération correspondante de ses obligations et responsabilités aux termes de la LIR. Les versements et autres paiements d'impôt, d'intérêts et de pénalités seraient calculés quant à eux sur cette base. Les passages de la DAMI qui nous concernent sont ainsi rédigés [au paragraphe 18 de l'arrêt *Imperial Oil*] :

[TRADUCTION]

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

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

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

3. la redevance payable à Alberta Royalty aux termes des concessions en application des dispositions de la *Mines and Minerals Act* de la province d'Alberta relativement aux matières louées, ainsi que le produit de la disposition, ne sera pas imposables pour Imperial ou

[Canada Ltd.] under the provisions of paragraphs 12(1)(o) or 18(1)(m) of the Income Tax Act of Canada.

[...]

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

[16] Imperial Oil argues that the SRO was to nonetheless operate as an “amendment to the ITA”. In this respect, it cites [at paragraph 17 of *Imperial Oil*] an April 28, 1976 letter sent by a senior official with the Department of Finance to the rulings officials:

At your request I am writing to confirm that it was the government’s clear intention to have the attached remission order operate as an amendment to the Income Tax Act for all purposes.

[17] The administration of the SRO caused no controversy until 1997, when a dispute arose as to the proper amount of the remission order and related interest for that year. In *Imperial Oil*, the Federal Court of Appeal overturned a Federal Court ruling holding that there had been an underpayment of remission.

[18] Relevant for our purposes, Imperial Oil had cross-appealed the Federal Court’s decision, which had initially awarded interest on the remission underpayment based on subsection 31(2) of the *Crown Liability and Proceedings Act*, R.S.C., 1985, c. C-50. Imperial Oil argued before the Federal Court of Appeal that a remission is the same as a refund of a tax overpayment under the ITA, with the result that interest would accrue on the entire amount of the remission for 1997, not just on the amount of the alleged shortfall.

[19] The Federal Court of Appeal, in *Imperial Oil*, dismissed the cross-appeal on its factual basis for the 1997 fiscal year, but did not express an opinion on the

pour Syncrude [Canada Ltd.] en vertu des alinéas 12(1)o) ou 18(1)m) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* du Canada.

[...]

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

[16] Imperial Oil soutient que le DRS devait néanmoins s’appliquer en tant que « modification apportée à la LIR ». À ce propos, elle se réfère [au paragraphe 17 de l’arrêt *Imperial Oil*] à une lettre envoyée le 28 avril 1976 par un haut fonctionnaire du ministère des Finances au personnel chargé des décisions anticipées :

[TRADUCTION] À votre demande, je vous écris pour confirmer que le gouvernement avait manifestement l’intention de faire en sorte que la remise ci-jointe ait pour effet de modifier la *Loi de l’impôt sur le revenu* à toutes les fins.

[17] L’application du DRS n’a suscité aucune controverse jusqu’en 1997, année où un différend a surgi à propos du montant applicable du décret de remise et des intérêts connexes pour cette année-là. Dans l’arrêt *Imperial Oil*, la Cour d’appel fédérale a infirmé une décision de la Cour fédérale selon laquelle il y avait eu versement insuffisant de la remise.

[18] Point intéressant à relever ici, Imperial Oil avait formé un appel incident contre le jugement de la Cour fédérale, laquelle avait au départ accordé des intérêts sur le moins-perçu de la remise, en application du paragraphe 31(2) de la *Loi sur la responsabilité civile de l’État et le contentieux administratif*, L.R.C. (1985), ch. C-50. Imperial Oil avait soutenu devant la Cour d’appel fédérale qu’une remise s’apparente au remboursement d’un paiement d’impôt en trop aux termes de la LIR, le résultat étant que les intérêts devraient courir sur le montant total de la remise pour 1997, et pas simplement sur le montant du prétendu manque à recevoir.

[19] Dans l’arrêt *Imperial Oil*, la Cour d’appel fédérale a rejeté l’appel incident, au vu des faits soumis, pour l’exercice 1997, mais n’a pas exprimé d’opinion sur

legal argument. I reproduce the relevant discussion from the decision (at paragraphs 38–46):

The *Syncrude Remission Order* by its terms remits tax payable under Part I of the *Income Tax Act*. The *Syncrude Remission Order* does not mention interest.

I note from item C of the advance income tax ruling quoted above that the tax authorities determined in 1976 that the *Syncrude Remission Order* should be administered on the basis that the determination of Imperial's liability to pay interest on unpaid Part I tax, or on late or deficient instalments of Part I tax, must take the remitted Part I tax into account. Neither party suggests that this is incorrect in law. The issue raised in the cross-appeal is a different one, which is whether Imperial is entitled to interest on the remitted tax pursuant to section 164 of the *Income Tax Act*.

I agree with the Crown that there is no statute or regulation providing any entitlement to interest on a payment made to a person pursuant to a remission of tax, even if the remission order results in a refund of a tax debt that has been paid. I also agree that there is no merit to the argument of Imperial that it should be entitled to an award of interest on the basis that if no interest is paid, the Crown is unjustly enriched.

It remains only to consider the argument of Imperial that, because the *Syncrude Remission Order* reduces Imperial's Part I tax payable, the amount of the remission should be taken into account in determining the entitlement of Imperial to refund interest pursuant to section 164 of the *Income Tax Act*. Justice O'Reilly did not address this point in his reasons but ordered that interest would be payable on the amount of his judgment according to subsection 31(2) of the *Crown Liability and Proceedings Act*. The Crown had conceded, appropriately in my view, that if Imperial was entitled to judgment for a shortfall in the remission for 1997, subsection 31(2) of the *Crown Liability and Proceedings Act* would apply to the judgment.

Refund interest is payable under section 164 of the *Income Tax Act* only on an "overpayment" for a particular year. A taxpayer's "overpayment" for a year is defined in subsection 164(7) essentially as the amount by which the total of all amounts paid on account of the taxpayer's tax liability for that year exceeds the amount of the liability. Imperial argues that it is entitled to refund interest for 1997 because it paid more on account of its 1997 tax liability than the amount of its

l'argument juridique. Je reproduis ici les passages pertinents de l'arrêt (aux paragraphes 38 à 46) :

De par sa formulation, le *Décret de remise relatif à Syncrude* remet l'impôt payable en vertu de la partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le *Décret de remise relatif à Syncrude* est muet quant au paiement des intérêts.

Il ressort du point C de la décision anticipée en matière d'impôt précitée que les autorités fiscales ont décidé en 1976 que le *Décret de remise relatif à Syncrude* devait être administré en précisant que la détermination de l'obligation d'Imperial de payer les intérêts sur le solde impayé de l'impôt de la partie I, ou sur les tardifs ou insuffisants de l'impôt de la partie I, doit prendre en considération la remise de l'impôt de la partie I. Ni l'une ni l'autre des parties ne prétend que cela est erroné en droit. La question soulevée dans l'appel incident est différente, c'est-à-dire à savoir si Imperial avait droit aux intérêts sur l'impôt remboursé en vertu de l'article 164 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Je suis d'accord avec la Couronne pour dire qu'il n'existe aucune loi ni aucun règlement qui prévoit un droit aux intérêts sur un paiement fait à une personne en vertu d'un décret de remise d'impôt, même si le décret donne lieu à un remboursement d'une dette fiscale déjà payée. Je conviens également que l'argument d'Imperial selon lequel elle devrait avoir droit à un versement d'intérêts, sinon la Couronne est injustement enrichie, n'a aucun fondement.

Il ne reste plus qu'à examiner l'argument d'Imperial selon lequel, comme le *Décret de remise relatif à Syncrude* réduit l'impôt payable par Imperial en vertu de la partie I, le montant de la remise devrait être pris en considération pour décider si Imperial a droit au remboursement des intérêts en vertu de l'article 164 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le juge O'Reilly n'a pas abordé ce point dans ces motifs, mais il a ordonné que intérêts soient payables sur le montant accordé par son jugement en vertu du paragraphe 31(2) de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif*. La Couronne avait reconnu, à juste titre selon moi, que si Imperial avait droit à un jugement pour le solde impayé de la remise pour l'année 1997, le paragraphe 31(2) de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif* s'appliquerait au jugement.

Les intérêts créditeurs ne sont payables en vertu de l'article 164 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que sur un « paiement en trop » pour une année en particulier. Selon la définition donnée au paragraphe 164(7), un « paiement en trop » fait par un contribuable pour une année est essentiellement l'excédent du total des sommes versées sur les montants dont le contribuable est redevable pour l'année sur le montant qu'il doit payer. Imperial prétend qu'elle a droit aux intérêts créditeurs

1997 tax liability as finally determined, taking into account the amount of Part I tax remitted for 1997 by the *Syncrude Remission Order*.

In my view, Imperial has not established its entitlement to refund interest for 1997.

It is possible to discern from the record the amount of Imperial's 1997 tax liability as assessed under the *Income Tax Act* and *Regulations*, and it is also possible to discern the amount of the Part I tax remission for that year. However, it is not possible to discern what payments, if any, Imperial made on account of its 1997 tax liability.

Therefore, even if I were to assume that Imperial's argument on the cross-appeal is correct in law, it is impossible to determine from the record whether Imperial is entitled to refund interest. That is because the record does not establish that the total of all payments made by Imperial on account of its 1997 tax liability was greater than its 1997 tax liability after taking the remission into account.

In these circumstances, Imperial's cross-appeal must fail on the facts. It is not necessary to express an opinion on Imperial's legal argument on the cross-appeal, and I decline to do so. [Emphasis added.]

That is the main issue raised by the present applications.

[20] Imperial Oil argues that for about 20 years prior to the decision in *Canada v. Perley*, 1999 CanLII 7740, [1999] 3 C.T.C. 180 (F.C.A.) (*Perley*), the Minister and the Syncrude participants applied the SRO as an integral part of the ITA—interpreting the SRO as if it simply permitted the deduction of the Syncrude Royalties in computing taxable income. In particular, prior to 1998, there was no separate line in the corporate tax return on which a Syncrude participant could itemize a deduction of Syncrude Royalties pursuant to the SRO (or the taxes otherwise payable that would be remitted pursuant to the SRO). The practice of the Syncrude participants (accepted by the Minister) was that they simply obtained the relief afforded by the SRO by not including the Syncrude Royalties in the computation of their taxable income.

pour l'année 1997 parce qu'elle a payé un montant plus élevé au titre de l'impôt qu'elle devait payer pour 1997 que le montant qui a été déterminé, en tenant compte du montant de l'impôt de la partie I remis pour l'année 1997 en vertu du *Décret de remise relatif à Syncrude*.

À mon avis, Imperial n'a pas établi qu'elle avait droit aux intérêts créditeurs pour l'année 1997.

Il est possible d'établir, à partir du dossier, le montant de l'impôt qu'Imperial devait payer pour 1997 calculé en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, et il est aussi possible d'établir le montant de la remise de l'impôt de la partie I pour cette année-là. Toutefois, il est impossible de savoir quels paiements, le cas échéant, Imperial a faits au titre de l'impôt qu'elle devait payer pour 1997.

Par conséquent, même si je devais présumer que l'argument d'Imperial dans le cadre de l'appel incident est fondé en droit, il est impossible de déterminer, à la lumière du dossier, si Imperial a droit aux intérêts créditeurs. Il en est ainsi parce que le dossier ne permet pas de conclure que le total des paiements faits par Imperial au titre de l'impôt qu'elle devait payer pour l'année 1997 était supérieur à sa dette fiscale de 1997 après avoir pris la remise en considération.

Dans ces circonstances, l'appel incident d'Imperial doit être rejeté en fonction des faits. Il n'est pas nécessaire de me prononcer sur l'argument juridique d'Imperial dans le cadre de l'appel incident et je refuse de le faire. [Non souligné dans l'original.]

C'est là le point principal soulevé par les présentes demandes de contrôle judiciaire.

[20] Imperial Oil soutient que, durant une vingtaine d'années avant l'arrêt *Canada c. Perley*, 1999 CanLII 7740 (C.A.F.) (l'arrêt *Perley*), le ministre et les participants de Syncrude ont appliqué le DRS comme partie intégrante de la LIR — en interprétant le DRS comme s'il autorisait tout simplement la déduction des redevances Syncrude dans le calcul du revenu imposable. Plus précisément, avant 1998, il n'y avait dans la déclaration de revenus des sociétés aucune ligne distincte sur laquelle un participant de Syncrude pouvait inscrire une déduction de redevances Syncrude en application du DRS (ou inscrire les impôts par ailleurs payables qui seraient remis conformément au DRS). Selon la pratique observée chez les participants de Syncrude (pratique acceptée par le ministre), les participants obtenaient tout

[21] For his part, the Minister argues that his decision that refund interest was not payable on remission was consistent with his past administration of the SRO. In particular, a practice existed to remove remission from the calculation of refund interest. While this was not always successfully done, it was the Minister's intention to not allow interest on remission. In essence, previous unintended mistakes by a CRA computer program should not serve as precedent to bar the Minister from refusing to pay interest it never legally owed.

Issues and Standard of Review

[22] These applications for judicial review raise the following issues:

1. Whether Imperial Oil is entitled to refund interest for the 1999 taxation year, computed in accordance with section 164 and subsection 248(11) of the *Income Tax Act*; and
2. Whether the application relating to the 1996 taxation year was filed within the time limitation set out in subsection 18.1(2) of the FCA, or, alternatively, whether this Court should extend the deadline for filing this application to the date such application was filed. If so, whether Imperial Oil is entitled to refund interest for the 1996 taxation year.

[23] The parties agree that the applicable standard of review concerning the proper interpretation of the SRO and the ITA is correctness, as it is a question of law (*Imperial Oil*, at paragraph 2).

simplement l'allègement prévu par le DRS en n'incluant pas les redevances Syncrude dans le calcul de leur revenu imposable.

[21] Pour sa part, le ministre soutient que sa décision selon laquelle des intérêts sur remboursement n'étaient pas payables au titre de la remise s'accordait avec la manière dont il avait jusque-là appliqué le DRS. Plus précisément, la pratique consistait à supprimer la remise du calcul des intérêts sur remboursement. Cela n'avait pas toujours été fait avec succès, mais l'intention du ministre était de ne pas autoriser les intérêts sur les remises. Essentiellement, les erreurs antérieures non intentionnelles produites par un programme informatique de l'ARC ne devraient pas servir de précédent pour empêcher le ministre de refuser le paiement d'intérêts qui en droit n'ont jamais été dus.

Points litigieux et norme de contrôle

[22] Les présentes demandes de contrôle judiciaire soulèvent les points suivants :

1. Imperial Oil a-t-elle droit à des intérêts sur remboursement pour l'année d'imposition 1999, calculés conformément à l'article 164 et au paragraphe 248(11) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*;
2. la demande se rapportant à l'année d'imposition 1996 a-t-elle été déposée à l'intérieur du délai fixé par le paragraphe 18.1(2) de la LCF ou, subsidiairement, la Cour devrait-elle proroger le délai de dépôt de ladite demande à la date à laquelle elle a été déposée. Dans l'affirmative, Imperial Oil a-t-elle droit à des intérêts sur remboursement pour l'année d'imposition 1996?

[23] Les parties s'accordent pour dire que la norme de contrôle devant s'appliquer à la bonne interprétation du DRS et de la LIR est celle de la décision correcte, puisqu'il s'agit d'une question de droit (*arrêt Imperial Oil*, au paragraphe 2).

The 1999 taxation year (T-1-05 file)

The Parties' position

[24] The parties agree that the Minister was obligated to pay Imperial Oil the SRO amount for the 1999 taxation year and that, instead of paying that amount to Imperial Oil, the Minister applied it to Imperial Oil's tax liability for the year.

[25] The parties also agree as to the SRO amount for that year. Initially, the Minister determined that Imperial Oil was entitled to remission in respect of the 1999 taxation year of approximately \$1.5 million. On December 7, 2004, the Minister made a revised determination of Imperial Oil's remission entitlement, reducing the SRO amount to \$885 918, effective February 29, 2000 (Imperial Oil's balance due-date for the 1999 taxation year).

[26] In his notice of reassessment dated September 27, 2007, the Minister confirmed that the remission amount was \$885 918 and that Imperial Oil had no entitlement to refund interest on this amount. Imperial Oil's total federal income tax liability for the 1999 taxation year was \$12 617 222.

[27] Pursuant to the SRO, the Minister then remitted the amount of \$885 918 with respect to Imperial Oil's 1999 taxation year.

[28] In accordance with the ATR, Imperial Oil was required to make instalment payments in the amount of \$14 217 301.92 during its 1999 taxation year. It made instalment payments of \$4 200 000. As a consequence, Imperial Oil was charged instalment interest and penalty totalling \$470 345.47.

[29] In keeping with the SRO and the ATR, the Minister adopted an administrative accounting practice to relieve Imperial Oil of arrears interest arising on late or deficient instalment payments to the extent of remission granted under the SRO, while also ensuring that refund interest was not paid on remitted amounts. Thus, while in law remission is not available until liability is

L'année d'imposition 1999 (dossier T-1-05)

Les positions des parties

[24] Les parties s'accordent pour dire que le ministre était tenu de payer à Imperial Oil le montant découlant du DRS pour l'année d'imposition 1999 et que, au lieu de payer ce montant à Imperial Oil, le ministre l'a imputé sur la dette fiscale d'Imperial Oil pour l'année.

[25] Les parties s'accordent aussi sur le montant découlant du DRS pour ladite année. Au départ, le ministre avait conclu qu'Imperial Oil avait droit, pour l'année d'imposition 1999, à une remise d'environ 1,5 million de dollars. Le 7 décembre 2004, le ministre avait révisé le montant de la remise à laquelle avait droit Imperial Oil en vertu du DRS, le ramenant à 885 918 \$, à compter du 29 février 2000 (la date d'exigibilité du solde d'Imperial Oil pour l'année d'imposition 1999).

[26] Dans son avis de nouvelle cotisation datée du 27 septembre 2007, le ministre confirmait que le montant de la remise était de 885 918 \$ et qu'Imperial Oil n'avait pas droit à des intérêts sur remboursement au titre de cette somme. La dette fiscale totale d'Imperial Oil envers le gouvernement fédéral pour l'année d'imposition 1999 était de 12 617 222 \$.

[27] Suivant le DRS, le ministre a alors remis la somme de 885 918 \$ pour l'année d'imposition 1999 d'Imperial Oil.

[28] Conformément à la DAMI, Imperial Oil devait verser des acomptes provisionnels totalisant 14 217 301,92 \$ durant son année d'imposition 1999. Elle a versé des acomptes provisionnels se chiffrant à 4 200 000 \$. En conséquence, elle s'est vu imposer des intérêts sur acomptes provisionnels et des pénalités qui totalisaient 470 345,47 \$.

[29] Dans le respect du DRS et de la DAMI, le ministre a adopté une pratique comptable administrative visant à libérer Imperial Oil des arriérés d'intérêts résultant d'acomptes provisionnels tardifs ou insuffisants, jusqu'à concurrence de la remise accordée en vertu du DRS, tout en veillant aussi à ce que des intérêts sur remboursement ne soient pas payés sur les montants

determined by assessment (*Perley*), the Minister nevertheless credited remission against Imperial Oil's tax liability as at the balance due date for administrative accounting purposes.

[30] In doing so, the Minister decided that Imperial Oil's claim for "refund interest" on remission was not supported by the ITA, the SRO, the ATR or the tax reporting of Imperial Oil.

[31] Meanwhile, Imperial Oil argues that the Minister issued these four separate refunds in its favour, in respect of its 1999 taxation year (totalling \$2 012 251):

1. \$46 435 was refunded on June 4, 2001;
2. \$377 454 was refunded on October 7, 2005;
3. \$648 967 was refunded on July 26, 2006, and
4. \$939 295 was refunded on October 5, 2007.

[32] As such, the taxes payable were less than the total payments on account of its tax liability (\$15 643 107 versus \$17 608 823). The difference, says Imperial Oil, was owed as a refund, with interest.

[33] By asserting that no refund interest is payable to it in the circumstances, says Imperial Oil, the Minister is simultaneously interpreting related provisions of the ITA in an inconsistent manner:

1. The Minister correctly determined that Imperial Oil was entitled to a refund pursuant to subsection 164(1), on the basis that an overpayment existed within the meaning of subsection 164(7) (treating the SRO amount as an amount paid on account of Imperial Oil's liability); and

remis. Ainsi, bien qu'en droit une remise ne puisse être accordée tant que la dette fiscale n'est pas établie par un avis de cotisation (arrêt *Perley*), le ministre a quand même imputé la remise sur la dette fiscale d'Imperial Oil à la date d'exigibilité du solde, aux fins de comptabilité administrative.

[30] Le ministre décidait simultanément que la réclamation d'Imperial Oil visant au versement d'« intérêts sur remboursement » au titre de la remise n'était pas validée par la LIR, le DRS, la DAMI ou les déclarations de revenus d'Imperial Oil.

[31] Imperial Oil fait valoir pour sa part que le ministre a émis ces quatre remboursements distincts en sa faveur, pour son année d'imposition 1999 (remboursements totalisant 2 012 251 \$) :

1. la somme de 46 435 \$ a été remboursée le 4 juin 2001;
2. la somme de 377 454 \$ a été remboursée le 7 octobre 2005;
3. la somme de 648 967 \$ a été remboursée le 26 juillet 2006;
4. la somme de 939 295 \$ a été remboursée le 5 octobre 2007.

[32] Les impôts à payer étaient donc moindres que les paiements totaux au titre de sa dette fiscale (15 643 107 \$ contre 17 608 823 \$). La différence, d'affirmer Imperial Oil, était due à titre de remboursement, avec intérêts.

[33] Selon Imperial Oil, lorsque le ministre affirme qu'aucun intérêt sur remboursement ne lui est payable en l'occurrence, il interprète simultanément, et d'une manière contradictoire, les dispositions correspondantes de la LIR :

1. Le ministre a estimé, à juste titre, qu'Imperial Oil avait droit à un remboursement conformément au paragraphe 164(1), en tenant pour acquis qu'il y avait eu paiement en trop au sens du paragraphe 164(7) (le montant découlant du DRS étant imputé sur la dette fiscale d'Imperial Oil).

2. However, the Minister incorrectly determined that Imperial Oil was not entitled to refund interest pursuant to subsection 164(3) even though the applicable threshold for payment of refund interest pursuant to that subsection is the issuance of a refund, a threshold that has been clearly established in the circumstances.

[34] According to Imperial Oil, the Minister cannot have it both ways, particularly in light of the fact that subsections 164(1), 164(7) and 164(3) dictate the following analysis:

1. Was there an overpayment within the meaning of subsection 164(7)?
2. If so, then subsection 164(1) would provide for a refund of that overpayment;
3. Subsection 164(3) would require the Minister to pay refund interest at the prescribed rate on that refund over the period described in subsection 164(3).

[35] Once question 1 is answered in the affirmative, the results of questions 2 and 3 automatically follow. There is no separate determination of the amount of the overpayment when determining whether subsection 164(3) would permit the payment of refund interest.

[36] Imperial Oil also argues that the interpretation of the refund interest provisions advanced by the respondent is inconsistent with a textual, contextual and purposive analysis of the refund and refund interest provisions of the ITA and the SRO.

[37] A textual interpretation of overpayment, as defined in subsection 164(7) requires one to take into account all amounts paid on account of the taxpayer's liability for the year when determining whether an "overpayment" exists (and so including the SRO amount).

[38] Moreover, a contextual and purposive analysis requires that the Minister compute Imperial Oil's refund interest entitlement in a manner consistent with the ATR

2. Toutefois, le ministre a considéré, à tort, qu'Imperial Oil n'avait pas droit à des intérêts sur remboursement en application du paragraphe 164(3), même si le seuil applicable pour le paiement d'intérêts sur remboursement conformément à ce paragraphe est le versement d'un remboursement, un seuil qui a été clairement établi en l'occurrence.

[34] Selon Imperial Oil, le ministre ne peut pas jouer sur les deux tableaux, surtout compte tenu que les paragraphes 164(1), 164(7) et 164(3) appellent l'analyse suivante :

1. Y a-t-il eu un paiement en trop au sens du paragraphe 164(7)?
2. Dans l'affirmative, alors le paragraphe 164(1) prévoirait un remboursement de ce paiement en trop.
3. Le paragraphe 164(3) obligerait le ministre à payer des intérêts, au taux réglementaire, sur ce remboursement durant la période indiquée au paragraphe 164(3).

[35] S'il est répondu par l'affirmative à la question n° 1, alors les assertions n°s 2 et 3 vont de soi. On ne peut pas conclure à l'existence d'un paiement en trop sans se demander si le paragraphe 164(3) autoriserait le paiement d'intérêts sur remboursement.

[36] Imperial Oil soutient aussi que l'interprétation préconisée par le défendeur pour les dispositions relatives aux intérêts sur remboursement ne s'accorde pas avec une analyse textuelle, contextuelle et téléologique des dispositions de la LIR et du DRS relatives au remboursement et aux intérêts sur remboursement.

[37] L'interprétation textuelle du paiement en trop, selon la définition que donne de cette expression le paragraphe 164(7), requiert de prendre en compte tous les montants payés au titre de la dette du contribuable pour l'année lorsqu'on se demande si un « paiement en trop » existe (ce qui inclut donc la remise découlant du DRS).

[38] Une interprétation contextuelle et téléologique requiert par ailleurs que le ministre considère le droit d'Imperial Oil à des intérêts sur remboursement d'une

and the express intention of the federal government to have the SRO operate as if it were an amendment to the ITA. In particular, at the time the SRO was issued, the parties agreed that the computation of instalment obligations, tax liabilities and interest would take into account the impact of the SRO with respect to the Syncrude Royalties and the parties proceeded on that basis. The ATR and the SRO were prepared simultaneously.

[39] The Minister disagrees, saying that at no time prior to April 24, 2007 did the total of all amounts paid by Imperial Oil on account of Imperial Oil's Parts I [sections 2 to 180], I.3 [sections 181 to 181.71], VI [sections 190 to 190.211] or VI.1 [sections 191 to 191.4] tax liability for its 1999 taxation year exceed the amounts payable by Imperial Oil as fixed by the Minister's reassessment. It was only by reassessments to allow loss carry backs that Imperial Oil's payments on account of tax eventually exceeded their tax liability as of April 24, 2007, and at that time only to the extent of \$53 377. The Minister duly calculated refund interest of \$1 389.37 on the overpayment of \$53 377 in accordance with section 164 of the ITA.

[40] Furthermore, the Minister determined that the amounts of \$46 535, \$377 454, \$648 967 and \$939 295 remitted pursuant to the SRO were not refunded, repaid or applied to another liability of Imperial Oil within the meaning of section 164 of the ITA. The Minister decided that the relevant portion of Imperial Oil's tax payable was remitted by operation of the SRO, not the ITA, and only after the tax payable had been fixed by the Minister's reassessment.

[41] Zul Ladak, the CRA's Oil & Gas Industry Specialist, who is involved in an advisory capacity in the administration of the SRO, explains that the Minister proceeded on the basis that Imperial Oil had made no overpayment of tax within the meaning of paragraph 164(7)(b) of the ITA. For corporations, an overpayment of tax is defined in paragraph 164(7)(b) of the ITA as

manière qui s'accorde avec la DAMI et avec la volonté explicite du gouvernement fédéral de faire en sorte que le DRS s'applique comme s'il était une modification apportée à la LIR. Plus précisément, à l'époque où le DRS a été pris, les parties avaient convenu que le calcul des acomptes provisionnels, des impôts à payer et des intérêts prendrait en compte l'incidence du DRS sur les redevances Syncrude, et les parties sont allées de l'avant en tenant cela pour acquis. La DAMI et le DRS ont été rédigés simultanément.

[39] Le ministre est en désaccord. Selon lui, à aucun moment avant le 24 avril 2007, le total des sommes versées sur les montants dont Imperial Oil était redevable au titre de sa dette fiscale en vertu des parties I [articles 2 à 180], I.3 [articles 181 à 181.71], VI [articles 190 à 190.211] ou VI.1 [articles 191 à 191.4] pour son année d'imposition 1999 n'a dépassé les montants dont Imperial Oil était redevable en vertu de la nouvelle cotisation établie par le ministre. Ce n'est qu'à la faveur de nouvelles cotisations autorisant des reports de pertes en amont que les paiements d'Imperial Oil au titre de sa dette fiscale ont finalement dépassé sa dette fiscale au 24 avril 2007, et à cette date uniquement à hauteur de 53 377 \$. Le ministre a dûment calculé des intérêts sur remboursement de 1 389,37 \$ au titre du paiement en trop de 53 377 \$, conformément à l'article 164 de la LIR.

[40] Par ailleurs, le ministre a conclu que les montants de 46 535 \$, de 377 454 \$, de 648 967 \$ et de 939 295 \$ remis conformément au DRS n'avaient pas été, au sens de l'article 164 de la LIR, remboursés à Imperial Oil, ni imputés sur un autre montant dont Imperial Oil était redevable. Le ministre a décidé que la portion applicable de l'impôt dont était redevable Imperial Oil avait été remise en application du DRS, non en application de la LIR, et seulement après que l'impôt à payer avait été fixé par la nouvelle cotisation du ministre.

[41] Zul Ladak, le spécialiste de l'ARC pour l'industrie pétrolière et gazière, qui intervient à titre consultatif dans l'application du DRS, explique que le ministre est parti du principe qu'Imperial Oil n'avait fait aucun paiement d'impôt en trop au sens de l'alinéa 164(7)b) de la LIR. S'agissant des sociétés, l'alinéa 164(7)b) de la LIR définit ainsi un paiement en trop fait par un

“the total of all amounts paid on account of the corporation’s liability under this Part or Parts I.3, VI or VI.1 for the year minus all amounts payable in respect thereof.”

[42] The Minister also concluded that section 23 of the FAA provides authority to the Governor in Council to “remit any tax or penalty, including any interest paid or payable thereon” but that section 23 provides no authority to pay any amount except by way of repayment or remittance. The Minister therefore proceeded on the basis that neither the SRO, which was made pursuant to section 23 of the FAA, nor its enabling statute, contemplated the payment of “refund interest”.

[43] As for the ATR, the Minister believed it to be consistent with his position respecting section 164 of the ITA.

[44] The Minister’s decision was also consistent with Imperial Oil’s income tax reporting, which also did not treat the SRO as an amendment to the ITA.

Analysis

[45] A remission order, such as the SRO, is not an agreement nor a contract—it is an exceptional measure available for granting relief to a taxpayer when the desired result could not be otherwise achieved within the tax legislation (*Gladstone v. Canada (Attorney General)*, 2005 SCC 21, [2005] 1 S.C.R. 325, at paragraph 20). Remission relieves a taxpayer from the effect of the application of legislation to which the rest of Canadian society is subject. As such, it is a “discretionary animal of the Minister” (*Pacific Vending Ltd. v. The Queen*, 2001 CanLII 649, [2001] G.S.T.C. 66 (T.C.C.), at paragraph 7). As this implies, the extent of relief granted by the legislature is not subject to a duty of fairness or the intervention of a court (*Janda Products Canada Ltd. v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2004 FC 1516, 261 F.T.R. 117, at paragraph 21).

contribuable : « le total des sommes versées sur les montants dont la société est redevable en vertu de la présente partie ou des parties I.3, VI ou VI.1 pour l’année, moins ces mêmes montants ».

[42] Le ministre a aussi conclu que l’article 23 de la LGFP confère au gouverneur en conseil le pouvoir de « faire remise de toutes taxes ou pénalités, ainsi que des intérêts afférents », mais que l’article 23 ne confère aucun pouvoir de payer une somme autrement que par remboursement ou remise. Le ministre a donc tenu pour acquis que ni le DRS, qui a été pris conformément à l’article 23 de la LGFP, ni sa loi habilitante, n’envisa-geaient le paiement d’« intérêts sur remboursement ».

[43] S’agissant de la DAMI, le ministre la croyait conforme à son interprétation de l’article 164 de la LIR.

[44] La décision du ministre s’accordait aussi avec les déclarations de revenu d’Imperial Oil, qui, elles non plus, ne considéraient pas le DRS comme une modification apportée à la LIR.

Analyse

[45] Un décret de remise, tel le DRS, n’est pas un accord ni un contrat — c’est une mesure exceptionnelle qui permet d’accorder un allègement à un contribuable quand le résultat souhaité ne pourrait pas être atteint autrement à l’aide de la législation fiscale (*Gladstone c. Canada (Procureur général)*, 2005 CSC 21, [2005] 1 R.C.S. 325, au paragraphe 20). La remise libère le contribuable des effets de l’application du texte de loi auquel est soumis le reste de la société canadienne. À ce titre, il s’agit d’un « pouvoir discrétionnaire du ministre » (*Pacific Vending Ltd. c. La Reine*, 2001 CanLII 649 (C.C.I.), au paragraphe 7). Comme cela le donne à entendre, l’étendue de l’allègement accordé par l’organe législatif n’est pas subordonné à une obligation d’équité ni à l’intervention d’une cour de justice (*Janda Products Canada Ltd. c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2004 CF 1516, au paragraphe 21).

[46] The Minister properly determined that Imperial Oil is not entitled to refund interest on remission as:

1. there is no entitlement to refund interest on remission under any contract or statute;
2. there is no entitlement to refund interest on remission under the ITA as:
 - (i) remission is not an amount refunded within the meaning of section 164 of the ITA;
 - (ii) remission granted under the FAA did not create, in and of itself, an overpayment of tax for purposes of section 164 of the ITA;
 - (iii) remission under the SRO is not a payment on account of Imperial Oil's tax liability, but rather a relief of a portion of that liability; and
3. the proper interpretation of the refund provisions of the ITA is not informed or altered by the SRO, the ATR or the Minister's administrative practice (see *Imperial Oil*, at paragraph 28).

[47] As a general rule, unless a statute or contract expressly provides for it, interests cannot be claimed against the Crown. And as the Federal Court of Appeal reminded Imperial Oil in *Imperial Oil*, at paragraph 40, "there is no statute or regulation providing any entitlement to interest on a payment made to a person pursuant to a remission of tax, even if the remission order results in a refund of a tax debt that has been paid." Hence Imperial Oil's efforts to convince the Court that when the Minister decided to apply the SRO payments against Imperial Oil's tax liability, he acted in the statutory power granted by the ITA and that, in doing so, the remission amount that offset Imperial Oil's tax liability for that year was paid on account of Imperial Oil's liability within the meaning of subsection 164(7) of the ITA and had the effect of creating an overpayment.

[46] Le ministre a validement conclu qu'Imperial Oil n'a pas droit à des intérêts sur remboursement au titre d'une remise, pour les raisons suivantes :

1. il n'existe aucun droit à des intérêts sur remboursement au titre d'une remise en vertu de quelque contrat ou texte de loi;
2. il n'existe aucun droit à des intérêts sur remboursement au titre d'une remise en vertu de la LIR, car :
 - i) la remise n'est pas un montant remboursé au sens de l'article 164 de la LIR;
 - ii) la remise accordée en vertu de la LGFP n'entraînait pas, en elle-même, un paiement d'impôt en trop pour l'application de l'article 164 de la LIR;
 - iii) la remise découlant du DRS n'est pas un paiement au titre de la dette fiscale d'Imperial Oil, mais plutôt un allègement de cette dette;
3. la bonne interprétation des dispositions de la LIR relatives au remboursement n'est pas guidée ni modifiée par le DRS, la DAMI ou la pratique administrative du ministre (voir l'arrêt *Imperial Oil*, au paragraphe 28).

[47] En règle générale, sauf si une loi ou un contrat le prévoit explicitement, il ne peut pas être réclamé d'intérêts contre la Couronne. Et comme la Cour d'appel fédérale le rappelait à Imperial Oil dans l'arrêt *Imperial Oil*, au paragraphe 40, « il n'existe aucune loi ni aucun règlement qui prévoit un droit aux intérêts sur un paiement fait à une personne en vertu d'un décret de remise d'impôt, même si le décret donne lieu à un remboursement d'une dette fiscale déjà payée ». D'où les efforts faits par Imperial Oil pour convaincre la Cour que, quand le ministre a décidé d'imputer les paiements découlant du DRS sur la dette fiscale d'Imperial Oil, il agissait en vertu du pouvoir que lui conférait la LIR, et que, de cette manière, la remise qui épongeait la dette fiscale d'Imperial Oil pour cette année-là était imputée sur les montants dont Imperial Oil était redevable au sens du paragraphe 164(7) de la LIR et avait pour effet d'occasionner un paiement en trop.

[48] However, under the ITA, the Minister does not have the power to remit taxes otherwise payable by a taxpayer. This power is only granted by the FAA and, in this particular case, by the SRO.

[49] It seems to me that Imperial Oil is confusing the nature of the Minister's obligation with the way it is or it has been carried out.

[50] Under the SRO, the Minister has the power and duty to remit a producer's tax liability under paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) of the ITA, including interests accrued thereon. By definition, in order for a debt or liability to be remitted, it has to be fully assessed and certain. However, depending on the circumstances, the remission could be made by issuing a cheque in reimbursement of tax paid for a given year, by offsetting amounts equally due and payable once the final assessment is made or by releasing the taxpayer's debt as contemplated in the final assessment. Those are simply different mechanisms through which the Minister can execute his duty under the SRO. Whichever mechanism is chosen, it does not create an obligation on the Minister, when acting pursuant to the SRO, to pay refund interest under the ITA.

[51] The Minister has chosen to apply the remission amount against Imperial Oil's tax liability as a means to implement the SRO and more specifically its impact on Imperial Oil's "instalments and other payment of tax, interest and penalties required under the Income Tax Act of Canada" (see point C of the ATR).

[52] The SRO is closely tied to paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m) of the ITA as those provisions serve in establishing the quantum of the SRO payments to the producer. However, the substance and nature of the SRO payment are as determined in subsection 23(2) of the FAA.

[53] The taxpayer's duty to pay taxes arises from the ITA whereas the Minister's power and duty to remit a portion of the taxes paid or payable arise from the FAA. The latter does not provide for the payment of interest on amounts that would remain outstanding once all

[48] Cependant, selon la LIR, le ministre n'a pas le pouvoir de remettre des impôts que doit par ailleurs payer un contribuable. Ce pouvoir n'est conféré que par la LGFP et, dans le cas présent, par le DRS.

[49] Il me semble qu'Imperial Oil confond la nature de l'obligation du ministre avec la manière dont cette obligation est ou a été accomplie.

[50] Selon le DRS, le ministre avait le pouvoir et l'obligation d'annuler la dette fiscale d'un producteur découlant des alinéas 12(1)o) et 18(1)m) de la LIR, y compris les intérêts courus sur cette dette. Par définition, pour qu'une dette ou une obligation soit annulée, elle doit être établie avec certitude. Cependant, suivant les circonstances, la remise pourrait être faite par émission d'un chèque en remboursement de l'impôt payé pour une année donnée, par compensation de sommes également échues et exigibles une fois la cotisation définitive établie, ou par annulation de la dette du contribuable selon ce qui ressort de la cotisation définitive. Ce ne sont là que divers mécanismes par lesquels le ministre peut accomplir son obligation aux termes du DRS. Quel que soit le mécanisme retenu, il n'entraîne pas pour le ministre, dans l'application du DRS, une obligation de payer des intérêts sur remboursement aux termes de la LIR.

[51] Le ministre a choisi d'imputer la remise sur la dette fiscale d'Imperial Oil comme moyen de donner effet au DRS, et plus précisément à son incidence sur « les versements et autres paiements de l'impôt, des intérêts et des pénalités prescrits en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada » pour ce qui concerne Imperial Oil (voir le point C de la DAMI).

[52] Le DRS est étroitement lié aux alinéas 12(1)o) et 18(1)m) de la LIR, deux dispositions qui servent à établir le quantum des paiements devant être effectués au producteur en vertu du DRS. Cependant, la substance et la nature du paiement résultant du DRS sont celles que détermine le paragraphe 23(2) de la LGFP.

[53] L'obligation du contribuable de payer des impôts découle de la LIR tandis que le pouvoir et l'obligation du ministre de remettre une partie des impôts payés ou à payer découlent de la LGFP. La LGFP ne prévoit pas le paiement d'intérêts sur une somme qui resterait à

amounts otherwise due and payable by both parties are offset, should the balance be in favour of the taxpayer.

[54] Finally, the mere fact that the Minister has paid interest on SRO payments in the past, as they were added automatically by the Minister's computer program, does not create an obligation on the Minister, nor does it modify the SRO or the FAA.

The 1996 taxation year (T-2155-10)

The parties' position

[55] On June 10, 2003, the Minister made a revised determination of Imperial Oil's remission entitlement for the 1996 taxation year, adjusting the SRO amount to \$11 682 097. The parties now agree that this is the correct amount of Imperial Oil's remission entitlement.

[56] The Minister did not send a cheque to Imperial Oil in respect of its remission entitlement. Rather, as he did for the 1999 taxation year, he applied the SRO amount as a payment on account of Imperial Oil's tax liability.

[57] Much like 1999, Imperial Oil argues that in addition to this amount, it also made instalment payments totalling \$172 286 000. As such, the taxes payable with respect to the 1996 taxation year (\$174 515 164) were less than the total payments on account of Imperial Oil's tax liability as of Imperial Oil's balance due-date for that year (being \$183 968 070).

[58] By way of a notice of objection dated August 26, 2003, Imperial Oil requested that it be paid refund interest in respect of its 1996 taxation year and sought relief of at least \$5 000 000 in additional interest. In doing so, Imperial Oil has acknowledged that it was seeking relief through the administrative process of objections, or through the Tax Court, but not the Federal Court.

percevoir après compensation de toutes les sommes par ailleurs dues et exigibles de la part des deux parties, pour le cas où le solde serait en faveur du contribuable.

[54] Finalement, le simple fait que le ministre a versé des intérêts par le passé sur des paiements effectués au titre du DRS, intérêts qui ont été ajoutés automatiquement par le programme informatique du ministre, n'entraîne pas une obligation pour celui-ci, ni ne modifie le DRS ou la LGFP.

L'année d'imposition 1996 (T-2155-10)

Les positions des parties

[55] Le 10 juin 2003, le ministre a revu le droit d'Imperial Oil à la remise visant l'année d'imposition 1996, en ramenant à 11 682 097 \$ la remise découlant du DRS. Les parties s'accordent maintenant pour dire que c'est là le montant exact de la remise à laquelle avait droit Imperial Oil.

[56] Le ministre n'a pas envoyé de chèque à Imperial Oil pour la remise accordée. Comme il l'a fait pour l'année d'imposition 1999, il a plutôt imputé le montant découlant du DRS sur la dette fiscale d'Imperial Oil.

[57] Comme pour l'année d'imposition 1999, Imperial Oil soutient que, en plus de ce montant, elle avait aussi versé des acomptes provisionnels totalisant 172 286 000 \$. Les impôts à payer pour l'année d'imposition 1996 (174 515 164 \$) étaient donc moindres que les paiements totaux sur la dette fiscale d'Imperial Oil à la date d'exigibilité du solde d'Imperial Oil pour cette année-là (à savoir 183 968 070 \$).

[58] Par avis d'opposition daté du 26 août 2003, Imperial Oil a demandé que des intérêts sur remboursement lui soient versés pour son année d'imposition 1996 et comptait sur un allègement d'au moins 5 000 000 \$ en intérêts additionnels. Imperial Oil reconnaissait par là vouloir obtenir un allègement par l'entremise du processus administratif des oppositions, ou par l'entremise de la Cour de l'impôt, non par celle de la Cour fédérale.

[59] Imperial Oil claims that an oral communication from a CRA official on December 13, 2010, constitutes the first time it was told that CRA would not pay refund interest as requested by its notice of objection.

[60] The Minister disagrees, saying the notice of reassessment in 2003 did so. Moreover, the CRA had previously, and on various occasions, confirmed to representatives of Imperial Oil that there is no entitlement to refund interest resulting from the remission. In addition, prior to 2003, Imperial Oil had even applied for judicial review in respect of the interest issue in 2002 in *Imperial Oil*, and this, on the basis of a notice of reassessment.

Analysis

[61] The Court agrees with the respondent that this application is time-barred. The application was not filed until seven years after the Minister first communicated his decision to Imperial Oil. Accordingly, this Court finds that this application should not be allowed to proceed. There are no reasons to justify granting an extension to the filing deadline.

[62] The time limit for making a judicial review application is set out in subsection 18.1(2) of the FCA:

18.1 ...

Time
limitation

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

[63] The words ““first communicated”” signify that “some positive action was required on the part of the decision maker in order to communicate his decisions to the parties directly affected” (*Atlantic Coast Scallop Fishermen’s Association v. Canada (Minister of Fisheries*

[59] Imperial Oil prétend que la communication orale d’un fonctionnaire de l’ARC en date du 13 décembre 2010 constitue la première fois qu’elle a su que l’ARC ne paierait pas les intérêts sur remboursement qu’elle avait demandés dans son avis d’opposition.

[60] Le ministre est en désaccord. Selon lui, c’est l’avis de nouvelle cotisation de 2003 qui a constitué cette première fois. L’ARC avait d’ailleurs auparavant, et à plusieurs reprises, confirmé aux représentants d’Imperial Oil qu’il n’existait, suite à la remise, aucun droit à des intérêts sur remboursement. En outre, avant 2003, Imperial Oil avait même déposé une demande de contrôle judiciaire sur la question des intérêts en 2002, dans l’arrêt *Imperial Oil*, et cela sur le fondement d’un avis de nouvelle cotisation.

Analyse

[61] La Cour se range à l’avis du défendeur pour qui cette demande de contrôle judiciaire a été déposée hors délai. La demande n’a été déposée que sept ans après que le ministre eut communiqué à l’origine sa décision à Imperial Oil. La Cour estime donc ne pouvoir laisser la présente demande suivre son cours. Aucune raison ne justifie l’octroi d’une prorogation du délai de dépôt.

[62] Le délai de dépôt d’une demande de contrôle judiciaire est fixé au paragraphe 18.1(2) de la LCF :

18.1 [...]

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

Délai de
présentation

[63] Les mots « “première communication” » signifient que le paragraphe 18.1(2) exige de l’instance décisionnelle qu’elle accomplisse « un acte positif quelconque pour communiquer ses décisions aux parties directement touchées » (*Atlantic Coast Scallop Fishermen’s*

and Oceans) (1995), 189 N.R. 220 (F.C.A.), at paragraph 6).

[64] As conceded by Imperial Oil, the Minister's position that it had no entitlement to refund interest with respect to its 1996 taxation year was communicated on the notice of reassessment dated June 10, 2003. That communication which was consistent with prior practice was treated as a decision.

[65] The time for filing an application for judicial review is not extended by filing a notice of objection under the ITA. Remission is granted by authority of the FAA, which provides no statutory right of appeal. Consequently, the CRA had no authority to reconsider the Minister's decision under the provisions for an objection to an assessment made under the ITA. Therefore, at best, the notice of objection amounts to an improper request that the Minister reconsider his determination, which does not extend the time for filing an application for judicial review.

[66] The oral communication that Imperial Oil relies on is misplaced. The CRA officer advised Imperial Oil that the Minister would not pay refund interest, as its objection could not be considered under the appeal provisions of the ITA. This does not amount to a fresh determination of Imperial Oil's entitlement to refund interest. A refusal to reconsider an earlier decision does not extend the time for seeking judicial review of the decision as first communicated.

[67] Moreover, this Court finds no reason to grant an extension of time. The test applicable when using this discretionary power is set out in *Canada (Attorney General) v. Hennelly*, 1999 CanLII 8190, 244 N.R. 399 (F.C.A.), at paragraph 3:

1. a continuing intention to pursue his or her application;
2. that the application has some merit;

Association c. Canada (Ministre des Pêches et des Océans), [1995] A.C.F. n° 1347 (C.A.) (QL), au paragraphe 6).

[64] Comme le concède Imperial Oil, l'opinion du ministre selon laquelle Imperial Oil n'avait pas droit à des intérêts sur remboursement pour son année d'imposition 1996 lui a été communiquée dans l'avis de nouvelle cotisation daté du 10 juin 2003. Cette communication, qui s'accordait avec la pratique antérieure, était considérée comme une décision.

[65] Le délai de dépôt d'une demande de contrôle judiciaire n'est pas prorogé par le dépôt d'un avis d'opposition aux termes de la LIR. La remise est accordée en application de la LGFP, qui ne prévoit aucun droit d'appel. L'ARC n'avait donc pas le pouvoir de réexaminer la décision du ministre aux termes des dispositions régissant une opposition à un avis de cotisation établi en vertu de la LIR. Par conséquent, au mieux, l'avis d'opposition équivaut à une demande irrégulière adressée au ministre pour qu'il réexamine sa décision, ce qui n'a pas pour effet de proroger le délai de dépôt d'une demande de contrôle judiciaire.

[66] La communication orale sur laquelle se fonde Imperial Oil est invoquée mal à propos. L'agent de l'ARC avait informé Imperial Oil que le ministre ne paierait pas d'intérêts sur remboursement, parce que son opposition ne pouvait pas être considérée d'après les dispositions de la LIR sur les voies de recours. Cela n'équivaut pas à une décision nouvelle sur le droit d'Imperial Oil à des intérêts sur remboursement. Le refus de réexaminer une décision antérieure n'a pas pour effet de reporter à plus tard la date de première communication de la décision susceptible de contrôle judiciaire.

[67] Par ailleurs, la Cour ne voit aucune raison d'accorder une prorogation du délai. Le critère applicable pour le recours à ce pouvoir discrétionnaire est énoncé dans l'arrêt *Canada (Procureur général) c. Hennelly*, 1999 CanLII 8190 (C.A.F.), au paragraphe 3 :

1. une intention constante du demandeur de poursuivre sa demande;
2. que la demande est bien-fondé;

3. that no prejudice to the respondent arises from the delay;
and

4. that a reasonable explanation for the delay exists.

[68] None of these criteria are satisfied.

[69] Imperial Oil elected to pursue the issue of refund interest for the 1996 taxation year through the statutory scheme for objections to assessment under the ITA, the recourse from which is an appeal to the Tax Court of Canada. It was only seven years later that it demonstrated its intention to pursue an application before this Court.

[70] Considering, for the reasons set out above, Imperial Oil had no right to refund interest, this application has no merit.

[71] The public interest is best served by bringing finality to administrative decisions “so as to ensure their effective implementation without delay and to provide security to those who comply with the decision or enforce compliance with it, often at considerable expense” (*Canada v. Berhad*, 2005 FCA 267, 338 N.R. 75, at paragraph 60).

[72] Finally, Imperial Oil timely filed its companion applications. There is no reasonable explanation for the seven-year delay in the case at bar.

JUDGMENT

THIS COURT’S JUDGMENT is that:

1. The applications for judicial review in both files T-1-05 and T-2155-10 are dismissed; and
2. Costs are granted in favour of the respondent.

3. que le défendeur ne subis pas de préjudice en raison du délai; et

4. qu’il existe une explication raisonnable justifiant le délai.

[68] Aucune de ces conditions n’est remplie.

[69] Imperial Oil a choisi de faire valoir ses arguments concernant les intérêts sur remboursement pour l’année d’imposition 1996 en invoquant le régime des oppositions aux avis de cotisation établis en vertu de la LIR, régime pour lequel la voie de réformation est un appel devant la Cour canadienne de l’impôt. Ce n’est que sept ans plus tard qu’elle a manifesté son intention de déposer une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale.

[70] Considérant que, pour les motifs exposés ci-haut, Imperial Oil n’avait aucun droit à des intérêts sur remboursement, la présente demande de contrôle judiciaire est dépourvue de bien-fondé.

[71] L’intérêt public est mieux servi par l’attribution d’un caractère définitif aux décisions administratives, « afin que les décisions administratives [...] puissent [...] être exécutées sans délai, apportant la tranquillité d’esprit à ceux qui observent la décision ou qui veillent à ce qu’elle soit observée, souvent à grand frais » (*Canada c. Berhad*, 2005 CAF 267, au paragraphe 60).

[72] Finalement, Imperial Oil a déposé dans le délai ses demandes connexes. Il n’existe aucune explication raisonnable justifiant en l’espèce le délai de sept ans.

JUGEMENT

LA COUR STATUE que :

1. Les demandes de contrôle judiciaire déposées dans les dossiers T-1-05 et T-2155-10 sont rejetées;
2. Les demandereses sont condamnées aux dépens.