

T-826-08
2010 FC 139

T-826-08
2010 CF 139

Ronnie Louis Bozzer (*Applicant*)

Ronnie Louis Bozzer (*demandeur*)

v.

c.

Her Majesty the Queen in Right of Canada (as represented by the Minister of National Revenue in his capacity as Minister responsible for the *Income Tax Act*) and Canada Revenue Agency and the Attorney General of Canada (*Respondents*)

Sa Majesté la Reine du chef du Canada (représentée par le ministre du Revenu national à titre de ministre responsable de la *Loi de l'impôt sur le revenu*) et l'Agence du revenu du Canada et le procureur général du Canada (*défendeurs*)

INDEXED AS: BOZZER v. CANADA (NATIONAL REVENUE)

RÉPERTORIÉ : BOZZER c. CANADA (REVENU NATIONAL)

Federal Court, Shore J.—Vancouver, February 2; Ottawa, February 11, 2010.

Cour fédérale, juge Shore—Vancouver, 2 février; Ottawa, 11 février 2010.

* Editor's note: This decision has been reversed on appeal (A-97-10, 2011 FCA 186). The reasons for judgment, handed down June 2, 2011, will be published in the *Federal Courts Reports*.

* Note de l'arrêstiste : Cette décision a été infirmée en appel (A-97-10, 2011 CAF 186). Les motifs du jugement, prononcés le 2 juin 2011, seront publiés dans le *Recueil des décisions des Cours fédérales*.

Income Tax — Penalties and Interest — Judicial review of Canada Revenue Agency decision rejecting request to waive interest under Income Tax Act, s. 220(3.1) on ground Minister of National Revenue's discretion limited to 10-year period after year of assessment — Issue whether "taxation year": (1) referring only to one particular year of assessment, or to time frame during which interest accruing on outstanding tax debt; (2) meaning 10 years after taxation year in which original tax debt arising, or 10 years after taxation year in which interest accruing on tax debt — Court in Montgomery (G.) v. Canada interpreting "taxation year" as meaning fiscal or calendar year — S. 220(3.1) subsequently amended to include "taxation year" — Whether language of s. 220(3.1) changing interpretation — Term "taxation year" having specific, meaningful definition in Income Tax Act — Referring to individual year of assessment in Income Tax Act, s. 161(1) — Reference to fiscal period of partnership in s. 220(3.1) indication that Parliament intending s. 220(3.1) to refer to period of assessment — Definition of "taxation year" in Montgomery continuing to be correct interpretation — Court agreeing with ruling in Telfer v. Canada (Revenue Agency) that time limit in s. 220(3.1) is for 10 calendar years after relevant taxation year—Application dismissed.

Impôt sur le revenu — Pénalités et intérêts — Demande de contrôle judiciaire de la décision de l'Agence du revenu du Canada rejetant la requête présentée en vue d'obtenir une renonciation aux intérêts en vertu de l'art. 220(3.1) de la Loi de l'impôt sur le revenu au motif que le pouvoir discrétionnaire du ministre du Revenu national est limité aux dix années qui suivent l'année de cotisation — Il s'agissait de savoir si l'expression « année d'imposition » : 1) ne réfère qu'à une année de cotisation en particulier ou à un délai durant lequel des intérêts courent sur une dette fiscale impayée; 2) signifie dix ans après l'année d'imposition dans laquelle la dette fiscale a pris naissance ou dix ans après l'année d'imposition dans laquelle des intérêts ont couru sur une dette fiscale — Dans l'affaire Montgomery (G.) c. Canada, la Cour a interprété l'expression « année d'imposition » comme étant une année civile ou un exercice — L'art. 220(3.1) a ensuite été modifié par l'ajout de l'expression « année d'imposition » — Il s'agissait de savoir si le libellé de l'art. 220(3.1) change l'interprétation de l'expression — L'expression « année d'imposition » a une définition précise et concrète selon la Loi de l'impôt sur le revenu — Elle fait référence à l'année d'évaluation individuelle à l'art. 161(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu — La référence à l'exercice d'une société de personnes à l'art. 220(3.1) fait état de l'intention du législateur de référer à la période de cotisation à l'art. 220(3.1) — La définition attribuée à l'expression « année d'imposition » dans l'affaire Montgomery continue d'être l'interprétation exacte — La Cour souscrit à la décision rendue dans l'arrêt Telfer c. Canada (Agence du revenu) selon laquelle le délai dont il est question à l'art. 220(3.1) concerne les dix années suivant l'année d'imposition applicable — Demande rejetée.

This was an application for judicial review of a decision by the Canada Revenue Agency rejecting the applicant's request for a waiver of interest under subsection 220(3.1) of the *Income Tax Act* on the ground that the Minister of National Revenue's discretion to waive such interest is limited to a 10-year period after the year of assessment.

The applicant submitted, *inter alia*, that subsection 220(3.1) is ambiguous with regard to the limitation period, that the Minister has the discretion to waive interest irrespective of the date of the original tax debt which gave rise to the interest, and that the reference to "taxation year" in subsection 220(3.1) cannot refer back to the taxation year of the original assessment.

At issue was whether the term "taxation year" (1) refers only to one particular year of assessment, or to a time frame during which interest accrues on an outstanding tax debt and (2) means 10 years after the taxation year in which the original tax debt arose, or 10 years after a taxation year in which interest accrued on a tax debt.

Held, the application should be dismissed.

In *Montgomery (G.) v. Canada*, the Court interpreted "taxation year" as meaning a fiscal or calendar year for which tax is computed. Subsequent to *Montgomery*, an amendment to the *Income Tax Act* included the term "taxation year" in subsection 220(3.1). The question that needed to be determined therefore was whether the language used in subsection 220(3.1) changed the interpretation of "taxation year". Any analysis of the meaning of "taxation year" must include an examination of its use throughout the legislative scheme. A reading of the *Income Tax Act* shows that "taxation year" has a specific and meaningful definition. In the context of the imposition of interest for unpaid tax debts, the term "taxation year" in subsection 161(1) of the *Income Tax Act* refers to an individual year of assessment. It is also significant that subsection 220(3.1) refers to "taxation year", and then, in the case of a partnership, to a "fiscal period". The reference to the fiscal period of a partnership is an indication that Parliament intended subsection 220(3.1) to refer to the period of assessment. Otherwise, Parliament would not have included this reference to the particular period of assessment of partnerships. The definition of "taxation year" in *Montgomery* continues to be the correct interpretation in the context of taxpayer relief provisions. The Court was also in agreement with the ruling in *Telfer v. Canada (Revenue Agency)* that the time limit in subsection 220(3.1) is for 10 calendar years after the relevant taxation year, i.e. the year of assessment. The applicant's construction of subsection 220(3.1) would reduce the term "taxation year" to a simple demarcation of time.

Il s'agissait d'une demande de contrôle judiciaire de la décision par laquelle l'Agence du revenu du Canada a rejeté la demande présentée par le demandeur en vue d'obtenir une renonciation aux intérêts en vertu du paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* au motif que le pouvoir discrétionnaire du ministre du Revenu national est limité aux dix années qui suivent l'année de cotisation applicable.

Le demandeur affirmait notamment que le paragraphe 220(3.1) est ambigu en ce qui concerne le délai de prescription, que le ministre a le pouvoir discrétionnaire de renoncer à des intérêts quelle que soit la date de la dette fiscale initiale qui a donné lieu à ces intérêts, et que la référence faite à cette « année d'imposition » au paragraphe 220(3.1) ne peut se rapporter à l'année de l'imposition de la cotisation initiale.

La question à trancher était celle de savoir si l'expression « année d'imposition » 1) ne fait référence qu'à une année de cotisation en particulier ou s'il s'agit plutôt d'un délai durant lequel des intérêts courent sur une dette fiscale impayée et 2) signifie dix ans après l'année d'imposition dans laquelle la dette fiscale a pris naissance ou dix ans après une année d'imposition dans laquelle des intérêts ont couru sur une dette fiscale.

Jugement : la demande doit être rejetée.

Dans l'arrêt *Montgomery (G.) c. Canada*, la Cour a interprété l'expression « année d'imposition » comme référant à une année civile ou à un exercice financier à l'égard duquel de l'impôt est calculé. À la suite de cette décision, une modification a été apportée à la *Loi de l'impôt sur le revenu* afin d'ajouter l'expression « année d'imposition » au paragraphe 220(3.1). Par conséquent, la question à trancher était celle de savoir si le libellé du paragraphe 220(3.1) a changé l'interprétation de l'expression « année d'imposition ». Toute analyse du sens de l'expression « année d'imposition » doit inclure un examen de son emploi dans le régime législatif tout entier. Une lecture de la *Loi de l'impôt sur le revenu* révèle que l'expression « année d'imposition » a une définition précise et concrète. Dans le contexte de l'imposition d'intérêts sur une dette fiscale impayée, l'expression « année d'imposition » employée dans le paragraphe 161(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* désigne une année d'évaluation individuelle. Il est aussi notable que le paragraphe 220(3.1) fait mention de l'année d'imposition, puis, de l'exercice d'une société de personnes. La référence faite à l'exercice d'une société de personnes dénote que le législateur envisageait que le paragraphe 220(3.1) fasse référence à la période de cotisation; sans cela il n'aurait pas fait ainsi référence à la période de cotisation particulière des sociétés de personnes. La définition de l'expression « année d'imposition » dans l'affaire *Montgomery* continue d'être l'interprétation exacte dans le contexte des dispositions d'allègement visant les contribuables. La Cour souscrivait également à la décision rendue dans l'arrêt *Telfer c. Canada (Agence du revenu)* selon laquelle le

délaï dont il est question au paragraphe 220(3.1) concerne les dix années civiles qui suivent l'année d'imposition applicable, c'est-à-dire l'année de cotisation. L'interprétation qu'a fait le demandeur du paragraphe 220(3.1) réduirait l'expression « année d'imposition » à une simple démarcation de temps.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

An Act to amend the Income Tax Act, the Canada Pension Plan, the Income Tax Conventions Interpretation Act, the Tax Rebate Discounting Act, the Unemployment Insurance Act and certain related Acts, S.C. 1993, c. 24, s. 127(5).
Federal Courts Act, R.S.C., 1985, c. F-7, ss. 1 (as am. by S.C. 2002, c. 8, s. 14), 18.1(4) (as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5; 2002, c. 8, s. 27).
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Suppl.), c. 1, ss. 3, 96, 150(1) (as am. by S.C. 1999, c. 22, s. 63), 161(1) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 96; 1997, c. 25, s. 50), 220(3.1) (as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 181; 2005, c. 19, s. 48), 248(11) (as am. by S.C. 2000, c. 19, s. 67), 249(1) "taxation year" (as am. by S.C. 2007, c. 29, s. 29).
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 220(3.1) (as enacted by S.C. 1991, c. 49, s. 181; 1993, c. 24, s. 127).
Interpretation Act, R.S.C., 1985, c. I-21, s. 45(4).

CASES CITED

APPLIED:

Montgomery (G.) v. Canada, [1994] 2 C.T.C. 57, (1994), 94 DTC 6367, 77 F.T.R. 223 (F.C.T.D.), aff'd [1995] 1 C.T.C. 196, (1995), 95 DTC 5032, 179 N.R. 13 (F.C.A.); *Telfer v. Canada (Revenue Agency)*, 2008 FC 218, [2008] 2 C.T.C. 309, 2008 DTC 6192, rev'd 2009 FCA 23, [2009] 4 C.T.C. 123, 2009 DTC 5046, 386 N.R. 212.

CONSIDERED:

Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours, [1994] 3 S.C.R. 3, [1995] 1 C.T.C. 241, (1994), 95 DTC 5017; *Thomson v. Canada (Deputy Minister of Agriculture)*, [1992] 1 S.C.R. 385, (1992), 89 D.L.R. (4th) 218, 3 Admin. L.R. (2d) 242, 133 N.R. 345.

REFERRED TO:

Symes v. Canada, [1993] 4 S.C.R. 695, (1993), 110 D.L.R. (4th) 470, [1994] 1 C.T.C. 40; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103, (1995), 127 D.L.R. (4th) 193, [1995]

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 3, 96, 150(1) (mod. par L.C. 1999, ch. 22, art. 63), 161(1) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 96; 1997, ch. 25, art. 50), 220(3.1) (édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 181; 2005, ch. 19, art. 48), 248(11) (mod. par L.C. 2000, ch. 19, art. 67), 249(1) « année d'imposition » (mod. par L.C. 2007, ch. 29, art. 29).
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 220(3.1) (édicte par L.C. 1991, ch. 49, art. 181; 1993, ch. 24, art. 127).
Loi d'interprétation, L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 45(4).
Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, le Régime de pensions du Canada, la Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu, la Loi sur la cession du droit au remboursement en matière d'impôt, la Loi sur l'assurance-chômage et certaines lois connexes, L.C. 1993, ch. 24, art. 127(5).
Loi sur les Cours fédérales, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 1 (mod. par L.C. 2002, ch. 8, art. 14), 18.1(4) (édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5; 2002, ch. 8, art. 27).

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Montgomery (G.) c. Canada, [1994] A.C.F. n^o 624 (1^{re} inst.), conf. par [1995] A.C.F. n^o 44 (C.A.); *Telfer c. Canada (Agence du revenu)*, 2008 CF 218, infirmée par 2009 CAF 23.

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours, [1994] 3 R.C.S. 3, (1994), 95 DTC 5091; *Thomson c. Canada (Sous-ministre de l'Agriculture)*, [1992] 1 R.C.S. 385.

DÉCISIONS CITÉES :

Symes c. Canada, [1993] 4 R.C.S. 695; *Friesen c. Canada*, [1993] 3 R.C.S. 103; *Inland Revenue Comrs. v. Ross and Coulter, etc.*, [1948] 1 All E.R. 616 (H.L.);

2 C.T.C. 369; *Inland Revenue Comrs. v. Ross and Coulter, etc.*, [1948] 1 All E.R. 616 (H.L.); *Tedford v. Canada (Attorney General)*, 2006 FC 1334, [2007] 1 C.T.C. 252, 2007 DTC 5056, 302 F.T.R. 293; *Lanno v. Canada (Customs and Revenue Agency)*, 2005 FCA 153, 31 Admin. L.R. (4th) 85, [2005] 2 C.T.C. 327, 2005 DTC 5245; *Dunsmuir v. New Brunswick*, 2008 SCC 9, [2008] 1 S.C.R. 190, 329 N.B.R. (2d) 1, 291 D.L.R. (4th) 577; *Nicholls v. Canada (Revenue Agency)*, 2010 FCA 30, [2010] 3 C.T.C. 208.

AUTHORS CITED

Canada Revenue Agency. Income Tax Information Circular, No. IC07-1, “Taxpayer Relief Provisions” (May 31, 2007), online: <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic07-1/ic07-1-e.pdf>>.

Practitioner’s Income Tax Act, 33rd ed., edited by David M. Sherman. Toronto: Thomson Carswell, April 2008.

Sullivan, Ruth. *Sullivan and Driedger on the Construction of Statutes*, 4th ed. Markham, Ont.: Butterworths, 2002.

APPLICATION for judicial review of a decision by the Canada Revenue Agency rejecting the applicant’s request for a waiver of interest under subsection 220(3.1) of the *Income Tax Act*, on the ground that the Minister of National Revenue’s discretion to waive such interest is limited to a 10-year period after the year of assessment. Application dismissed.

APPEARANCES

Ronnie Louis Bozzer on his own behalf.
Karen Truscott for respondents.

SOLICITORS OF RECORD

Deputy Attorney General of Canada for respondents.

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

SHORE J.:

Tedford c. Canada (Procureur général), 2006 CF 1334; *Lanno c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2005 CAF 153; *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190, 329 R.N.-B. (2^e) 1; *Nicholls c. Canada (Agence du revenu)*, 2010 CAF 30.

DOCTRINE CITÉE

Agence du revenu du Canada. Circulaire d’information en matière d’impôt sur le revenu, n° IC07-1, « Dispositions d’allègement pour les contribuables » (31 mai 2007), en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/ic07-1/ic07-1-f.pdf>>.

Practitioner’s Income Tax Act, 33^e éd., publié sous la direction de David M. Sherman. Toronto : Thomson Carswell, avril 2008.

Sullivan, Ruth. *Sullivan and Driedger on the Construction of Statutes*, 4^e éd. Markham, Ont. : Butterworths, 2002.

DEMANDE de contrôle judiciaire de la décision par laquelle l’Agence du revenu du Canada a rejeté la requête présentée par le demandeur en vue d’obtenir une renonciation aux intérêts en vertu du paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* au motif que le pouvoir discrétionnaire du ministre du Revenu national est limité aux dix années suivant l’année de cotisation applicable. Demande rejetée.

ONT COMPARU

Ronnie Louis Bozzer pour le demandeur.
Karen Truscott pour les défendeurs.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Le sous-procureur général du Canada pour les défendeurs.

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

LE JUGE SHORE :

I. Overview

[1] The Court, in its statutory interpretation role, recognizes that certain phrases used in legislation may appear ambiguous when read in isolation.

The definition of an individual, by itself, although ambiguous when read in isolation, becomes clear when its usage throughout a statutory scheme is examined in its full context.

Just as a tree in a forest, examined in isolation, loses its significance to the whole, when not understood for its part in that whole, the term, “taxation year” in the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (ITA), as amended by S.C. 2008, c. 28 requires a context in which to be understood.

The applicant argues that subsection 220(3.1) [as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 181; 2005, c. 19, s. 48] of the ITA is ambiguous and therefore, it should use the residual presumption in favour of the taxpayer to construe it in favour of the taxpayer. While the residual presumption is a tool at the Court’s disposal, the Court takes note of the ruling in *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, where the Supreme Court held that the residual presumption is exceptional and should only be used when a court must choose between two valid interpretations. The Supreme Court also cited the case of *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695, and held that “[o]nly a reasonable doubt, not resolved by the ordinary rules of interpretation, will be settled by recourse to the residual presumption in favour of the taxpayer” (*Notre-Dame de Bon-Secours*, at page 20).

The Court notes that “taxation year” is a term that is widely used throughout the ITA; therefore, the Court considers that any analysis of the meaning of this phrase must examine its use throughout the legislative scheme.

I. Aperçu

[1] Dans le rôle qu’elle joue sur le plan de l’interprétation des lois, la Cour reconnaît que certaines expressions employées dans ces dernières peuvent paraître ambiguës quand elles sont lues isolément.

La définition d’une personne, en soi, même si elle est ambiguë quand elle est lue isolément, devient claire lorsque l’emploi qui en est fait dans l’ensemble d’un régime législatif est examiné dans son contexte tout entier.

À l’instar d’un arbre qui, considéré isolément, perd son sens par rapport à la forêt dans laquelle il se trouve quand on ne comprend pas le rôle qu’il joue dans cet ensemble, l’expression « année d’imposition », dans la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (LIR), modifiée par L.C. 2008, ch. 28, a besoin d’un contexte pour pouvoir être comprise.

Le demandeur soutient que le paragraphe 220(3.1) [édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 181; 2005, ch. 19, art. 48] de la LIR est ambigu et qu’il faudrait donc recourir à la présomption résiduelle en faveur du contribuable pour interpréter cette disposition à l’avantage de ce dernier. La présomption résiduelle est un outil dont dispose effectivement la Cour, mais celle-ci prend note de la décision rendue dans l’arrêt *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, où la Cour suprême a statué que la présomption résiduelle doit jouer un rôle exceptionnel et n’être utilisée que dans les cas où un tribunal doit faire un choix entre deux interprétations valables. La Cour suprême a également cité l’arrêt *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695 et déclaré que « [s]eul un doute raisonnable et non dissipé par les règles ordinaires d’interprétation sera résolu par le recours à la présomption résiduelle en faveur du contribuable » (*Notre-Dame de Bon-Secours*, à la page 20).

La Cour souligne qu’« année d’imposition » est une expression qui est largement employée dans toute la LIR; elle considère donc que toute analyse du sens de cette expression doit examiner l’emploi qui en est fait dans l’ensemble du régime législatif.

II. Introduction

[2] This is an application for judicial review of orders, decisions or recommendations made on or about April 29, 2008 by the Canada Revenue Agency (CRA) to reject the applicant's request for a waiver of interest under subsection 220(3.1) of the ITA.

III. Background

[3] On September 8, 2006, the applicant, Mr. Ronnie Louis Bozzer, made a request to the Minister of National Revenue to have the interest in respect of a tax debt that arose in 1989–1990 waived in accordance with the discretion granted in subsection 220(3.1) of the ITA.

IV. Decision under Review

[4] The Minister denied the applicant's request on the ground that the 2005 amendment to subsection 220(3.1) of the ITA limits the Minister's discretion to a 10-year period after the relevant year of assessment. Accordingly, the Minister found the applicant's interest was payable in respect of a year that was outside of the limitation period and the Minister lacked the authority to consider the applicant's request.

V. Issues

[5] The applicant's submissions can be reduced to three issues:

- (1) Did the Minister erroneously interpret subsection 220(3.1) of the ITA?
- (2) Is subsection 220(3.1) of the ITA ambiguous in respect of the limitation period applicable to the Minister's discretion to waive interest?
- (3) Does the Minister's current interpretation of subsection 220(3.1) of the ITA lead to arbitrary, unfair and

II. Introduction

[2] Il s'agit d'une demande de contrôle judiciaire faisant suite à une série d'ordonnances, de décisions ou de recommandations que l'Agence du revenu du Canada (ARC) a établie vers le 29 avril 2008 en vue de rejeter la demande présentée par le demandeur en vue d'une renonciation aux intérêts en vertu du paragraphe 220(3.1) de la LIR.

III. Contexte

[3] Le 8 septembre 2006, le demandeur, M. Ronnie Louis Bozzer, a demandé au ministre du Revenu national de renoncer aux intérêts relatifs à une dette fiscale ayant pris naissance en 1989–1990, conformément au pouvoir discrétionnaire qu'accorde le paragraphe 220(3.1) de la LIR.

IV. La décision faisant l'objet du présent contrôle

[4] Le ministre a rejeté la demande du demandeur au motif que la modification apportée en 2005 au paragraphe 220(3.1) de la LIR limite le pouvoir discrétionnaire dont il dispose aux dix années qui suivent l'année de cotisation applicable. Le ministre a donc conclu que les intérêts du demandeur étaient à payer à l'égard d'une année qui se situait en dehors du délai de prescription et qu'il n'avait pas compétence pour prendre en considération la demande du demandeur.

V. Les questions en litige

[5] Les observations du demandeur peuvent se résumer aux trois questions suivantes :

- 1) Le ministre a-t-il interprété erronément le paragraphe 220(3.1) de la LIR?
- 2) Le paragraphe 220(3.1) de la LIR est-il ambigu pour ce qui est du délai de prescription applicable au pouvoir discrétionnaire qu'a le ministre de renoncer à des intérêts?
- 3) L'interprétation que fait le ministre du paragraphe 220(3.1) de la LIR mène-t-elle à des résultats arbitraires,

unjust results for tax debts which arose prior to March 4, 2004?

inéquitables et injustes pour ce qui est des dettes fiscales ayant pris naissance avant le 4 mars 2004?

[6] The respondents submit there are two issues:

[6] Les défendeurs soutiennent qu'il y a deux questions en litige :

(1) Did the Minister erroneously interpret subsection 220(3.1) of the ITA?

1) Le ministre a-t-il interprété erronément le paragraphe 220(3.1) de la LIR?

(2) Does the Minister's decision contravene subsection 18.1(4) [as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5; 2002, c. 8, s. 27] of the *Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7 [s. 1 (as am. *idem*, s. 14)]?

2) La décision du ministre va-t-elle à l'encontre du paragraphe 18.1(4) [édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5; 2002, ch. 8, art. 27] de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7 [art. 1 (mod., *idem*, art. 14)]?

VI. Relevant Legislative Provisions

VI. Les dispositions législatives applicables

[7] Subsection 220(3.1) of the ITA reads:

[7] Le texte du paragraphe 220(3.1) de la LIR est le suivant :

220. ...

220. [...]

Waiver of penalty or interest

(3.1) The Minister may, on or before the day that is ten calendar years after the end of a taxation year of a taxpayer (or in the case of a partnership, a fiscal period of the partnership) or on application by the taxpayer or partnership on or before that day, waive or cancel all or any portion of any penalty or interest otherwise payable under this Act by the taxpayer or partnership in respect of that taxation year or fiscal period, and notwithstanding subsections 152(4) to (5), any assessment of the interest and penalties payable by the taxpayer or partnership shall be made that is necessary to take into account the cancellation of the penalty or interest.

(3.1) Le ministre peut, au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin de l'année d'imposition d'un contribuable ou de l'exercice d'une société de personnes ou sur demande du contribuable ou de la société de personnes faite au plus tard ce jour-là, renoncer à tout ou partie d'un montant de pénalité ou d'intérêts payable par ailleurs par le contribuable ou la société de personnes en application de la présente loi pour cette année d'imposition ou cet exercice, ou l'annuler en tout ou en partie. Malgré les paragraphes 152(4) à (5), le ministre établit les cotisations voulues concernant les intérêts et pénalités payables par le contribuable ou la société de personnes pour tenir compte de pareille annulation.

Renonciation aux pénalités et aux intérêts

[8] Subsection 45(4) of the *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21 states:

[8] Le paragraphe 45(4) de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, mentionne ce qui suit :

45. ...

45. [...]

Judicial construction not adopted

(4) A re-enactment, revision, consolidation or amendment of an enactment shall not be deemed to be or to involve an adoption of the construction that has by judicial decision or otherwise been placed on the language used in the enactment or on similar language.

(4) La nouvelle édition d'un texte, ou sa révision, refonte, codification ou modification, n'a pas valeur de confirmation de l'interprétation donnée, par décision judiciaire ou autrement, des termes du texte ou de termes analogues.

Absence de confirmation de l'interprétation judiciaire

VII. Summary of Parties' Positions

Applicant's position

[9] The applicant submits the Minister's interpretation of subsection 220(3.1) of the ITA, that a taxpayer has until 10 years after the year of assessment to make a fairness request, relies on the case of *Montgomery (G.) v. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 57 (F.C.T.D.), affirmed [1995] 1 C.T.C. 196 (F.C.A) which should be viewed as obsolete for two reasons; first, the 2005 ITA amendments altered the statutory regime from the one that was interpreted in *Montgomery* and submits that decisions which interpret repealed statutory provisions should not be relied upon. Second, subsection 45(4) of the *Interpretation Act* submits that legislative provisions that have been repealed should be treated as if they never existed, as is the case with subsection 127(5) of *An Act to amend the Income Tax Act, the Canada Pension Plan, the Income Tax Conventions Interpretation Act, the Tax Rebate Discounting Act, the Unemployment Insurance Act and certain related Acts*, S.C. 1993, c. 24 [(An Act to amend the ITA) which amended subsection 220(3.1) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63 (the then ITA)].

[10] The applicant submits the Minister has the discretion to waive any interest irrespective of the date of the original tax debt which gave rise to the interest. The applicant submits the section refers to any taxation year in which interest accrued without regard to the year in which the tax debt initially arose. The applicant argues this section permits a year-by-year waiver for a 10-year period. Specifically, the applicant submits "Section 248(11) of the ITA provides for interest to accrue on an annual and compounding basis, taxation year after taxation year, irrespective of when the tax debt itself arose" (applicant's supplementary memorandum of law, at paragraph 6).

VII. Le sommaire des positions des parties

La position du demandeur

[9] Aux dires du demandeur, l'interprétation que fait le ministre du paragraphe 220(3.1) de la LIR, à savoir qu'un contribuable bénéficie d'un délai de dix ans après l'année de cotisation pour présenter une demande fondée sur les dispositions d'équité, s'appuie sur la décision *Montgomery (G.) c. Canada*, [1994] A.C.F. n° 624 (1^{re} inst.), confirmée par [1995] A.C.F. n° 44 (C.A.), qu'il faudrait considérer comme désuète pour deux raisons : premièrement, les modifications apportées en 2005 à la LIR ont changé le régime législatif par rapport à celui qui a été interprété dans la décision *Montgomery*, et il ne faudrait pas se fonder sur des décisions qui interprètent des dispositions législatives abrogées; deuxièmement, le paragraphe 45(4) de la *Loi d'interprétation* mentionne que les dispositions législatives qui ont été abrogées doivent être traitées comme si elles n'ont jamais existé, comme c'est le cas du paragraphe 127(5) de la *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, le Régime de pensions du Canada, la Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu, la Loi sur la cession du droit au remboursement en matière d'impôt, la Loi sur l'assurance-chômage et certaines lois connexes*, L.C. 1993, ch. 24 [(la Loi modifiant la LIR) ce paragraphe a modifié l'article 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63 (la LIR à l'époque)].

[10] Le demandeur soutient que le ministre a le pouvoir discrétionnaire de renoncer à des intérêts quelconques, quelle que soit la date de la dette fiscale initiale qui a donné lieu à ces intérêts. Il ajoute qu'il est question dans la disposition de n'importe quelle année d'imposition dans laquelle courent des intérêts, indépendamment de l'année dans laquelle la dette fiscale a pris naissance. De plus, cette disposition permet d'accorder une renonciation année après année, durant dix ans. Plus précisément, soutient-il, [TRADUCTION] « Le paragraphe 248(11) de la LIR prévoit que les intérêts courent sur une base annuelle et composée, année d'imposition après année d'imposition, indépendamment du moment où la dette fiscale elle-même a pris naissance » (exposé du droit supplémentaire du demandeur, au paragraphe 6).

[11] The applicant submits that under subsection 248(11) [as am. by S.C. 2000, c. 19, s. 67] of the ITA, interest accrues and compounds on a daily basis, irrespective of the date of the original tax debt.

[12] The applicant submits that in order to support the Minister's interpretation of subsection 220(3.1) of the ITA, the following words must be inserted into the section (applicant's memorandum of fact and law, at paragraph 61):

The Minister may, on or before the day that is ten years after the end of a taxation year **in which an assessment giving rise to the interest of penalty arose**, waive or cancel ... any portion of any interest ... in respect of that taxation year.

[13] The applicant cites the Supreme Court of Canada in the case of *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103, for the proposition that a court should only adopt an interpretation of a statute that inserts words into a section if there is no other acceptable interpretation (applicant's memorandum of fact and law, at paragraph 61).

[14] The applicant submits the 2005 amendment created ambiguity in the waiver provision which did not exist at the time of *Montgomery*, above. The applicant cites the *Practitioner's Income Tax Act*, 33rd ed. Sherman edition (Thomson Carswell, 2008) at page 1333 where Mr. David M. Sherman wrote that it is unclear whether "in respect of" refers to the year for which tax is payable, or the year during which the interest accrued. Mr. Sherman favours the latter interpretation.

[15] The applicant cites the case of *Inland Revenue Comrs v. Ross and Coulter, etc.*, [1948] 1 All E.R. 616 (H.L.), at page 625 for the proposition that courts must prefer the meaning more favourable to the taxpayer if a revenue statute is capable of two reasonable meanings.

[11] Le demandeur allègue qu'aux termes du paragraphe 248(11) [mod. par L.C. 2000, ch. 19, art. 67] de la LIR, les intérêts courent et sont composés quotidiennement, quelle que soit la date de la dette fiscale initiale.

[12] Le demandeur ajoute que pour étayer l'interprétation que fait le ministre du paragraphe 220(3.1) de la LIR, il est nécessaire d'insérer dans cette disposition les mots qui suivent (mémoire des faits et du droit du demandeur, au paragraphe 61) :

Le ministre peut, au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin de l'année d'imposition **dans laquelle a pris naissance une cotisation donnant lieu aux intérêts ou aux pénalités**, renoncer à tout ou partie d'un montant [...] d'intérêts [...] pour cette année d'imposition.

[13] Le demandeur cite la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103 à l'appui de la thèse selon laquelle un tribunal ne doit adopter une interprétation d'une loi qui ajoute des mots dans une disposition qu'en l'absence d'une autre interprétation acceptable (mémoire des faits et du droit du demandeur, au paragraphe 61).

[14] Le demandeur ajoute que la modification apportée en 2005 a créé dans la disposition de renonciation une ambiguïté qui n'existait pas à l'époque ou a été rendu la décision *Montgomery*, précitée. Le demandeur cite l'ouvrage intitulé *Practitioner's Income Tax Act*, 33^e éd. de Sherman (Thomson Carswell, 2008), à la page 1333, dans lequel M. David M. Sherman écrit que la question de savoir si, dans la version anglaise de la disposition, les mots « *in respect of* » (en français : « pour ») désignent l'année pour laquelle l'impôt est à payer ou bien l'année au cours de laquelle les intérêts ont couru. C'est cette dernière interprétation que privilégie M. Sherman.

[15] Le demandeur cite la décision *Inland Revenue Comrs. v. Ross and Coulter, etc.*, [1948] 1 All E.R. 616 (H.L.), à la page 625, à l'appui de la thèse selon laquelle les tribunaux doivent privilégier le sens qui est le plus favorable au contribuable quand une loi fiscale peut avoir deux sens raisonnables.

Respondents' position

[16] The respondents submit Parliament has given the Minister discretion when making decisions under the fairness legislation and the only reason for the Court to interfere with the Minister's decision is if it contravened subsection 18.1(4) of the *Federal Courts Act*.

[17] The respondents cite *Montgomery*, above, for the ruling that "taxation year" in subsection 220(3.1) of the ITA refers to the year for which a return was filed, not the year during which the interest accrued.

[18] The respondents cite the case of *Telfer v. Canada (Revenue Agency)*, 2008 FC 218, [2008] 2 C.T.C. 309 where the Federal Court [at paragraph 26] held the limitation in subsection 220(3.1) of the ITA restricts the Minister's discretion to "the ten calendar years after the end of the relevant taxation year."

[19] The respondents submit the amendment instituting the 10-year limitation period came into effect after December 31, 2004 and the fairness request was made on December 6, 2005, leaving the Minister with no authority to waive interest for the 1989 and 1990 taxation years.

[20] The respondents cite the Department of Finance Technical Notes, which state that administrative problems can arise in verifying claims made for taxation years going as far back as 1985 and that adjustments will only be granted for taxation years that end in any of the preceding 10 years for applicants made after 2004.

Applicant's supplementary position

[21] The applicant submits that subsection 220(3.1) of the ITA is ambiguous with regard to the limitation period

La position des défendeurs

[16] Aux dires des défendeurs, le législateur a conféré au ministre un certain pouvoir discrétionnaire qu'il peut appliquer quand il rend une décision en vertu des dispositions législatives en matière d'équité, et l'unique raison pour laquelle la Cour peut modifier la décision du ministre est si cette dernière contrevient au paragraphe 18.1(4) de la *Loi sur les Cours fédérales*.

[17] Les défendeurs citent la décision *Montgomery*, précitée, à l'appui de la décision selon laquelle les mots « année d'imposition » qui figurent au paragraphe 220(3.1) de la LIR désignent l'année pour laquelle une déclaration a été produite, et non pas l'année dans laquelle les intérêts ont couru.

[18] Les défendeurs citent la décision *Telfer c. Canada (Agence du revenu)*, 2008 CF 218, dans laquelle la Cour fédérale [au paragraphe 26] a décrété que le délai de prescription prévu au paragraphe 220(3.1) de la LIR limite le pouvoir discrétionnaire du ministre à « la période de dix années civiles suivant la fin de l'année d'imposition pertinente ».

[19] Les défendeurs ajoutent que la modification créant le délai de prescription de dix ans est entrée en vigueur après le 31 décembre 2004 et que la demande fondée sur les dispositions d'équité a été présentée le 6 décembre 2005, ce qui n'accorde au ministre aucun pouvoir pour ce qui est de renoncer aux intérêts relatifs aux années d'imposition 1989 et 1990.

[20] Les défendeurs citent les Notes explicatives du ministère des Finances, qui indiquent qu'il peut se poser des problèmes administratifs lors de la vérification des demandes relatives aux années d'imposition remontant à 1985 et que des rajustements ne seront accordés que pour les années d'imposition qui prennent fin dans l'une quelconque des dix années précédentes pour les demandes faites après 2004.

La position supplémentaire du demandeur

[21] Le demandeur allègue que le paragraphe 220(3.1) de la LIR est ambigu en ce qui concerne le délai de

and the Court should therefore favour the taxpayer's interpretation in accordance with the case of *Notre-Dame de Bon-Secours*, above.

[22] The applicant submits the Minister has adopted an improper limitation period in paragraph 12 of Income Tax Information Circular, No. IC07-1 "Taxpayer Relief Provisions" (May 31, 2007) by permitting the 10-year limitation period to run from the calendar year "in which the taxpayer's request" for relief is filed. The applicant submits this treats taxpayers differently depending on whether the application for relief was filed with the CRA before the end of the 10-year limitation period or not.

[23] The applicant submits that the reference to "that taxation year" in subsection 220(3.1) of the ITA cannot refer back to the taxation year of the original assessment, as that concept does not appear in subsection 220(3.1) of the ITA.

[24] The applicant notes the case of *Telfer* was overturned by the Federal Court of Appeal in the case of *Telfer v. Canada (Revenue Agency)*, 2009 FCA 23, [2009] 4 C.T.C. 123 on the question of unreasonableness. The applicant admits the *Telfer* trial decision made a statement supporting the respondents' interpretation, but submits there is no indication as to whether the issue of interpretation was properly canvassed by the Federal Court, or that the opinions of leading tax academics were put before the Court; therefore, the applicant submits it is open for this Court to not follow the *Telfer* decision.

VIII. Standard of Review

[25] The applicant submits the case of *Tedford v. Canada (Attorney General)*, 2006 FC 1334, [2007] 1 C.T.C. 252 determined the standard of review for cases of this type is reasonableness *simpliciter*.

[26] The respondents cite the case of *Lanno v. Canada (Customs and Revenue Agency)*, 2005 FCA 153, 31 Admin. L.R. (4th) 85 for the proposition that the standard of review to be applied to the Minister's decisions is the

prescription et que la Cour devrait donc privilégier l'interprétation du contribuable, comme cela a été fait dans l'arrêt *Notre-Dame de Bon-Secours*, précité.

[22] Le demandeur ajoute que le ministre a adopté un délai de prescription inexact au paragraphe 12 de la Circulaire d'information en matière d'impôt sur le revenu, n° IC07-1 « Dispositions d'allègement pour les contribuables » (31 mai 2007) en permettant que le délai de prescription de dix ans coure à partir de l'année civile « de laquelle la demande [...] du contribuable » au sujet d'un allègement est déposée. De plus, cela traite les contribuables différemment, selon que la demande d'allègement a été déposée auprès de l'ARC avant la fin du délai de prescription de dix ans ou non.

[23] Le demandeur soutient que la référence faite à « cette année d'imposition », au paragraphe 220(3.1) de la LIR, ne peut pas se rapporter à l'année d'imposition de la cotisation initiale, car ce concept n'apparaît pas au paragraphe 220(3.1) de la LIR.

[24] Le demandeur souligne que la décision *Telfer* a été infirmée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Telfer c. Canada (Agence du revenu)*, 2009 CAF 23, en rapport avec la question du caractère déraisonnable. Il ajoute que la décision *Telfer* qui a été rendue en première instance comportait un énoncé appuyant l'interprétation des défendeurs, mais il soutient que rien n'indique si la question de l'interprétation a été convenablement examinée par la Cour fédérale, ou si les opinions d'éminents fiscalistes ont été soumises à la Cour; le demandeur ajoute donc qu'il est loisible à la présente Cour de ne pas se conformer à la décision *Telfer*.

VIII. La norme de contrôle applicable

[25] Le demandeur soutient que la décision *Tedford c. Canada (Procureur général)*, 2006 CF 1334 est celle qui établit que la norme de contrôle applicable aux affaires de cette nature est la décision raisonnable *simpliciter*.

[26] Les défendeurs citent l'arrêt *Lanno c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2005 CAF 153 à l'appui de la thèse selon laquelle la norme de contrôle qu'il convient d'appliquer aux décisions du ministre est

old reasonableness *simpliciter*. The respondents submit a high level of deference should be shown to the decision maker in cases such as this. The respondents conclude that this Court ought to apply the current standard of reasonableness to this decision as it was by the Supreme Court of Canada in *Dunsmuir v. New Brunswick*, 2008 SCC 9, [2008] 1 S.C.R. 190 (respondents' memorandum of fact and law, at paragraph 36).

IX. Analysis

[27] The central issue before this Court is the definition of "taxation year" in subsection 220(3.1) of the ITA. Does the use of this term refer only to one particular year of assessment, or is it merely a time frame during which interest accrues on an outstanding tax debt? Does it mean 10 years after the taxation year in which the original tax debt arose, or does it mean 10 years after a taxation year in which interest accrued on a tax debt?

[28] In 1991, Parliament introduced into the [then] ITA a number of sections giving the Minister the discretion to waive or cancel interest or penalties. Initially, subsection 220(3.1) [as enacted by S.C. 1991, c. 49, s. 181; 1993, c. 24, s. 127] of the [then] ITA contained no limitation on the Minister's discretion; however, as was examined in *Montgomery*, above, subsection 127(5) of the [Act to amend the] ITA limited this discretion to penalties and interest that arose as a consequence of assessments made during the 1985 and subsequent taxation years.

[29] In the case of *Montgomery*, the Federal Court of Appeal interpreted "taxation years" in the now-repealed subsection 127(5) of the [Act to amend the] ITA to mean the year of assessment. At the time of *Montgomery* subsection 220(3.1) of the ITA did not contain the term "taxation year." The 2005 amendment repealed subsection 127(5) of the [Act to amend the] ITA and placed the "taxation year" time limit into subsection 220(3.1) of the ITA. The question now is whether the language

l'ancienne norme de la décision raisonnable *simpliciter*. Ils ajoutent qu'il convient de faire preuve d'un degré élevé de retenue à l'endroit du décideur dans les affaires telles que celle-ci. La Cour, concluent-ils, devrait appliquer à la présente décision l'actuelle norme de la décision raisonnable, à l'instar de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, [2008] CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190 (mémoire des faits et du droit des défendeurs, au paragraphe 36).

IX. Analyse

[27] La question fondamentale dont la Cour est saisie est la définition de l'expression « année d'imposition » qui figure au paragraphe 220(3.1) de la LIR. Cette expression ne fait-elle référence qu'à une année de cotisation en particulier, ou s'agit-il simplement d'un délai durant lequel des intérêts courent sur une dette fiscale impayée? Veut-elle dire dix ans après l'année d'imposition dans laquelle la dette fiscale initiale a pris naissance, ou est-ce dix ans après une année d'imposition dans laquelle des intérêts ont couru sur une dette fiscale?

[28] En 1991, le législateur a introduit dans la LIR [à l'époque] un certain nombre de dispositions conférant au ministre le pouvoir discrétionnaire de renoncer à des intérêts ou à des pénalités ou de les annuler. Au départ, le paragraphe 220(3.1) [édicte par L.C. 1991, ch. 49, art. 181; 1993, ch. 24, art. 127] de la LIR [à l'époque] ne limitait d'aucune façon le pouvoir discrétionnaire du ministre; cependant, comme il a été analysé dans la décision *Montgomery*, précitée, le paragraphe 127(5) de la [Loi modifiant la] LIR a limité ce pouvoir discrétionnaire aux pénalités et aux intérêts qui découlaient de cotisations établies au cours des années d'imposition 1985 et suivantes.

[29] Dans l'arrêt *Montgomery*, la Cour d'appel fédérale a conclu que l'expression « années d'imposition », dans le paragraphe 127(5), aujourd'hui abrogé, de la [Loi modifiant la] LIR, signifiait l'année de cotisation. À l'époque où l'arrêt *Montgomery* a été rendu, le paragraphe 220(3.1) de la LIR ne contenait pas l'expression « année d'imposition ». La modification de 2005 a abrogé le paragraphe 127(5) de la LIR et inclus la limite temporelle de l'« année d'imposition » au paragraphe

used in subsection 220(3.1) of the ITA changes the interpretation of “taxation year” that was expounded in *Montgomery*.

Rules of statutory interpretation

[30] In the case of *Notre-Dame de Bon-Secours*, above, the Supreme Court of Canada held that tax statutes are subject to the ordinary rules of statutory interpretation (*Notre-Dame de Bon-Secours*, at page 17).

The presumption of consistent expression

[31] It is noted that “taxation year” is a term that is used throughout the ITA. In *Sullivan and Driedger on the Construction of Statutes*, 4th ed. (Markham, Ont.: Butterworths, 2002) at page 162, the authors write “[i]t is presumed that the legislature uses language carefully and consistently so that within a statute or other legislative instrument the same words have the same meaning and different words have different meanings. Another way of understanding this presumption is to say that the legislature is presumed to avoid stylistic variation. Once a particular way of expressing a meaning has been adopted, it is used each time that meaning is intended.”

[32] The presumption of consistent expression was aptly stated by the Supreme Court of Canada in the case of *Thomson v. Canada (Deputy Minister of Agriculture)*, [1992] 1 S.C.R. 385, where it was held that “[u]nless the contrary is clearly indicated by the context, a word should be given the same interpretation or meaning whenever it appears in an act” (at page 400).

[33] Sullivan and Driedger state the presumption not only applies to single words, but that “[t]he presumption [of consistent expression] is also strong where the repeated words are unusual or distinctive or contribute to a noticeable pattern” (at page 166).

[34] This approach was used by the Federal Court of Appeal in *Montgomery*, above, at page 198. The Court

220(3.1) de la LIR. Il reste maintenant à savoir si le libellé du paragraphe 220(3.1) de la LIR change l’interprétation de l’expression « année d’imposition » qui a été exposée dans l’arrêt *Montgomery*.

Les règles de l’interprétation des lois

[30] Dans l’arrêt *Notre-Dame de Bon-Secours*, précité, la Cour suprême du Canada a déclaré que les lois fiscales sont assujetties aux règles ordinaires de l’interprétation des lois (à la page 17).

La présomption de l’uniformité des expressions

[31] La Cour souligne que l’expression « année d’imposition » est employée partout dans la LIR. Dans l’ouvrage intitulé *Sullivan and Driedger on the Construction of Statutes*, 4^e éd. (Markham, Ont. : Butterworths, 2002), à la page 162, les auteurs écrivent ce qui suit : [TRADUCTION] « [o]n présume que le législateur rédige les lois avec soin et d’une manière cohérente, de sorte que dans une loi ou un autre texte législatif, les mots identiques ont le même sens et les mots différents un autre sens. Une autre façon de saisir cette présomption est de dire que l’on présume que le législateur évite les variations stylistiques. Une fois qu’une manière particulière d’exprimer un sens a été adoptée, elle est employée chaque fois que ce sens est envisagé. »

[32] La présomption d’uniformité des expressions a été énoncée avec justesse par la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Thomson c. Canada (sous-ministre de l’Agriculture)*, [1992] 1 R.C.S. 385 : « à moins que le contexte ne s’y oppose clairement, un mot doit recevoir la même interprétation et avoir le même sens tout au long d’un texte législatif » (à la page 400).

[33] Sullivan et Driedger écrivent que la présomption ne s’applique pas seulement aux mots uniques, mais que [TRADUCTION] « [l]a présomption [d’uniformité des expressions] est également marquée dans les cas où les mots répétés sont inusités ou distinctifs, ou contribuent à une tendance notable » (à la page 166).

[34] Dans l’arrêt *Montgomery*, précité, la Cour d’appel fédérale a eu recours à cette optique au paragraphe 7.

held that “taxation year” is defined in subsection 249(1) of the ITA and that definition “cannot be divorced from the Act as a whole but must be read with reference to the income tax consequences under the Act for taxpayers in the defined period; otherwise, the definition would make little sense.”

Residual presumption in favour of the taxpayer

[35] The applicant argues that subsection 220(3.1) of the ITA is ambiguous and therefore, it should use the residual presumption in favour of the taxpayer to construe it in favour of the taxpayer. While the residual presumption is a tool at the Court’s disposal, the Court takes note of the ruling in *Notre-Dame de Bons-Secours*, above, where the Supreme Court held that the residual presumption is exceptional and should only be used when a court must choose between two valid interpretations. The Supreme Court also cited the case of *Symes*, above, and held that “[o]nly a reasonable doubt, not resolved by the ordinary rules of interpretation, will be settled by recourse to the residual presumption in favour of the taxpayer” (*Notre-Dame de Bon-Secours*, at page 20).

Interpretation of subsection 220(3.1) of the ITA

[36] The Court notes that “taxation year” is a term that is widely used throughout the ITA; therefore, the Court considers that any analysis of the meaning of this phrase must examine its use throughout the legislative scheme.

[37] “Taxation year” [as am by S.C. 2007, c. 29, s. 29] is defined in subsection 249(1) of the ITA as follows:

Definition
of “taxation
year”

249. (1) For the purpose of this Act, a “taxation year” is

(a) in the case of a corporation or Canadian resident partnership, a fiscal period, and

Elle a déclaré que l’expression « année d’imposition » est définie au paragraphe 249(1) de la LIR et qu’« on ne peut détacher cette définition de l’ensemble de la Loi; on doit plutôt l’interpréter en se reportant aux conséquences fiscales pour les contribuables sous le régime de la Loi dans la période délimitée; autrement, la définition n’aurait guère de sens ».

La présomption résiduelle en faveur du contribuable

[35] Le demandeur soutient que le paragraphe 220(3.1) de la LIR est ambigu et qu’il faudrait donc recourir à la présomption résiduelle en faveur du contribuable pour l’interpréter à son avantage. Même si la présomption résiduelle est un outil dont dispose la Cour, celle-ci prend note de la décision rendue dans l’arrêt *Notre-Dame de Bon-Secours*, précité, où la Cour suprême du Canada a déclaré que le rôle que joue la présomption résiduelle est exceptionnel et que celle-ci ne doit être employée que dans les cas où un tribunal doit faire un choix entre deux interprétations valables. La Cour suprême a également cité l’arrêt *Symes*, précité, et déclaré que « [s]eul un doute raisonnable et non dissipé par les règles ordinaires d’interprétation sera résolu par le recours à la présomption résiduelle en faveur du contribuable » (*Notre-Dame de Bon-Secours*, à la page 20).

L’interprétation du paragraphe 220(3.1) de la LIR

[36] La Cour note que l’expression « année d’imposition » est largement employée dans toute la LIR; elle estime donc qu’une analyse quelconque du sens de cette expression doit examiner l’emploi qui en est fait dans le régime législatif tout entier.

[37] L’expression « année d’imposition » [mod. par L.C. 2007, ch. 29, art. 29] est définie au paragraphe 249(1) de la LIR :

249. (1) Pour l’application de la présente loi, l’année d’imposition est :

a) dans le cas d’une société ou d’une société de personnes résidant au Canada, l’exercice;

Sens
d’« année
d’imposition »

(b) in the case of an individual, a calendar year,

b) dans le cas d'un particulier, l'année civile.

and when a taxation year is referred to by reference to a calendar year, the reference is to the taxation year or years coinciding with, or ending in, that year.

La mention d'une année d'imposition par rapport à une année civile vise l'année ou les années d'imposition qui coïncident avec cette année civile ou se terminent au cours de cette année.

[38] The Court notes that this definition could support the case of either party, as it merely defines a time frame as a "taxation year". It is only through a reading of the other uses of this term that its definition becomes clear.

[38] La Cour souligne que cette définition n'étaye pas les arguments de l'une ou l'autre des parties, car elle définit simplement un délai comme une « année d'imposition ». Ce n'est qu'en lisant les autres emplois de cette expression que sa définition ressort clairement.

Use of "taxation year" in the context of the imposition of interest for unpaid tax debts

Emploi de l'expression « année d'imposition » dans le contexte de l'imposition d'intérêts pour une dette fiscale impayée

[39] A taxpayer is liable to pay interest on unpaid tax debts pursuant to the operation of subsection 161(1) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 96; 1997, c. 25, s. 50] of the ITA, which states:

[39] Un contribuable est tenu de payer de l'intérêt sur une dette fiscale impayée par suite de l'application du paragraphe 161(1) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, Sch. VIII, art. 96; 1997, ch. 25, art. 50] de la LIR, dont le texte est le suivant :

General

161. (1) Where at any time after a taxpayer's balance-due day for a taxation year

161. (1) Dans le cas où le total visé à l'alinéa a) excède le total visé à l'alinéa b) à un moment postérieur à la date d'exigibilité du solde qui est applicable à un contribuable pour une année d'imposition, le contribuable est tenu de verser au receveur général des intérêts sur l'excédent, calculés au taux prescrit pour la période au cours de laquelle cet excédent est impayé :

Disposition générale

(a) the total of the taxpayer's taxes payable under this Part and Parts I.3, VI and VI.1 for the year

a) le total des impôts payables par le contribuable pour l'année en vertu de la présente partie et des parties I.3, VI et VI.1;

exceeds

(b) the total of all amounts each of which is an amount paid at or before that time on account of the taxpayer's tax payable and applied as at that time by the Minister against the taxpayer's liability for an amount payable under this Part or Part I.3, VI or VI.1 for the year,

b) le total des montants représentant chacun un montant payé au plus tard à ce moment au titre de l'impôt payable par le contribuable et imputé par le ministre, à compter de ce moment, sur le montant dont le contribuable est redevable pour l'année en vertu de la présente partie ou des parties I.3, VI ou VI.1.

the taxpayer shall pay to the Receiver General interest at the prescribed rate on the excess, computed for the period during which that excess is outstanding.

[40] The Court notes that the term “taxation year” is used in this subsection to refer to an individual year of assessment; therefore, a taxpayer who owes more taxes than he or she has paid for two consecutive taxation years will owe interest in respect of each year of delinquency.

[41] The interest imposed by subsection 161(1) of the ITA is compounded pursuant to subsection 248(11) of the ITA, which states:

248. ...

Compound
interest

(11) Interest computed at a prescribed rate ... shall be compounded daily and, where interest is computed on an amount under any of those provisions and is unpaid or unapplied on the day it would, but for this subsection, have ceased to be computed under that provision, interest at the prescribed rate shall be computed and compounded daily on the unpaid or unapplied interest from that day to the day it is paid or applied and shall be paid or applied as would be the case if interest had continued to be computed under that provision after that day.

[42] It is noted that Parliament chose to use the same term, “taxation year”, in subsection 161(1) of the ITA, which imposes interest if a taxpayer owes additional taxes from a “taxation year”, and subsection 220(3.1) of the ITA, but not in subsection 248(11) of the ITA, which dictates that interest on an outstanding balance is compounded daily and can be paid back at any time.

Other uses of “taxation year”

[43] In addition to the above provisions, which are specific to the issue at bar, there are other uses of the term “taxation year” which the Court finds instructive. For example, section 3 states that a taxpayer’s income must be calculated for each “taxation year”:

Income for
taxation year

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is the taxpayer’s income for the year determined by the following rules.

[40] La Cour souligne que l’expression « année d’imposition » est employée dans ce paragraphe pour désigner une année d’évaluation individuelle; par conséquent, le contribuable qui doit plus d’impôt qu’il n’en a payé pour deux années d’imposition consécutives devra des intérêts pour chaque année de défaillance.

[41] Les intérêts qu’impose le paragraphe 161(1) de la LIR sont composés, conformément au paragraphe 248(11) de la LIR :

248. [...]

(11) Les intérêts calculés au taux prescrit [...] sont composés quotidiennement. Dans le cas où des intérêts calculés sur une somme en application d’une de ces dispositions sont impayés ou non imputés le jour où, sans le présent paragraphe, ils cesseraient d’être ainsi calculés, des intérêts au taux prescrit sont calculés et composés quotidiennement sur les intérêts impayés ou non imputés pour la période commençant le lendemain de ce jour et se terminant le jour où ces derniers sont payés ou imputés, et sont payés ou imputés comme ils le seraient s’ils continuaient à être ainsi calculés après ce jour.

Intérêts
composés

[42] La Cour signale que le législateur a décidé d’employer la même expression — « année d’imposition » — au paragraphe 161(1) de la LIR, qui impose des intérêts si un contribuable est redevable d’un montant d’impôt additionnel provenant d’une « année d’imposition », ainsi qu’au paragraphe 220(3.1) de la LIR, mais non au paragraphe 248(11) de la LIR, qui prescrit que les intérêts sur un solde impayé sont composés quotidiennement et peuvent être payés en tout temps.

Autres emplois de l’expression « année d’imposition »

[43] Outre les dispositions qui précèdent, lesquelles se rapportent à la question en l’espèce, il existe d’autres emplois de l’expression « année d’imposition » que la Cour trouve instructifs. Par exemple, l’article 3 mentionne que le revenu d’un contribuable doit être calculé pour chaque « année d’imposition » :

3. Pour déterminer le revenu d’un contribuable pour une année d’imposition, pour l’application de la présente partie, les calculs suivants sont à effectuer.

Revenu pour
l’année
d’imposition

[44] Subsection 150(1) [as am. by S.C. 1999, c. 22, s. 63] of the ITA requires taxpayers to file tax returns for each “taxation year”:

Filing returns
of income —
general rule

150. (1) Subject to subsection (1.1), a return of income that is in prescribed form and that contains prescribed information shall be filed with the Minister, without notice or demand for the return, for each taxation year of a taxpayer.

[45] It is also significant that subsection 220(3.1) of the ITA refers to “taxation year” and then parenthetically states, “(or in the case of a partnership, a fiscal period of the partnership)”. Subsection 96(1) of the ITA sheds light on the purpose behind this inclusion. Paragraph 96(1)(b) of the ITA states:

General Rules

96 (1) Where a taxpayer is a member of a partnership, the taxpayer’s income, non-capital loss, net capital loss, restricted farm loss and farm loss, if any, for a taxation year, or the taxpayer’s taxable income earned in Canada for a taxation year, as the case may be, shall be computed as if

...

(b) the taxation year of the partnership were its fiscal period;

[46] Paragraph 96(1)(b) of the ITA shows that a “taxation year” can differ depending on the type of taxpayer being assessed. Paragraph 96(1)(b) of the ITA deems the taxation year of a partnership to be its fiscal period, meaning the partnership is to file a tax return for its fiscal period. The reference in subsection 220(3.1) of the ITA to the fiscal period of a partnership is an indication that Parliament intended subsection 220(3.1) of the ITA to refer to the period of assessment, otherwise, Parliament would not have included this reference to the particular period of assessment of partnerships.

[47] It follows from the fact that income must be computed for a “taxation year” and a tax return must be filed for each “taxation year” and that different types of taxpayers file their returns based on different “taxation

[44] Le paragraphe 150(1) [mod. par L.C. 1999, ch. 22, art. 63] de la LIR oblige les contribuables à produire une déclaration de revenus pour chaque « année d’imposition » :

150. (1) Sous réserve du paragraphe (1.1), une déclaration de revenu sur le formulaire prescrit et contenant les renseignements prescrits doit être présentée au ministre, sans avis ni mise en demeure, pour chaque année d’imposition d’un contribuable.

Déclarations
— règle
générale

[45] Il est notable aussi que le paragraphe 220(3.1) de la LIR fait mention de l’« année d’imposition » et ajoute ensuite : « ou de l’exercice d’une société de personnes ». Le paragraphe 96(1) de la LIR jette un peu de lumière sur la raison d’être de cet ajout, à l’alinéa b) :

96. (1) Lorsqu’un contribuable est un associé d’une société de personnes, son revenu, le montant de sa perte autre qu’une perte en capital, de sa perte en capital nette, de sa perte agricole restreinte et de sa perte agricole, pour une année d’imposition, ou son revenu imposable gagné au Canada pour une année d’imposition, selon le cas, est calculé comme si :

Règles
générales

[...]

b) l’année d’imposition de la société de personnes correspondait à son exercice;

[46] L’alinéa 96(1)b) de la LIR montre qu’une « année d’imposition » peut différer, suivant le type de contribuable visé par une cotisation. Selon cet alinéa, l’année d’imposition d’une société de personnes est son exercice, ce qui signifie que cette société doit produire une déclaration de revenus pour son exercice. La référence faite dans le paragraphe 220(3.1) de la LIR à l’exercice d’une société de personnes dénote que le législateur envisageait que le paragraphe 220(3.1) de la LIR fasse référence à la période de cotisation; sans cela il n’aurait pas fait ainsi référence à la période de cotisation particulière des sociétés de personnes.

[47] Étant donné que le revenu doit être calculé pour une « année d’imposition », qu’une déclaration doit être produite pour chaque « année d’imposition » et que différents types de contribuables produisent leurs déclarations

years” that there is special significance to the use of the term “taxation year” in subsection 220(3.1) of the ITA.

Other judicial pronouncements on the term “taxation year”

[48] The term “taxation year” was interpreted by Justice Yvon Pinard in *Montgomery* (F.C.T.D.), above, at page 59, when he ruled “a ‘taxation year’ refers to a year, fiscal or calendar, for which tax is computed. Tax returns cover this period. In using the term ‘the 1985 and subsequent taxation years’ ... Parliament must be referring to periods of time for which tax returns are submitted.”

[49] More recently, the Federal Court interpreted the amended subsection 220(3.1) of the ITA in the case of *Telfer* (F.C.), above, at paragraph 25. In that case, the Court rejected the applicant’s argument that an application for interest relief should be assessed based on the date the objection was filed, not 10 years after the date of assessment giving rise to the interest. The Court held that “the limitation in subsection 220(3.1) is expressly laid out to restrict the Minister’s discretion on the waiver or cancellation of interest and penalties to the ten calendar years after the end of the relevant taxation year” (*Telfer* (F.C.), above, at paragraph 26).

[50] The ruling in *Telfer* (F.C.), above, was partially overturned in *Telfer* (F.C.A.), above, but the ruling of the Federal Court of Appeal did not overturn the Federal Court’s statements regarding subsection 220(3.1) of the ITA. The judgment of Justice John Maxwell Evans states the appellant did not allege “that the Minister committed an error of law by misinterpreting subsection 220(3.1)”, but instead that the appeal was based on the argument that the Minister’s decision lacked the requisite degree of “justification, transparency and intelligibility” required to be upheld when examined under the standard of reasonableness (*Telfer* (F.C.A.), above, at paragraph 28).

en se fondant sur des « années d’imposition » différentes, il s’ensuit que l’emploi de l’expression « année d’imposition », au paragraphe 220(3.1) de la LIR, revêt une importance particulière.

Autres prises de position judiciaires au sujet de l’expression « année d’imposition »

[48] L’expression « année d’imposition » a été interprétée par le juge Yvon Pinard dans la décision *Montgomery* (C.F. 1^{re} inst.), précitée, au paragraphe 11, dans lequel il a déclaré ce qui suit : « “année d’imposition” s’entend d’une année civile ou d’un exercice financier à l’égard duquel de l’impôt est calculé. Cette période est visée par une déclaration de revenus. En employant les termes “années d’imposition 1985 et suivantes”, le législateur fait sûrement référence à des périodes à l’égard desquelles des déclarations de revenus sont produites. »

[49] Plus récemment, la Cour fédérale a interprété le paragraphe 220(3.1) modifié de la LIR dans la décision *Telfer* (C.F.), précitée, au paragraphe 25. Dans cette dernière, la Cour a rejeté l’argument de la demanderesse selon lequel il fallait évaluer la demande d’allègement d’intérêts en tenant compte de la date du dépôt des avis d’opposition, et non dix ans après la date de la cotisation donnant lieu aux intérêts. La Cour a déclaré : « le délai de prescription prévu au paragraphe 220(3.1) a expressément été établi pour restreindre à la période de dix années civiles suivant la fin de l’année d’imposition pertinente le pouvoir discrétionnaire du ministre de renoncer aux intérêts et aux pénalités ou de les annuler » (*Telfer* (C.F.), précitée, au paragraphe 26).

[50] La décision qui a été rendue dans *Telfer* (C.F.), précitée, a été infirmée en partie dans l’arrêt *Telfer* (C.A.F.), précité, mais la décision de la Cour d’appel fédérale n’a pas infirmé les déclarations de la Cour fédérale concernant le paragraphe 220(3.1) de la LIR. D’après le jugement du juge John Maxwell Evans, l’appelante n’a pas allégué « que le ministre aurait commis une erreur de droit en interprétant mal le paragraphe 220(3.1) », mais plutôt que l’appel était fondé sur l’argument selon lequel la décision du ministre était dénuée du degré requis de « “justification, de transparence et d’intelligibilité” » qui est nécessaire pour être confirmée quand on l’examine

In respect of the meaning of “taxation year”, an analogy is drawn to the recent Federal Court of Appeal decision, penned by Justice Marc Noël, in *Nicholls v. Canada (Revenue Agency)*, 2010 FCA 30, [2010] 3 C.T.C. 208, in respect of paragraphs 5, 6 and 7.

X. Conclusion

[51] Subsequent to the very well-prepared materials and arguments of the parties, it is the Court’s conclusion that Justice Yvon Pinard’s definition in *Montgomery* (F.C.T.D.), above (which was affirmed by the Federal Court of Appeal), continues to be the correct interpretation of the phrase “taxation year” in the context of the taxpayer relief provisions. The Court is also in agreement with the ruling in *Telfer*, above, that the time limit in subsection 220(3.1) of the ITA is for the 10 calendar years after the relevant taxation year, namely, the year of assessment.

[52] It is the Court’s conclusion that the applicant’s construction of subsection 220(3.1) of the ITA would reduce the term “taxation year” to a simple demarcation of time; however, a reading of the ITA as a whole shows that it is a phrase with a specific and meaningful definition.

[53] For all the above reasons, the application for judicial review is dismissed.

JUDGMENT

THIS COURT ORDERS that

- (1) the application for judicial review be dismissed;
- (2) there be no costs as it is a matter of general importance.

selon la norme de la décision raisonnable (*Telfer* (C.A.F.), précité, au paragraphe 28). En ce qui concerne le sens de l’expression « année d’imposition », une analogie est faite avec la décision que la Cour d’appel fédérale a récemment rendue sous la plume du juge Marc Noël dans *Nicholls c. Canada (Agence du revenu)*, 2010 CAF 30, au sujet des paragraphes 5, 6 et 7.

X. Conclusion

[51] Au vu des documents et des arguments fort bien préparés des parties, la Cour conclut que la définition donnée par le juge Yvon Pinard dans la décision *Montgomery* (C.F. 1^{re} inst.), précitée (et confirmée par la Cour d’appel fédérale), continue d’être l’interprétation exacte de l’expression « année d’imposition » dans le contexte des dispositions d’allègement visant les contribuables. La Cour souscrit également à la décision rendue dans l’arrêt *Telfer*, précité, à savoir que le délai dont il est question au paragraphe 220(3.1) de la LIR concerne les dix années civiles qui suivent l’année d’imposition applicable, c’est-à-dire l’année de cotisation.

[52] La Cour conclut que l’interprétation que fait le demandeur du paragraphe 220(3.1) de la LIR réduirait l’expression « année d’imposition » à une simple démarcation de temps; il ressort toutefois d’une lecture de la LIR dans son ensemble que cette expression a une définition précise et concrète.

[53] Pour tous les motifs qui précèdent, la demande de contrôle judiciaire est rejetée.

JUGEMENT

LA COUR ORDONNE :

- 1) la demande de contrôle judiciaire est rejetée;
- 2) aucuns dépens ne sont adjugés car il s’agit d’une question de portée générale.