

A-445-97

A-445-97

The Attorney General of Canada (*Applicant*)**Le procureur général du Canada** (*demandeur*)

v.

c.

Consolidated Canadian Contractors Inc. (*Respondent*)**Consolidated Canadian Contractors Inc.** (*défendresse*)**INDEXED AS: CANADA (ATTORNEY GENERAL) v. CONSOLIDATED CANADIAN CONTRACTORS INC. (C.A.)****RÉPERTORIÉ: CANADA (PROCUREUR GÉNÉRAL) c. CONSOLIDATED CANADIAN CONTRACTORS INC. (C.A.)**

Court of Appeal, Strayer, Robertson and McDonald JJ.A.—Toronto, June 3; Ottawa, September 29, 1998.

Cour d'appel, juges Strayer, Robertson et McDonald, J.C.A.—Toronto, 3 juin; Ottawa, 29 septembre 1998.

Customs and Excise — Excise Tax Act — Taxpayer building contractor using “zero rated” supplies — Supplies not GST exempt as part of entire construction project, not acquired by taxpayer as agent for school boards — T.C.C. finding in favour of Minister but setting aside 6% penalty as due diligence exercised by taxpayer in attempting to ascertain correct amount of GST — Whether “due diligence” defence available to persons subject to automatic penalty for failing to remit correct amount of GST under Excise Tax Act, s. 280 — S. 280 administrative penalty — Mens rea, strict liability, absolute liability offences distinguished — Administrative penalties giving rise to strict, absolute liability — Patent unfairness not sufficient reason to imply due diligence defence under s. 280 — Implied due diligence not contrary to legislative scheme, purposes underlying s. 280.

Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — La contribuable qui est une entreprise de construction utilisait des fournitures «détaxées» — Ces fournitures n'étaient pas exemptées de la TPS puisqu'elles étaient partie intégrante du projet de construction tout entier et que la contribuable ne les avait pas acquises en qualité de représentante des commissions scolaires intéressées — La C.C.I. s'est prononcée en faveur du ministre mais a infirmé la pénalité de 6 p. 100 par ce motif que la contribuable avait fait raisonnablement diligence pour essayer de calculer le montant exact de TPS — Il échet d'examiner si le moyen de défense de la «diligence raisonnable» peut être invoqué par quelqu'un frappé d'une pénalité automatique pour défaut de verser le montant correct de TPS conformément à l'art. 280 de la Loi sur la taxe d'accise — L'art. 280 prévoit une pénalité administrative — Distinction entre infraction caractérisée par l'intention coupable, infraction de responsabilité stricte et infraction de responsabilité absolue — Les pénalités administratives impliquent responsabilité absolue ou responsabilité stricte — L'iniquité flagrante n'est pas un motif suffisant pour dégager le moyen de défense de la diligence raisonnable de l'art. 280 — Le moyen de défense implicite de la diligence raisonnable n'est incompatible ni avec le régime instauré par l'art. 280 ni avec les fins qui le sous-tendent.

Construction of statutes — Taxpayer liable for underpayment of GST, assessed for additional tax, interest, 6% penalty under Excise Tax Act, s. 280(1) — Whether implied due diligence defence available where taxpayer exercising required standard of care — Conventional interpretative principles applicable in deciding whether due diligence defence available — “Modern” approach to statutory interpretation involving contextual, purposive analysis of legislation — Relevant factors to be considered in determining whether s. 280 gives rise to strict liability — S. 280 not giving rise to absolute liability — Implied due diligence not incompatible with legislative scheme — Presumption in favour of strict liability not rebutted.

Interprétation des lois — La contribuable était assujettie au complément de taxe, aux intérêts courus et à une pénalité de 6 p. 100 sur le moins-payé de TPS, conformément à l'art. 280(1) de la Loi sur la taxe d'accise — Il échet d'examiner si le contribuable qui a fait diligence conformément à la norme peut tirer argument du moyen implicite de la diligence raisonnable — Les principes traditionnels d'interprétation s'appliquent pour décider si ce moyen peut être invoqué — La méthodologie «moderne» d'interprétation des lois consiste en une analyse contextuelle et téléologique du texte — Facteurs à considérer pour examiner si l'art. 280 porte responsabilité stricte — L'art. 280 ne porte pas responsabilité absolue — L'existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable n'est pas incompatible avec le régime fiscal — La présomption de responsabilité stricte n'a pas été réfutée.

Judges and Courts — Limits of judicial discretion in statutory interpretation and policy-making role of courts — Automatic penalty for insufficient GST remittance — Whether Court may read in due diligence defence — Statutory interpretation leading to absurd result, manifest injustice undermines public confidence in, respect for, judicial system — Reason for “golden rule” as qualification to literal rule of construction — Case law on what constitutes absurdity irreconcilable at time of Canadian legal realist movement — “Golden rule” device used by judges to achieve desired result — Whether concept of absurdity extends to consequences contradicting values considered important by courts (such as principle no punishment without fault) — Fear that statutory interpretation will dissolve into judge-made law — Influence of judicial values on interpretation of tax law — Historically, courts have resisted giving effect to statutes imposing absolute liability in absence of negligence — Common law principle no punishment without fault capable of giving rise to rebuttable presumption Parliament not intending to enact absolute liability under Excise Tax Act, s. 280 — Still, Court must consider legislative context, purpose of provision — Court justified in reading in to avoid unfairness, manifest injustice if relief granted compatible with legislative scheme, not frustrating purposes — These restrictions should silence argument Court exceeding constitutional role.

This was an application for judicial review of a Tax Court of Canada decision as to whether a “due diligence” defence is available to persons subject to an automatic penalty for failing to remit the correct amount of GST under the Excise Tax Act, and whether such a defence may be validly implied since that Act does not expressly provide for it. The respondent is a building contractor which, in the course of constructing two schools, used a number of supplies classified as “zero rated”, meaning they would be GST exempt if purchased separately. As respondent had allegedly failed to calculate the correct amount of GST payable, it was assessed for the additional tax, interest and a penalty of 6% on the underpayment as prescribed by section 280 of the Act. With respect to whether the supplies in question were GST exempt, the Tax Court Judge found in favour of the Minister, as such supplies were unquestionably part of the entire construction project and were not acquired by the respondent as agent for the school boards. However, he set aside the 6% penalty having concluded that the respondent had exercised due diligence in attempting to ascertain the correct amount of GST to be remitted to the Receiver General. The Minister conceded that the respondent had

Juges et tribunaux — Limites du pouvoir discrétionnaire du juge dans l'interprétation des lois et dans la définition des grandes orientations sociales — Pénalité automatique pour défaut de verser le montant correct de TPS — Il échet d'examiner si le juge peut dégager le moyen de défense de la diligence raisonnable du texte de loi — Une interprétation qui aboutit à un résultat absurde ou à une injustice flagrante sape la confiance du public en la justice et son respect pour elle — La «règle d'or» avait pour objet de tempérer la règle d'interprétation littérale — Impossible de dégager de la jurisprudence une définition homogène d'absurdité à l'époque de l'école du réalisme juridique au Canada — La «règle d'or» était un moyen utilisé par les juges pour parvenir à un résultat voulu — Il échet d'examiner si le concept d'absurdité s'étend aux conséquences jugées indésirables parce qu'elles vont à l'encontre des valeurs que la justice tient pour importantes (tel le principe posant qu'il ne saurait y avoir sanction sans faute) — Appréhension que l'interprétation des lois ne devienne loi prétorienne — Influence des valeurs judiciaires sur l'interprétation de la loi fiscale — Par le passé, la justice a répugné à donner effet aux lois imposant la responsabilité absolue en l'absence de toute faute — Le principe posant qu'il ne peut y avoir de punition sans faute donne lieu à la présomption réfutable que le législateur entendait imposer la responsabilité stricte, et non la responsabilité absolue, par l'art. 280 de la Loi sur la taxe d'accise — La Cour est cependant tenue de considérer le contexte législatif de cette disposition ainsi que son but — Le juge est fondé à extrapoler le texte de loi pour éviter l'iniquité ou l'injustice flagrante, si le redressement accordé est compatible avec l'économie du texte et ne fait pas obstacle au but de ce dernier — Ces restrictions devraient parer à l'argument que la Cour déborde de son rôle constitutionnel.

Recours en contrôle judiciaire contre une décision de la Cour canadienne de l'impôt sur la question de savoir si le moyen de défense de la «diligence raisonnable» peut être invoqué par quelqu'un frappé d'une pénalité automatique pour défaut de verser le montant correct de TPS, ainsi qu'il y est tenu par la *Loi sur la taxe d'accise*, et si ce moyen de défense peut être valablement considéré comme implicite alors qu'il n'est pas expressément prévu dans ce texte. La défenderesse est une entreprise de construction qui avait utilisé, dans la construction de deux écoles, un certain nombre de fournitures «détaxées», c'est-à-dire des fournitures qui seraient exemptes de TPS si elles étaient achetées à part. Comme elle n'aurait pas calculé le montant correct de TPS exigible, elle s'est retrouvée assujettie au complément de taxe, aux intérêts courus et à une pénalité de 6 p. 100 sur le moins-payé conformément à l'article 280 de la Loi. Sur la question de savoir si les fournitures en question étaient exemptées de la TPS, le juge de la Cour de l'impôt s'est prononcé en faveur du ministre puisqu'elles étaient indubitablement partie intégrante du projet de construction tout entier et que la défenderesse ne les avait pas acquises en qualité de représentante des commissions scolaires intéressées.

exercised the required standard of care but challenged the Tax Court's "jurisdiction" to relieve registrants of penalties imposed under section 280 on the basis of an implied due diligence defence. Both the Tax Court Judge and the Minister relied upon the Supreme Court of Canada decision in *R. on the information of Mark Caswell v. Corporation of City of Sault Ste. Marie*, which involved the application of the due diligence defence in the context of a "regulatory offence". Four issues were raised herein: (1) whether the application of the due diligence defence is restricted to strict liability offences; (2) whether the concept of strict liability should be extended to administrative penalties; (3) whether manifest unfairness is a sufficient ground for implying the due diligence defence; (4) whether section 280 of the Act gives rise to strict or absolute liability.

Held, the application should be dismissed.

(1) Section 280 of the *Excise Tax Act* is not a regulatory offence, but an administrative penalty. In *Sault Ste. Marie* the Supreme Court of Canada was asked the basic question of whether Canadian law should embrace the concept of strict liability offences at all. To answer that question, it recognized three categories of offences. The first consists of offences which are criminal "in the true sense" and in which *mens rea* must be proved by the prosecution. The second consists of strict liability offences, such as public welfare or regulatory offences, for which there is no need to prove *mens rea*, but where it is open to an accused to prove that he exercised reasonable care. The third category consists of absolute liability offences in which it is not open to an accused to establish that he was "free of fault". The true precedential significance of *Sault Ste. Marie* lies in the fact that it recognizes strict liability offences for which the defence of due diligence is available, without saying that the defence of due diligence could be invoked only if a public welfare or regulatory offence is involved. Therefore, it was open to this Court to determine whether the defence of due diligence may, as a matter of principle, be raised in the context of administrative penalties.

(2) The *Sault St. Marie* case stands for the proposition that due diligence is a legitimate defence in the context of a public welfare offence, but does not say whether administrative penalties entail absolute or strict liability. There is no common law rule that would disallow a due diligence defence with respect to administrative penalties, and no

sées. Cependant, il a infirmé la pénalité de 6 p. 100 après avoir conclu que la défenderesse avait fait raisonnablement diligence pour essayer de calculer le montant exact de TPS à verser au receveur général. Le ministre reconnaît que la défenderesse a fait diligence conformément à la norme, mais conteste la «compétence» qu'assume la Cour de l'impôt pour exonérer des inscrits de la pénalité prévue à l'article 280 en y voyant une disposition portant implicitement moyen de défense de la diligence raisonnable. Le juge de la Cour de l'impôt et le ministre invoquent l'une et l'autre la décision de la Cour suprême du Canada dans *R. sur la dénonciation de Mark Caswell c. Corporation de la ville de Sault Ste-Marie*, où il était question de ce moyen de défense dans le contexte d'une «infraction en matière réglementaire». Il se pose quatre questions en l'espèce, savoir: 1) si le moyen de défense de la diligence raisonnable est limité aux infractions de responsabilité stricte; 2) s'il faut étendre le concept de responsabilité stricte aux pénalités administratives; 3) si l'iniquité manifeste est un motif suffisant pour conclure à l'existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable; 4) si l'article 280 de la Loi porte responsabilité stricte ou responsabilité absolue.

Arrêt: le demandeur doit être débouté de son recours.

1) L'article 280 de la *Loi sur la taxe d'accise* ne prévoit pas une infraction en matière réglementaire, mais une pénalité administrative. Dans *Sault Ste-Marie*, la Cour suprême du Canada était appelée à se prononcer sur la question fondamentale de savoir si le concept d'infraction de responsabilité stricte devait être adopté en droit canadien. Pour répondre à cette question, elle a pris acte de trois catégories d'infractions. La première comprend les infractions criminelles «dans le vrai sens du mot», à l'égard desquelles la poursuite doit prouver l'intention coupable. La deuxième consiste en infractions de responsabilité stricte, telles les infractions contre le bien-être public ou en matière réglementaire, à l'égard desquelles il n'est pas nécessaire d'établir l'intention coupable, mais l'accusé peut se disculper par la preuve de la diligence raisonnable. La troisième catégorie est celle des infractions de responsabilité absolue, à l'égard desquelles l'accusé n'est pas recevable à prouver qu'il «n'a commis aucune faute». La véritable valeur jurisprudentielle de la décision *Sault Ste-Marie* tient à ce qu'elle reconnaît l'existence des infractions de responsabilité stricte, susceptibles de réfutation par le moyen de défense de la diligence raisonnable, sans limiter celui-ci aux infractions contre le bien-être public ou en matière réglementaire. Il est donc loisible à cette Cour de décider si, sur le plan des principes, ce moyen de défense peut être opposé aux pénalités administratives.

2) La jurisprudence *Sault Ste-Marie* pose que la diligence raisonnable représente un moyen de défense valide dans le contexte des infractions contre le bien-être public, mais ne dit pas si les pénalités administratives impliquent responsabilité absolue ou responsabilité stricte. Il n'y a aucune règle de common law qui exclut ce moyen de défense face aux

valid basis for maintaining absolute liability for all administrative penalties. There is no evidence that absolute liability has the effect of causing adherence to a higher standard of care or that recognition of a due diligence defence would lead to inefficiency in the enforcement of legislation. Administrative penalties may give rise to either strict or absolute liability. In deciding whether a due diligence defence is available in any one case, the application of conventional interpretative principles cannot be avoided.

(3) The question of whether it is permissible to read in the due diligence defence on the sole ground that its absence conflicts with our understanding of fundamental justice is of paramount importance because it brings into issue the limits of judicial discretion in the interpretation of statutes and the policy-making role of courts. Since an interpretation which leads to an absurd result or manifest injustice undermines public confidence in and respect for the judicial system, it is understandable why the literal rule of construction was, with the passage of time, qualified by the "golden rule" which directs that the grammatical and ordinary sense of words need not be adhered to if their meaning leads to a "repugnance" or "inconsistency" with the rest of the instrument, or to an "absurdity". Applying the golden rule of interpretation herein, the issue was whether the lack of a due diligence defence qualified as an "absurdity", that is whether the manifest unfairness which results from imposing a penalty on a registrant, despite having taken all reasonable measures to avoid it, is a sufficient reason for importing a due diligence defence into the *Excise Tax Act*. It has been said that, at the height of the legal realist movement in Canada, the case law as to what constituted an absurdity was incapable of reconciliation. The golden rule was said then to have been employed by judges as a device to achieve a desired result. More recently, it has been suggested that the concept of absurdity has been extended to consequences thought to be undesirable as contradicting values considered important by courts. The underlying fear is that the line between statutory interpretation and policy-making will disappear and that statutory interpretation will dissolve into judge-made law. Tax law provides an illustration of the influence of judicial values upon the interpretative process. Lord Tomlin's comment in *Inland Revenue Commissioner v. Westminster (Duke of)* to the effect that a taxpayer is free to arrange his affairs so as to minimize tax liability, has had a lasting impact upon the law relating to tax avoidance. The judicial value being challenged is the general right of persons not to be punished without fault, which is consistent with the common law principle that there should be no liability without fault. Patent unfairness is not a sufficient reason to import a due diligence defence into section 280 of the *Excise Tax Act*. It was the Court's responsibility to consider the legislative context surrounding that provision and its purpose. To extend relief solely on

pénalités administratives, et rien ne permet de dire que toutes les sanctions administratives impliquent responsabilité absolue. Rien ne prouve que la responsabilité absolue tende à forcer l'observation d'une norme plus élevée de diligence, ou que la reconnaissance du moyen de défense de la diligence raisonnable conduise à l'inefficacité dans l'application de la réglementation. Les pénalités administratives peuvent impliquer soit responsabilité stricte soit responsabilité absolue. Pour décider si le moyen de défense de la diligence raisonnable est recevable dans un cas donné, on ne saurait éviter l'application des principes d'interprétation traditionnels.

3) La question de savoir s'il est possible de dégager le moyen de défense de la diligence raisonnable du texte par ce seul motif que son absence même s'oppose à notre conception de la justice fondamentale, est une question primordiale parce qu'elle met en jeu les limites du pouvoir discrétionnaire du juge dans l'interprétation des lois et son rôle dans la définition des grandes orientations sociales. Une interprétation qui aboutit à un résultat absurde ou à une injustice flagrante sapé la confiance du public en la justice et son respect pour elle; c'est pourquoi la règle d'interprétation littérale a été tempérée au fil du temps par la «règle d'or», qui pose qu'il ne faut pas s'en tenir au sens grammatical et ordinaire des mots si leur signification marque une «contradiction» ou «incompatibilité» avec le reste du texte, ou encore produit une «absurdité». Par application de la règle d'or d'interprétation aux faits de la cause, il s'agit de savoir si le déni du moyen de défense de la diligence raisonnable peut être qualifié d'«absurdité», c'est-à-dire si l'iniquité flagrante qui résulte de l'application d'une pénalité lors même que l'inscrit a pris toutes les mesures raisonnables pour ne pas l'encourir, est un motif suffisant pour dégager ce moyen de défense de la *Loi sur la taxe d'accise*. Un auteur a fait observer qu'à l'apogée de l'école du réalisme juridique au Canada, il était impossible de dégager de la jurisprudence une définition homogène d'absurdité. Et que la règle d'or n'était qu'un simple moyen utilisé par les juges pour parvenir à un résultat voulu. Plus récemment, un autre auteur pense que le concept d'absurdité s'est étendu aux conséquences jugées indésirables parce qu'elles vont à l'encontre des valeurs que la justice tient pour importantes. L'appréhension sous-jacente est que la ligne de démarcation entre interprétation et décision politique ne disparaisse et que l'interprétation des lois ne devienne loi prétorienne. La loi fiscale est une illustration de l'influence qu'exercent les valeurs judiciaires sur le processus d'interprétation. L'observation faite par lord Tomlin dans *Inland Revenue Commissioners v. Westminster (Duke of)*, savoir que le contribuable a le droit d'arranger ses affaires de façon à réduire au minimum l'impôt qu'il a à payer, a eu une influence durable sur les règles en matière d'évasion fiscale. La valeur judiciaire en cause est le droit général de l'individu de ne pas être puni s'il n'a pas commis de faute, lequel droit est dans le droit fil du principe de common law qu'il ne saurait y avoir sanction en l'absence de toute faute. L'iniquité

grounds of unfairness would disregard the approach taken in *Sault Ste. Marie* and would be tantamount to declaring that all administrative penalties are subject to a due diligence defence provided that judges can identify a perceived “injustice”.

(4) The “modern” approach to statutory interpretation adopted by the Supreme Court of Canada involves a contextual and purposive analysis of legislation. The principle that there is to be no punishment without fault translates into a rebuttable presumption that Parliament intended strict rather than absolute liability. While rejecting the idea that unfairness or manifest injustice is a sufficient reason for implying a due diligence defence, a court is justified in reading words into an Act to avoid such a result, if it can be shown that the relief being granted is compatible with the legislative scheme and neither frustrates nor undermines its purposes. These restrictions should silence any argument that the Court is acting outside its constitutional role. There are four relevant factors to be considered in determining whether section 280 gives rise to strict liability. The language of the statute is the first consideration in determining whether an offence should be categorized as a *mens rea*, strict liability or absolute liability offence. *Mens rea* offences are usually qualified by words such as “wilfully” or “knowingly” as in the criminal context. S. 280 does not use the type of precise and explicit language expected of a provision entailing absolute liability. The second factor is the importance of the penalty and its impact on registrants. When examining this factor, attention must be paid to the consequences to the registrant, as opposed to its significance to the Minister in terms of administering the *Excise Tax Act*. The amounts involved are substantial to the thousands of small businesses which act as agents of the Crown in collecting and remitting the tax. Therefore, the impact of a section 280 penalty on registrants could not be characterized as inconsequential. The third factor is the subject matter of the legislation, the purpose of section 280. The proposition that a due diligence defence will lead to a breakdown in the administration of the *Excise Tax Act* was untenable. A penalty and due diligence defence should have no impact on those who are already “conscientious”. On the other hand, it is doubtful whether some registrants will consciously decide to remain indifferent to their legal obligations under the *Excise Tax Act* because they know that due diligence may be pleaded as a defence. There were no persuasive grounds for holding that an implied due diligence defence undermines the incentive goals of section 280. The last factor is the regulatory framework. The thrust of the Minister’s argument was that the due diligence defence is incompatible with the overall scheme of the *Excise Tax Act*.

flagrante n’est pas un motif suffisant pour dégager le moyen de défense de la diligence raisonnable de l’article 280 de la *Loi sur la taxe d’accise*. La Cour a cependant pour responsabilité de considérer le contexte législatif de cette disposition ainsi que son but. D’accorder l’exonération pour cause d’iniquité uniquement reviendrait à écarter l’approche prescrite par *Sault Ste-Marie* et à poser que toutes les pénalités administratives peuvent être combattues par le moyen de défense de la diligence raisonnable, pourvu que le juge puisse identifier l’«injustice» ressentie.

4) La méthodologie «moderne» d’interprétation des lois, qu’a adoptée la Cour suprême du Canada, consiste en une analyse contextuelle et téléologique du texte. Le principe posant qu’il ne peut y avoir de punition sans faute donne lieu à la présomption réfutable que le législateur entendait imposer la responsabilité stricte, et non la responsabilité absolue. Tout en rejetant l’idée que l’iniquité ou l’injustice flagrante est un motif suffisant pour conclure à l’existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable, le juge est fondé à extrapoler le texte de loi pour éviter le même résultat, s’il peut être prouvé que le redressement accordé est compatible avec l’économie du texte et ne fait pas obstacle au but de ce dernier. Ces restrictions devraient parer à tout argument potentiel que la Cour déborde de son rôle constitutionnel. Quatre facteurs entrent en ligne de compte pour examiner si l’article 280 porte responsabilité stricte. La formulation du texte de loi est le premier facteur à considérer pour juger si l’infraction doit être classée comme infraction nécessitant la preuve de l’intention coupable, infraction de responsabilité stricte ou infraction de responsabilité absolue. Les infractions caractérisées par l’intention coupable sont normalement qualifiées par les termes «intentionnellement» ou «sciemment», comme dans le contexte criminel. L’article 280 n’emploie pas le langage précis et explicite qu’on trouve normalement dans une disposition portant responsabilité absolue. Le deuxième facteur est la gravité de la peine et ses effets sur les inscrits. Dans l’examen de ce facteur, il faut s’attacher aux conséquences qui en découlent pour l’inscrit, et non à l’importance qu’elle représente pour le ministre pour ce qui est de l’administration de la *Loi sur la taxe d’accise*. Les sommes en jeu sont substantielles pour les milliers de petites entreprises qui font fonction de mandataires de la Couronne pour percevoir et remettre cette taxe. On ne peut donc dire que la pénalité prévue à l’article 280 n’ait guère d’effets sur les inscrits. Le troisième facteur est l’objet de la législation, le but de l’article 280. L’argument que la reconnaissance du moyen de défense de la diligence raisonnable entraînera l’effondrement de l’administration de la *Loi sur la taxe d’accise* n’est pas fondé. Ni la pénalité ni l’existence de ce moyen de défense ne doit avoir d’effet sur ceux qui sont déjà «conscientieux». Par contre, il est douteux que certains inscrits décident sciemment de ne pas se soucier des obligations qu’ils tiennent de la *Loi sur la taxe d’accise* parce qu’ils savent qu’ils ont à leur disposition le moyen de

The outcome of this case hinged on whether an implied due diligence defence is compatible with the Minister's statutory right to waive penalties under section 281.1 of the Act. By reading in a due diligence defence, the Tax Court was not actually waiving the 6% penalty. Rather, it was granting registrants the opportunity to exculpate themselves by demonstrating that they have exercised reasonable care in attempting to ascertain the correct amount of GST owing. If registrants fail to meet the required standard of care, they remain liable to pay the penalty. Thus, there are substantive differences between an implied due diligence defence and the Minister's statutory right to waive penalties. If the Minister chooses to circumscribe his discretion by not recognizing a due diligence defence under section 280, it is open to this Court to imply such defence. Thus, the Minister's right to waive penalties under section 281.1 of the *Excise Tax Act* does not conflict with an implied due diligence defence. Section 280 of the Act does not give rise to absolute liability. An implied due diligence defence is neither incompatible with the legislative scheme, nor does it frustrate or undermine the purposes underlying that scheme. The presumption in favour of strict liability has not been rebutted.

défense de la diligence raisonnable. Il n'y a aucun motif convaincant pour conclure que l'existence implicite de ce moyen fait échec à la fonction incitative de l'article 280. Le dernier facteur est le cadre réglementaire. L'idée maîtresse de l'argumentation du ministre est que le moyen de défense de la diligence raisonnable est incompatible avec l'économie générale de la *Loi sur la taxe d'accise*. L'issue de l'affaire en instance dépend de la question de savoir si la reconnaissance de l'existence implicite de ce moyen de défense est compatible avec le pouvoir que le ministre tient de l'article 281.1 de renoncer aux pénalités prévues par la Loi. En dégageant de la loi l'existence de ce moyen de défense, la Cour de l'impôt n'écarte pas la pénalité de 6 p. 100. Elle ne fait que donner aux inscrits la possibilité de se disculper en démontrant qu'ils ont fait raisonnablement diligence pour calculer le montant de TPS à verser. Faute par eux d'avoir observé la norme de diligence, ils seront toujours tenus à la pénalité. Il y a donc une différence de nature entre la reconnaissance de l'existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable et le pouvoir que le ministre tient de la loi de renoncer à la pénalité. Si le ministre choisit de circonscrire l'exercice de son pouvoir discrétionnaire en refusant de reconnaître l'existence de ce moyen de défense dans le contexte de l'article 280, il est loisible à la Cour d'en dégager l'existence implicite. Ainsi donc, le pouvoir que le ministre tient de l'article 281.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* pour renoncer à la pénalité ne présente ni contradiction ni incompatibilité avec le moyen de défense implicite de la diligence raisonnable. L'article 280 de la Loi ne porte pas responsabilité absolue. Le moyen de défense implicite de la diligence raisonnable n'est pas incompatible avec le régime fiscal en question; il ne fait pas échec aux fins qui sous-tendent ce dernier. La présomption de responsabilité stricte n'a pas été réfutée.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Criminal Code*, R.S.C., 1985, c. C-46, s. 19.
Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-13, ss. 124 (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 11), 280 (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 126; 1997, c. 10, s. 235), 281.1 (as enacted by S.C. 1993, c. 27, s. 127), 285 (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12), 298(1) (as enacted *idem*; S.C. 1993, c. 27, s. 131; 1997, c. 10, ss. 79, 238), 323 (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1992, c. 27, s. 90; 1997, c. 10, s. 239), 327 (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12), 329 (as enacted *idem*).
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 163(2) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VII, s. 17; c. 8, s. 26; 1995, c. 3, s. 48; 1996, c. 21, s. 43).
Ontario Water Resources Commission Act (The), R.S.O. 1970, c. 332, s. 32(1).

LOIS ET RÈGLEMENTS

- Code criminel*, L.R.C. (1985), ch. C-46, art. 19.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 163(2) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VII, art. 17; ch. 8, art. 26; 1995, ch. 3, art. 48; 1996, ch. 21, art. 43).
Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-13, art. 124 (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 11), 280 (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 126; 1994, ch. 9, art. 21; 1997, ch. 10, art. 235), 281.1 (édicte par L.C. 1993, ch. 27, art. 127), 285 (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12), 298(1) (édicte, *idem*; L.C. 1993, ch. 27, art. 131; 1997, ch. 10, art. 79, 238), 323 (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1992, ch. 27, art. 90; 1997, ch. 10, art. 239), 327 (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12), 329 (édicte, *idem*).
Ontario Water Resources Commission Act (The), R.S.O. 1970, ch. 332, art. 32(1).

CASES JUDICIAALLY CONSIDERED

FOLLOWED:

R. on the information of Mark Caswell v. Corporation of City of Sault Ste. Marie, [1978] 2 S.C.R. 1299; (1978), 85 D.L.R. (3d) 161; 40 C.C.C. (2d) 353; 7 C.E.L.R. 53; 3 C.R. (3d) 30; 21 N.R. 295.

APPLIED:

Pillar Oilfield Projects Ltd. v. The Queen (1993), 2 GTC 1005 (T.C.C.); *Upper Canada College v. Smith* (1920), 61 S.C.R. 413; 57 D.L.R. 648; [1921] 1 W.W.R. 1154; *Inland Revenue Commissioners v. Westminster (Duke of)*, [1936] A.C. 1 (H.L.).

CONSIDERED:

R. v. Pontes, [1995] 3 S.C.R. 44; (1995), 12 B.C.L.R. (3d) 201; 100 C.C.C. (3d) 353; 41 C.R. (4th) 201; 13 M.V.R. (3d) 145; 186 N.R. 81; *Re B.C. Motor Vehicle Act*, [1985] 2 S.C.R. 486; (1985), 24 D.L.R. (4th) 536; [1986] 1 W.W.R. 481; 69 B.C.L.R. 145; 23 C.C.C. (3d) 289; 48 C.R. (3d) 289; 18 C.R.R. 30; 36 M.V.R. 240; 63 N.R. 266.

REFERRED TO:

Locator of Missing Heirs Inc. v. The Queen (1997), 5 GTC 7167; 212 N.R. 391 (F.C.A.); *A-G Canada v. 770373 Ontario Limited* (1997), 5 GTC 7030 (F.C.A.); *Locator of Missing Heirs Inc. v. Canada*, [1995] T.C.J. No. 1304 (QL); *R. v. Sault Ste. Marie (City of)* (1976), 13 O.R. (2d) 113 (C.A.); *R. v. Nickel City Transport (Sudbury) Ltd.* (1993), 47 M.V.R. (2d) 20 (Ont. C.A.); *Abley v. Dale* (1851), 11 C.B. 378; 138 E.R. 519 (C.P.); *Grey v. Pearson* (1857), 6 H.L.C. 61; 10 E.R. 1216 (H.L.); *Re Estabrooks Pontiac Buick Ltd.* (1982), 44 N.B.R. (2d) 201; 144 D.L.R. (3d) 21; 116 A.P.R. 201; 7 C.R.R. 46 (C.A.); *Gustavson Drilling (1964) Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1977] 1 S.C.R. 271; (1975), 66 D.L.R. (3d) 449; [1976] CTC 1; 75 DTC 5451; 7 N.R. 401; *Apotex Inc. v. Canada (Attorney General)*, [1994] 1 F.C. 742; (1993), 18 Admin. L.R. (2d) 122; 51 C.P.R. (3d) 339; 162 N.R. 177 (C.A.); aff'd [1994] 3 S.C.R. 1100; (1994), 176 N.R. 1; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; [1994] 2 C.T.C. 25; (1994), 94 DTC 6314; 168 N.R. 16; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103; (1995), 127 D.L.R. (4th) 193; [1995] 2 C.T.C. 369; 95 DTC 5551; 186 N.R. 243; *Hickman Motors Ltd. v. Canada*, [1997] 2 S.C.R. 336; (1997), 148 D.L.R. (4th) 1; 97 DTC 5363; 213 N.R. 81; *Duha Printers (Western) Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 795; (1998), 159

JURISPRUDENCE

DÉCISION SUIVIE:

R. sur la dénonciation de Mark Caswell c. Corporation de la ville de Sault Ste-Marie, [1978] 2 R.C.S. 1299; (1978), 85 D.L.R. (3d) 161; 40 C.C.C. (2d) 353; 7 C.E.L.R. 53; 3 C.R. (3d) 30; 21 N.R. 295.

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Pillar Oilfield Projects Ltd. c. La Reine (1993), 2 GTC 1005 (C.C.I.); *Upper Canada College v. Smith* (1920), 61 R.C.S. 413; 57 D.L.R. 648; [1921] 1 W.W.R. 1154; *Inland Revenue Commissioners v. Westminster (Duke of)*, [1936] A.C. 1 (H.L.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

R. c. Pontes, [1995] 3 R.C.S. 44; (1995), 12 B.C.L.R. (3d) 201; 100 C.C.C. (3d) 353; 41 C.R. (4th) 201; 13 M.V.R. (3d) 145; 186 N.R. 81; *Renvoi: Motor Vehicle Act de la C.-B.*, [1985] 2 R.C.S. 486; (1985), 24 D.L.R. (4th) 536; [1986] 1 W.W.R. 481; 69 B.C.L.R. 145; 23 C.C.C. (3d) 289; 48 C.R. (3d) 289; 18 C.R.R. 30; 36 M.V.R. 240; 63 N.R. 266.

DÉCISIONS CITÉES:

Locator of Missing Heirs Inc. c. La Reine (1997), 5 GTC 7167; 212 N.R. 391 (C.A.F.); *P-G Canada c. 770373 Ontario Limited* (1997), 5 GTC 7030 (C.A.F.); *Locator of Missing Heirs Inc. c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 1304 (QL); *R. v. Sault Ste. Marie (City of)* (1976), 13 O.R. (2d) 113 (C.A.); *R. v. Nickel City Transport (Sudbury) Ltd.* (1993), 47 M.V.R. (2d) 20 (C.A. Ont.); *Abley v. Dale* (1851), 11 C.B. 378; 138 E.R. 519 (C.P.); *Grey v. Pearson* (1857), 6 H.L.C. 61; 10 E.R. 1216 (H.L.); *Re Estabrooks Pontiac Buick Ltd.* (1982), 44 N.B.R. (2d) 201; 144 D.L.R. (3d) 21; 116 A.P.R. 201; 7 C.R.R. 46 (C.A.); *Gustavson Drilling (1964) Ltd. c. Ministre du Revenu national*, [1977] 1 R.C.S. 271; (1975), 66 D.L.R. (3d) 449; [1976] CTC 1; 75 DTC 5451; 7 N.R. 401; *Apotex Inc. c. Canada (Procureur général)*, [1994] 1 C.F. 742; (1993), 18 Admin. L.R. (2d) 122; 51 C.P.R. (3d) 339; 162 N.R. 177 (C.A.); conf. par [1994] 3 R.C.S. 1100; (1994), 176 N.R. 1; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; [1994] 2 C.T.C. 25; (1994), 94 DTC 6314; 168 N.R. 16; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103; (1995), 127 D.L.R. (4th) 193; [1995] 2 C.T.C. 369; 95 DTC 5551; 186 N.R. 243; *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336; (1997), 148 D.L.R. (4th) 1; 97 DTC 5363; 213 N.R. 81; *Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 795; (1998), 159

D.L.R. (4th) 457; 98 DTC 6334; 225 N.R. 241; *Neuman v. M.N.R.*, [1998] 1 S.C.R. 770; (1998), 159 D.L.R. (4th) 1; 98 DTC 6297; 225 N.R. 190; *River Wear Commissioners v. Adamson* (1877), 2 App. Cas. 743 (H.L.); *Great Western Ry. Co. v. Mostyn (Owners of SS.)*, [1928] A.C. 57 (H.L.); *Canadian Pacific Air Lines Ltd. v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1133; (1989), 59 D.L.R. (4th) 218; [1989] 4 W.W.R. 137; 36 B.C.L.R. (2d) 185; 96 N.R. 1; 2 T.C.T. 4170; *Canada v. Nassau Walnut Investments Inc.*, [1997] 2 F.C. 279; (1996), 97 DTC 5051; 206 N.R. 386 (C.A.); *Metro Exteriors Ltd. v. Canada*, [1995] T.C.J. No. 1302 (QL); *R. v. Docherty*, [1989] 2 S.C.R. 941; (1989), 78 Nfld. & P.E.I.R. 315; 51 C.C.C. (3d) 1; 72 C.R. (3d) 1; 17 M.V.R. (2d) 161; 101 N.R. 161.

D.L.R. (4th) 457; 98 DTC 6334; 225 N.R. 241; *Neuman c. M.R.N.*, [1998] 1 R.C.S. 770; (1998), 159 D.L.R. (4th) 1; 98 DTC 6297; 225 N.R. 190; *River Wear Commissioners v. Adamson* (1877), 2 App. Cas. 743 (H.L.); *Great Western Ry. Co. v. Mostyn (Owners of SS.)*, [1928] A.C. 57 (H.L.); *Lignes aériennes Canadien Pacifique Ltée c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1133; (1989), 59 D.L.R. (4th) 218; [1989] 4 W.W.R. 137; 36 B.C.L.R. (2d) 185; 96 N.R. 1; 2 T.C.T. 4170; *Canada c. Nassau Walnut Investments Inc.*, [1997] 2 C.F. 279; (1996), 97 DTC 5051; 206 N.R. 386 (C.A.); *Metro Exteriors Ltd. c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 1302 (QL); *R. c. Docherty*, [1989] 2 R.C.S. 941; (1989), 78 Nfld. & P.E.I.R. 315; 51 C.C.C. (3d) 1; 72 C.R. (3d) 1; 17 M.V.R. (2d) 161; 101 N.R. 161.

AUTHORS CITED

Driedger, E. A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
 GST Memorandum 500-3-2-1. *Assessments and Penalties-Cancellation or Waiver of Penalties and Interest*. March 14, 1994.
 Sherman, David M. *Canada GST Service*. Scarborough, Ont.: Carswell, 1998.
 Sullivan, Ruth. *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. Toronto: Butterworths, 1994.
 Technical Information Bulletin B-074. *Guidelines for the Reduction of Penalty and Interest in "Wash Transaction" Situations*. November 28, 1994.
 Willis, John "Statute Interpretation in a Nutshell" (1938), 16 *Can. Bar Rev.* 1.

APPLICATION for judicial review of a Tax Court of Canada decision ((1997), 5 GTC 1074) that the respondent had exercised due diligence in attempting to ascertain the correct amount of GST to be remitted to the Receiver General and that the 6% penalty prescribed by subsection 280(1) of the *Excise Tax Act* should be set aside. Application dismissed.

APPEARANCES:

Harry Erlichman and *Kevin G. Dias* for applicant.
Nick Chitilian for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Deputy Attorney General of Canada for applicant.

DOCTRINE

Bulletin d'information technique B-074. *Lignes directrices visant la réduction des pénalités et des intérêts dans les cas d'«opération sans effet fiscal»*. 28 novembre 1994.
 Driedger, E. A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
 Mémoire sur la TPS 500-3-2-1. *Annulation ou renonciation-Pénalités et intérêts*. 14 mars 1994.
 Sherman, David M. *Canada GST Service*. Scarborough, Ont.: Carswell, 1998.
 Sullivan, Ruth. *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. Toronto: Butterworths, 1994.
 Willis, John «Statute Interpretation in a Nutshell» (1938), 16 *Can. Bar Rev.* 1.

DEMANDE de contrôle judiciaire contre la décision ((1997), 5 GTC 1074) par laquelle la Cour canadienne de l'impôt a jugé que la défenderesse avait fait raisonnablement diligence pour essayer de calculer le montant exact de TPS à verser au receveur général et a infirmé de ce fait la pénalité de 6 p. 100 prévue au paragraphe 280(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Demande rejetée.

ONT COMPARU:

Harry Erlichman et *Kevin G. Dias* pour le demandeur.
Nick Chitilian pour la défenderesse.

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER:

Le sous-procureur général du Canada pour le demandeur.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] ROBERTSON J.A.: This judicial review application brings into issue the limits of judicial discretion in the interpretation of statutes and the policy-making role of courts. Specifically, we have been asked to determine whether a “due diligence” defence is available to persons otherwise subject to an automatic penalty for failing to remit the correct amount of goods and services tax (GST), as required under the *Excise Tax Act* [R.S.C., 1985, c. E-15]. As that Act does not expressly provide for such a defence, the issue turns on whether it may be validly implied.

Legal and factual background

[2] At the centre of the controversy is Judge Bowman’s influential decision in *Pillar Oilfield Projects Ltd. v. The Queen* (1993), 2 GTC 1005 (T.C.C.), in which he held that it would be contrary to the principles of “fundamental justice” and “fairness” to withhold the right to plead due diligence with regard to penalties imposed under section 280 [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 126; 1997, c. 10, s. 235] of the *Excise Tax Act*. In support of that conclusion, Judge Bowman turned to the Supreme Court’s seminal decision in *R. on the information of Mark Caswell v. Corporation of City of Sault Ste. Marie*, [1978] 2 S.C.R. 1299. He also expressed frustration at the lack of a due diligence defence in the following manner (at page 1009):

That a person should be susceptible of being penalized administratively by a public servant without any possibility of exculpating himself by demonstrating due diligence is not only extraordinary. It is abhorrent. It is no less abhorrent because it is mechanically and routinely imposed by anonymous revenue officials and therefore qualifies for the essentially meaningless rubric “administrative” rather than “criminal”. A punishment is a punishment. Neither its nature nor its effect is tempered by the use of palliative modifiers.

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

[1] LE JUGE ROBERTSON, J.C.A.: La présente demande de contrôle judiciaire pose la question des limites du pouvoir discrétionnaire des tribunaux judiciaires en matière d’interprétation des lois et de leur rôle dans la définition des grandes orientations. Plus spécifiquement, la Cour est appelée à décider si le moyen de défense de la «diligence raisonnable» peut être invoqué par quelqu’un frappé d’une pénalité automatique pour défaut de verser le montant correct de la taxe sur les produits et services (TPS), ainsi qu’il y est tenu par la *Loi sur la taxe d’accise* [L.R.C. (1985), ch. E-15]. Étant donné que cette loi ne prévoit pas expressément pareil moyen de défense, il échet d’examiner si celui-ci peut être valablement considéré comme implicite.

Les faits de la cause et la loi applicable

[2] Au cœur du débat figure la décision *Pillar Oilfield Projects Ltd. c. La Reine* (1993), 2 GTC 1005 (C.C.I.), décision fort influente dans laquelle le juge Bowman a conclu qu’il serait contraire aux principes de «justice fondamentale» et d’«équité» de dénier le droit de faire valoir la diligence raisonnable pour se défendre contre la pénalité prévue à l’article 280 [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 126; 1994, ch. 9, art. 21; 1997, ch. 10, art. 235] de la *Loi sur la taxe d’accise*. À l’appui de cette conclusion, il a cité la jurisprudence *R. sur la dénonciation de Mark Caswell c. Corporation de la ville de Sault Ste-Marie*, [1978] 2 R.C.S. 1299, de la Cour suprême. Il a aussi exprimé en ces termes sa frustration face à l’absence du moyen de défense de la diligence raisonnable (à la page 1009):

Il est non seulement exceptionnel, mais révoltant qu’une personne puisse être pénalisée administrativement par un fonctionnaire sans avoir l’occasion de se disculper en établissant la diligence raisonnable. Ce n’est pas moins révoltant parce que la pénalité est imposée mécaniquement et systématiquement par des agents du fisc anonymes, et est donc apte à être classée sous la rubrique «administrative», terme essentiellement vide de sens, plutôt que sous la rubrique «pénale». Une peine est une peine. L’emploi de modificatifs lénifiants n’atténue ni sa nature ni son effet.

[3] The validity of the due diligence defence has been raised in this Court on two previous occasions: see *Locator of Missing Heirs Inc. v. The Queen* (1997), 5 GTC 7167 (F.C.A.) and *A-G Canada v. 770373 Ontario Limited* (1997), 5 GTC 7030 (F.C.A.). In both instances this Court found it unnecessary to decide the issue that is now squarely before us.

[4] A survey of the voluminous case law in the Tax Court on this issue reveals that *Pillar Oilfield* has been widely approved. Fourteen judges have accepted the right of persons to plead the due diligence defence, while only three have ruled to the contrary. Three other judges remain uncommitted, having found it unnecessary to decide the matter in the particular cases before them: see D. M. Sherman, *Canada GST Service* (Scarborough, Ont.: Carswell, 1998), at pages 280-105 to 280-108.

[5] A comparison of the approach taken under the *Excise Tax Act* with that mandated under the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1] may help to explain the high level of support in the Tax Court for the recognition of a due diligence defence. A person (or "registrant") who fails to collect and remit the exact amount of GST owing is obligated to pay the amount of any underpayment, together with interest thereon, calculated from the date the proper amount was due until the date it is paid. In this respect the *Excise Tax Act* is no different than the scheme imposed under the *Income Tax Act* and, in both instances, there is no room for complaint by either registrants or taxpayers. The Receiver General receives the amount that should have been remitted. However, when it comes to the problem of underpayment, these two Acts differ in one material respect. The *Excise Tax Act* imposes a further burden on registrants. In addition to the payment of interest, section 280 of that Act requires registrants to pay a 6% penalty on the amount of the underpayment of GST. By contrast, the *Income Tax Act* does not automatically prescribe a penalty for miscalculation and underpayment of tax. Only where a taxpayer knowingly makes an omission or is grossly negligent will he or she be subject to a

[3] La Cour a été saisie à deux reprises de la question de la validité du moyen de défense de la diligence raisonnable, dans *Locator of Missing Heirs Inc. c. La Reine* (1997), 5 GTC 7167 (C.A.F.), et *P-G Canada c. 770373 Ontario Limited* (1997), 5 GTC 7030 (C.A.F.). Dans l'une et l'autre causes, elle n'a pas jugé nécessaire de se prononcer sur cette question, laquelle constitue justement le point litigieux en l'espèce.

[4] Il ressort d'une recension de la volumineuse jurisprudence de la Cour de l'impôt en la matière que le précédent *Pillar Oilfield* a été largement suivi. Quatorze juges de cette juridiction ont conclu au droit d'invoquer la diligence raisonnable, trois seulement sont contre. Trois autres n'ont pas pris position, ayant conclu qu'il n'était pas nécessaire de se prononcer là-dessus dans la cause dont ils étaient respectivement saisis; voir D. M. Sherman, *Canada GST Service* (Scarborough, Ont.: Carswell, 1998), aux pages 280-105 à 280-108.

[5] On peut, en comparant l'approche adoptée pour l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* et celle qu'impose la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1], voir pourquoi un si grand nombre de juges de la Cour de l'impôt penchent pour la reconnaissance du moyen de défense de la diligence raisonnable. La personne (ou l'inscrit) qui ne perçoit et ne verse pas le montant correct de TPS est tenu de payer la différence avec intérêts courus de la date où cette somme est due. À cet égard, la *Loi sur la taxe d'accise* ne se démarque pas du régime instauré par la *Loi de l'impôt sur le revenu* et, dans les deux cas, l'inscrit ou le contribuable doit s'exécuter sans aucune voie de recours. Le receveur général reçoit la somme qui aurait dû être versée. Pour ce qui est du moins-payé cependant, les deux Lois sont différentes sur un point majeur. La *Loi sur la taxe d'accise* impose une charge supplémentaire à l'inscrit. En sus des intérêts, l'article 280 de cette Loi prévoit une pénalité de 6 p. 100 sur le montant du moins-payé de TPS. Par contraste, la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'impose pas automatiquement une pénalité en cas de mauvais calcul et de versement insuffisant de l'impôt. Ce n'est que dans le cas où le contribuable omet sciemment de déclarer quelque chose ou fait preuve de faute lourde

penalty under subsection 163(2) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VII, s. 17; c. 8, s. 26; 1995, c. 3, s. 48; 1996, c. 21, s. 43] of that Act, which is calculated as being equal to the greater of \$100 and 50% of the amount of the underpayment.

[6] As noted earlier, the *Excise Tax Act* does not expressly provide for a due diligence defence in the context of penalties imposed under section 280. Consequently, even if a registrant were to rely on legal opinions as to whether certain goods were GST exempt, he or she would be subject to the 6% penalty as long as the Minister's assessment stands. It is evident that the imposition of even a 6% penalty can have a significant financial impact on those responsible for the collection and remittance of GST. A casual review of the jurisprudence reveals penalties ranging from \$400 to \$95,000. A typical penalty is between \$5,000 and \$20,000. In particular, smaller businesses which do not have ready access to the technical expertise needed to ensure compliance with the *Excise Tax Act* are exposed to considerable financial risks. As the general audit period for GST assessments is four years, it is possible for a significant underpayment to accrue before it is discovered by an auditor. This problem is exacerbated by the fact that both the interest and penalty are subject to "daily compounding" requirements: see section 124 [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 11] and subsection 298(1) [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 131; 1997, c. 10, ss. 79, 238] of the *Excise Tax Act*.

[7] In summary, an automatic penalty is mechanically imposed whenever the Minister's calculation of GST is greater than that of the registrant. It is within this context that the majority of Tax Court judges have supported the defence of due diligence as developed in *Pillar Oilfield*. The Minister now seeks a reversal of that decision and of the judgment below. The Minister has chosen to abandon all of the grounds raised in his notice of motion except for the validity of the due diligence defence. I turn now to a brief summary of the facts relevant to that issue.

qu'il est astreint à la pénalité prévue au paragraphe 163(2) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VII, art. 17; ch. 8, art. 26; 1995, ch. 3, art. 48; 1996, ch. 21, art. 43], laquelle est fixée à 50 p. 100 du moins-payé sans pour autant descendre au-dessous de 100 \$.

[6] Comme noté *supra*, la *Loi sur la taxe d'accise* ne prévoit pas expressément le moyen de défense de la diligence raisonnable contre la pénalité prévue à l'article 280. Il s'ensuit que même si l'inscrit se prévaut d'une consultation juridique sur la question de savoir si certaines marchandises sont exemptées de la TPS, il encourt quand même la pénalité de 6 p. 100 dans la mesure où la cotisation établie par le ministre est valide. Il va sans dire que l'application d'une pénalité, ne serait-ce que de 6 p. 100, peut avoir d'importantes conséquences financières pour ceux qui sont tenus de percevoir et de remettre la TPS. Une brève recension de la jurisprudence révèle que cette pénalité va de 400 \$ à 95 000 \$. La pénalité typique varie de 5 000 \$ à 20 000 \$. En particulier, les petites entreprises qui ne jouissent pas des services d'expert propres à assurer la stricte observation de la *Loi sur la taxe d'accise* sont exposées à des risques financiers considérables. Comme la période de vérification générale des cotisations TPS est de quatre ans, il est possible qu'un important moins-payé s'accumule avant d'être découvert par un vérificateur. Ce problème s'aggrave encore du fait que les intérêts et la pénalité se composent quotidiennement; voir les articles 124 [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 11] et 298(1) [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 131; 1997, ch. 10, art. 79, 238] de la *Loi sur la taxe d'accise*.

[7] En bref, une pénalité automatique est imposée de façon mécanique chaque fois que le montant de TPS constaté par le ministre est supérieur à celui calculé par l'inscrit. C'est dans ce contexte que la majorité des juges de la Cour de l'impôt sont en faveur du moyen de défense de la diligence raisonnable, dégagé dans *Pillar Oilfield*. Le ministre attaque maintenant cette décision ainsi que le jugement de première instance en l'espèce. Il a choisi de renoncer à tous les motifs pris dans son avis de requête, sauf celui touchant la validité du moyen de défense de la diligence raisonnable. Je vais maintenant évoquer brièvement les faits de la cause.

[8] The respondent in the present appeal is a building contractor. In the course of constructing two schools, the respondent used a number of supplies which are classified as “zero rated”, meaning they would be GST exempt if they were purchased separately. For example, the respondent purchased an elevator, a zero-rated item, in the course of constructing a school. The Minister determined that because this item and other items were an integral part of the completed schools, the respondent should have calculated GST on the total price of the contract. Similarly, the Minister argued that the bonds and insurance premiums incurred by the respondent in the course of constructing the schools were services and, therefore, taxable expenses. Finally, the Minister argued, unsuccessfully, before Judge Bowman that the respondent should have included the PST paid on supplies in determining the value of the supplies for GST purposes. As the respondent had allegedly failed to calculate the correct amount of GST payable, it was assessed under the *Excise Tax Act* for the additional tax, interest and a penalty of 6% on the underpayment as prescribed by section 280, which reads in part:

280. (1) Subject to this section and section 281, where a person fails to remit or pay an amount to the Receiver General when required under this Part, the person shall pay on the amount not remitted or paid

- (a) a penalty of 6% per year, and
- (b) interest at the prescribed rate,

computed for the period beginning on the first day following the day on or before which the amount was required to be remitted or paid and ending on the day the amount is remitted or paid.

[9] With respect to whether the supplies in question were GST exempt, Judge Bowman found in favour of the Minister [*Consolidated Canadian Contractors v. The Queen* (1997), 5 GTC 1074 (T.C.C.)], as such supplies were unquestionably part of the entire construction project and were not acquired by the respondent as agent for the school boards. If the respondent had acted in such capacity and supplied individual goods to the schools, such supplies would have been GST exempt. However, Judge Bowman set aside the

[8] La défenderesse est une entreprise de construction. Dans le cadre de la construction de deux écoles, elle utilisait un certain nombre de fournitures «détachées», c'est-à-dire des fournitures qui seraient exemptes de TPS si elles étaient achetées à part. Par exemple, elle a acheté, pour la construction d'une école, un ascenseur qui est un article détaxé. Le ministre a conclu que, puisque cet article et d'autres faisaient partie intégrante des écoles construites, elle aurait dû calculer la TPS sur le prix total du contrat. De même, les cautionnements et primes d'assurance assumés dans la construction de ces écoles étaient des services, donc des dépenses taxables. Enfin, le ministre a soutenu en vain devant le juge Bowman que la défenderesse aurait dû inclure la TVP frappant les fournitures dans la valeur de ces dernières aux fins de calcul de la TPS. Comme la défenderesse n'aurait pas calculé le montant correct de TPS exigible, elle s'est retrouvée assujettie, par cotisation établie sous le régime de la *Loi sur la taxe d'accise*, au complément de taxe, aux intérêts courus et à une pénalité de 6 p. 100 sur le moins-payé conformément à l'article 280, dont voici les dispositions applicables:

280. (1) Sous réserve du présent article et de l'article 281, la personne qui ne verse pas un montant au receveur général au moment prévu par la présente partie est passible de la pénalité et des intérêts suivants, calculés sur ce montant pour la période commençant le lendemain du jour où le montant devait être versé et se terminant le jour du versement:

- a) une pénalité de 6 % par année;
- b) des intérêts au taux réglementaire.

[9] Sur la question de savoir si les fournitures en question étaient exemptées de la TPS, le juge Bowman s'est prononcé en faveur du ministre [*Consolidated Canadian Contractors c. La Reine* (1997), 5 GTC 1074 (C.C.I.)] puisqu'elles étaient indubitablement partie intégrante du projet de construction tout entier et que la défenderesse ne les avait pas acquises en qualité de représentante des commissions scolaires intéressées. Si celle-ci avait agi en cette qualité et les leur avait transférées telles quelles, ces fournitures

6% penalty having concluded that the respondent had exercised due diligence in attempting to ascertain the correct amount of GST to be remitted to the Receiver General. On this point, Judge Bowman made the following observations at page 1076 of his reasons:

. . . I have not seen a case recently in which a taxpayer has more amply demonstrated due diligence. He did everything that could reasonably be expected of him to ensure that the GST was properly collected and paid. He relied upon published bulletins and upon oral confirmation with officials of the Department of National Revenue.

Reiterating his position in *Pillar Oilfield and Locator of Missing Heirs Inc. v. Canada* [[1995] T.C.J. No. 1304 (QL)], Judge Bowman expressed abhorrence at the idea of penalizing innocent registrants who have demonstrated blameless conduct.

The issues

[10] The Minister concedes that the respondent exercised the required standard of care. What the Minister challenges is the “jurisdiction” of the Tax Court to relieve registrants of penalties imposed under section 280 of the *Excise Tax Act* on the basis of an implied due diligence defence. He cites the Supreme Court’s decision in *Sault Ste. Marie* as authority for the proposition that it cannot. That case involved the application of the due diligence defence in the context of a “regulatory offence”. In the present appeal, we are dealing with an “administrative penalty”. Given the reliance placed on *Sault Ste. Marie* by both Judge Bowman and the Minister, a full discussion of the Supreme Court’s reasoning in that case is required.

(a) Does *Sault Ste. Marie* restrict the application of the due diligence defence to strict liability offences?

[11] A principal submission of the Minister is that *Sault Ste. Marie* only allows a court to imply a due diligence defence if it identifies a public welfare or regulatory offence that qualifies as a strict liability offence. The Minister argues that the Tax Court lacks

auraient été exemptées. Cependant, le juge Bowman a infirmé la pénalité de 6 p. 100 après avoir conclu que la défenderesse avait fait raisonnablement diligence pour essayer de calculer le montant exact de TPS à verser au receveur général. Voici la conclusion qu’il a tirée à ce propos à la page 1076 des motifs de sa décision:

[. . .] je n’ai vu dernièrement aucun cas où le contribuable a fait davantage preuve de diligence raisonnable. En l’espèce, la contribuable a fait tout ce que l’on pouvait raisonnablement attendre d’elle pour que la TPS soit perçue et payée comme il se devait. Elle s’est fondée sur les bulletins publiés et sur les confirmations données de vive voix par des fonctionnaires du ministère du Revenu national.

Réitérant la conclusion qu’il avait tirée dans *Pillar Oilfield et Locator of Missing Heirs Inc. c. Canada* [[1995] A.C.I. n° 1304 (QL)], le juge Bowman a exprimé son aversion pour l’idée de pénaliser des inscrits innocents qui se sont montrés irréprouchables.

Les points litigieux

[10] Le ministre reconnaît que la défenderesse a fait diligence conformément à la norme. Ce qu’il conteste, c’est la «compétence» qu’assume la Cour de l’impôt pour exonérer des inscrits de la pénalité prévue à l’article 280 de la *Loi sur la taxe d’accise*, en y voyant une disposition portant implicitement moyen de défense de la diligence raisonnable. Il cite à cet effet la décision de la Cour suprême dans *Sault Ste-Marie*, où il était question de ce moyen de défense dans le contexte d’une «infraction en matière réglementaire». Ce qui est en jeu en l’espèce, c’est une «pénalité administrative». Attendu que le juge Bowman et le ministre invoquent l’un et l’autre cette jurisprudence, il y a lieu d’examiner en détail le raisonnement qu’y a tenu la Cour suprême.

a) La jurisprudence *Sault Ste-Marie* limite-t-elle le moyen de défense de la diligence raisonnable aux infractions de responsabilité stricte?

[11] Un des principaux arguments du ministre est que la jurisprudence *Sault Ste-Marie* n’autorise le juge à conclure à l’existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable qu’en cas d’infraction contre le bien-être public ou en matière réglementaire,

jurisdiction to read in a due diligence defence where administrative penalties are concerned. In other words, the Minister alleges that *Pillar Oilfield* is wrongly decided. Obviously, section 280 of the *Excise Tax Act* is not a regulatory offence, but an administrative penalty. In my respectful view, however, *Sault Ste. Marie* does not stand for the proposition cited by the Minister. To gain a proper appreciation of what the Supreme Court was being asked to decide in that case, it is first necessary to outline the law as it existed prior to that decision.

[12] By the mid-nineteenth century, English courts had begun to view the common law requirement that the Crown establish *mens rea* in criminal prosecutions as an impediment to the efficient delivery of justice with respect to a number of petty police offences. In response to this concern, the judiciary gave birth to the concept of the public welfare offence in which liability was absolute, thereby relieving the Crown of the obligation to prove the requisite mental element on the part of the accused. With respect to this novel category of offences, the Crown had only to establish that the accused committed the prohibited act. Though well intentioned, the law effectively shifted from one extreme to the other. While the Crown was relieved of its evidentiary burden, the accused was unable to raise any exculpatory defence.

[13] In time, however, a movement began toward middle ground, the so-called “half-way house”, in some common law jurisdictions, most notably Australia. That development involved judicial recognition of strict liability offences in which an accused charged with a public welfare offence could raise the defence of reasonable care or due diligence. (Note that in *Sault Ste. Marie*, the terms “reasonable care” and “due diligence” are used interchangeably.) This third category of offences injected an element of flexibility into the law at the expense of certainty. To this day the legal challenge lies in distinguishing between *mens rea*, strict liability and absolute liability offences. But in *Sault Ste. Marie* the Supreme Court was asked to address a more basic question—whether Canadian law should embrace the concept of strict liability offences

reconnue infraction de responsabilité stricte. À son avis, la Cour de l'impôt n'a pas compétence pour la dégager de la loi en cas de pénalité administrative. En d'autres termes, la décision *Pillar Oilfield* a été mal jugée. À l'évidence, l'article 280 de la *Loi sur la taxe d'accise* ne prévoit pas une infraction en matière réglementaire, mais une pénalité administrative. À mon avis cependant, la jurisprudence *Sault Ste-Marie* ne fonde pas la thèse du ministre. Pour bien saisir ce que la Cour suprême était appelée à décider dans cette affaire, il est nécessaire de rappeler les règles de droit qui existaient jusque là.

[12] Vers le milieu du XIX^e siècle, les cours d'Angleterre avaient commencé à voir dans l'obligation en common law de prouver l'intention coupable dans les poursuites pénales, un obstacle pour l'administration efficace de la justice dans le cas de certaines contraventions de police. Par suite, elles ont dégagé le concept d'infraction contre le bien-être public, caractérisé par une présomption irréfutable de responsabilité, ce qui dispensait la Couronne de l'obligation de prouver l'intention coupable chez l'accusé. À l'égard de cette catégorie inédite d'infractions, il lui suffisait de prouver que l'accusé avait commis l'acte interdit. L'innovation était bien intentionnée, mais la règle de droit est passée d'un extrême à l'autre. La Couronne était dispensée de la charge de la preuve, mais l'accusé n'avait aucun moyen de défense pour se disculper.

[13] Subséquemment, un mouvement s'est amorcé vers un compromis dans certains pays de common law, en particulier en Australie: les tribunaux ont commencé à consacrer l'existence d'infractions de responsabilité stricte, dans lesquelles la personne poursuivie pour une infraction contre le bien-être public pouvait faire valoir la diligence raisonnable en défense (à noter que ce concept se rend par deux formules interchangeables en anglais, «*reasonable care*» et «*due diligence*», dans *Sault Ste-Marie*). Cette troisième catégorie d'infractions a injecté un élément de souplesse dans les règles de droit, aux dépens de la certitude. De nos jours, le défi juridique réside dans la distinction entre infraction caractérisée par l'intention coupable, infraction de responsabilité stricte et infraction de responsabilité absolue. Il se trouve cependant

at all.

[14] The facts of *Sault Ste. Marie* are straightforward. The City of Sault Ste. Marie was charged and convicted of a pollution offence pursuant to subsection 32(1) of *The Ontario Water Resources Commission Act*, R.S.O. 1970, c. 332. When the case reached the Ontario Court of Appeal [(1976), 13 O.R. (2d) 113], one of the two issues to be decided was whether the Crown had to establish *mens rea* on the part of the City. The Court of Appeal found that it did. The Supreme Court concluded otherwise, holding (at page 1325) that the pollution offence constituted a public welfare offence for which the Crown was relieved of the burden of establishing *mens rea*. The policy consideration which motivated the Court's finding was that, in most regulatory cases, it is virtually impossible for the Crown to satisfy that evidentiary burden. At the same time, the Supreme Court was not prepared to treat every regulatory offence as an absolute liability offence.

[15] Justice Dickson (as he then was) dealt with three policy arguments advanced by the Crown in support of a rule prescribing absolute liability for all public welfare or regulatory offences. The first was that it promotes a higher standard of performance when it is known that ignorance or mistake will not excuse persons from liability. Thus, there is an incentive for persons to take precautionary measures beyond that which would otherwise be taken. The second policy argument involved administrative efficiency. The Crown maintained that to require the prosecution to prove individual guilt for every statutory offence would frustrate the effective enforcement of regulatory legislation. Absolute liability, the Crown urged, was the most efficient method of ensuring compliance with regulatory statutes. The third argument focused on the notion that public welfare offences, by their very nature, do not carry the stigma which attaches to true criminal cases. The social

que dans *Sault Ste-Marie*, la Cour suprême était appelée à se prononcer sur une question plus fondamentale, savoir si le concept d'infraction de responsabilité stricte devait être adopté en droit canadien.

[14] Les faits de la cause *Sault Ste-Marie* sont simples. La ville de Sault Ste-Marie était poursuivie et condamnée pour pollution, en application du paragraphe 32(1) de la Loi dite *The Ontario Water Resources Commission Act*, R.S.O. 1970, ch. 332. Lorsque l'affaire fut parvenue devant la Cour d'appel de l'Ontario [(1976), 13 O.R. (2d) 113], l'un des deux points litigieux portait sur la question de savoir si la Couronne était tenue de prouver l'intention coupable de la municipalité. La Cour d'appel a répondu par l'affirmative à cette question. La Cour suprême a infirmé cette décision, concluant (en page 1325) que la pollution était une infraction contre le bien-être public, à l'égard de laquelle la Couronne était dispensée de l'obligation de prouver l'intention coupable. Le principe qui sous-tendait cette conclusion était que dans la plupart des affaires d'infraction en matière réglementaire, il était pratiquement impossible pour la Couronne de s'acquitter de pareille charge de la preuve. Mais, dans le même temps, la Cour suprême n'entendait pas voir dans toute infraction en matière réglementaire une infraction de responsabilité absolue.

[15] Le juge Dickson (tel était alors son titre) s'est attaché à trois arguments de politique générale proposés par la Couronne à l'appui de la règle prescrivant la présomption irréfragable de responsabilité pour toutes les infractions contre le bien-être public ou en matière réglementaire. Le premier est que pareille règle favorise une norme d'exécution plus élevée du moment que les gens savent que l'ignorance ou l'erreur ne sera pas une excuse. Ils sont donc encouragés à prendre des mesures de précaution au-delà de ce qu'ils auraient fait normalement. Le deuxième argument de principe concerne l'efficacité administrative. La Couronne soutient que l'obligation faite à la poursuite de prouver l'intention coupable pour chaque infraction en matière réglementaire ferait échec à l'application efficace des règlements. La présomption irréfragable de responsabilité, dit-elle, est la méthode la plus efficace de faire respecter la réglementation. Le troisième argument est centré sur l'idée que les

benefits of such legislation were said to outweigh the unfortunate result of punishing those who were free of any wrongdoing.

[16] The Supreme Court ultimately rejected these three policy arguments. First, the Supreme Court acknowledged that there is no evidence to support the belief that absolute liability offences generate adherence to a higher standard of care. If a person is already taking every reasonable precautionary measure, why would he or she be compelled to take additional measures, knowing that they will not serve as a defence in the event of a regulatory breach? The argument that absolute liability promotes administrative efficiency also carried little weight with the Supreme Court. It reasoned that, because evidence of due diligence is admissible at the sentencing stage, it makes little sense to exclude it when considering whether the regulatory breach occurred in the first place. The Supreme Court was similarly dismissive of the notion that no stigma attaches to public welfare offences, as persons charged with such offences experience legal costs, loss of time, exposure to a criminal trial and the fear of conviction.

[17] The reasons of Justice Dickson in *Sault Ste. Marie* also touch on three other matters relevant to the present case. The first is the general notion that there should be no punishment without fault, which remains a fundamental tenet of the common law. Second, he points out that the concepts of *mens rea*, absolute liability and strict liability are judicial creations. A third point is that there is merit in classifying public welfare offences as absolute liability offences where the legislation in question aims to promote public health or safety.

[18] To summarize, the Supreme Court in *Sault Ste. Marie* recognized three categories of offences. The first consists of offences in which *mens rea* must be proved by the prosecution. Offences which are criminal "in the true sense" fall within this category. The

infractions contre le bien-être public, de par leur nature même, ne sont pas infamantes comme les vrais crimes. Les bénéfices sociaux de la réglementation l'emportent sur le résultat malencontreux qu'est la punition de gens qui n'ont commis aucun crime.

[16] La Cour suprême a rejeté ces trois arguments de politique générale. En premier lieu, dit-elle, rien ne prouve que la règle des infractions de responsabilité absolue favorise l'observation d'une norme plus élevée de diligence. Si une personne prend déjà toutes les mesures de précaution raisonnables, pourquoi devrait-elle être obligée de prendre d'autres mesures encore, sachant qu'elles ne serviraient pas de moyen de défense en cas de violation de la réglementation? L'argument d'efficacité administrative n'était pas plus convaincant aux yeux de la Cour suprême. À son avis, puisque la preuve de la diligence raisonnable est admissible au stade de l'application de la peine, il n'y a pas de raison de ne pas l'examiner lorsqu'il s'agit de savoir s'il y a eu infraction au règlement en premier lieu. La Cour suprême a également rejeté l'argument que les infractions contre le bien-être public ne sont pas infamantes, puisque les personnes poursuivies doivent payer les honoraires d'avocat, perdent de leur temps, s'exposent à un procès au criminel et à la crainte d'une condamnation.

[17] Les motifs prononcés par le juge Dickson dans *Sault Ste-Marie* touchent encore à trois autres questions ayant un rapport avec l'affaire en instance. La première est l'idée générale qu'il n'y a pas de punition sans faute, notion qui est toujours un principe fondamental de la common law. En deuxième lieu, il souligne que les concepts d'intention coupable, de responsabilité absolue et de responsabilité stricte sont des créations du droit prétorien. Enfin, on peut à juste titre classer les infractions contre le bien-être public comme infractions de responsabilité absolue lorsque la réglementation en question vise à promouvoir la santé ou la sécurité publique.

[18] Pour récapituler, la Cour suprême reconnaît dans *Sault Ste-Marie* trois catégories d'infractions. La première comprend celles à l'égard desquelles la poursuite doit prouver l'intention coupable. Les infractions criminelles «dans le vrai sens du mot»

second consists of strict liability offences for which there is no need to prove *mens rea*, but where it is open to an accused to prove that he or she exercised reasonable care. Public welfare or regulatory offences belong in this category, unless words such as “wilfully” or “with intent” are contained in the statutory provision, in which case the offence may be classified as a *mens rea* offence. The third category consists of absolute liability offences in which it is not open to an accused to establish that he or she was “free of fault”. Dickson J. outlined the analytical framework for identifying absolute liability offences at page 1326:

Offences of absolute liability would be those in respect of which the Legislature had made it clear that guilt would follow proof merely of the proscribed act. The overall regulatory pattern adopted by the Legislature, the subject matter of the legislation, the importance of the penalty, and the precision of the language used will be primary considerations in determining whether the offence falls into the third category.

[19] The Supreme Court in *Sault Ste. Marie* ultimately held that the pollution offence in question fell within the strict liability category. At page 1328, Dickson J. reasoned:

Since s. 32(1) creates a public welfare offence, without a clear indication that liability is absolute, and without any words such as “knowingly” or “wilfully” expressly to import *mens rea*, application of the criteria which I have outlined above undoubtedly places the offence in the category of strict liability.

[20] In my opinion, the true precedential significance of *Sault Ste. Marie* lies in the fact that it recognizes strict liability offences for which the defence of due diligence is available. It does not stand for the proposition that the defence of due diligence can be invoked only if a public welfare or regulatory offence is involved. That issue was not before the Supreme Court. Hence, in my view, it is open to this Court to determine whether the defence of due diligence may, as a matter of principle, be raised in the context of administrative penalties.

tombent dans cette catégorie. La deuxième consiste en infractions de responsabilité stricte à l'égard desquelles il n'est pas nécessaire d'établir l'intention coupable, mais l'accusé peut se disculper par la preuve de la diligence raisonnable. Les infractions contre le bien-être public ou en matière réglementaire se rangent dans cette catégorie, à moins que le texte applicable ne parle d'actes commis «délibérément» ou «intentionnellement», auquel cas l'infraction peut être classée comme infraction caractérisée par l'intention coupable. La troisième catégorie est celle des infractions de responsabilité absolue, à l'égard desquelles l'accusé n'est pas recevable à prouver qu'il «n'a commis aucune faute». Le juge Dickson a défini en ces termes le cadre d'analyse qui permet de relever les infractions de cette catégorie (à la page 1326):

Les infractions de responsabilité absolue seront celles pour lesquelles le législateur indique clairement que la culpabilité suit la simple preuve de l'accomplissement de l'acte prohibé. L'économie générale de la réglementation adoptée par le législateur, l'objet de la législation, la gravité de la peine et la précision des termes utilisés sont essentiels pour déterminer si l'infraction tombe dans la troisième catégorie.

[19] Dans *Sault Ste-Marie*, la Cour suprême a finalement conclu que la pollution en question tombait dans la catégorie des infractions de responsabilité stricte. En page 1328, le juge Dickson a tenu le raisonnement suivant:

Vu que le par. 32(1) crée une infraction contre le bien-être public, sans indiquer clairement que la responsabilité est absolue et sans utiliser des mots comme «sciemment» ou «volontairement» qui exigent expressément la *mens rea*, l'application du critère que j'ai énoncé ci-dessus place indubitablement l'infraction dans la catégorie des infractions de responsabilité stricte.

[20] À mon avis, la véritable valeur jurisprudentielle de la décision *Sault Ste-Marie* tient à ce qu'elle reconnaît l'existence des infractions de responsabilité stricte, susceptibles de réfutation par le moyen de défense de la diligence raisonnable. Elle ne pose pas que ce moyen de défense est limité aux cas d'infraction contre le bien-être public ou en matière réglementaire. Cette question ne se posait pas devant la Cour suprême. Il est donc loisible à notre Cour de décider si, sur le plan des principes, le moyen de défense de la diligence raisonnable peut être opposé aux pénalités administratives.

(b) Should the concept of strict liability be extended to administrative penalties?

[21] In the case before us, the Minister is arguing that the principles of *Sault Ste. Marie* are only applicable to regulatory offences and, since section 280 does not qualify as a regulatory offence, no due diligence defence is available. In my view, this is too restrictive a reading of *Sault Ste. Marie*. That case stands for the proposition that due diligence is a legitimate defence in the context of a public welfare offence. It does not address whether administrative penalties entail absolute or strict liability. I know of no common law rule that would disallow a due diligence defence with respect to administrative penalties. For greater certainty, I take the position that there is no valid basis for maintaining absolute liability for all administrative penalties. I would adopt the reasons of Justice Dickson in *Sault Ste. Marie*, in which he rejected the argument that strict liability was inapplicable to regulatory offences, and apply those reasons to administrative penalties.

[22] To reiterate those reasons, there is no evidence that absolute liability has the effect of causing adherence to a higher standard of care. I am similarly unpersuaded that recognition of a due diligence defence would lead to inefficiency in the enforcement of legislation. With respect to penalties of an inconsequential nature, and cases where there is no convenient forum to determine whether due diligence has been established, absolute liability attaches according to the criteria set out in *Sault Ste. Marie*. (No one is going to accept, for example, that a due diligence is available for penalties imposed on overdue accounts payable, any more than one would expect to be able to plead due diligence with respect to parking meter violations.)

[23] I admit that there is a significant difference between regulatory offences which give rise to the possibility of incarceration, and administrative penalties which are necessarily restricted to fines. I also

b) Faut-il étendre le concept de responsabilité stricte aux pénalités administratives?

[21] En l'espèce, le ministre soutient que les principes définis par l'arrêt *Sault Ste-Marie* ne s'appliquent qu'aux infractions en matière réglementaire et que, l'article 280 n'étant pas une disposition prévoyant une telle infraction, le moyen de défense de la diligence raisonnable n'est pas recevable. Je pense qu'il s'agit là d'une interprétation trop restrictive de ce précédent. Celui-ci pose que la diligence raisonnable représente un moyen de défense valide dans le contexte des infractions contre le bien-être public. Il ne porte pas sur la question de savoir si les pénalités administratives impliquent responsabilité absolue ou responsabilité stricte. Il n'y a à ma connaissance aucune règle de common law qui exclut le moyen de défense de la diligence raisonnable face aux pénalités administratives. Pour plus de clarté, précisons que rien ne permet de dire que toutes les sanctions administratives impliquent responsabilité absolue. J'incline à faire miens les motifs prononcés par le juge Dickson dans *Sault Ste-Marie* pour rejeter l'argument que la responsabilité stricte n'a rien à voir avec les infractions en matière réglementaire, et à appliquer ce raisonnement aux pénalités administratives.

[22] Pour réitérer ces motifs, rien ne prouve que la responsabilité absolue tend à forcer l'observation d'une norme plus élevée de diligence. De même, je ne suis pas convaincu que la reconnaissance du moyen de défense de la diligence raisonnable conduise à l'inefficacité dans l'application de la réglementation. Dans les cas où la peine est bénigne, comme dans les cas où on ne sait pas trop quelle juridiction a compétence pour juger si la preuve de diligence raisonnable est faite, il y a lieu d'appliquer la responsabilité absolue conformément aux critères définis dans *Sault Ste-Marie*. (Par exemple, personne n'acceptera qu'il soit possible d'opposer la diligence raisonnable à la pénalité frappant le retard de paiement ou aux contraventions de stationnement.)

[23] Je reconnais qu'il y a une grosse différence entre les infractions en matière réglementaire qui débouchent sur une possibilité d'incarcération et les pénalités administratives qui sont nécessairement

accept that there is much less “stigma” attached to the payment of a penalty than to a conviction. Both of these factors were relevant in *Sault Ste. Marie* in deciding to recognize strict liability offences. However, I also realize that not every regulatory offence entails imprisonment. Indeed, the absence of incarceration as a penalty has not dissuaded the Supreme Court from adjudicating on whether an offence entailed strict as opposed to absolute liability: see for example *R. v. Pontes*, [1995] 3 S.C.R. 44, where the penalty for the absolute liability offence of driving without a licence was limited to a fine of not less than \$300 and not more than \$2,000; see also *R. v. Nickel City Transport (Sudbury) Ltd.* (1993), 47 M.V.R. (2d) 20 (Ont. C.A.).

[24] In conclusion, I am of the opinion that administrative penalties may give rise to either strict or absolute liability. I am also of the view that, in deciding whether a due diligence defence is available in any one case, the application of conventional interpretative principles cannot be avoided. Thus, and as will be discussed below, the analytical framework outlined by Justice Dickson in *Sault Ste. Marie* is consistent with the “modern approach” to statutory interpretation, which involves a contextual and purposive analysis of the legislation in question.

(c) Is manifest unfairness a sufficient ground for implying the due diligence defence?

[25] Recognition of the fact that the due diligence defence may be available in cases involving administrative penalties leads to a further question: Is it permissible to read in the due diligence defence solely on the ground that its absence conflicts with our understanding of “fundamental justice” or “fairness”? While the issue appears not to have been raised in *Pillar Oilfield*, it appears that Judge Bowman assumed as much. The question is of paramount importance because it brings into issue the limits of judicial discretion in the interpretation of statutes and the policy-making role of courts. It is as relevant today as it was when the literal and golden rules of construc-

limitées aux amendes. J’accepte aussi qu’une amende n’est pas infamante comme un verdict de culpabilité en justice. Ces deux facteurs ont contribué à la reconnaissance du concept d’infraction de stricte responsabilité dans *Sault Ste-Marie*. Cependant, je vois aussi que les infractions en matière réglementaire ne sont pas toutes sanctionnées par l’emprisonnement. De fait, l’absence de peine d’emprisonnement n’a pas dissuadé la Cour suprême de juger si une infraction emporte responsabilité stricte ou responsabilité absolue; voir *R. c. Pontes*, [1995] 3 R.C.S. 44, où la peine prévue pour l’infraction de responsabilité absolue consistant à conduire une voiture sans permis était limitée à une amende de 300 à 2 000 \$; voir aussi *R. v. Nickel City Transport (Sudbury) Ltd.* (1993), 47 M.V.R. (2d) 20 (C.A. Ont.).

[24] En conclusion, je suis d’avis que les pénalités administratives peuvent impliquer soit responsabilité stricte soit responsabilité absolue. Et aussi que, pour décider si le moyen de défense de la diligence raisonnable est recevable dans un cas donné, on ne saurait éviter l’application des principes d’interprétation traditionnels. En conséquence, comme nous le verrons *infra*, le cadre d’analyse défini par le juge Dickson dans *Sault Ste-Marie* est conforme à la «méthodologie moderne» d’interprétation des lois, consistant en l’analyse contextuelle et téléologique du texte applicable.

(c) L’iniquité manifeste est-elle un motif suffisant pour conclure à l’existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable?

[25] De reconnaître que le moyen de défense de la diligence raisonnable peut être recevable face aux pénalités administratives suscite une autre question, savoir s’il est possible de dégager ce moyen du texte par ce seul motif que son absence même s’oppose à notre conception de la «justice fondamentale» ou de l’«équité». Ce point n’a pas été abordé dans *Pillar Oilfield*, mais on peut voir que telle était la présomption adoptée par le juge Bowman. Cette question est primordiale parce qu’elle met en jeu les limites du pouvoir discrétionnaire du juge dans l’interprétation des lois et son rôle dans la définition des grandes orientations sociales. Elle est tout aussi pertinente de

tion constituted the accepted model of interpretation. Allow me to explain.

[26] The “literal” or “plain meaning” rule of construction directs that if the words of the text are ambiguous on their face, then it is permissible to go beyond that immediate context to ascertain their meaning. However, “[i]f the precise words used are plain and unambiguous, . . . we are bound to construe them in their ordinary sense, even though it do lead . . . to an absurdity or manifest injustice” (*Abley v. Dale* (1851), 138 E.R. 519 (C.P.), at page 525).

[27] An interpretation which leads to an absurd result or manifest injustice undermines public confidence and respect in the judicial system. Thus, it is not difficult to understand why the literal rule of construction would, with the passage of time, be qualified by the “golden rule” which directs that the grammatical and ordinary sense of words need not be adhered to if their meaning leads to a “repugnance” or “inconsistency” with the rest of the instrument, or to an “absurdity”: see *Grey v. Pearson* (1857), 10 E.R. 1216 (H.L.), at page 1234. In short, a contextual approach has to be taken to determine whether the “plain meaning” leads to a repugnancy or inconsistency with the legislation. However, since the term “absurdity” is itself ambiguous, its use has always been a source of controversy.

[28] Applying the golden rule of interpretation to the facts of this case, the issue is whether the lack of a due diligence defence qualifies as an “absurdity”. In other words, is the manifest unfairness which results from imposing a penalty on a registrant, despite having taken all reasonable measures to avoid it, a sufficient reason for importing a due diligence defence into the *Excise Tax Act*? During the height of the legal realist movement in Canada, Professor Willis observed that it was impossible to reconcile the case law as to what constitutes an absurdity: “It is infinitely more a matter of personal opinion and infinitely more susceptible to the influence of personal prejudice” (J. Willis, “Statute Interpretation In A Nutshell” (1938), 16 *Can. Bar Rev.* 1, at page 13). In his estimation, the golden rule was simply a device employed by judges to

nos jours qu’au temps où l’interprétation littérale des lois puis la règle d’or avaient cours. Je m’explique.

[26] La règle d’interprétation «littérale» ou «selon le sens évident» pose que si les termes d’un texte sont ambigus, il est possible d’aller au-delà du contexte immédiat pour s’assurer de ce qu’ils signifient. Cependant, [TRADUCTION] «si les termes précis sont clairs et dénués d’équivoque, [. . .] nous sommes tenus de les interpréter selon leur sens ordinaire, quand bien même pareille interprétation conduirait [. . .] à une absurdité ou à une injustice flagrante» (*Abley v. Dale* (1851), 138 E.R. 519 (C.P.), à la page 525).

[27] Une interprétation qui aboutit à un résultat absurde ou à une injustice flagrante sape la confiance du public en la justice et son respect pour elle. Il n’est donc pas difficile de voir pourquoi la règle d’interprétation littérale a été subséquemment tempérée par la «règle d’or», qui pose qu’il ne faut pas s’en tenir au sens grammatical et ordinaire des mots si leur signification marque une «contradiction» ou «incompatibilité» avec le reste du texte, ou encore produit une «absurdité»; voir *Grey v. Pearson* (1857), 10 E.R. 1216 (H.L.), à la page 1234. En bref, il faut adopter une approche contextuelle pour juger si le «sens ordinaire» vaut contradiction ou incompatibilité avec le texte en question. Cependant, puisque le terme «absurdité» est lui-même ambigu, son emploi a toujours été source de controverse.

[28] Par application de la règle d’or d’interprétation aux faits de l’espèce, il s’agit de savoir si le déni du moyen de défense de la diligence raisonnable peut être qualifié d’«absurdité». En d’autres termes, l’iniquité flagrante qui résulte de l’application d’une pénalité lors même que l’inscrit a pris toutes les mesures raisonnables pour ne pas l’encourir, est-elle un motif suffisant pour dégager le moyen de défense de la diligence raisonnable de la *Loi sur la taxe d’accise*? À l’apogée de l’école du réalisme juridique au Canada, le professeur Willis faisait observer qu’il était impossible de dégager de la jurisprudence une définition homogène d’absurdité: [TRADUCTION] «C’est indubitablement une question d’opinion personnelle, qui est indubitablement influencée par la prévention personnelle» (J. Willis, «Statute Interpretation In A Nutshell»

achieve a desired result. A half-century later, Professor Sullivan asks whether the concept of absurdity extends to “consequences that are judged to be undesirable because they contradict values or principles that are considered important by the courts”. Her question has obvious relevance to the present case because of the reliance placed on the principle that there should be no punishment without fault: see R. Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. (Toronto: Butterworths, 1994), at pages 85-86.

[29] In addressing Professor Sullivan’s question, one cannot escape the fact that the exercise of judicial discretion through the interpretation of statutes has traditionally been a source of unease. The underlying fear is that the line to be drawn between interpretation and policy making will disappear, and that statutory interpretation will dissolve into judge-made law. This contravenes our understanding of parliamentary sovereignty in which validly enacted legislation is considered paramount to judge-made law and courts are obliged to defer to the legislature’s public policy choices as expressed in the language of the statute: see Sullivan, *supra*, at page 25.

[30] I also recognize that the interpretative process is infused with judicial values which are not to be equated with the personal views of individual judges, but rather with those that the judiciary believes are shared by the general public. The concepts of individual liberty and private property, for example, continue to “inform our fundamental political arrangements—our Constitution”, and give rise to strong rebuttable presumptions in favour of individual rights: see *Re Estabrooks Pontiac Buick Ltd.* (1982), 44 N.B.R. (2d) 201 (C.A.), at pages 210-211, La Forest J.A. [as he then was]. I would like to stress that these presumptions underlying statutory interpretation are not simply tie-breaking rules to be applied whenever the conventional rules are found to be inadequate. Rather, they should remind draftspersons that the clearest possible language must be employed if they seek to achieve ends which are antagonistic to fundamental common law values or principles. Unless such

(1938), 16 *Can. Bar Rev.* 1, à la page 13). À son avis, la règle d’or n’était qu’un simple moyen utilisé par les juges pour parvenir à un résultat voulu. Un demi-siècle après, le professeur Sullivan se demande si le concept d’absurdité s’étend aux [TRADUCTION] «conséquences jugées indésirables parce qu’elles vont à l’encontre des valeurs ou des principes que la justice tient pour importants». Cette question est évidemment pertinente en l’espèce vu le principe qu’il ne saurait y avoir punition sans faute; voir R. Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes*, 3^e éd. (Toronto: Butterworths, 1994), aux pages 85 et 86.

[29] En abordant la question posée par le professeur Sullivan, on ne peut nier que l’exercice du pouvoir discrétionnaire d’interprétation des lois par les tribunaux a toujours été une source de malaise. L’appréhension sous-jacente est que la ligne de démarcation entre interprétation et décision politique ne disparaisse et que l’interprétation des lois ne devienne loi prétorienne. Pareil état des choses va à l’encontre de notre conception de la souveraineté du Parlement, savoir que la législation validement adoptée prime les règles jurisprudentielles et le juge doit déférer aux choix politiques du législateur, tels qu’ils s’expriment dans la formulation du texte de loi; voir Sullivan, *supra*, à la page 25.

[30] Je reconnais aussi que le processus d’interprétation est imprégné de valeurs judiciaires qu’il ne faut pas assimiler aux vues personnelles des juges pris individuellement, mais aux valeurs dont l’autorité judiciaire pense qu’elles sont partagées par le public. Les concepts de liberté individuelle et de propriété privée, par exemple, continuent à [TRADUCTION] «sous-tendre nos arrangements politiques fondamentaux, notre Constitution» et donnent lieu à de fortes présomptions simples de droits individuels; voir *Re Estabrooks Pontiac Buick Ltd.* (1982), 44 N.B.R. (2d) 201 (C.A.), aux pages 210 et 211, motifs prononcés par le juge La Forest [tel était alors son titre]. Je tiens à souligner que ces présomptions qui sous-tendent l’interprétation des lois ne sont pas que des règles d’arbitrage suprême, à appliquer quand les règles conventionnelles sont jugées insuffisantes à la tâche. Au contraire, elles doivent rappeler aux rédacteurs qu’il faut employer le langage le plus clair possible

language is crystal clear, courts are not going to go out of their way to draw inferences from legislation with respect to Parliamentary intent that would negate those values.

[31] For example, the presumption against retroactive legislation is well established and uncontroversial: see *Gustavson Drilling (1964) Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1977] 1 S.C.R. 271. The rationale underlying this presumption was best explained by Duff J. in *Upper Canada College v. Smith* (1920), 61 S.C.R. 413 [at page 417], where he stated: “it would not only be widely inconvenient but a flagrant violation of natural justice to deprive people of rights acquired”. (One cannot help but note at the similarity of language used by Judge Bowman in *Pillar Oilfield*.) Professor Sullivan notes that this presumption is “heavily weighted” and “difficult to rebut” (*supra*, at page 513). I agree; see *Apotex Inc. v. Canada (Attorney General)*, [1994] 1 F.C. 742 (C.A.), at pages 794-798, affd [1994] 3 S.C.R. 1100.

[32] If there is any doubt as to the influence which judicial values have on the interpretative process, one need only turn to tax law. Lord Tomlin’s often-cited maxim in *Inland Revenue Commissioners v. Westminster (Duke of)*, [1936] A.C. 1 (H.L.), at page 19, is as influential today as it was when it was written some sixty years ago. It essentially states that taxpayers are entitled to arrange their affairs so as to minimize their tax liability. Without that interpretative guideline, the law of tax avoidance would, in my view, have taken a radically different course. In other legislative settings, it is generally accepted that one cannot achieve indirectly what cannot be done directly. With respect to the Supreme Court’s continuing commitment to Lord Tomlin’s maxim see: *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at page 540; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103; *Hickman Motors Ltd. v. Canada*, [1997] 2 S.C.R. 336, at pages 345-346; *Duha Printers (Western) Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 795; *Neuman v. M.N.R.*, [1998] 1

s’ils poursuivent des fins qui s’opposent aux valeurs ou principes fondamentaux de common law. À moins que la formulation ne soit claire comme l’eau de roche, le juge ne s’acharnera pas à dégager du texte une volonté du législateur qui serait la négation de ces valeurs.

[31] Par exemple, la présomption de non-rétroactivité des lois est bien établie et non controversée; voir *Gustavson Drilling (1964) Ltd. c. Ministre du Revenu national*, [1977] 1 R.C.S. 271. La meilleure explication de la raison d’être de cette présomption a été donnée par le juge Duff dans *Upper Canada College v. Smith* (1920), 61 R.C.S. 413 [à la page 417], en ces termes: [TRADUCTION] «ce ne serait pas seulement un inconvénient général, mais encore une violation flagrante de la justice naturelle, que de priver les gens des droits acquis». (On ne peut s’empêcher de remarquer que le juge Bowman employait à peu près le même langage dans *Pillar Oilfield*.) Le professeur Sullivan note que cette présomption est «forte» et «difficile à réfuter» (*supra*, à la page 513). J’en conviens; voir *Apotex Inc. c. Canada (Procureur général)*, [1994] 1 C.F. 742 (C.A.), aux pages 794 à 798, confirmé par [1994] 3 R.C.S. 1100.

[32] Pour dissiper tout doute quant à l’influence qu’exercent les valeurs judiciaires sur le processus d’interprétation, il suffit de considérer la loi fiscale. La maxime, souvent citée, qu’a formulée lord Tomlin dans *Inland Revenue Commissioners v. Westminster (Duke of)*, [1936] A.C. 1 (H.L.), à la page 19, a autant d’influence aujourd’hui qu’elle en avait au moment où elle vit le jour il y a quelque 60 ans. Elle dit essentiellement que le contribuable a le droit d’arranger ses affaires de façon à réduire au minimum l’impôt qu’il a à payer. N’eût été ce principe d’interprétation, les règles en matière d’évasion fiscale auraient pris, à mon avis, une direction radicalement différente. Dans d’autres contextes législatifs, il est généralement reconnu qu’on ne peut pas faire indirectement ce qui ne peut se faire directement. En ce qui concerne l’observation continue par la Cour suprême de la maxime de lord Tomlin, voir *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la page 540; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103; *Hickman Motors Ltd. c.*

S.C.R. 770; and compare with comments of Willis, *supra*, at pages 23-27.

[33] In the present case, the judicial value being challenged is the general right of persons not to be punished without fault, which is consistent with the common law principle that there should be no liability without fault. I hasten to point out that this is not the first time that courts have balked at giving effect to a statutory provision which on its face imposes absolute liability in the absence of negligence: see *River Wear Commissioners v. Adamson* (1877), 2 App. Cas. 743 (H.L.) and compare with *Great Western Ry. Co. v. Mostyn (Owners of SS.)*, [1928] A.C. 57 (H.L.).

[34] This is the same value which motivated common law judges to require that *mens rea* be proven to support a criminal conviction. It also prompted the Supreme Court in *Sault Ste. Marie* to create a category of strict liability offences while continuing to preserve the common law notion of absolute liability. It comes as no surprise to me that courts are reluctant to accept a passive role in the application of penal provisions which impose a disproportionately heavy burden on persons where the legislative advantages are slight. It is the same attitude which compelled the courts of equity to provide relief from penalty and forfeiture clauses.

[35] Returning to the question of whether patent unfairness is a sufficient reason to import a due diligence defence into section 280 of the *Excise Tax Act*, I must respond in the negative. The common law principle that there should be no punishment without fault is capable of supporting the concept of strict liability in cases involving administrative penalties. It is also capable of giving rise to a rebuttable presumption that Parliament did not intend to establish absolute liability in cases involving section 280 of the *Excise Tax Act*. However, it is the Court's responsibility to consider the legislative context surrounding that provision and its purpose. After all, Parliament may

Canada, [1997] 2 R.C.S. 336, aux pages 345 et 346; *Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 795; *Neuman c. M.R.N.*, [1998] 1 R.C.S. 770; à rapprocher de l'observation du professeur Willis, *supra*, aux pages 23 à 27.

[33] En l'espèce, la valeur judiciaire en cause est le droit général de l'individu de ne pas être puni s'il n'a pas commis de faute, lequel droit est dans le droit fil du principe de common law qu'il ne saurait y avoir sanction en l'absence de toute faute. Je m'empresse de souligner que ce n'est pas la première fois que les tribunaux ont répugné à donner effet à un texte de loi portant apparemment responsabilité absolue en l'absence de faute; voir *River Wear Commissioners v. Adamson* (1877), 2 App. Cas. 743 (H.L.), à rapprocher de *Great Western Ry. Co. v. Mostyn (Owners of SS.)*, [1928] A.C. 57 (H.L.).

[34] C'est la même valeur qui engageait les juges de common law à exiger la preuve de l'intention coupable avant de conclure à la culpabilité. C'est elle qui a engagé la Cour suprême à reconnaître, dans *Sault Ste-Marie*, l'existence des infractions de responsabilité stricte tout en préservant le concept de common law de responsabilité absolue. Il n'y a rien d'étonnant à ce que les tribunaux répugnent à accepter un rôle passif dans l'application des dispositions pénales qui imposent un fardeau excessivement onéreux aux gens alors que les avantages à tirer du texte sont négligeables. C'est la même conception qui a forcé les cours d'*equity* à accorder l'exonération à l'égard de dispositions portant pénalité et confiscation.

[35] Pour en revenir à la question de savoir si l'iniquité flagrante est un motif suffisant pour dégager le moyen de défense de la diligence raisonnable de l'article 280 de la *Loi sur la taxe d'accise*, je dois répondre par la négative. Le principe de common law qu'il ne saurait y avoir responsabilité sans faute peut s'accommoder du concept de responsabilité stricte en matière de pénalité administrative. Il peut aussi s'accommoder de la présomption simple que le législateur n'entendait pas imposer la responsabilité absolue dans les cas tombant sous le coup de l'article 280 de la *Loi sur la taxe d'accise*. La Cour a cependant pour responsabilité de considérer le contexte

have decided to impose absolute liability on the understanding that its benefits outweighed any unfairness to registrants. To extend relief solely on grounds of unfairness would, in my view, disregard the approach taken in *Sault Ste. Marie*. It would also be tantamount to declaring that all administrative penalties are subject to a due diligence defence provided that judges can identify a perceived “injustice”. If the distinction drawn in *Sault Ste. Marie* between absolute and strict liability offences is to be applied to administrative penalties, then so too must its analytical framework. This is not to suggest that the task of distinguishing between strict and absolute liability provisions is problem-free. The benefit derived from the application of an analytical framework is that it deflects criticism based on judicial arbitrariness.

(d) The analytical framework

[36] In my opinion, Justice Dickson’s analytical framework for identifying absolute liability offences is largely a reflection of what has become the “modern” approach to statutory interpretation. That approach involves a contextual and purposive analysis of legislation and was officially adopted by the Supreme Court in *Stuart Investments, supra, per Estey J.*, at page 578 quoting from Driedger (2nd), at page 87 [Driedger, E.A. *Construction of Statutes*, 2nd ed.]. In *Sault Ste. Marie*, Justice Dickson held that before a statutory breach may be classified in terms of absolute liability, the court must consider: (1) the precision of the statutory language, (2) the importance of the penalty, (3) the subject-matter of the legislation, and (4) the overall regulatory pattern adopted by the legislature. In my view, the last two factors call for a contextual and purposive analysis of the relevant provisions of the legislation. At least, this is the way in which courts have generally applied those factors: see *Nickel City Transport, supra*. Having regard to the criteria set out in *Sault Ste. Marie*, I propose to pursue the main issue raised on this judicial review application by applying the following analytical framework.

législatif de cette disposition ainsi que son but. Après tout, il se peut que le législateur ait décidé d’imposer la responsabilité absolue par ce motif que les avantages l’emportaient sur l’iniquité faite aux inscrits. D’accorder l’exonération pour cause d’iniquité uniquement reviendrait, à mon avis, à écarter l’approche prescrite par *Sault Ste-Marie*. Cela reviendrait aussi à poser que toutes les pénalités administratives peuvent être combattues par le moyen de défense de la diligence raisonnable, pourvu que le juge puisse identifier l’«injustice» ressentie. Si la distinction faite dans *Sault Ste-Marie* entre infractions de responsabilité absolue et infractions de responsabilité stricte doit s’appliquer aux pénalités administratives, il faut y appliquer aussi son cadre d’analyse. Cela ne revient pas à dire que la tâche de distinguer entre dispositions portant responsabilité stricte et dispositions portant responsabilité absolue est exempte de toutes difficultés. L’avantage de l’application d’un cadre d’analyse tient à ce qu’elle permet de parer aux critiques d’arbitraire judiciaire.

d) Le cadre d’analyse

[36] À mon avis, le cadre d’analyse formulé par le juge Dickson pour identifier les infractions de responsabilité absolue est surtout l’expression de ce qui est devenu la méthodologie «moderne» d’interprétation des lois. Cette approche consiste en une analyse contextuelle et téléologique du texte; elle a été officiellement adoptée par la Cour suprême dans *Stuart Investments, supra*, opinion du juge Estey, à la page 578 citant Driedger (2^e), à la page 87 [Driedger, E.A. *Construction of Statutes*, 2^e éd.]. Dans *Sault Ste-Marie*, le juge Dickson a fait observer que pour décider s’il y a infraction de responsabilité absolue, le juge doit prendre en considération (1) la précision des termes employés dans le texte, (2) la gravité de la peine, (3) l’objet de la législation, et (4) l’économie générale de la réglementation adoptée par le législateur. Je pense que les deux derniers facteurs requièrent une analyse contextuelle et téléologique des dispositions applicables du texte en question. À tout le moins, c’est de cette façon que les tribunaux ont généralement appliqué ces facteurs; voir *Nickel City Transport, supra*. Compte tenu des critères définis dans *Sault Ste-Marie*, je me propose d’examiner le principal point litigieux soulevé dans la présente demande de contrôle judiciaire, en appliquant le cadre d’analyse suivant.

[37] The principle that there is to be no punishment without fault translates into a rebuttable presumption that Parliament did not “intend” to impose absolute liability. This presumption is also a logical extension of the understanding that penalties serve as an incentive to ensure that persons exercise a minimum standard of care in fulfilling their obligations imposed by law. The idea is to encourage people to exercise reasonable care so they can avoid breaching their legal obligations. If so, then the person being penalized should be able to plead that he or she acted in accordance with the required standard of care. Hence, it seems both fair and logical to assume that Parliament intended strict not absolute liability. This presumption, however, will be rebutted if the language chosen by the draftsman is unequivocal that absolute liability was intended or where the penalty leads to trivial consequences. If the presumption is not rebutted on those grounds, then it is necessary to determine whether the due diligence defence is incompatible with the legislative scheme or whether it frustrates the purposes for which the penalty was imposed.

[38] As much as I reject the idea that unfairness or manifest injustice is a sufficient reason for implying a due diligence defence, I am of the opinion that a court is justified in reading words into an Act to avoid such a result, if it can be shown that the relief being granted is compatible with the legislative scheme and neither frustrates nor undermines its purposes. These restrictions should silence any potential argument that the Court is acting contrary to its proper constitutional role: see *Canadian Pacific Airlines Ltd. v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1133 and *Canada v. Nassau Walnut Investments Inc.*, [1997] 2 F.C. 279 (C.A.).

[39] If an implied due diligence defence does not run counter to what Parliament is seeking to achieve, the Minister has no room for complaint. On the other hand, if judicial recognition of the due diligence defence is contrary to the legislative scheme or

[37] Le principe posant qu'il ne peut y avoir de punition sans faute donne lieu à la présomption réfutable que le législateur «n'entendait pas» imposer la responsabilité absolue. Cette présomption est aussi un prolongement logique de l'idée que les peines constituent un moyen de dissuasion propre à faire en sorte que les gens observent une norme minimale de diligence quand ils remplissent les obligations qu'ils tiennent de la loi. Il s'agit d'encourager les gens à faire preuve de diligence raisonnable pour ne pas manquer à leurs obligations légales. S'il en est ainsi, la personne qui encourt la peine doit être en mesure de se défendre en soutenant qu'elle s'est conformée à la norme de diligence requise. Il semble par conséquent à la fois juste et logique de présumer que le législateur entendait imposer la responsabilité stricte et non la responsabilité absolue. Cette présomption sera cependant écartée si le langage employé par le rédacteur signifie sans équivoque que le législateur entend imposer la responsabilité absolue, ou si la peine n'a que des conséquences insignifiantes. À supposer que la présomption ne soit pas réfutée par ces motifs, il faut ensuite examiner si le moyen de défense de la diligence raisonnable est incompatible avec l'économie du texte ou s'il fait échec aux fins pour lesquelles la peine a été prévue.

[38] De même que je rejette l'idée que l'iniquité ou l'injustice flagrante est un motif suffisant pour conclure à l'existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable, de même j'estime que le juge est fondé à extrapoler le texte de loi pour éviter le même résultat, s'il peut être prouvé que le redressement accordé est compatible avec l'économie du texte et ne fait pas obstacle au but de ce dernier. Ces restrictions devraient parer à tout argument potentiel que la Cour va à l'encontre de son propre rôle constitutionnel; voir *Lignes aériennes Canadien Pacifique Ltée c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1133, et *Canada c. Nassau Walnut Investments Inc.*, [1997] 2 C.F. 279 (C.A.).

[39] Si la reconnaissance du moyen de défense implicite de la diligence raisonnable ne va pas à l'encontre des fins poursuivies par le législateur, le ministre n'est pas fondé à se plaindre. Par contre, si cette reconnaissance par le juge est contraire à l'éco-

purposes underlying section 280 of the *Excise Tax Act*, registrants must accept the financial consequences which flow from non-compliance with that provision. However, the onus is on the Minister to convince the Court that an implied due diligence defence will lead to consequences of the kind needed to displace the presumption in favour of strict liability.

(e) Section 280 of the *Excise Tax Act*—strict or absolute liability?

[40] Accepting as a general principle that administrative penalties may be subject to a due diligence defence, it remains to be determined whether section 280 of the *Excise Tax Act* gives rise to strict, as opposed to absolute, liability. I turn now to the relevant factors to be considered in this determination.

(i) Precision of the language used

[41] The language of the statute is the first consideration in determining whether an offence should be categorized as a *mens rea*, strict liability or absolute liability offence. *Mens rea* offences are usually qualified by words such as “wilfully” or “knowingly”, as in the criminal context. The use of such terms in the regulatory sphere was the subject of appeal in *Re B.C. Motor Vehicle Act*, [1985] 2 S.C.R. 486, at pages 493-494, where the British Columbia legislature had amended its *Motor Vehicle Act* to expressly provide that it was an absolute liability offence to drive with a suspended driver’s licence. Similarly, in *R. v. Pontes*, *supra*, the use of the word “automatic” in the statutory provision under scrutiny convinced the majority of the Supreme Court that the offence was one of absolute liability. In the present case, section 280 of the *Excise Tax Act* does not use the type of precise and explicit language that one would expect of a provision entailing absolute liability.

nomie de la *Loi sur la taxe d’accise* ou aux fins poursuivies par son article 280, les inscrits doivent accepter les conséquences financières de la non-observation de cette disposition. Cependant, c’est au ministre qu’il incombe de convaincre la Cour que la reconnaissance du moyen de défense implicite de la diligence raisonnable aboutira à des conséquences qui tendent justement à anéantir la présomption de responsabilité stricte.

e) L’article 280 de la *Loi sur la taxe d’accise* porte-t-il responsabilité stricte ou responsabilité absolue?

[40] Une fois accepté le principe général que les pénalités administratives souffrent le moyen de défense de la diligence raisonnable, il reste à examiner si l’article 280 de la *Loi sur la taxe d’accise* porte responsabilité stricte et non responsabilité absolue. Passons maintenant aux facteurs qui entrent en ligne de compte dans cet examen.

(i) Précision de la formulation

[41] La formulation du texte de loi est le premier facteur à considérer pour juger si l’infraction doit être classée comme infraction nécessitant la preuve de l’intention coupable, infraction de responsabilité stricte ou infraction de responsabilité absolue. Les infractions caractérisées par l’intention coupable sont normalement qualifiées par les termes «intentionnellement» ou «sciemment», comme dans le contexte criminel. L’emploi de ces concepts dans le domaine des règlements a fait l’objet d’un pourvoi, *Renvoi: Motor Vehicle Act de la C.-B.*, [1985] 2 R.C.S. 486, aux pages 493 et 494, affaire dans laquelle la législature de la Colombie-Britannique avait modifié la Loi en question de façon à prévoir expressément que quiconque conduisait une voiture pendant que son permis de conduire était suspendu commettait une infraction de responsabilité absolue. De même, dans *R. c. Pontes*, *supra*, l’emploi du terme «automatique» dans le texte de loi en cause a engagé la majorité de la Cour suprême à conclure qu’il s’agissait d’une infraction de responsabilité absolue. En l’espèce, l’article 280 de la *Loi sur la taxe d’accise* n’emploie pas le langage précis et explicite qu’on trouve normalement dans une disposition portant responsabilité absolue.

(ii) The importance of the penalty—its impact on registrants (the *de minimis* principle)

[42] When examining the importance of the penalty, attention must be paid to the consequences to the registrant, as opposed to its significance to the Minister in terms of administering the *Excise Tax Act*. While the Minister concedes that penalties imposed under section 280 of the *Excise Tax Act* are not “trivial”, he maintains that they are not so severe as to amount to a “true penal consequence”. As noted at the outset, the amounts involved are substantial to the thousands of small businesses which act as agents of the Crown in collecting and remitting this relatively novel tax. If not, why has this issue occupied so much time and attention on the part of the Minister and the Tax Court? In my view, the impact of a section 280 penalty on registrants cannot be characterized as inconsequential. To this point the presumption in favour of strict liability has not been rebutted.

(iii) The subject matter of the legislation—the purpose of section 280

[43] In *Sault Ste. Marie*, Justice Dickson noted that there is merit in classifying regulatory offences as absolute liability offences when the legislation seeks to promote the public interest in terms of health or safety matters. While the view that absolute liability offences generate adherence to a higher standard of care has been attacked in other contexts, it has greater persuasive force where public health and safety considerations are involved. The *Excise Tax Act* does not, of course, raise such considerations.

[44] The Minister submits that the penalty under section 280 of the *Excise Tax Act* is intended to maintain internal discipline in a self-reporting and self-assessing system which depends on the honesty and integrity of registrants for its success. More specifically, the Minister argues that that section serves as a meaningful incentive to registrants to remit outstanding amounts of GST. Finally, the Minister maintains that without the 6% penalty “the system would break down from the administrative burden of attempting to enforce timely remittances of GST”.

(ii) La gravité de la peine—ses effets sur les inscrits (application du principe *de minimis*)

[42] Dans l'examen de la gravité de la peine, il faut s'attacher aux conséquences qui en découlent pour l'inscrit, et non à l'importance qu'elle représente pour le ministre pour ce qui est de l'administration de la *Loi sur la taxe d'accise*. Celui-ci reconnaît que la pénalité prévue à l'article 280 de la cette Loi n'est pas «insignifiante», mais insiste qu'elle n'est pas draconienne au point d'avoir un «véritable effet pénal». Comme noté dès le début, les sommes en jeu sont substantielles pour les milliers de petites entreprises qui font fonction de mandataires de la Couronne pour percevoir et remettre cette taxe relativement nouvelle. Sinon pourquoi cette question a-t-elle accaparé tant de temps et d'attention du ministre et de la Cour de l'impôt? À mon avis, on ne peut dire que la pénalité prévue à l'article 280 n'ait guère d'effets sur les inscrits. À ce stade-ci de l'analyse, la présomption de responsabilité stricte n'est toujours pas réfutée.

(iii) L'objet de la législation—le but de l'article 280

[43] Dans *Sault Ste-Marie*, le juge Dickson note qu'on peut parler d'infraction de responsabilité absolue lorsque la législation en question vise à promouvoir l'intérêt public en matière de santé ou de sécurité. Si l'argument que la qualification d'infraction de responsabilité absolue engage à observer une norme plus élevée de diligence a été contesté dans d'autres contextes, il est bien plus convaincant quand il s'agit de santé et de sécurité publiques. Pareilles considérations ne s'attachent cependant pas à la *Loi sur la taxe d'accise*.

[44] Le ministre soutient que la pénalité prévue à l'article 280 de la *Loi sur la taxe d'accise* vise à maintenir la discipline interne dans un régime de déclaration et d'autocotisation, dont l'efficacité dépend de l'honnêteté et de l'intégrité des inscrits. Plus spécifiquement, il soutient que cette disposition est un moyen puissant d'engager les inscrits à remettre la TPS exigible. Et enfin que sans la pénalité de 6 p. 100, [TRADUCTION] «le système s'effondrerait sous la charge administrative des mesures visant à assurer la remise à temps de la TPS».

[45] I cannot accept the proposition that a due diligence defence will lead to a breakdown in the administration of the *Excise Tax Act* for two reasons. First, there is no evidence to support such a doomsday scenario. Second, if the Minister's argument is correct, it is difficult to understand why the *Income Tax Act* does not provide for the equivalent of a section 280 penalty. It too is a self-reporting and self-assessing system for the payment of both federal and provincial tax. At no time has it been suggested that the scheme under the *Income Tax Act* is suffering because taxpayers are not automatically penalized each time they fail to properly calculate and remit taxes owing within prescribed time frames. (*Quaere*: How many Canadians miscalculate and underpay income tax each year?) It must be remembered that registrants under the *Excise Tax Act* also file annual returns under the *Income Tax Act* and, in the case of businesses, these same persons are responsible for periodic remittances of employee deductions to the Receiver General. Both taxation regimes depend on the integrity and honesty of Canadians. GST may be the most controversial and unpopular tax ever levied on Canadians, but that is no reason to posit that businesses are less faithful in adhering to their legal obligations imposed under the *Excise Tax Act* than those imposed under the *Income Tax Act*. In my view, the Minister has failed to establish that the due diligence defence would hinder the effective enforcement of the *Excise Tax Act*. I turn now to the Minister's second argument: that the due diligence defence would undermine the "incentive" purposes underlying section 280.

[46] Most lawyers and judges do not pretend to be behavioural scientists and, for that reason, do not really know whether penalties generate a higher standard of care among the general public. Parliament, however, is entitled to legislate on the basis that penalties have such an effect. Therefore, we must assume that this penalty encourages greater care and

[45] Il y a deux raisons pour lesquelles je rejette l'argument que la reconnaissance du moyen de défense de la diligence raisonnable entraînera l'effondrement de l'administration de la *Loi sur la taxe d'accise*. La première est qu'il n'y a aucune preuve à l'appui de pareille prédiction de catastrophe. La seconde est que, si l'argument du ministre est fondé, on ne voit pas pourquoi la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit pas une pénalité comme celle de l'article 280. Cette dernière Loi institue elle aussi un régime de déclaration et d'autocotisation pour l'impôt fédéral comme provincial. Personne n'a jamais dit que ce régime est en difficulté parce que les contribuables ne sont pas automatiquement pénalisés chaque fois qu'ils ne calculent et ne versent pas comme il faut l'impôt dû dans le délai imparti. (On se demande combien de Canadiens calculent mal leur impôt et versent moins que ce qu'ils doivent, chaque année.) Il ne faut pas oublier que les inscrits au régime de la *Loi sur la taxe d'accise* font aussi leur déclaration annuelle d'impôt en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et que, s'agissant d'entreprises, ils ont pour responsabilité de verser périodiquement au receveur général les retenues à la source sur la rémunération de leurs employés. L'un et l'autre de ces régimes fiscaux dépendent de l'intégrité et de l'honnêteté des Canadiens. Il est fort possible que la TPS soit la taxe la plus controversée et la plus impopulaire qui ait jamais été instituée au Canada, mais il n'y a aucune raison de présumer que les entreprises observent moins les obligations qu'elles tiennent de la *Loi sur la taxe d'accise* que celles imposées par la *Loi de l'impôt sur le revenu*. À mon avis, le ministre n'a pas fait la preuve que la reconnaissance du moyen de défense de la diligence raisonnable gênerait l'application efficace de la *Loi sur la taxe d'accise*. J'en viens maintenant à son second argument, savoir que l'existence de pareil moyen de défense ferait échec à la fonction «incitative» de l'article 280.

[46] Les avocats et les juges ne prétendent pas, pour la plupart, être psychologues; c'est pourquoi ils ne savent pas vraiment si les pénalités encouragent à une norme plus élevée de diligence chez le public. Le législateur a cependant le pouvoir de légiférer dans ce sens. Nous devons donc présumer que la pénalité dont s'agit engage à un niveau supérieur de diligence et la

the only question we can address is whether an implied due diligence defence undermines the behavioural effect which penalties are intended to bring about. Once again there is no concrete evidence to support either of the two possible responses. Therefore, the answer must be based on reason and common sense.

[47] Theoretically, a penalty and due diligence defence should have no impact on those who are already “conscientious”. As Justice Dickson observed in *Sault Ste. Marie*, if a person is already taking every reasonable precaution, why would a penalty provision compel that person to take additional measures knowing that they will not serve as a defence? It is only with respect to those who are “indifferent” to their legal obligations that one might properly assert that penalties promote adherence to the required standard of care. The question we must address is whether some registrants will consciously decide to remain indifferent to their legal obligations under the *Excise Tax Act* because they know that due diligence may be pleaded as a defence. I doubt that this will occur. As noted at the outset, the costs of non-compliance are much greater than payment of a 6% penalty. There are costs associated with the obligation to pay restitutionary interest as well as the amount of the underpayment, both of which are subject to compound interest. Then there are the costs associated with an appeal from the Minister’s assessment to the Tax Court. Even if the registrant is unrepresented by legal counsel, the costs in terms of lost time and personal stress arising from protracted litigation (three years in the present case) suggest that only fools will find consolation in an implied due diligence defence.

[48] While the Minister is entitled to maintain that penalties have a positive behavioural effect, he is not entitled to presume that the average registrant will refuse to exercise a modicum of common sense when weighing the cost of compliance with the cost of non-compliance. Parenthetically, I note that the majority of registrants have not been successful in invoking the due diligence defence in the Tax Court, as was the case in *Pillar Oilfield*: see Sherman, *supra*, at page

seule question qui se pose est de savoir si la reconnaissance du moyen de défense implicite de la diligence raisonnable anéantirait les effets que cette pénalité doit avoir sur le comportement des gens. Sur ce point encore, il n’y a aucune preuve qui permette de répondre dans un sens ou dans l’autre. On doit donc trouver la réponse dans la raison et le bon sens.

[47] En théorie, ni la pénalité ni l’existence du moyen de défense de la diligence raisonnable n’est censée avoir d’effet sur ceux qui sont déjà «conscientieux». Ainsi que l’a fait observer le juge Dickson dans *Sault Ste-Marie*, si une personne prend déjà toutes les précautions raisonnables, on voit mal pourquoi une disposition pénale l’incitera à prendre d’autres mesures encore, sachant qu’elles ne constitueront pas un moyen de défense. Ce n’est qu’à l’égard de ceux qui ne se soucient guère de leurs obligations légales qu’on pourrait affirmer que les peines favorisent l’observation de la norme de diligence requise. Il s’agit donc de savoir si certains inscrits décident sciemment de ne pas se soucier des obligations qu’ils tiennent de la *Loi sur la taxe d’accise* parce qu’ils savent qu’ils ont à leur disposition le moyen de défense de la diligence raisonnable. J’en doute. Comme noté au début, la non-observation coûte davantage que le versement de la pénalité de 6 p. 100. Il y a aussi les intérêts courus sur le moins-payé, et le moins-payé lui-même, l’un et l’autre se composant quotidiennement. Il y a encore le coût de l’appel interjeté de la cotisation ministérielle devant la Cour de l’impôt. Même si l’inscrit n’est pas représenté par avocat, le coût en temps perdu et en tension nerveuse dans un long contentieux (trois ans en l’espèce) fait que seuls des sots trouveront du réconfort dans l’existence d’un moyen de défense implicite de la diligence raisonnable.

[48] Le ministre a bien le droit d’insister que la pénalité a des effets bénéfiques sur le comportement, mais il ne peut pas présumer que l’inscrit moyen refusera d’exercer un minimum de bon sens lorsqu’il s’agit de mettre dans la balance le coût de l’observation et celui de la non-observation. Soit dit en passant, la majorité des inscrits n’ont pas réussi à faire valoir devant la Cour de l’impôt le moyen de défense de la diligence raisonnable, comme dans la cause *Pillar*

280-108. In my opinion, there are no persuasive grounds for holding that an implied due diligence defence undermines the incentive goals of section 280.

(iv) The regulatory framework—a contextual analysis

[49] The thrust of the Minister's argument, as I understand it, is that the due diligence defence is incompatible with the overall scheme of the *Excise Tax Act*. Specifically, subsection 281.1(2) [as enacted by S.C. 1993, c. 27, s. 127] of the Act already empowers the Minister to waive or cancel penalties imposed under section 280. In addition, subsection 280(6) authorizes the Minister to write off a penalty and interest incurred during a reporting period if the amount is less than \$25. Subsection 280(7) provides that the Minister may waive penalties and interest which accrue after a demand for payment has been made up to the date of payment. Section 285 [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12] imposes a monetary penalty on registrants who knowingly make false statements or are grossly negligent. Section 323 [as enacted *idem*; S.C. 1992, c. 27, s. 90; 1997, c. 10, s. 239] provides for the liability of directors of corporate registrants where there is a failure to comply with the remittance requirements. Sections 327 [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12] and 329 [as enacted *idem*] provide for summary conviction and indictable offences, respectively, for flagrant non-compliance with the Act. It is against this backdrop that the Minister maintains that there is no basis for the courts to read a due diligence defence into section 280. This argument has some merit.

[50] In my view, the Minister's argument is really two-sided. First, it suggests that the aforementioned provisions demonstrate Parliament's intention to establish absolute liability with respect to the penalty provision in section 280. This is a reasonable inference which assists the Minister in discharging his onus to rebut the presumption in favour of strict liability: see *Nassau Walnut Investments, supra*, at page 299.

Oilfield; voir Sherman, *supra* à la page 208-108. À mon avis, il n'y a aucun motif convaincant de conclure que l'existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable fait échec à la fonction incitative de l'article 280.

(iv) Analyse contextuelle du régime de réglementation

[49] L'idée maîtresse de l'argumentation du ministre est, à ce que je vois, que le moyen de défense de la diligence raisonnable est incompatible avec l'économie générale de la *Loi sur la taxe d'accise*. Plus spécifiquement, le paragraphe 281.1(2) [édicte par L.C. 1993, ch. 27, art. 127] de cette Loi l'habilite déjà à annuler la pénalité imposée en application de l'article 280 ou à y renoncer. En outre, le paragraphe 280(6) l'autorise à annuler la pénalité et les intérêts courus à l'égard d'une période de déclaration si le total est inférieur à 25 \$. Le paragraphe 280(7) prévoit qu'il peut renoncer à la pénalité et aux intérêts pour l'intervalle séparant la sommation de payer et la date de paiement. L'article 285 [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12] impose une amende aux inscrits qui font sciemment une fausse déclaration ou qui font preuve de faute lourde. L'article 323 [édicte, *idem*; L.C. 1992, ch. 27, art. 90; 1997, ch. 10, art. 239] prévoit la responsabilité des administrateurs de la personne morale inscrite en cas de défaut de versement. Les articles 327 [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12] et 329 [édicte, *idem*] prévoient les infractions punissables par voie de poursuite sommaire ou de mise en accusation, respectivement, en cas de manquement flagrant. C'est dans ce contexte que le ministre insiste qu'il n'y a aucune raison pour que les tribunaux dégagent de l'article 280 l'existence du moyen de défense de la diligence raisonnable. Cet argument n'est pas dénué de fondement.

[50] À mon avis, l'argument du ministre est réellement double. En premier lieu, il fait valoir que les dispositions susmentionnées traduisent la volonté du législateur d'imposer la responsabilité absolue avec la disposition pénale de l'article 280. Il s'agit là d'une inférence raisonnable dont le ministre peut se servir pour s'acquitter de la charge qui lui incombe de réfuter la présomption de responsabilité stricte; voir

But it is not dispositive of the issue. I say this because sections 285, 323 and 327 are distinguishable on the basis that they place a duty on the Minister to establish that a registrant's conduct falls within those provisions. By contrast, an implied due diligence defence with respect to section 280 places the onus on the registrant to establish that he or she had exercised reasonable care in remitting the correct amount of GST. With respect to section 323, it does not necessarily follow that because an Act expressly provides for a defence in one instance, it is not available in others: see *Nassau Walnut, supra*.

[51] The second aspect of the Minister's argument relates to section 281.1 of the Act, which establishes the Minister's right to waive penalties imposed under section 280. In my view, the outcome of this case hinges on whether an implied due diligence defence is compatible with the Minister's statutory right to waive such penalties. If the Minister possesses the statutory right to waive penalties, is there any room for the Tax Court to grant relief through an implied due diligence defence?

[52] I note that by reading in a due diligence defence, the Tax Court is not actually waiving the 6% penalty. Rather, it is granting registrants the opportunity to exculpate themselves by demonstrating that they exercised reasonable care in attempting to ascertain the correct amount of GST owing. If registrants fail to meet the required standard of care, they remain liable to pay the penalty. The Minister, on the other hand, is entitled to waive a penalty even if due diligence has not been established. Thus, there are substantive differences between an implied due diligence defence and the Minister's statutory right to waive penalties.

[53] If there is any incompatibility between the Minister's right to waive penalties and a registrant's right to invoke the due diligence defence, it lies in the

Nassau Walnut Investments, supra, à la page 299. Elle n'est cependant pas déterminante. La raison en est que les articles 285, 323 et 327 se situent sur un autre plan en ce qu'ils font au ministre obligation de prouver que les agissements de l'inscrit tombent sous le coup de ces dispositions. Par contre, la reconnaissance de l'existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable à l'égard de l'article 280 fait passer à l'inscrit la charge de prouver qu'il a fait raisonnablement diligence pour verser le montant correct de TPS. Il ne résulte pas nécessairement de l'article 323 que du moment qu'une loi prévoit expressément un moyen de défense dans un cas, il n'en est pas question dans les autres cas; voir *Nassau Walnut, supra*.

[51] Le second élément de l'argument du ministre touche à l'article 281.1 de la Loi, aux termes duquel le ministre peut renoncer à la pénalité prévue à l'article 280. À mon avis, l'issue de la présente affaire dépend de la question de savoir si la reconnaissance de l'existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable est compatible avec le pouvoir que le ministre tient de la loi de renoncer à cette pénalité. Si le ministre est investi de ce pouvoir, est-il encore loisible à la Cour de l'impôt d'accorder l'exonération en faisant droit au moyen de défense implicite de la diligence raisonnable?

[52] Il y a lieu de noter qu'en dégageant de la loi l'existence de ce moyen de défense, la Cour de l'impôt n'écarte pas la pénalité de 6 p. 100. Elle ne fait que donner aux inscrits la possibilité de se disculper en démontrant qu'ils ont fait raisonnablement diligence pour calculer le montant de TPS à verser. Faute par eux d'avoir observé la norme de diligence, ils seront toujours tenus à la pénalité. De son côté, le ministre peut renoncer à la pénalité même si la diligence raisonnable n'est pas prouvée. Il y a donc une différence de nature entre la reconnaissance de l'existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable et le pouvoir que le ministre tient de la loi de renoncer à la pénalité.

[53] S'il y a une incompatibilité entre le pouvoir du ministre de renoncer à la pénalité et le droit de l'inscrit d'invoquer la diligence raisonnable, elle réside

fact that the Minister could adopt a policy that penalties will be waived if registrants can establish that they acted with due diligence. If this occurred, it is arguable that the Tax Court and Minister cannot exercise concurrent jurisdiction over the elimination of a section 280 penalty. The question which remains is whether the Minister has adopted such a policy. The answer appears to be no.

[54] Apparently, the Minister has adopted the position that due diligence is not a sufficient ground for waiving a section 280 penalty. I say this because the Minister's published guidelines indicate that relief under section 281.1 is restricted generally to events which are beyond the control of registrants. For example, a penalty may be waived because of non-compliance due to acts of God, incorrect written information provided by the Minister, or processing delays and errors attributable to the Minister: see GST Memorandum 500-3-2-1, *Assessments and Penalties-Cancellation or Waiver of Penalties and Interest* (March 14, 1994); Technical Information Bulletin B-074, *Guidelines for the Reduction of Penalty and Interest in "Wash Transaction" Situations* (November 28, 1994); and Revenue Canada News Release, November 28, 1996. Of course, neither the Minister nor this Court is bound by administrative guidelines.

[55] Apparently, the Minister is unwilling to consider waiving a section 280 penalty where a registrant demonstrates due diligence. In fact, I am only aware of one case in which the Minister has even alluded to section 281.1: see *Metro Exteriors Ltd. v. Canada*, [1995] T.C.J. No. 1302 (QL). The argument that the respondent should have sought a waiver under section 281.1 was not raised by the Minister in this Court, perhaps wisely. This is not the place to debate whether the circumstances under which the Minister is prepared to waive penalties constitute a reviewable error of law. However, if the Minister chooses to circumscribe his discretion by not recognizing a due diligence defence under section 280, it is open to this Court to imply such defence. Thus, as the law is presently being interpreted and applied, the Minister's

dans le fait que le premier pourrait choisir pour politique de renoncer à la pénalité si le second pouvait prouver qu'il a fait raisonnablement diligence. En pareil cas, on pourrait soutenir que la Cour de l'impôt et le ministre ne peuvent pas avoir compétence concurrente sur l'élimination d'une pénalité appliquée en vertu de l'article 280. La question se pose de savoir si le ministre a adopté une telle politique. La réponse est non.

[54] Il est manifeste que selon le ministre, la diligence raisonnable n'est pas un motif suffisant de renonciation à la pénalité prévue à l'article 280. C'est ce qui ressort des lignes directrices qu'il a instituées et aux termes desquelles l'exonération prévue à l'article 281.1 est strictement limitée aux manquements indépendants de la volonté des inscrits. Par exemple, il peut y avoir renonciation à la pénalité en cas de non-observation due à la force majeure, aux mauvaises informations officiellement données par écrit, aux retards et erreurs de traitement imputables au ministre; voir Mémoire sur la TPS 500-3-2-1, *Annulation ou renonciation-Pénalités et intérêts* (14 mars 1994); Bulletin d'information technique B-074, *Lignes directrices visant la réduction des pénalités et des intérêts dans les cas d'«opération sans effet fiscal»* (28 novembre 1994); et Communiqué de presse de Revenu Canada, 28 novembre 1996. Bien entendu, ni le ministre ni notre Cour n'est tenu à ces lignes directrices administratives.

[55] Il est manifeste que le ministre n'est pas disposé à renoncer à la pénalité prévue à l'article 280 sur preuve de diligence raisonnable de la part de l'inscrit. En fait, je ne connais qu'un cas où il a mentionné l'article 281.1, *Metro Exteriors Ltd. c. Canada*, [1995] A.C.J. n° 1302 (QL). Il n'a pas présenté devant la Cour, peut-être avec raison, l'argument que la défenderesse aurait dû demander la renonciation prévue à l'article 281.1. Il n'est pas question de débattre en l'espèce si les circonstances dans lesquelles le ministre est disposé à renoncer à la pénalité constituent une erreur de droit susceptible de contrôle judiciaire. Cependant, s'il choisit de circonscrire l'exercice de son pouvoir discrétionnaire en refusant de reconnaître l'existence du moyen de défense de la diligence raisonnable dans le contexte de

right to waive penalties under section 281.1 of the *Excise Tax Act* does not conflict with and is not incompatible with an implied due diligence defence. I cannot accept that the Minister's discretion to waive penalties is of any consequence when, in practice, such relief based on a plea of due diligence is non-existent.

[56] For the sake of completeness and in the event the Minister seeks to pursue this case in another forum, there is one further issue which I would like to address. The Minister's submissions focus on the need to ensure timely remittance of GST; however, this is not the issue that was raised in *Pillar Oilfield* and in subsequent cases. The problem has always been framed in terms of a registrant's failure to calculate and remit the proper amount of GST because of uncertainty surrounding the application of the *Excise Tax Act* to certain goods. The problem is not that a registrant failed to pay on the required date, but that the amount submitted is less than that actually owed. As I understand it, these are not cases where a registrant objects to paying a 6% penalty for late filing of the proper amount. These are cases in which due diligence is being raised as a defence to a mistake induced by an error of law in determining the proper amount of GST to be remitted to the Receiver General.

[57] In criminal law, ignorance of the law is no excuse, subject perhaps to a plea of "officially induced error": see *R. v. Pontes*, *supra*. This common law principle is now codified in section 19 of the *Criminal Code* [R.S.C., 1985, c. C-46]. The one established exception to this rule arises in cases where the knowledge that one's actions are contrary to law forms part of the *mens rea* of the offence: see *R. v. Docherty*, [1989] 2 S.C.R. 941. In cases involving regulatory offences, such as *Sault Ste. Marie*, the due diligence defence is typically pleaded with respect to a mistake of fact; however, the law is not entirely clear with respect to the relationship between due diligence and

l'article 280, il est loisible à la Cour d'en reconnaître l'existence implicite. Ainsi donc, au regard de la loi telle qu'elle s'interprète et s'applique actuellement, le pouvoir que le ministre tient de l'article 281.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* pour renoncer à la pénalité ne présente ni contradiction ni incompatibilité avec le moyen de défense implicite de la diligence raisonnable. Je ne peux accepter que le pouvoir discrétionnaire qu'a le ministre de renoncer à la pénalité soit un facteur puisque dans les faits, il n'est nullement question d'exonération pour cause de diligence raisonnable.

[56] Pour vider la question en prévision du cas où le ministre porterait l'affaire devant une autre juridiction, je dois encore examiner un autre point. L'argumentation du ministre est centrée sur la nécessité de s'assurer que la TPS est versée dans les meilleurs délais; ce point n'a cependant pas été soulevé dans *Pillar Oilfield* ni dans les décisions ultérieures. La question s'est toujours centrée sur le défaut d'un inscrit de calculer et de verser le montant correct de TPS à cause de l'incertitude caractérisant l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard de certaines marchandises. Le problème ne tient pas à ce que l'inscrit n'effectue pas le versement dans le délai imparti, mais à ce qu'il verse une somme inférieure au montant exigible. À ce que je vois, il ne s'agit pas d'affaires où l'inscrit ne veut pas payer la pénalité de 6 p. 100 pour versement tardif du montant correct, mais où la diligence raisonnable est invoquée à titre de moyen de défense contre une faute causée par une erreur de droit dans le calcul du montant correct de TPS à verser au receveur général.

[57] En droit pénal, nul n'est censé ignorer la loi, sauf peut-être plaider d'«erreur provoquée par les autorités»; voir *R. c. Pontes*, *supra*. Ce principe de common law est maintenant codifié à l'article 19 du *Code criminel* [L.R.C. (1985), ch. C-46]. La seule exception reconnue à la règle se trouve dans les cas où la conscience chez l'intéressé que ces agissements sont contraires à la loi fait partie intégrante de l'intention coupable; voir *R. c. Docherty*, [1989] 2 R.C.S. 941. Dans les affaires d'infraction en matière réglementaire, comme *Sault Ste-Marie*, la diligence raisonnable est normalement invoquée pour excuser une erreur de fait; or, les règles de droit ne sont pas

mistake of law: see *R. v. Pontes, supra*.

[58] It would be presumptuous for me to leave the impression that the Minister is not aware of the “mistake of law” issue. It was raised at the trial level in *Locator of Missing Heirs Inc., supra*, but rejected by Judge Bowman of the Tax Court. Like him, I am of the view that the application of criminal law concepts in the present context is inappropriate. A successful plea of due diligence in the context of regulatory offences would negate any form of punishment. By contrast, in cases involving section 280 of the *Excise Tax Act*, registrants are not seeking to plead mistake of law as a defence to payment of GST that they failed to collect and remit. That registrants remain liable for any underpayment and restitutionary interest has never been questioned. Indeed, the Act provides that registrants have the right to recover any amounts that should have been collected from those responsible for its payment. It is only the 6% automatic penalty that registrants find objectionable.

(v) Conclusion

[59] Having regard to the analytical framework outlined in *Sault Ste. Marie* and to the arguments advanced by the Minister, I am not persuaded that section 280 of the *Excise Tax Act* gives rise to absolute liability. In my view, an implied due diligence is neither incompatible with the legislative scheme, nor does it frustrate or undermine the purposes underlying that scheme. The presumption in favour of strict liability has not been rebutted.

Disposition

[60] The application for judicial review should be dismissed. The respondent is entitled to all reasonable and proper costs of this application.

STRAYER J.A.: I agree.

MCDONALD J.A.: I agree.

vraiment claires quant au lien entre la diligence raisonnable et l’erreur de droit; voir *R. c. Pontes, supra*.

[58] Il serait présomptueux de ma part de donner l’impression que le ministre n’a pas conscience du problème de l’«erreur de droit». Ce moyen a été avancé en première instance dans l’affaire *Locator of Missing Heirs Inc., supra*, et rejeté par le juge Bowman. Tout comme ce dernier, j’estime qu’il n’y a pas lieu d’appliquer les concepts de droit pénal dans les matières telle l’affaire en instance. Un plaidoyer de diligence raisonnable, qui serait accueilli dans le contexte des infractions en matière réglementaire, exonérerait de toute forme de sanction. Par contre, dans les affaires touchant l’article 280 de la *Loi sur la taxe d’accise*, les inscrits n’invoquent pas l’erreur de droit à titre de moyen de défense en cas de défaut de perception et de versement de la TPS. Personne n’a jamais contesté qu’ils soient toujours tenus au moins-payé et aux intérêt y afférents. En effet, la Loi prévoit qu’ils ont le droit de percevoir tout montant qui aurait dû être recouvré auprès de ceux qui sont tenus au paiement de la taxe. Ce qu’ils contestent, c’est la pénalité automatique de 6 p. 100.

(v) Conclusion

[59] À la lumière du cadre d’analyse défini dans *Sault Ste-Marie* et après examen des arguments proposés par le ministre, je ne suis pas convaincu que l’article 280 de la *Loi sur la taxe d’accise* porte responsabilité absolue. À mon avis, le moyen de défense implicite de diligence raisonnable n’est pas incompatible avec le régime fiscal en question; il ne fait pas échec aux fins qui sous-tendent ce dernier. La présomption de responsabilité stricte n’a pas été réfutée.

Décision

[60] Il faut débouter le demandeur de son recours en contrôle judiciaire. La défenderesse a droit à tous les frais et dépens raisonnables et légitimes de l’instance.

LE JUGE STRAYER, J.C.A.: Je souscris aux motifs ci-dessus.

LE JUGE MCDONALD, J.C.A.: Je souscris aux motifs ci-dessus.