

2002 FCA 407

A-176-01
2002 CAF 407

John Mitchell, Anita Mitchell, Leonard Stewin and J.A. Fraser Implement Co. Ltd. (Appellants)

John Mitchell, Anita Mitchell, Leonard Stewin et J.A. Fraser Implement Co. Ltd. (appelants)

v.

c.

Her Majesty the Queen as represented by the Minister of National Revenue and the Attorney General of Canada (Respondent)

Sa Majesté la Reine représentée par le ministre du Revenu national et le Procureur général du Canada (intimée)

INDEXED AS: MITCHELL v. CANADA (ATTORNEY GENERAL) (C.A.)

RÉPERTORIÉ: MITCHELL c. CANADA (PROCUREUR GÉNÉRAL) (C.A.)

Court of Appeal, Desjardins, Sexton and Sharlow JJ.A.—Edmonton, September 24; Ottawa, October 24, 2002.

Cour d'appel, juges Desjardins, Sexton et Sharlow, J.C.A.—Edmonton, 24 septembre; Ottawa, 24 octobre 2002.

Income Tax — Reassessment — Appeal from dismissal of application for judicial review seeking order directing Minister to reassess appellants' 1984 tax returns and declaration appellants filed necessary waivers — One joint owner filing notice of objection to treatment as income of penalty interest awarded on expropriation as income — Minister agreeing that if test case successful other co-owners' tax returns would be reassessed — Appellants' lawyer confirming agreement by letter, including statement appellants would not object to reassessment either before or after statute-bar period — No waivers filed on behalf of appellants — Test case successful but Department of Justice denying existence of agreement — Revenue Canada later acknowledging agreement but stating reassessment only possible where waiver forms completed within prescribed time — Appeal allowed — Trial Judge erred in law by concentrating on categorizing three different types of waivers, introducing concept of constructive waiver, failing to focus on whether valid waiver filed — Parties' intention, sufficiency of information contained in letter to Minister, Revenue Canada's practice of accepting documents as waivers even though not in prescribed form, lack of prejudice to Revenue Canada considered — Letter constituting valid waiver.

Impôt sur le revenu — Nouvelles cotisations — Appel du rejet d'une demande de contrôle judiciaire visant l'obtention d'une ordonnance enjoignant au ministre d'établir de nouvelles cotisations à l'égard des déclarations de revenu de 1984 des appelants ainsi qu'un jugement déclaratoire portant que les appelants avaient déposé les renoncations nécessaires — Un copropriétaire avait déposé un avis d'opposition par suite du traitement, à titre de revenu, des intérêts de pénalisation qui lui avaient été attribués lors de l'expropriation — Le ministre avait convenu que si le cas type aboutissait à un résultat en faveur du contribuable, les déclarations de revenu des autres copropriétaires feraient l'objet de nouvelles cotisations — L'avocat des appelants a confirmé l'entente par une lettre dans laquelle il disait que les appelants n'avaient pas d'objection à toute nouvelle cotisation, qu'elle soit faite avant ou après le délai prescrit — Aucune renonciation n'a été déposée au nom des appelants — Le cas type a abouti à un résultat favorable au copropriétaire, mais le ministère de la Justice a nié l'existence de l'entente — Revenu Canada a par la suite reconnu l'entente, mais en disant que de nouvelles cotisations pouvaient être établies uniquement si les formulaires de renonciation étaient remplis dans le délai prescrit — Appel accueilli — Le juge de première instance a commis une erreur de droit en cherchant à établir trois différents types de renoncations, en introduisant la notion de renonciation par interprétation et en omettant de mettre l'accent sur la question de savoir si une renonciation valable avait été déposée — L'intention des parties, la suffisance des renseignements contenus dans une lettre adressée au ministre, la pratique de Revenu Canada d'accepter les documents en tant que renoncations, même s'ils n'étaient pas établis selon le formulaire prescrit, l'absence de préjudice causé à Revenu Canada ont été pris en considération — La lettre constituait une renonciation valable.

This was an appeal from the Trial Division's dismissal of an application for judicial review seeking an order directing the Minister to reassess the appellants' 1984 tax returns in accordance with the test case as previously agreed and a declaration that the appellants had filed waivers pursuant to subparagraph 152(4)(ii) of the *Income Tax Act*.

The appellants and other joint owners were awarded penalty interest on the expropriation of their land. They reported the interest in their 1984 income tax returns. Upon receiving a notice of assessment in which the penalty interest was taxed as income, one of the joint owners retained a lawyer and filed a notice of objection. The time for filing a notice of objection had elapsed before the other owners had retained the same lawyer, although they could have applied for an extension of time to file a notice of objection. In a meeting between the appellants' lawyer and officers of Revenue Canada, it was agreed that because the cases raised identical issues, a lawsuit for one co-owner would proceed as the test case, and if successful, the appellants' tax returns would be reassessed. The appellants' lawyer reiterated the agreement in a letter stating that the taxpayers appellants would not object to reassessment either before or after the statute-bar period. No waivers were filed on behalf of appellants. The test case was successful. The Department of Justice denied that Revenue Canada had agreed to reassess their tax returns in accordance with the test case and, in any event, since waivers had not been provided, the time for filing objections had expired. Revenue Canada later acknowledged that there had been an agreement, but only on condition that waiver forms were completed within the prescribed time. The Trial Judge held that the Minister had no power to reassess statute-barred income tax returns unless a timely waiver was filed, and that Revenue Canada was not required to treat the letters sent by the appellants' lawyer as a waiver even though they contained "virtually all the information required for a waiver".

Held, the appeal should be allowed.

The Trial Judge erred in law in concentrating on categorizing three different types of waivers. The statute only refers to "waivers in prescribed form". By introducing the

Il s'agissait d'un appel de la décision par laquelle la Section de première instance avait rejeté une demande de contrôle judiciaire visant l'obtention d'une ordonnance enjoignant au ministre d'établir de nouvelles cotisations à l'égard des déclarations de revenu de 1984 des appelants conformément au cas type comme il avait antérieurement été convenu ainsi qu'un jugement déclaratoire portant que les appelants avaient déposé des renoncations en vertu du sous-alinéa 152(4)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Les appelants et les autres copropriétaires s'étaient vu attribuer des intérêts de pénalisation lors de l'expropriation de leur terre. Ils ont déclaré les intérêts dans leurs déclarations de revenu de 1984. En recevant un avis de cotisation l'informant que les intérêts de pénalisation étaient imposés à titre de revenu, l'un des copropriétaires a retenu les services d'un avocat et a déposé un avis d'opposition. Le délai de dépôt d'un avis d'opposition avait expiré avant que les autres propriétaires eussent retenu les services du même avocat, mais ils auraient pu demander une prorogation du délai dans lequel ils pouvaient déposer un avis d'opposition. Lors d'une réunion entre l'avocat des appelants et des représentants de Revenu Canada, il a été convenu qu'étant donné que des questions identiques se posaient dans chaque cas, les poursuites engagées par un copropriétaire serviraient de cas type et que si ce copropriétaire avait gain de cause, les déclarations de revenu des appelants feraient l'objet de nouvelles cotisations. L'avocat des appelants a réitéré l'entente par une lettre dans laquelle il disait que les contribuables appelants n'avaient pas d'objection à toute nouvelle cotisation, qu'elle soit faite avant ou après le délai prescrit. Aucune renonciation n'a été déposée au nom des appelants. Le cas type a abouti à un résultat favorable. Le ministère de la Justice a nié que Revenu Canada eût convenu d'établir de nouvelles cotisations à l'égard des déclarations de revenu conformément au cas type et a fait savoir que, de toute façon, puisque les renoncations n'avaient pas été fournies, le délai prévu aux fins du dépôt des oppositions était expiré. Revenu Canada a par la suite reconnu qu'il y avait eu une entente, mais uniquement à condition que les formulaires de renonciation aient été remplis dans le délai prescrit. Le juge de première instance a statué que le ministre n'était pas autorisé à établir de nouvelles cotisations à l'égard de déclarations de revenu prescrites à moins qu'une renonciation n'ait été déposée en temps opportun, et que Revenu Canada n'était pas tenu de considérer comme une renonciation les lettres envoyées par l'avocat des appelants, même si elles contenaient «presque toute l'information requise pour constituer une renonciation».

Arrêt: l'appel doit être accueilli.

Le juge de première instance a commis une erreur de droit en cherchant à établir trois différents types de renoncations. La Loi fait uniquement mention d'une renonciation selon le

concept of constructive waiver and failing to focus on whether a valid waiver had been filed, the Trial Judge considered extraneous matters resulting in an error of law.

It is Revenue Canada's practice to accept as valid waivers documents that are not in the prescribed form if they contain the necessary information. It was clear from the correspondence from the appellants' lawyer that his intention was to waive the limitation period so that there could be a reassessment "regardless of whether it is before or after the statute bar". The Trial Judge erred in failing to specifically consider this paragraph in deciding whether a waiver had been given. The letter contained all of the information required by the *Income Tax Act* to constitute a valid waiver. Case law shows that Revenue Canada was prepared, when it benefited itself, to rely on waivers that lacked the necessary material or information. But despite the substantive sufficiency of the letters herein, Revenue Canada refused to accept the waivers. Such a double standard was not acceptable. Revenue Canada is obliged to treat any document as a waiver, provided it contains the necessary information.

Finally, Revenue Canada did not demonstrate any prejudice by the actions of the appellants. It had been on notice of all relevant and necessary facts since it agreed to reassess on the basis of the test case.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Federal Court Rules, 1998, SOR/98-106, Tariff B, Column V.
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 56(4), 152(4)(a)(ii) (as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 59).
Interpretation Act, R.S.C., 1985, c. I-21, s. 32.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Baker Petrolite Corp. v. Canwell Enviro-Industries Ltd. (2002), 211 D.L.R. (4th) 696; 17 C.P.R. (4th) 478; 288 N.R. 201 (F.C.A.); *Witkin v. Canada*, 2002 DTC 7044 (F.C.A.); *Solberg (S.J.) v. Canada*, [1992] 2 C.T.C. 208; (1992), 92 DTC 6448; 56 F.T.R. 311 (F.C.T.D.).

DISTINGUISHED:

Canadian Marconi Co. v. Canada, [1992] 1 F.C. 655; (1991), 85 D.L.R. (4th) 670; [1991] 2 C.T.C. 352; 91

formulaire prescrit». En introduisant la notion de renonciation par interprétation et en omettant de mettre l'accent sur la question de savoir si une renonciation valable avait été déposée, le juge de première instance a tenu compte de questions étrangères qui ont donné lieu à une erreur de droit.

Selon la pratique à Revenu Canada, les documents autres que le formulaire prescrit sont acceptés en tant que renonciations valables s'ils contiennent les renseignements nécessaires. Il ressortait clairement de la lettre de l'avocat des appelants que son intention était de renoncer au délai de prescription, de façon qu'une nouvelle cotisation puisse être établie, «qu'elle soit faite avant ou après la délai prescrit dans la loi». Le juge de première instance a commis une erreur en omettant de tenir expressément compte de ce paragraphe lorsqu'il s'est demandé si une renonciation avait été fournie. La lettre contenait tous les renseignements exigés par la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour constituer une renonciation valable. La jurisprudence montre que Revenu Canada était prêt, lorsque la chose lui était avantageuse, à se fonder sur des renonciations qui ne contenaient pas les éléments ou renseignements nécessaires. En l'espèce, même si les lettres étaient fondamentalement suffisantes, Revenu Canada a refusé d'accepter les renonciations. Il ne peut pas y avoir deux poids deux mesures. Revenu Canada est obligé de considérer tout document comme une renonciation, à condition qu'il contienne les renseignements nécessaires.

Enfin, Revenu Canada n'a pas démontré que les actions des appelants lui avaient causé un préjudice. Il avait été avisé de tous les faits pertinents nécessaires lorsqu'il avait convenu d'établir de nouvelles cotisations compte tenu du cas type.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 56(4), 152(4)(a)(ii) (mod. par S.C. 1984, ch. 45, art. 59).
Loi d'interprétation, L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 32.
Règles de la Cour fédérale (1998), DORS/98-106, tarif B, colonne V.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Baker Petrolite Corp. c. Canwell Enviro-Industries Ltd. (2002), 211 D.L.R. (4th) 696; 17 C.P.R. (4th) 478; 288 N.R. 201 (C.A.F.); *Witkin c. Canada*, 2002 DTC 7044 (C.A.F.); *Solberg (S.J.) c. Canada*, [1992] 2 C.T.C. 208; (1992), 92 DTC 6448; 56 F.T.R. 311 (C.F. 1^{re} inst.).

DISTINCTION FAITE D'AVEC:

Canadian Marconi Co. c. Canada, [1992] 1 C.F. 655; (1991), 85 D.L.R. (4th) 670; [1991] 2 C.T.C. 352; 91 DTC

DTC 5626; 137 N.R. 15 (C.A.); leave to appeal to S.C.C. refused, [1992] 2 S.C.R. vi.

CONSIDERED:

Gestion B. Dufresne Ltée v. Canada, [1998] 4 C.T.C. 2551; (1998), 98 DTC 2078 (T.C.C.); *Placements T.S. Inc. v. Canada*, [1994] 1 C.T.C. 2464; (1993), 94 DTC 1302 (T.C.C.).

REFERRED TO:

Housen v. Nikolaisen (2002), 211 D.L.R. (4th) 577; [2002] 7 W.W.R. 1; 10 C.C.L.T. (3d) 157; 30 M.P.L.R. (3d) 1; 286 N.R. 1; 219 Sask. R. 1 (S.C.C.); *Bellingham v. Canada*, [1996] 1 F.C. 613; (1995), 130 D.L.R. (4th) 585; [1996] 1 C.T.C. 186; 96 DTC 6075; 190 N.R. 204 (C.A.).

APPEAL from the dismissal of an application for judicial review ([2001] 2 C.T.C. 301; 2001 DTC 5290; (2001), 203 F.T.R. 304 (F.C.T.D.)) seeking an order directing the Minister to reassess the appellants' 1984 tax returns and a declaration that had appellants filed the necessary waivers. Appeal allowed.

APPEARANCES:

Roderick A. McLennan, Q.C. for appellants.
J. Edward Fulcher for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

McLennan Ross LLP, Edmonton, for appellants.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

SEXTON J.A.:

INTRODUCTION

[1] The issue in this case is whether Revenue Canada, having agreed with the appellants that they would be reassessed in accordance with the result of a test case based on precisely the same facts, can avoid their commitment to reassess. Revenue Canada states that the appellants failed to file waivers in the precise form

5626; 137 N.R. 15 (C.A.); autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée, [1992] 2 R.C.S. vi.

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Gestion B. Dufresne Ltée c. Canada, [1998] 4 C.T.C. 2551; (1998), 98 DTC 2078 (C.C.I.); *Placements T.S. Inc. c. Canada*, [1994] 1 C.T.C. 2464; (1993), 94 DTC 1302 (C.C.I.).

DÉCISIONS CITÉES:

Housen c. Nikolaisen (2002), 211 D.L.R. (4th) 577; [2002] 7 W.W.R. 1; 10 C.C.L.T. (3d) 157; 30 M.P.L.R. (3d) 1; 286 N.R. 1; 219 Sask. R. 1 (C.S.C.); *Bellingham c. Canada*, [1996] 1 C.F. 613; (1995), 130 D.L.R. (4th) 585; [1996] 1 C.T.C. 186; 96 DTC 6075; 190 N.R. 204 (C.A.).

APPEL du rejet d'une demande de contrôle judiciaire ([2001] 2 C.T.C. 301; 2001 DTC 5290; (2001), 203 F.T.R. 304 (C.F. 1^{re} inst.)) visant l'obtention d'une ordonnance enjoignant au ministre d'établir de nouvelles cotisations à l'égard des déclarations de revenu de 1984 des appellants ainsi qu'un jugement déclaratoire portant que les appelants ont déposé les renoncements nécessaires. Appel accueilli.

ONT COMPARU:

Roderick A. McLennan, c.r. pour les appelants.
J. Edward Fulcher pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

McLennan Ross LLP, Edmonton, pour les appelants.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

LE JUGE SEXTON, J.C.A.:

INTRODUCTION

[1] Il s'agit en l'espèce de savoir si Revenu Canada, qui avait convenu que les appelants feraient l'objet de nouvelles cotisations conformément au résultat d'un cas type fondé sur exactement les mêmes faits, peut éviter de respecter l'engagement qui avait été pris à ce sujet. Revenu Canada affirme que les appelants n'ont pas

referred to in the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63], even though the lawyer for the appellants, prior to the expiry of the limitation period for reassessment, provided to Revenue Canada by letter all of the information which is called for in a waiver prescribed by the Act.

FACTS

[2] The appellants owned land in Alberta which was expropriated in 1981. The appellants owned the land jointly with two other persons one of whom was Brenda Bellingham.

[3] The appellants and the other joint owners were awarded penalty interest on the expropriation of the land, and they reported the amounts they received in their income tax returns for the 1984 tax year.

[4] Upon receiving a notice of assessment in which the penalty interest was taxed as income, Brenda Bellingham, one of the joint owners, retained a Mr. Nichols, an experienced tax lawyer. Mr. Nichols filed, on her instructions, a timely notice of objection on the basis that the penalty interest was not income.

[5] The appellants were similarly assessed and they also retained Mr. Nichols.

[6] At the time of the retainer of Mr. Nichols in January 1986, the 90-day period in which the appellants could file a timely notice of objection had clearly elapsed, although they could have applied to the Tax Court to extend the time to file a notice of objection.

[7] Mr. Nichols arranged a meeting with two officers of Revenue Canada in Edmonton, namely a Mr. Wiesener and Mr. Bigelow. The meeting took place on February 6, 1986.

[8] At the meeting it was agreed that, because all of the owners' cases raised identical issues, Brenda

déposé de renonciations dans la forme précise prévue par la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63], et ce, même si avant l'expiration du délai prévu aux fins de l'établissement de nouvelles cotisations, leur avocat lui avait donné par lettre tous les renseignements qui doivent être fournis dans une renonciation prescrite par la Loi.

LES FAITS

[2] Les appelants possédaient en Alberta une terre qui a été expropriée en 1981. Ils possédaient cette terre en commun avec deux autres personnes, dont Brenda Bellingham.

[3] Les appelants et les autres copropriétaires se sont vu attribuer des intérêts de pénalisation lors de l'expropriation de cette terre; ils ont déclaré les montants reçus dans leurs déclarations de revenu relatives à l'année d'imposition 1984.

[4] En recevant un avis de cotisation l'informant que les intérêts de pénalisation étaient imposés à titre de revenu, Brenda Bellingham, qui était l'un des copropriétaires, a retenu les services de M. Nichols, fiscaliste chevronné. Conformément aux instructions que sa cliente lui avait données, M. Nichols a déposé en temps opportun un avis d'opposition fondé sur le fait que les intérêts de pénalisation ne constituaient pas un revenu.

[5] Les appelants ont eux aussi fait l'objet de cotisations et ils ont également retenu les services de M. Nichols.

[6] Lorsque le mandat de représentation en justice a été confié à M. Nichols au mois de janvier 1986, le délai de 90 jours dans lequel les appelants pouvaient déposer un avis d'opposition était clairement expiré, mais les appelants auraient pu demander à la Cour de l'impôt de leur accorder une prorogation de délai.

[7] M. Nichols a organisé une réunion avec deux représentants de Revenu Canada, à Edmonton, à savoir MM. Wiesener et Bigelow. La réunion a eu lieu le 6 février 1986.

[8] Lors de cette réunion, il a été convenu qu'étant donné que des questions identiques se posaient dans

Bellingham's lawsuit would proceed to court as the test case for the other owners to determine if penalty interest was non-taxable income. It was further agreed that the appellants' 1984 tax returns would be reassessed if Brenda Bellingham was successful in her tax case.

[9] Mr. Nichols testified that it was further agreed that, pending the conclusion of the test case, the other appellants' files with Revenue Canada would be held "in abeyance without prejudice to their receiving the same treatment as *Bellingham* and without the need for further steps or documentation".

[10] No evidence was led to contradict Mr. Nichols' evidence. Mr. Wiesener could not recall the meeting at all and had kept no written notes concerning it, and Mr. Bigelow was not called to give evidence by Revenue Canada.

[11] By letter dated February 24, 1986, Mr. Nichols wrote to Revenue Canada concerning the agreement reached on February 6, 1986, stating:

We confirm our understanding in respect of these taxpayers that they would be reassessed so as to give them the same treatment as the others in the event that the penalty interest amounts are not taxable. . . .

As these matters sometimes drag on we would appreciate your office providing us with waiver forms which would be completed and delivered to you as discussed.

[12] Revenue Canada did not see fit to reply to this letter.

[13] By letter dated November 17, 1986, Mr. Nichols wrote on behalf of the appellants to the Department of Justice and said:

This is a lead case for a small group of taxpayers who are similarly affected by the expropriation. We have an agreement with the Minister respecting these others that they will be

chaque cas, les poursuites judiciaires engagées par Brenda Bellingham serviraient de cas type pour les autres propriétaires en vue de permettre de déterminer si les intérêts de pénalisation constituaient un revenu non imposable. Il a en outre été convenu que, si Brenda Bellingham avait gain de cause, les déclarations de revenu de 1984 des appelants feraient l'objet de nouvelles cotisations.

[9] M. Nichols a témoigné qu'il avait en outre été convenu qu'en attendant la conclusion du cas type, les dossiers des autres appelants, à Revenu Canada, seraient tenus [TRADUCTION] «en suspens sous réserve du droit de bénéficier du même traitement que celui qui était accordé dans l'affaire *Bellingham* et sans qu'il soit nécessaire de prendre d'autres mesures ou d'avoir d'autres documents».

[10] Aucune preuve n'a été présentée à l'encontre de la preuve fournie par M. Nichols. M. Wiesener ne se souvenait absolument pas de la réunion et n'avait conservé aucune note écrite à ce sujet, et Revenu Canada n'a pas cité M. Bigelow comme témoin.

[11] Par une lettre en date du 24 février 1986, M. Nichols a écrit à Revenu Canada au sujet de l'entente qui avait été conclue le 6 février 1986; il disait ce qui suit:

[TRADUCTION] Nous voulons confirmer l'entente faisant que ces contribuables feront l'objet d'une nouvelle cotisation afin qu'ils reçoivent le même traitement que les autres, dans l'éventualité où il est déterminé que les «intérêts de pénalisation» ne sont pas imposables. [. . .]

Comme ces questions ont tendance à prendre beaucoup de temps, nous vous saurions gré de nous envoyer les formulaires de renonciation que nous pourrions remplir et livrer comme nous en avons discuté.

[12] Revenu Canada n'a pas jugé bon de répondre à cette lettre.

[13] Par une lettre en date du 17 novembre 1986, M. Nichols a envoyé au ministère de la Justice, pour le compte des appelants, la lettre suivante:

[TRADUCTION] Il s'agit d'un cas d'espèce pour un petit groupe de contribuables que l'expropriation touche de la même façon. Nous nous sommes entendus avec le ministre pour que ces

assessed according to the ultimate outcome of this appeal.

[14] No reply was sent to this letter of Mr. Nichols.

[15] On May 4, 1987, Mr. Nichols wrote to Revenue Canada District Taxation Office in Edmonton again indicating that he was acting for the appellants and he reiterated:

We have an agreement with the Department (per Messrs. William Wiesener and Bruce Bigelow) that the results of the Bellingham lead or test case will be applied to the other affected taxpayers in respect of the particular issue.

Please confirm that there is nothing further that we need to do at this time in respect of that agreement. My concern relates to the fact that this is a 1984 transaction and whether or not you will be requiring waivers from the other taxpayers in case the reassessment time becomes statute-barred and the result of the Bellingham appeal on the “penalty interest” issue is in favour of the taxpayer.

On behalf of each taxpayer we confirm that they will not object to such subsequent reassessment, regardless of whether it is before or after the statute-bar period, so as to allow the “penalty interest” amount to be reassessed as non-taxable. If this does not suffice, perhaps you can let me know your thoughts on whether or not waivers should be provided.

[16] No written response was sent by Revenue Canada to this letter. However, subsequently, a Ms. Mateyko from Revenue Canada did phone Mr. Nichols’ office, speaking to a legal assistant, and stated that waivers would probably be necessary. No waivers were filed on behalf of the four appellants, although a waiver was filed on behalf of a fifth taxpayer. Although Ms. Mateyko phoned Mr. Nichols’ office again on August 18, 1987 she did not get to speak with anyone about this file and no one from Revenue Canada ever contacted Mr. Nichols again about filing timely waivers.

[17] Brenda Bellingham was ultimately successful after appealing to this Court which found that the penalty

autres contribuables fassent l’objet de cotisations conformément au résultat final de cet appel.

[14] Aucune réponse n’a été envoyée à la suite de cette lettre.

[15] Le 4 mai 1987, M. Nichols a écrit au bureau de district d’impôt de Revenu Canada, à Edmonton, en faisant encore une fois savoir qu’il agissait pour le compte des appelants; il réitérait ce qui suit:

[TRADUCTION] Nous avons convenu avec le Ministère (par l’entremise de MM. William Wiesener et Bruce Bigelow) que le résultat du cas d’espèce ou du cas type Bellingham s’appliquerait aux autres contribuables intéressés en ce qui concerne la question en cause.

Prière de confirmer qu’il n’y a rien d’autre à faire en ce moment suite à notre entente. Ma préoccupation est liée au fait qu’il s’agit ici d’une transaction de 1984 et que nous devons donc savoir si vous avez besoin de renonciations signées par les autres contribuables au cas où la période prescrite dans la loi pour une nouvelle cotisation serait expirée lorsque l’appel Bellingham au sujet de la question des «intérêts de pénalisation» est réglé en faveur des contribuables.

Au nom de chacun des contribuables, nous confirmons qu’ils n’ont pas d’objection à toute nouvelle cotisation, qu’elle soit faite avant ou après le délai prescrit dans la loi, afin de permettre qu’on puisse déclarer que les «intérêts de pénalisation» ne sont pas imposables. Si cela ne suffit pas, vous pouvez peut-être me faire savoir si oui ou non il y a lieu de produire des renonciations.

[16] Revenu Canada n’a pas répondu à cette lettre par écrit. Toutefois, une certaine M^{me} Mateyko, de Revenu Canada, a par la suite communiqué par téléphone avec le bureau de M. Nichols; elle a parlé à une adjointe juridique et lui a fait savoir que des renonciations seraient probablement nécessaires. Aucune renonciation n’a été déposée au nom des quatre appelants, mais une renonciation a été déposée pour le compte d’un cinquième contribuable. M^{me} Mateyko a de nouveau téléphoné au bureau de M. Nichols le 18 août 1987, mais elle n’a pas parlé de ce dossier à qui que ce soit et personne, à Revenu Canada, n’a de nouveau communiqué avec M. Nichols au sujet du dépôt de renonciations en temps opportun.

[17] Brenda Bellingham a finalement eu gain de cause après avoir interjeté appel devant la présente Cour, qui

interest was a windfall and not income.

[18] When Mr. Nichols contacted Revenue Canada requesting that they honour their agreement to reassess the appellants in accordance with the test case, he was rebuffed. By letter dated April 12, 1998, the Department of Justice denied that Revenue Canada had agreed to apply the decision in the Bellingham matter to the other taxpayers and further indicated that, in any event, because waivers had not been provided the time had expired for filing objections. No explanation has been provided since that time as to why Revenue Canada denied the existence of the very clear agreement which it had entered into.

[19] Indeed, after the appellants had retained other counsel and representations had been made to the Minister of National Revenue on their behalf and more than a year after the rebuff of Mr. Nichols, Revenue Canada changed its position. It finally acknowledged that there had been an agreement that the appellants would be reassessed in accordance with the test case but only on condition that prescribed waiver forms had been completed and submitted to Revenue Canada in accordance with departmental policies and procedures and within the prescribed time.

DECISION BELOW

[20] The appellants brought an application for judicial review in the Trial Division [[2001] 2 C.T.C. 301] seeking an order directing the Minister to reassess the appellants' 1984 tax returns in accordance with the test case and a declaration that the appellants had filed valid waivers pursuant to subparagraph 152(4)(a)(ii) [as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 59] of the *Income Tax Act*. The Trial Judge found [at paragraph 28] that "[t]here is no question that Revenue Canada agreed to reassess the applicants based on the outcome of the test case and that the applicants agreed that the reassessments would not be appealed." The Trial Judge concluded, however, that no agreement had been reached at the meeting of February 6 regarding whether waivers would be required, despite the fact that Mr. Nichols' evidence concerning the

a conclu que les intérêts de pénalisation constituaient un gain fortuit plutôt qu'un revenu.

[18] Lorsqu'il a communiqué avec Revenu Canada pour lui demander d'honorer l'entente qui avait été conclue au sujet de l'établissement de nouvelles cotisations conformément au cas type, M. Nichols s'est vu opposer un refus. Par une lettre en date du 12 avril 1998, le ministère de la Justice a nié que Revenu Canada eût convenu d'appliquer aux autres contribuables la décision rendue dans l'affaire Bellingham et a en outre fait savoir que, de toute façon, puisque les renonciations n'avaient pas été fournies, le délai prévu aux fins du dépôt des oppositions était expiré. Aucune explication n'a été donnée depuis lors au sujet de la raison pour laquelle Revenu Canada niait l'existence de l'entente fort claire qui avait été conclue.

[19] De fait, après que les appelants eurent retenu les services d'autres avocats et que des observations eurent été faites au ministre du Revenu national pour le compte de ces derniers, et plus d'un an après le refus opposé à M. Nichols, Revenu Canada a changé d'idée. Il a finalement reconnu qu'il avait été convenu que les appelants feraient l'objet de nouvelles cotisations conformément au cas type, mais uniquement à condition que les formulaires de renonciation prescrits aient été remplis et soumis à Revenu Canada conformément aux politiques et procédures ministérielles et dans le délai prescrit.

LA DÉCISION D'INSTANCE INFÉRIEURE

[20] Les appelants ont présenté une demande de contrôle judiciaire devant la Section de première instance [[2001] 2 C.T.C. 301] en vue d'obtenir une ordonnance enjoignant au ministre d'établir de nouvelles cotisations à l'égard de leurs déclarations de revenu de 1984 conformément au cas type ainsi qu'un jugement déclaratoire portant qu'ils avaient déposé des renonciations valables en vertu du sous-alinéa 152(4)a)(ii) [mod. par S.C. 1984, ch. 45, art. 59] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le juge de première instance a conclu [au paragraphe 28] que «[p]ersonne ne conteste le fait que Revenu Canada a convenu de délivrer une nouvelle cotisation aux demandeurs qui serait conforme au résultat du cas type et que les demandeurs pour leur part ont convenu qu'ils ne feraient pas appel de

agreement was uncontradicted.

[21] The Trial Judge then went on to consider the matter of whether a valid waiver had been provided by the appellants. In so doing the Trial Judge had to consider the terms of subparagraph 152(4)(a)(ii) of the *Income Tax Act*. It provides as follows:

152. . . .

(4) The Minister may at any time assess tax, interest or penalties under this Part or notify in writing any person by whom a return of income for a taxation year has been filed that no tax is payable for the taxation year, and may

(a) at any time, if the taxpayer or person filing the return

. . .

(ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within 3 years from the day of mailing of a notice of an original assessment or of a notification that no tax is payable for a taxation year.

. . .

reassess or make additional assessments, or assess tax, interest or penalties under this Part, as the circumstances require, except that a reassessment, an additional assessment or assessment may be made under paragraph (b) after 3 years from the day referred to in subparagraph (a)(ii) only to the extent that it may reasonably be regarded as relating to the assessment or reassessment referred to in that paragraph.

[22] In considering the issue of waiver the Trial Judge opined that waivers could be in three different forms: firstly, the form as provided by the statute; secondly, an implied waiver; and, thirdly, a constructive waiver. The Trial Judge said, at paragraphs 38-39:

cette nouvelle cotisation». Toutefois, il a conclu qu'il n'y avait pas eu entente à la réunion du 6 février quant à la question de savoir s'il y avait lieu de produire des renoncations, et ce, même si la preuve fournie par M. Nichols au sujet de l'entente n'avait pas été contredite.

[21] Le juge de première instance s'est ensuite demandé si les appelants avaient fourni une renonciation valable. Ce faisant, il devait examiner les dispositions du sous-alinéa 152(4)a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui prévoit ce qui suit:

152. [. .]

(4) Le Ministre peut, à une date quelconque, fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, ou donner avis par écrit, à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition, qu'aucun impôt n'est payable pour l'année d'imposition, et peut,

a) à une date quelconque, si le contribuable ou la personne produisant la déclaration

[. .]

(ii) a adressé au Ministre une renonciation, en la forme prescrite, dans un délai de 3 ans à compter du jour de l'expédition par la poste d'un avis de première cotisation ou d'une notification portant qu'aucun impôt n'est payable pour une année d'imposition,

[. .]

procéder à de nouvelles cotisations ou en établir de supplémentaires, ou fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, selon que les circonstances l'exigent, sauf qu'une nouvelle cotisation, une cotisation supplémentaire ou une cotisation peuvent être établies en vertu de l'alinéa b) plus de 3 ans après la date visée au sous-alinéa a)(ii) seulement si cette mesure peut être raisonnablement considérée comme se rapportant à la cotisation ou à la nouvelle cotisation visée à cet alinéa.

[22] En examinant la question de la renonciation, le juge de première instance a exprimé l'avis selon lequel les renoncations pouvaient revêtir trois formes différentes: premièrement, une renonciation selon le formulaire prévu par la loi; deuxièmement, une renonciation implicite; troisièmement, une renonciation par interprétation. Voici ce qu'il a dit, aux paragraphes 38 et 39:

In my view, the Letters amount to a constructive rather than an implied waiver. They are not in the prescribed form and they were not meant to serve as a waiver. But, taken together, they do contain virtually all the necessary information which would be found on the prescribed form.

The Respondent admitted that it does not always insist on a waiver in the prescribed form and said that it may also accept, as valid waivers, prescribed forms that have been altered and documents other than the prescribed form if they contain the necessary information and are sent to Revenue Canada to serve as waivers. However, Revenue Canada is not prepared to accept documents as waivers when they are not in the prescribed form and when there was no intent that they serve that function. Essentially, to use my terminology, I was told that the Respondent may accept implied waivers but will not accept constructive waivers.

[23] The Court went on to hold that the Minister had no power to reassess statute-barred income tax returns unless a timely waiver was filed, and that Revenue Canada was not required to treat the letters sent by Mr. Nichols as a waiver, although they contained “virtually all the information required for a waiver”. Therefore, the application was dismissed.

ANALYSIS

[24] In my view the Trial Judge erred in concentrating on categorizing three different types of waivers—waivers in the form prescribed by the *Income Tax Act*, implied waivers, and constructive waivers. The statute only refers to “waivers in prescribed form”.

[25] Hence, the sole issue to be determined is whether there was an effective waiver provided by the appellants.

[26] By introducing the concept of a constructive waiver and failing to focus on whether there had been a valid waiver contained in the letter of May 4, 1987, the Trial Judge took into account extraneous matters resulting in an error of law. This error of law allows the Court of Appeal to re-examine the facts and to draw the

Selon moi, les lettres correspondent plus à une renonciation par interprétation qu’à une renonciation implicite. Elles ne respectent pas le formulaire prescrit et elles n’avaient pas pour objectif de servir de renonciation. Prises comme un tout, elles contiennent toutefois presque tous les renseignements nécessaires qu’on doit inscrire sur le formulaire prescrit.

Le défendeur admet qu’il n’insiste pas toujours sur une renonciation dans la forme prescrite et il a déclaré qu’il pouvait aussi accepter comme valables des formulaires comportant des modifications ou des documents autres que le formulaire prescrit, à condition qu’ils contiennent les renseignements nécessaires et qu’ils soient envoyés à Revenu Canada pour servir de renonciations. Toutefois, Revenu Canada n’est pas disposé à accepter comme renonciations des documents qui ne respectent pas la forme prescrite et qui n’ont pas été produits dans l’intention qu’ils servent à cette fin. Pour l’essentiel, si je reprends ce qu’on m’a dit dans mes propres termes, le défendeur peut accepter des renonciations implicites mais il n’acceptera pas de renonciations par interprétation.

[23] La Cour a ensuite statué que le ministre n’était pas autorisé à établir de nouvelles cotisations à l’égard de déclarations de revenu prescrites à moins qu’une renonciation n’ait été déposée en temps opportun, et que Revenu Canada n’était pas tenu de considérer comme une renonciation les lettres envoyées par M. Nichols, même si elles contenaient «presque toute l’information requise pour constituer une renonciation». La demande a donc été rejetée.

ANALYSE

[24] À mon avis, le juge de première instance a commis une erreur en cherchant à établir trois types différents de renonciations—les renonciations selon le formulaire prescrit par la *Loi de l’impôt sur le revenu*, les renonciations implicites et les renonciations par interprétation. La loi fait uniquement mention d’une «renonciation, selon le formulaire prescrit».

[25] Il s’agit donc uniquement de déterminer si les appelants ont fourni une renonciation efficace.

[26] En introduisant la notion de renonciation par interprétation et en omettant de mettre l’accent sur la question de savoir si la lettre du 4 mai 1987 renfermait une renonciation valable, le juge de première instance a tenu compte de questions étrangères qui ont donné lieu à une erreur de droit. La Cour d’appel peut donc

proper conclusions from those facts.

[27] In *Baker Petrolite Corp. v. Canwell Enviro-Industries Ltd.* (2002), 211 D.L.R. (4th) 696 (F.C.A.), Rothstein J.A. followed *Housen v. Nikolaisen* (2002), 211 D.L.R. (4th) 577 (S.C.C.) and discussed at paragraphs 47 to 53 the standard of review applicable to errors of mixed law and fact. Where on a question of mixed law and fact it is possible to extricate the legal question from the factual question and determine that a legal error has been made, the standard of review will be correctness. Therefore, an error on a question of mixed fact and law can amount to a pure error of law subject to the correctness standard. If a Trial Judge mischaracterizes the proper legal test, then this results in the application of the correctness standard to the factual conclusions reached by the Trial Judge: the error infected or tainted the lower court's factual conclusions. Less deference is owed to a tainted factual conclusion.

[28] Likewise, in *Witkin v. Canada*, 2002 DTC 7044 (F.C.A.), Rothstein J.A. followed the statements in *Housen* regarding standard of review. *Witkin* involved an appeal from reassessments by the Minister of National Revenue, and, thus, speaks directly on point. Rothstein J.A. stated at paragraph 10 that a finding of whether the facts are such as to satisfy a legal test is a finding of mixed fact and law. Once an error of law has been extricated from the conclusion of mixed fact and law, the Appeal Court must reach its own conclusion on the facts applying the correct legal test.

[29] The Trial Judge's decision in this case regarding whether there was evidence of a waiver constituted a question of mixed law and fact. By focussing on characterizing the three types of waiver, she mischaracterized the legal test for waiver. Thus, a clear error of law can be extricated from the question of mixed fact and law, and this Court can reach its own factual

réexaminer les faits et tirer ses propres conclusions à partir de ces faits.

[27] Dans l'arrêt *Baker Petrolite Corp. c. Canwell Enviro-Industries Ltd.* (2002), 211 D.L.R. (4th) 696 (C.A.F.), M. le juge Rothstein a suivi l'arrêt *Housen c. Nikolaisen* (2002), 211 D.L.R. (4th) 577 (C.S.C.), et a examiné, aux paragraphes 47 à 53, la norme de contrôle applicable aux erreurs mixtes de droit et de fait. Lorsqu'il est possible de dégager la question de droit de la question de fait dans le cas d'une question mixte de droit et de fait et de conclure qu'une erreur de droit a été commise, la norme de contrôle sera celle de la décision correcte. Une erreur touchant une question mixte de fait et de droit peut donc constituer une pure erreur de droit assujettie à la norme de la décision correcte. La formulation erronée du critère juridique approprié par le juge de première instance donne lieu à l'application de la norme de la décision correcte aux conclusions de fait qu'a tirées le juge de première instance: l'erreur a entaché ou vicié les conclusions factuelles tirées par le tribunal d'instance inférieure. Il n'est pas nécessaire de faire preuve d'une aussi grande retenue à l'égard d'une conclusion de fait viciée.

[28] De même, dans l'arrêt *Witkin c. Canada*, 2002 DTC 7044 (C.A.F.), le juge Rothstein, J.C.A., a suivi les remarques qui avaient été faites dans l'arrêt *Housen* au sujet de la norme de contrôle. Dans l'affaire *Witkin*, un appel avait été interjeté contre les nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national; cet arrêt est donc directement pertinent. Au paragraphe 10, le juge Rothstein a dit que la conclusion relative à la question de savoir si les faits correspondent à un critère juridique est une conclusion mixte de fait et de droit. Lorsqu'une erreur de droit se dégage d'une conclusion mixte de fait et de droit, la Cour d'appel doit arriver à sa propre conclusion au sujet de l'application du critère juridique pertinent.

[29] En l'espèce, la décision que le juge de première instance a rendue au sujet de la question de savoir s'il avait été établi qu'une renonciation avait été fournie constituait une question mixte de droit et de fait. En cherchant à définir les trois types de renonciations, le juge a formulé d'une façon erronée le critère juridique qui s'applique à la renonciation. Une erreur de droit

conclusions regarding whether or not sufficient evidence of a waiver exists.

[30] The respondents conceded both before the Trial Judge and in this Court that it accepts as valid waivers, prescribed forms that have been altered and documents other than the prescribed form if they contain the necessary information. This would appear to have been permitted at the relevant time by reason of section 32 of the *Interpretation Act* [R.S.C., 1985, c. I-21].

[31] Section 32 of the *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21, provides:

32. Where a form is prescribed, deviations from that form, not affecting the substance or calculated to mislead, do not invalidate the form used.

[32] The Trial Judge in the analysis dealing with constructive and implied waivers found that the letters were not meant to serve as a waiver in spite of the fact that they contained virtually all of the necessary information which would be found on the prescribed form. The error in concentrating on characterizing different types of waivers, and in considering whether the letters as a group were “meant” to serve as a waiver lead the Trial Judge to fail to focus in this respect on the following paragraph contained in the letter of May 4, 1987 from Mr. Nichols to Revenue Canada:

On behalf of each taxpayer we confirm that they will not object to such subsequent reassessment, regardless of whether it is before or after the statute-bar period, so as to allow the “penalty interest” amount to be reassessed as non-taxable. If this does not suffice, perhaps you can let me know your thoughts on whether or not waivers should be provided.

Specifically, the Trial Judge failed to consider whether this paragraph in and of itself constituted a waiver.

claire peut donc se dégager de la question mixte de fait et de droit, et la Cour peut arriver à ses propres conclusions de fait au sujet de la question de savoir s’il a été établi d’une façon suffisante qu’il y avait eu renonciation.

[30] Devant le juge de première instance et devant la présente Cour, l’intimée a concédé qu’elle accepte en tant que renoncations valables les formulaires prescrits comportant des modifications et les documents autres que le formulaire prescrit, s’ils contiennent les renseignements nécessaires. Il semble qu’au moment pertinent, la chose ait été permise en raison de l’article 32 de la *Loi d’interprétation* [L.R.C. (1985), ch. I-21].

[31] L’article 32 de la *Loi d’interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, est ainsi libellé:

32. L’emploi de formulaires, modèles ou imprimés se présentant différemment de la présentation prescrite n’a pas pour effet de les invalider, à condition que les différences ne portent pas sur le fond ni ne visent à induire en erreur.

[32] Dans son analyse des renoncations par interprétation et des renoncations implicites, le juge de première instance a conclu que les lettres n’avaient pas pour objectif de servir de renonciation, et ce, même si elles contenaient presque tous les renseignements nécessaires qu’on doit inscrire sur le formulaire prescrit. L’erreur que le juge de première instance a commise en s’attachant à définir différents types de renoncations et en se demandant si, prises comme un tout, les lettres «avaient pour objectif» de servir de renonciation l’a amené à ne pas accorder d’importance à cet égard au paragraphe ci-après énoncé figurant dans la lettre du 4 mai 1987 que M. Nichols a envoyée à Revenu Canada:

[TRADUCTION] Au nom de chacun des contribuables, nous confirmons qu’ils n’ont pas d’objection à toute nouvelle cotisation, qu’elle soit faite avant ou après le délai prescrit dans la loi, afin de permettre qu’on puisse déclarer que les «intérêts de pénalisation» ne sont pas imposables. Si cela ne suffit pas, vous pouvez peut-être me faire savoir si oui ou non il y a lieu de produire des renoncations.

Plus précisément, le juge de première instance ne s’est pas demandé si ce paragraphe en soi constituait une renonciation.

[33] It is clear from reading that paragraph that Mr. Nichols did intend that statement to constitute a waiver. The final sentence is merely an indication that he was willing to sign a waiver in the statutory form if so requested. This willingness to sign such a form does not take away from the fact that the preceding sentence makes it clear that his intention was to waive the limitation period so that there could be a reassessment “regardless of whether it is before or after the statute bar”. The Trial Judge did not focus on this particular paragraph when making the finding that “they (the letters) were not meant to serve as a waiver”. In my view, the Trial Judge erred in failing to specifically consider this paragraph in deciding whether a waiver had been given. It was abundantly clear that the intention was present and it is equally clear that this paragraph contains all of the information required by the *Income Tax Act* to constitute a valid waiver. The respondent concedes that this letter did provide all the information required by a waiver “in prescribed form”.

[34] It is further conceded by Revenue Canada that in the past their practice has been to accept as valid waivers, prescribed forms which have been altered, and documents which are not in the prescribed form. Further, it is clear that Revenue Canada has taken the position that there can be a valid waiver even though the waiver may contain vital information which is erroneous. In this connection I refer to the following cases.

[35] Firstly, in *Gestion B. Dufresne Ltée v. Canada*, [1998] 4 C.T.C. 2551 (T.C.C.), a case involving the treatment of a deemed dividend as a capital gain, Dufresne Ltée filed a waiver with respect to the normal reassessment period but misstated the year. It referred to the 1990 taxation year instead of 1991, the relevant year in question. As a result, Dufresne Ltée contended that the waiver was not valid. The Court held that the plaintiff did not adduce any evidence to support the allegation that the waiver did not intend to apply to the 1991 taxation year, as it was signed in 1994 and could not have applied to the 1990 year because the limitation

[33] Il ressort clairement de la lecture de ce paragraphe que M. Nichols voulait que cette déclaration constitue une renonciation. La dernière phrase indique simplement que M. Nichols était prêt, sur demande, à signer une renonciation, selon le formulaire prescrit par la loi. Or, cela ne change rien au fait que la phrase précédente montre clairement que M. Nichols avait l'intention de renoncer au délai de prescription, de façon qu'une nouvelle cotisation puisse être établie [TRADUCTION] «qu'elle soit faite avant ou après le délai prescrit dans la loi». Le juge de première instance n'a pas accordé d'importance à ce paragraphe particulier en concluant qu'«elles [les lettres] n'avaient pas pour objectif de servir de renonciation». À mon avis, le juge de première instance a commis une erreur en omettant de tenir expressément compte de ce paragraphe lorsqu'elle s'est demandé si une renonciation avait été fournie. L'existence de cette intention était tout à fait claire et il est également clair que ce paragraphe contient tous les renseignements exigés par la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour constituer une renonciation valable. L'intimée concède que cette lettre renfermait tous les renseignements exigés pour une renonciation «selon le formulaire prescrit».

[34] Revenu Canada a en outre concédé que par le passé il avait l'habitude d'accepter en tant que renonciations valables les formulaires prescrits comportant des modifications et les documents autres que le formulaire prescrit. En outre, il est clair que Revenu Canada a pris la position selon laquelle une renonciation valable peut être déposée même si elle contient peut-être des renseignements cruciaux erronés. À cet égard, je mentionnerai les décisions suivantes.

[35] Premièrement, dans la décision *Gestion B. Dufresne Ltée c. Canada*, [1998] 4 C.T.C. 2551 (C.C.I.), qui se rapportait au traitement d'un dividende réputé à titre de gain en capital, Dufresne Ltée avait déposé une renonciation à l'égard du délai normal d'établissement d'une nouvelle cotisation, mais avait indiqué la mauvaise année. En effet, elle avait mentionné l'année d'imposition 1990 au lieu de l'année d'imposition 1991, qui était l'année pertinente. Dufresne Ltée avait donc soutenu que la renonciation n'était pas valide. La Cour a statué que la demanderesse n'avait pas présenté d'éléments de preuve à l'appui de l'allégation selon

period had already expired. Thus, the Court characterized this error as a careless mistake. Therefore, despite the fact that this waiver contained incorrect information, the Minister was willing to argue that it was valid. In our case, all of the correct and necessary information was included in the letters, yet still the Minister refused to accept the letters as valid waivers.

[36] Secondly, *Placements T.S. Inc. v. Canada*, [1994] 1 C.T.C. 2464 (T.C.C.), involved the attribution rules under subsection 56(4) of the *Income Tax Act* as they applied to the purchase of property. The appellant signed a waiver in which there was a discrepancy between the contents of the waiver and the issue under appeal. The waiver related to the land and the assessment under appeal related to the building. Thus, there was a substantive error in the waiver. The Court held, however, that the taxpayer was not surprised by the assessment and that the reassessment reasonably related to the matter for which the waiver was issued.

[37] Thirdly, in *Solberg (S.J.) v. Canada*, [1992] 2 C.T.C. 208 (F.C.T.D.), the taxpayer signed a waiver of the four-year time limit for reassessment for the taxation year 1979 pursuant to subparagraph 152(4)(a)(ii) of the *Income Tax Act*, but later objected to reassessment because the waiver only covered tax under Part III of the Act, while the reassessment concerned Part I. The Federal Court, Trial Division held in *Solberg* that the reference to Part III in the waiver was inserted by mistake, but was a technical defect only and did not impair the substance of the waiver. The appropriate approach to the interpretation of the waiver is to seek to ascertain the intention of the parties as expressed in that document together with any relevant circumstances for which evidence is available. The Court concluded that the waiver was not a nullity as a result of the mistake because it appeared from surrounding circumstances and from the text of the waiver as a whole that both parties knew what was in issue. This approach taken by the

laquelle la renonciation n'était pas destinée à s'appliquer à l'année d'imposition 1991, étant donné qu'elle avait été signée en 1994 et ne pouvait pas s'appliquer à l'année 1990 parce que le délai de prescription était déjà expiré. La Cour estimait donc qu'il s'agissait d'une erreur d'inattention. Même si la renonciation contenait des renseignements inexacts, le ministre était donc prêt à soutenir qu'elle était valable. Or, dans le cas qui nous occupe, tous les renseignements corrects nécessaires étaient inclus dans les lettres, mais le ministre a néanmoins refusé d'accepter les lettres en tant que renonciations valables.

[36] Deuxièmement, la décision *Placements T.S. Inc. c. Canada*, [1994] 1 C.T.C. 2464 (C.C.I.), se rapportait aux règles d'attribution prévues au paragraphe 56(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, telles qu'elles s'appliquaient à l'achat de biens. L'appelante avait signé une renonciation; or, il y avait incohérence entre le contenu de la renonciation et la question soulevée en appel. La renonciation visait le terrain et la cotisation portée en appel visait la bâtisse. La renonciation renfermait donc une erreur de fond. Toutefois, la Cour a statué que la cotisation n'avait pas pris le contribuable par surprise et que la nouvelle cotisation se rapportait raisonnablement à la question pour laquelle la renonciation avait été remise.

[37] Troisièmement, dans la décision *Solberg (S.J.) c. Canada*, [1992] 2 C.T.C. 208 (C.F. 1^{re} inst.), le contribuable avait signé une renonciation à l'égard du délai de quatre ans applicable à l'établissement d'une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1979 conformément au sous-alinéa 152(4)a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais il s'était par la suite opposé à la nouvelle cotisation parce que la renonciation s'appliquait uniquement à l'impôt prévu à la partie III de la Loi, alors que la nouvelle cotisation concernait la partie I. Dans la décision *Solberg*, la Section de première instance de la Cour fédérale a statué que la mention de la partie III, dans la renonciation, avait été insérée par erreur, mais qu'il s'agissait uniquement d'une erreur de forme qui n'influaient pas sur le fond de la renonciation. L'approche qu'il convient d'adopter à l'égard de l'interprétation de la renonciation consiste à chercher à déterminer l'intention des parties telle qu'elle est exprimée dans ce document ainsi que par les

Court in *Solberg* should be applied to our fact situation.

[38] Therefore, in each of the above three cases Revenue Canada sought to argue that waivers were valid, even though the information in the waivers was erroneous. In each of the cases, the waivers were, nevertheless, held to be valid. However, the cases show that Revenue Canada was prepared, when it benefited itself, to rely on waivers that lacked the necessary material or information. The contested waivers in this case did not lack the necessary material—in fact, the Minister admitted that everything substantively necessary to constitute a waiver pursuant to subparagraph 152(4)(a)(ii) of the *Income Tax Act* was present in the letters. Despite the substantive sufficiency of the letters, Revenue Canada refused to accept the waivers. This double standard is not acceptable.

[39] The Trial Judge [at paragraph 40] also erred in concluding that Revenue Canada was not obliged to treat the letters as waivers, which were sent prior to Ms. Mateyko asking for waivers:

In my view, this is a reasonable approach. Having told Mr. Nichols that waivers were required, and having not received waivers or documents sent in lieu to serve as implied waivers, I do not think that Revenue Canada was obliged to treat documents as waivers that were sent in before Ms. Mateyko asked for waivers, and which were described as waivers only after the deadlines for submitting waivers had passed.

[40] It seems to me that Revenue Canada is obliged to treat any document as a waiver, providing it contains the necessary information. Revenue Canada does not have an option as to whether or not to accept a waiver. A waiver is a privilege which a taxpayer has, and, if sent,

circonstances pertinentes pour lesquelles il existe des éléments de preuve. La Cour a conclu que la renonciation n'était pas nulle par suite de l'erreur parce que les circonstances de l'affaire et le texte de la renonciation dans son ensemble montraient que les deux parties savaient quelle était la question en litige. L'approche adoptée par la Cour dans la décision *Solberg* devrait s'appliquer dans le cas qui nous occupe.

[38] Dans chacune des trois décisions susmentionnées, Revenu Canada a donc cherché à soutenir que les renonciations étaient valables, même si les renseignements y figurant étaient erronés. Dans chaque cas, les renonciations ont néanmoins été jugées valables. Toutefois, ces cas montrent que Revenu Canada était prêt, lorsque la chose lui était avantageuse, à se fonder sur des renonciations qui ne contenaient pas les éléments ou renseignements nécessaires. En l'espèce, les éléments nécessaires se trouvaient dans les renonciations contestées—en fait, le ministre a admis que les lettres renfermaient tout ce qui est fondamentalement nécessaire pour constituer une renonciation conformément au sous-alinéa 152(4)a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Or, même si les lettres étaient fondamentalement suffisantes, Revenu Canada a refusé de les accepter. Or, il ne peut pas y avoir deux poids deux mesures.

[39] Le juge de première instance [au paragraphe 40] a également commis une erreur en concluant que Revenu Canada n'était pas tenu de considérer les lettres comme des renonciations, celles-ci ayant été envoyées avant que M^{me} Mateyko demande des renonciations:

Selon moi, cette approche est raisonnable. Comme Revenu Canada avait informé M. Nichols qu'il devait produire les renonciations et que, par ailleurs, il n'a reçu aucune renonciation ou documents devant en tenir lieu à titre de renonciations implicites, je ne crois pas qu'il était tenu d'accepter comme renonciations des documents envoyés avant que M^{me} Mateyko demande les renonciations et qui n'ont été décrits comme tels qu'après que le délai pour présenter des renonciations eut été expiré.

[40] Il me semble que Revenu Canada est obligé de considérer tout document comme une renonciation, à condition qu'il contienne les renseignements nécessaires. Revenu Canada n'a pas le choix lorsqu'il s'agit d'accepter ou de refuser une renonciation. Une

Revenue Canada cannot disregard it.

[41] The Crown argued strongly that the case of *Canadian Marconi Co. v. Canada*, [1992] 1 F.C. 655 (C.A.), leave to appeal to the S.C.C. refused, [1992] 2 S.C.R. vi governs the present case. However, *Marconi* is readily distinguishable. In *Marconi*, the taxpayer claimed that the interest earned on short-term securities was income from active business and eligible for the favourable tax rate granted for Canadian manufacturing and processing profits. The Minister characterized the interest as income from property. For the taxation years 1973 to 1976, the taxpayer was finally successful on appeal to the Supreme Court of Canada in 1989, but during the years in which the matter was under appeal, the taxpayer did not file any notices of objection relating to the same matter for the taxation years 1977 to 1981. The Minister claimed that those years were statute barred and that, since the taxpayer had not filed waivers during the relevant period, the Minister did not have the power to reassess the taxpayers' returns for those years despite the fact that the taxpayer succeeded in his characterization of the income for the earlier years. The Minister succeeded on appeal to this Court in establishing that when a timely waiver had not been executed by the taxpayer, the Minister had no power to reassess the statute-barred income tax returns.

[42] The taxpayer in *Marconi* neither filed notices of objection nor did it file waivers within the four-year limitation period. While the appellants in our case also did not file a notice of objection, they did file letters reflecting their intention to allow reassessment and waive the limitation period. Also, unlike our situation, in *Marconi* there was no agreement to reassess by Revenue Canada. In our case, an agreement was reached to reassess upon the completion of the test case, and letters were sent confirming this intention to waive the

renonciation est un privilège reconnu au contribuable et, si elle est envoyée, Revenu Canada ne peut pas omettre d'en tenir compte.

[41] La Couronne a soutenu avec véhémence que la décision *Canadian Marconi Co. c. Canada*, [1992] 1 C.F. 655 (C.A.), autorisation de pourvoi à la Cour suprême du Canada refusée, [1992] 2 R.C.S. vi, régit l'affaire ici en cause. Toutefois, il est facile de faire une distinction à l'égard de l'affaire *Marconi*. En effet, le contribuable avait allégué que les intérêts touchés sur des valeurs à court terme constituaient un revenu tiré d'une entreprise exploitée activement et qu'ils étaient admissibles au taux d'imposition privilégié applicable aux bénéfices de fabrication et de transformation au Canada. Le ministre estimait que les intérêts constituaient un revenu tiré d'un bien. Pour les années d'imposition 1973 à 1976, le contribuable avait finalement eu gain de cause dans l'appel interjeté devant la Cour suprême du Canada en 1989, mais pendant les années où l'affaire était en appel, le contribuable n'avait pas déposé, à l'égard de la même question, d'avis d'opposition pour les années d'imposition 1977 à 1981. Le ministre a affirmé que ces années étaient prescrites et qu'étant donné que le contribuable n'avait pas déposé de renonciations pendant la période pertinente, il n'était pas autorisé à établir de nouvelles cotisations à l'égard des déclarations produites par le contribuable pour ces années même si ce dernier avait eu gain de cause en ce qui concerne le traitement du revenu pour les années antérieures. En appel devant la présente Cour, le ministre a eu gain de cause lorsqu'il s'est agi d'établir que, lorsque le contribuable n'a pas signé une renonciation en temps opportun, il n'est pas autorisé à établir de nouvelles cotisations à l'égard des déclarations de revenu prescrites.

[42] Dans l'affaire *Marconi*, le contribuable n'avait pas déposé d'avis d'opposition et n'avait pas déposé de renonciations dans le délai imparti de quatre ans. En l'espèce, les appelants n'ont pas non plus déposé d'avis d'opposition, mais ils ont déposé des lettres indiquant leur intention de permettre l'établissement de nouvelles cotisations et de renoncer au délai de prescription. De plus, dans l'affaire *Marconi*, contrairement au cas qui nous occupe, Revenu Canada n'avait pas convenu d'établir une nouvelle cotisation. En l'espèce, il a été

limitation period. Consequently, *Marconi* does not really assist the Crown in its argument.

[43] Lastly, the Crown was unable to demonstrate any prejudice by the actions of the appellants. Revenue Canada has been on notice of all relevant and necessary facts from the beginning when it agreed to reassess on the basis of the test case. The letters of Mr. Nichols contain all of the information to which Revenue Canada was entitled by way of waiver. The Crown merely seeks to avoid on this technicality the terms of an agreement which it now admits it had entered into.

[44] It was further argued by the appellant that Revenue Canada, by agreeing to reassess in accordance with the results of the test case, and by the appellants having agreed also to such a reassessment, that it was implicit in such an agreement that there was a waiver.

[45] The parties were aware that it was quite possible, indeed probable, that the matter to be litigated would take considerable time and might even have to be appealed. In this connection I refer to the letter dated November 17, 1986 from Mr. Nichols to the Department of Justice in which he says:

We enclose a copy of the *Fisher* decision which upholds the Department's position on the penalty interest issue. This case has not been appealed. In our view it is wrong. Accordingly, you can see we will likely be pushing this one on to the Federal Court of Appeal in order to get it straightened out (or perhaps ourselves straightened out).

[46] It seems to me very arguable that it was implicit in this agreement that there was a waiver. It is difficult to think that Revenue Canada's agreement was that it would only reassess provided the test case was finally concluded within the time bar period. The only reasonable conclusion is that agreement in itself made the provision of a formal waiver unnecessary.

convenu d'établir une nouvelle cotisation une fois réglé le cas type et des lettres confirmant cette intention de renoncer au délai de prescription ont été envoyées. La décision *Marconi* n'aide donc pas réellement la Couronne dans son argumentation.

[43] Enfin, la Couronne n'a pas réussi à démontrer que les actions des appelants lui avaient causé un préjudice. Revenu Canada a été avisé dès le début de tous les faits pertinents nécessaires lorsqu'il a convenu d'établir de nouvelles cotisations compte tenu du cas type. Les lettres de M. Nichols contiennent tous les renseignements auxquels Revenu Canada avait droit au moyen d'une renonciation. En invoquant cette formalité, la Couronne cherche simplement à éviter les conditions d'une entente qu'elle admet maintenant avoir conclue.

[44] Les appelants ont en outre soutenu que, puisque Revenu Canada s'était engagé à établir de nouvelles cotisations conformément au résultat du cas type et puisqu'ils avaient également convenu de l'établissement de pareilles nouvelles cotisations, l'entente reconnaissait implicitement qu'il y avait eu renonciation.

[45] Les parties savaient qu'il était fort possible, et de fait probable, que la question à débattre prenne considérablement de temps et puisse même être portée en appel. À cet égard, je mentionnerai la lettre du 17 novembre 1986 que M. Nichols a envoyée au ministère de la Justice et dans laquelle il est dit ce qui suit:

[TRADUCTION] Nous joignons une copie de la décision *Fisher*, qui confirme la position du Ministère sur la question des intérêts de pénalisation. Cette décision n'a pas été portée en appel. À notre avis, elle est erronée. Vous pouvez donc constater que nous saisissons probablement la Cour d'appel fédérale de la présente affaire, de façon à éclaircir la question (ou de façon à nous éclairer).

[46] Il me semble fort discutable que l'existence d'une renonciation eût implicitement été reconnue dans l'entente. Il est difficile de croire que Revenu Canada se soit engagé à établir de nouvelles cotisations uniquement si le cas type était mené à bonne fin dans le délai prescrit. La seule conclusion raisonnable est que l'entente en soi rendait inutile le dépôt d'une renonciation formelle.

[47] However, as I have already found that a waiver was indeed supplied by Mr. Nichols' letter, it is not necessary to make a finding on this issue.

[48] The appeal will therefore be allowed with costs both in this Court and at trial to be assessed towards the high end of Column V of Tariff B [*Federal Court Rules, 1998*, SOR/98-106].

[49] The judgment of the Trial Court should be set aside and the Minister directed to reassess the appellants in accordance with the decision in *Bellingham v. Canada* [[1996] 1 F.C. 613 (C.A.)].

DESJARDINS J.A.: I agree.

SHARLOW J.A.: I agree.

[47] Toutefois, puisque j'ai déjà conclu que la lettre de M. Nichols renfermait de fait une renonciation, il n'est pas nécessaire de tirer une conclusion sur ce point.

[48] L'appel sera donc rejeté, les dépens en appel et en première instance étant adjugés à l'extrémité supérieure de la colonne V du tarif B [*Règles de la Cour fédérale (1998)*, DORS/98-106].

[49] Le jugement de première instance devrait être infirmé et il devrait être ordonné au ministre d'établir de nouvelles cotisations à l'égard des appelants conformément à la décision rendue dans l'affaire *Bellingham c. Canada* [[1996] 1 C.F. 613 (C.A.)].

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

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