

A-399-09  
2010 FCA 159

A-399-09  
2010 CAF 159

**Exida.com Limited Liability Company** (*Appellant*)

**Exida.com Limited Liability Company** (*appelante*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen** (*Respondent*)

**Sa Majesté la Reine** (*intimée*)

**INDEXED AS: EXIDA.COM LIMITED LIABILITY COMPANY  
v. CANADA**

**RÉPERTORIÉ : EXIDA.COM LIMITED LIABILITY COMPANY  
c. CANADA**

Federal Court of Appeal, Noël, Dawson and Trudel  
J.J.A.—Toronto, May 25; Ottawa, June 11, 2010.

Cour d'appel fédérale, juges Noël, Dawson et Trudel  
J.C.A.—Toronto, 25 mai; Ottawa, 11 juin 2010.

*Income Tax — Penalties and Interest — Appeal from Tax Court of Canada decision confirming assessment of penalties against appellant, non-resident corporation, for failing to file tax returns on time — Tax Court finding appellant potentially subject to penalty under Income Tax Act, s. 162(1), thus meeting condition for application of Act, s. 162(2.1) — Also holding residual penalty in Act, s. 162(7) not applying — Whether non-resident corporations having no taxes payable subject to penalty pursuant to s. 162(2.1) for failure to file tax returns on time — Department of Finance technical notes clear that non-resident corporations not filing tax returns on time subject to regular (Act, s. 162(1),(2)) or alternative (162(2.1)) penalties — However, not addressing situation where no taxes payable — In such situation, non-resident corporations not subject to regular penalties under Act, s. 162(1),(2) — Also not subject to alternative penalties under Act s. 162(2.1) as application thereof conditional upon liability to regular penalties — Interpretation proposed by Tax Court not curing legislative drafting error, resulting in levy of penalty under s. 162(2.1) without stated condition precedent being met — Issue thus whether appellant liable to residual penalty under Act, s. 162(7) — Not possible for Parliament to apply “penalty of a nil amount”, as penalty involving punishment or disadvantage — First condition for application of residual penalty under Act, s. 162(7)(b) met herein as appellant failing to file tax return on time — All elements for application of residual penalty set out in Act, s. 162(7)(b) present — Appeal dismissed.*

*Impôt sur le revenu — Pénalités et intérêts — Appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt confirmant la cotisation par laquelle des pénalités ont été imposées à l'appelante, une société non-résidente, en raison de son défaut de produire des déclarations de revenu dans les délais prescrits — La Cour de l'impôt a statué que l'appelante pourrait être assujettie à une pénalité en vertu de l'art. 162(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu, remplissant ainsi la condition préalable à l'application de l'art. 162(2.1) de la Loi — Elle a aussi conclu que la pénalité résiduelle prévue à l'art. 162(7) de la Loi ne s'appliquait pas — Il s'agissait de savoir si les sociétés non-résidentes peuvent se voir imposer une pénalité en vertu de l'art. 162(2.1) pour défaut de produire leurs déclarations de revenu dans les délais prescrits lorsqu'elles n'ont aucun impôt à payer — Les notes techniques du ministère des Finances énoncent clairement que lorsqu'une société non-résidente omet de produire sa déclaration de revenu dans les délais prescrits, elle est passible des « pénalités ordinaires » prévues à l'art. 162(1) ou (2) ou d'« autres pénalités » prévues à l'art. 162(2.1) de la Loi — Cependant, elles n'abordent pas la situation où aucun impôt n'est payable — Dans ce cas, les sociétés non-résidentes ne sont pas assujetties aux pénalités ordinaires en vertu de l'art. 162(1) ou (2) de la Loi — De même, elles ne sont pas passibles des autres pénalités prévues à l'art. 162(2.1) de la Loi, leur application étant conditionnelle à ce qu'elles soient susceptibles d'encourir une pénalité ordinaire — L'interprétation proposée par la Cour de l'impôt ne remédie pas à l'erreur de rédaction fondamentale puisqu'elle fait en sorte qu'une pénalité est imposée en vertu de l'art. 162(2.1) bien que la condition préalable à son application ne soit pas remplie — Il s'agissait donc de savoir si l'appelante était passible de la pénalité résiduelle prévue à l'art. 162(7) de la Loi — Le législateur ne peut pas imposer une « pénalité fixée à zéro », puisqu'une pénalité constitue une forme de sanction ou comporte un*

This was an appeal from a decision of the Tax Court of Canada confirming the assessment of penalties against the appellant, a non-resident corporation carrying on business in Canada, for failing to file its tax returns on the due date in breach of paragraph 150(1)(a) of the *Income Tax Act*.

The Tax Court of Canada concluded that the phrase “liable to a penalty under subsection 162(1) or (2) of the Act for failure to file a return of income for a taxation year” should apply if the non-resident corporation is potentially subject to a penalty under subsection 162(1) because it failed to file a tax return on time. It found that, as the appellant was potentially subject to a penalty under subsection 162(1), the condition precedent for the application of subsection 162(2.1) of the Act was met. The Tax Court of Canada also held that because subsection 162(1) provides for a residual penalty, paragraph 162(7)(b) of the Act has no application.

At issue was whether non-resident corporations that have no taxes payable are subject to a penalty pursuant to subsection 162(2.1) for failure to file their tax returns on the due date.

*Held*, the appeal should be dismissed.

The Department of Finance technical notes accompanying the amendment to subsection 150(1) of the Act make it clear that where a non-resident corporation has taxes payable in a given year and fails to file its tax return on time, it will be subject to the “regular penalties” under subsection 162(1) or to the “alternative penalties” set out in paragraph 162(2.1)(b) of the Act. The technical notes do not address the situation where a non-resident corporation has no taxes payable and, hence, cannot be subject to the regular penalties under subsections 162(1) and (2). Subsection 162(2.1) makes the application of the “alternative penalties” conditional upon the non-resident corporation being liable to the “regular penalties” under subsection 162(1) or (2), and no such liability can exist if a non-resident corporation has no taxes payable.

*désavantage* — La première condition préalable à l'application de la pénalité résiduelle prévue à l'art. 162(7)b) de la Loi était remplie en l'espèce, l'appelante ayant omis de produire ses déclarations de revenu dans les délais prescrits — Toutes les conditions nécessaires à l'application de la pénalité résiduelle énoncée à l'art. 162(7)b) de la Loi étaient remplies — Appel rejeté.

Il s'agissait d'un appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt confirmant la cotisation par laquelle des pénalités ont été imposées à l'appelante, une société non-résidente exploitant une entreprise au Canada, en raison de son défaut de produire des déclarations de revenu dans les délais prescrits contrairement à l'alinéa 150(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

La Cour canadienne de l'impôt a statué que les mots « la pénalité dont une société non-résidente est passible pour défaut de produire une déclaration de revenu pour une année d'imposition aux termes de ces paragraphes » [162(1) ou (2)] devraient s'appliquer si la société non-résidente pourrait être assujettie à une pénalité en vertu du paragraphe 162(1) parce qu'elle a omis de produire une déclaration de revenu à temps. Elle a conclu que comme l'appelante était susceptible de faire l'objet d'une pénalité en vertu du paragraphe 162(1), la condition préalable à l'application du paragraphe 162(2.1) de la Loi était remplie. En outre, la Cour canadienne de l'impôt a statué que parce que le paragraphe 162(1) prévoit une pénalité résiduelle, l'alinéa 162(7)b) de la Loi ne s'applique pas.

Il s'agissait de savoir si les sociétés non-résidentes peuvent se voir imposer une pénalité en vertu du paragraphe 162(2.1) pour défaut de produire leurs déclarations de revenu dans les délais prescrits lorsqu'elles n'ont aucun impôt à payer.

*Arrêt* : l'appel doit être rejeté.

Les notes techniques du ministère des Finances qui accompagnaient la modification apportée au paragraphe 150(1) de la Loi énoncent clairement que lorsqu'une société non-résidente a de l'impôt à payer pour une année d'imposition donnée et qu'elle omet de produire sa déclaration de revenu dans les délais prescrits, elle est passible des « pénalités ordinaires » prévues au paragraphe 162(1) ou des « autres pénalités » prévues à l'alinéa 162(2.1)b) de la Loi. Les notes techniques n'abordent pas la situation où une société non-résidente n'a aucun impôt à payer et ne peut, par conséquent, se voir imposer les pénalités ordinaires prévues aux paragraphes 162(1) ou (2). Le paragraphe 162(2.1) rend l'application des « autres pénalités » conditionnelle à ce que la société non-résidente soit susceptible d'encourir une « pénalité ordinaire » sous le régime des paragraphes 162(1) ou (2), et cette dernière

This fundamental drafting error cannot be cured by the purposive interpretation proposed by the Tax Court of Canada. A non-resident corporation that has no taxes to pay cannot be liable, nor can it be “potentially subject”, to pay a penalty under subsection 162(1) or (2) since no such penalty can be imposed. The reasoning of the Tax Court of Canada results in a penalty being levied under subsection 162(2.1) even though the stated condition precedent for its application is not met.

The question thus became whether the appellant was liable to the residual penalty set out in subsection 162(7) of the Act. Non-resident corporations are governed by subsection 162(2.1), which applies notwithstanding subsection 162(1). While Parliament can exclude corporations that have no taxes to pay from the application of the penalty, Parliament cannot thereby be said to be applying a “penalty of a nil amount”, as a penalty involves some form of punishment or disadvantage.

It followed that the first condition for the application of the residual penalty under paragraph 162(7)(b) was met herein. The appellant failed to file its tax returns on time in breach of the obligation created by paragraph 150(1)(a). All the elements for the application of the residual penalty set out in paragraph 162(7)(b) were present. As this penalty was identical to the ones that were levied, there was no need for disturbing the assessments that were the subject of the appeal.

#### STATUTES AND REGULATIONS CITED

*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 150(1) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VII, s. 14(1); 1999, c. 22, s. 63; 2001, c. 17, s. 147; 2008, c. 28, s. 28), 162(1) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 245), (2) (as am. *idem*), (2.1) (as enacted by S.C. 1999, c. 22, s. 65), (7) (as am. by S.C. 1997, c. 25, s. 51).

*Tax Court of Canada Act*, R.S.C., 1985, c. T-2, s. 18.28 (as enacted by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 51, s. 5).

#### CASES CITED

##### CONSIDERED:

*Goar, Allison & Associates Inc. v. The Queen*, 2009 TCC 174, [2009] 6 C.T.C. 2370, 2009 DTC 1125.

ne peut être assujettie à une telle pénalité si aucun impôt n’est payable.

Cette erreur de rédaction fondamentale ne peut pas être remédiée en recourant à l’interprétation téléologique proposée par la Cour canadienne de l’impôt. Une société non-résidente n’ayant aucun impôt à payer ne peut être tenue de payer une pénalité en vertu des paragraphes 162(1) ou (2), ni y être « assujettie » puisqu’une telle pénalité ne peut lui être imposée. Le raisonnement de la Cour canadienne de l’impôt fait en sorte qu’une pénalité est imposée en vertu du paragraphe 162(2.1) bien que la condition préalable à son application ne soit pas remplie.

Il fallait donc déterminer si l’appelante était passible de la pénalité résiduelle prévue au paragraphe 162(7) de la Loi. Les sociétés non-résidentes sont régies par le paragraphe 162(2.1), qui s’applique malgré le paragraphe 162(1). Bien que le législateur puisse soustraire les sociétés n’ayant pas d’impôt à payer à l’imposition d’une pénalité, il n’est pas permis de conclure qu’il impose de la sorte une « pénalité fixée à zéro », puisqu’une « pénalité », par définition, constitue une forme de sanction ou comporte un désavantage.

Il s’ensuit que la première condition préalable à l’application de la pénalité résiduelle prévue à l’alinéa 162(7)b) était remplie en l’espèce. Comme l’appelante a omis de produire ses déclarations de revenu dans les délais prescrits contrairement à l’obligation que lui impose l’alinéa 150(1)a), toutes les conditions nécessaires à l’application de la pénalité résiduelle énoncée à l’alinéa 162(7)b) étaient remplies. Comme cette pénalité était identique à celles qui ont été imposées, il n’y avait pas lieu de modifier les cotisations faisant l’objet de l’appel.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

*Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 150(1) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VII, art. 14(1); 1999, ch. 22, art. 63; 2001, ch. 17, art. 147; 2008, ch. 28, art. 28), 162(1) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 245), (2) (mod., *idem*), (2.1) (édicte par L.C. 1999, ch. 22, art. 65), (7) (mod. par L.C. 1997, ch. 25, art. 51).

*Loi sur la Cour canadienne de l’impôt*, L.R.C. (1985), ch. T-2, art. 18.28 (édicte par L.R.C. (1985) (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 51, art. 5).

#### JURISPRUDENCE CITÉE

##### DÉCISION EXAMINÉE :

*Goar, Allison & Associates Inc. c. La Reine*, 2009 CCI 174.

## REFERRED TO:

*Canada (Attorney General) v. Mowat*, 2009 FCA 309, [2010] 4 F.C.R. 579, 312 D.L.R. (4th) 294, 4 Admin. L.R. (5th) 192.

## AUTHORS CITED

*Canadian Oxford Dictionary*, 2nd ed. Toronto: Oxford University Press, 2004, “penalty”.  
*Department of Finance Technical Notes: Income Tax*, 17th ed. Consolidated to October 24, 2005. Toronto: Carswell, 2005.  
 Dukelow, Daphne A. *Dictionary of Canadian Law*, 3rd ed. Toronto: Carswell, 2004, “penalty”.  
*Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, 3rd ed. Toronto: Oxford University Press, 1973, “penalty”.

APPEAL from Tax Court of Canada decision (2009 TCC 373, [2009] 6 C.T.C. 2145, 2009 DTC 1234) confirming the assessment of penalties against the appellant for failing to file its tax returns on the due date in breach of paragraph 150(1)(a) of the *Income Tax Act*. Appeal dismissed.

## APPEARANCES

*Shanti Barclay* and *Lindsay Goldberg* for appellant.  
*Bobby Sood* and *Amit Ummat* for respondent.

## SOLICITORS OF RECORD

*Girard Law Office*, Toronto, for appellant.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

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

[1] NOËL J.A.: This is an appeal from a decision of Woods J. of the Tax Court of Canada (the Tax Court Judge) [2009 TCC 373, [2009] 6 C.T.C. 2145] confirming the assessment of penalties against Exida.com Limited Liability Company (the appellant) for the failure to file its tax returns for its 2003, 2004 and 2005 taxation years on the due date.

## DÉCISION CITÉE :

*Canada (Procureur général) c. Mowat*, 2009 CAF 309, [2010] 4 R.C.F. 579.

## DOCTRINE CITÉE

*Canadian Oxford Dictionary*, 2<sup>e</sup> éd. Toronto : Oxford University Press, 2004, « *penalty* ».  
 Dukelow, Daphne A. *Dictionary of Canadian Law*, 3<sup>e</sup> éd. Toronto: Carswell, 2004, « *penalty* ».  
*Notes explicatives du ministère des Finances relatives à la Loi de l'impôt sur le revenu*, 1<sup>re</sup> éd. Inclut les Notes explicatives du 18 juillet et du 15 août 2005. Toronto : Carswell, 2005.  
*Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, 3<sup>e</sup> éd. Toronto : Oxford University Press, 1973, « *penalty* ».

APPEL d'une décision (2009 CCI 373) de la Cour canadienne de l'impôt confirmant la cotisation par laquelle des pénalités ont été imposées à l'appelante en raison de son défaut de produire des déclarations de revenu dans les délais prescrits contrairement à l'alinéa 150(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Appel rejeté.

## ONT COMPARU

*Shanti Barclay* et *Lindsay Goldberg* pour l'appelante.  
*Bobby Sood* et *Amit Ummat* pour l'intimée.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

*Girard Law Office*, Toronto, pour l'appelante.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

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

[1] LE JUGE NOËL, J.C.A. : Il s'agit de l'appel d'une décision de la juge Woods de la Cour canadienne de l'impôt (la juge de la Cour de l'impôt) [2009 CCI 373] confirmant la cotisation par laquelle des pénalités ont été imposées à Exida.com Limited Liability Company (l'appelante) en raison de son défaut de produire des déclarations de revenu pour les années d'imposition 2003, 2004 et 2005 dans les délais prescrits.

[2] At issue is whether non-resident corporations such as the appellant can be subjected to a penalty pursuant to subsection 162(2.1) [as enacted by S.C. 1999, c. 22, s. 65] of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (the Act) for failure to file their tax returns on time for a given taxation year, in circumstances where they have no taxes payable for that year. The Tax Court Judge found in the affirmative. In so doing, she declined to follow an earlier decision of her colleague Miller J. in *Goar, Allison & Associates Inc. v. The Queen*, 2009 TCC 174, [2009] 6 C.T.C. 2370 (*Goar*), who had come to the opposite conclusion.

[3] Both *Goar* and the present appeal were heard by the Tax Court pursuant to the informal procedure with the result that neither has precedential value (section 18.28 [as enacted by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 51, s. 5] of the *Tax Court of Canada Act*, R.S.C., 1985, c. T-2).

#### FACTS AND STATUTORY BACKGROUND

[4] The relevant facts in each case are the same. The appellants carried on business in Canada in each of the taxation years in issue (2005 only in the case of *Goar*), but had no taxes payable on the due date. They were late in filing their tax return and were assessed late filing penalties in the amount of \$2 500 pursuant to subsection 162(2.1) of the Act (i.e., \$25/day to a maximum of 100 days).

[5] Paragraph 150(1)(a) [as am. by S.C. 1999, c. 22, s. 63; 2001, c. 17, s. 147; 2008, c. 28, s. 28] of the Act sets out the circumstances in which a tax return must be filed:

Filing returns  
of income  
— general  
rule

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

[2] La question qui se pose est celle de savoir si les sociétés non résidentes comme l'appelante peuvent se voir imposer une pénalité en vertu du paragraphe 162(2.1) [édicte par L.C. 1999, ch. 22, art. 65] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1 (la Loi), pour défaut de produire leurs déclarations de revenu dans les délais prescrits lorsqu'elles n'ont aucun impôt à payer pour l'année d'imposition visée. La juge de la Cour de l'impôt a répondu par l'affirmative. Ce faisant, elle a choisi de ne pas appliquer la décision antérieure rendue par son collègue le juge Miller dans *Goar, Allison & Associates Inc. c. La Reine*, 2009 CCI 174 (*Goar*), dans laquelle il était arrivé à la conclusion contraire.

[3] Tant l'affaire *Goar* que la présente affaire ont été instruites par la Cour de l'impôt suivant la procédure informelle, de sorte que dans les deux cas les décisions de la Cour n'ont pas valeur de précédent (article 18.28 [édicte par L.R.C. (1985) (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 51, art. 5] de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, L.R.C. (1985), ch. T-2).

#### FAITS ET CONTEXTE LÉGAL

[4] Les faits pertinents sont les mêmes dans les deux affaires. Les appelantes exploitaient toutes deux une entreprise au Canada durant chacune des années d'imposition en cause (uniquement 2005 dans l'affaire *Goar*), mais n'avaient aucun impôt à payer à la date pertinente. Elles ont tardé à produire leur déclaration de revenu et elles se sont vu imposer des pénalités au montant de 2 500 \$ en vertu du paragraphe 162(2.1) de la Loi (c.-à-d. 25 \$/jour pour un maximum de 100 jours).

[5] L'alinéa 150(1)a) [mod. par L.C. 1999, ch. 22, art. 63; 2001, ch. 17, art. 147; 2008, ch. 28, art. 28] de la Loi prévoit les circonstances dans lesquelles une déclaration de revenu doit être produite :

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

Déclarations  
— règle  
générale

Corporations	<p>(a) in the case of a corporation, by or on behalf of the corporation within six months after the end of the year if</p> <p>(i) at any time in the year the corporation</p> <p style="padding-left: 40px;">(A) is resident in Canada,</p> <p style="padding-left: 40px;">(B) carries on business in Canada, unless the corporation's only revenue from carrying on business in Canada in the year consists of amounts in respect of which tax was payable by the corporation under subsection 212(5.1),</p> <p style="padding-left: 40px;">(C) has a taxable capital gain (otherwise than from an excluded disposition), or</p> <p style="padding-left: 40px;">(D) disposes of a taxable Canadian property (otherwise than in an excluded disposition), or</p> <p>(ii) tax under this Part</p> <p style="padding-left: 40px;">(A) is payable by the corporation for the year, or</p> <p style="padding-left: 40px;">(B) would be, but for a tax treaty, payable by the corporation for the year (otherwise than in respect of a disposition of taxable Canadian property that is treaty-protected property of the corporation);</p>	<p>a) dans le cas d'une société, par la société, ou en son nom, dans les six mois suivant la fin de l'année si, selon le cas :</p> <p>(i) au cours de l'année, l'un des faits suivants se vérifie :</p> <p style="padding-left: 40px;">(A) la société réside au Canada,</p> <p style="padding-left: 40px;">(B) elle exploite une entreprise au Canada, sauf si ses seules recettes provenant de l'exploitation d'une entreprise au Canada au cours de l'année consistent en sommes au titre desquelles un impôt était payable par elle en vertu du paragraphe 212(5.1),</p> <p style="padding-left: 40px;">(C) elle a un gain en capital imposable (sauf celui provenant d'une disposition exclue),</p> <p style="padding-left: 40px;">(D) elle dispose d'un bien canadien imposable (autrement que par suite d'une disposition exclue),</p> <p>(ii) l'impôt prévu par la présente partie :</p> <p style="padding-left: 40px;">(A) est payable par la société pour l'année,</p> <p style="padding-left: 40px;">(B) serait, en l'absence d'un traité fiscal, payable par la société pour l'année (autrement que relativement à la disposition d'un bien canadien imposable qui est un bien protégé par traité de la société);</p>	Sociétés
--------------	---	--	----------

[6] Subsection 162(2.1) provides:

**162. ...**

Failure to file  
— non-  
resident  
corporation

(2.1) Notwithstanding subsections (1) and (2), if a non-resident corporation is liable to a penalty under subsection (1) or (2) for failure to file a return of income for a taxation year, the amount of the penalty is the greater of

- (a) the amount computed under subsection (1) or (2), as the case may be, and
- (b) an amount equal to the greater of

[6] Le paragraphe 162(2.1) prévoit ce qui suit :

**162. [...]**

(2.1) Malgré les paragraphes (1) et (2), la pénalité dont une société non-résidente est passible pour défaut de produire une déclaration de revenu pour une année d'imposition aux termes de ces paragraphes correspond au plus élevé des montants suivants :

- a) le montant déterminé selon les paragraphes (1) ou (2), selon le cas;
- b) le plus élevé des montants suivants :

Défaut de  
déclaration  
par une  
société non-  
résidente

(i) \$100, and

(ii) \$25 times the number of days, not exceeding 100, from the day on which the return was required to be filed to the day on which the return is filed. [Emphasis added.]

(i) 100 \$

(ii) le produit de 25 \$ par le nombre de jours, jusqu'à concurrence de 100, depuis le jour où la déclaration devait être produite jusqu'au jour où elle est produite. [Non souligné dans l'original.]

[7] It is also useful to set out subsections 162(1) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 245] and (2) [as am. *idem*]:

Failure to file  
return of  
income

**162.** (1) Every person who fails to file a return of income for a taxation year as and when required by subsection 150(1) is liable to a penalty equal to the total of

(a) an amount equal to 5% of the person's tax payable under this Part for the year that was unpaid when the return was required to be filed, and

(b) the product obtained when 1% of the person's tax payable under this Part for the year that was unpaid when the return was required to be filed is multiplied by the number of complete months, not exceeding 12, from the date on which the return was required to be filed to the date on which the return was filed.

Repeated  
failure to file

(2) Every person

(a) who fails to file a return of income for a taxation year as and when required by subsection 150(1),

(b) on whom a demand for a return for the year has been served under subsection 150(2), and

(c) by whom, before the time of failure, a penalty was payable under this subsection or subsection (1) in respect of a return of income for any of the 3 preceding taxation years

is liable to a penalty equal to the total of

(d) an amount equal to 10% of the person's tax payable under this Part for the year that was unpaid when the return was required to be filed, and

[7] Il est également utile de se référer aux paragraphes 162(1) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 245] et (2) [mod., *idem*]:

**162.** (1) Toute personne qui ne produit pas de déclaration de revenu pour une année d'imposition selon les modalités et dans le délai prévus au paragraphe 150(1) est passible d'une pénalité égale au total des montants suivants :

a) 5 % de l'impôt payable pour l'année en vertu de la présente partie qui était impayé à la date où, au plus tard, la déclaration devait être produite;

b) le produit de 1 % de cet impôt impayé par le nombre de mois entiers, jusqu'à concurrence de 12, compris dans la période commençant à la date où, au plus tard, la déclaration devait être produite et se terminant le jour où la déclaration est effectivement produite.

Défaut de  
déclaration  
de revenu

(2) La personne qui ne produit pas de déclaration de revenu pour une année d'imposition selon les modalités et dans le délai prévus au paragraphe 150(1) après avoir été mise en demeure de le faire conformément au paragraphe 150(2) et qui, avant le moment du défaut, devait payer une pénalité en application du présent paragraphe ou du paragraphe (1) pour défaut de production d'une déclaration de revenu pour une des trois années d'imposition précédentes est passible d'une pénalité égale au total des montants suivants :

a) 10 % de l'impôt payable pour l'année en vertu de la présente partie qui était impayé à la date où, au plus tard, la déclaration devait être produite;

Récidive

(e) the product obtained when 2% of the person's tax payable under this Part for the year that was unpaid when the return was required to be filed is multiplied by the number of complete months, not exceeding 20, from the date on which the return was required to be filed to the date on which the return was filed. [Emphasis added.]

[8] Finally, subsection 162(7) [as am. by S.C. 1997, c. 25, s. 51] sets out a penalty for failure to file an information return as and when required under the Act, and also provides for a residual penalty for failing to comply with a duty or obligation imposed under the Act where no penalty is expressly set out for that breach:

#### 162. ...

Failure to  
comply

(7) Every person (other than a registered charity) or partnership who fails

(a) to file an information return as and when required by this Act or the regulations, or

(b) to comply with a duty or obligation imposed by this Act or the regulations

is liable in respect of each such failure, except where another provision of this Act (other than subsection 162(10) or 162(10.1) or 163(2.22)) sets out a penalty for the failure, to a penalty equal to the greater of \$100 and the product obtained when \$25 is multiplied by the number of days, not exceeding 100, during which the failure continues. [Emphasis added.]

[9] It is also useful to reproduce the technical notes issued by the Department of Finance in October 1998 [*Department of Finance Technical Notes: Income Tax*, 17th ed. Consolidated to October 24, 2005. Toronto: Carswell, 2005] when subsection 162(2.1) was introduced (the October 1998 technical notes) [at page 1920]:

**Oct. 1998 TN** New subsection 162(2.1) is a special rule for the computation of penalties under subsections 162(1) (failure to file return) and 162(2) (repeated failure to file). The rule,

b) le produit de 2 % de cet impôt impayé par le nombre de mois entiers, jusqu'à concurrence de 20, compris dans la période commençant à la date où, au plus tard, la déclaration devait être produite et se terminant le jour où la déclaration est effectivement produite. [Non souligné dans l'original.]

[8] Enfin le paragraphe 162(7) [mod. par L.C. 1997, ch. 25, art. 51] prévoit une pénalité pour défaut de produire une déclaration de renseignements de la manière et au moment prescrits par la Loi et une pénalité résiduelle pour défaut de se conformer à un devoir ou une obligation imposée par la Loi lorsqu'aucune pénalité n'est expressément prévue pour sanctionner ce manquement :

#### 162. [...]

(7) Toute personne (sauf un organisme de bienfaisance enregistré) ou société de personnes qui ne remplit pas une déclaration de renseignements selon les modalités et dans le délai prévus par la présente loi ou le *Règlement de l'impôt sur le revenu* ou qui ne se conforme pas à une obligation imposée par la présente loi ou ce règlement est passible, pour chaque défaut — sauf si une autre disposition de la présente loi (sauf les paragraphes (10) et (10.1) et 163(2.22)) prévoit une pénalité pour le défaut — d'une pénalité égale, sans être inférieure à 100 \$, au produit de la multiplication de 25 \$ par le nombre de jours, jusqu'à concurrence de 100, où le défaut persiste. [Non souligné dans l'original.]

Inobserva-  
tion d'un  
règlement

[9] Il est également utile de reproduire les notes techniques, publiées par le ministère des Finances en octobre 1998 [*Notes explicatives du ministère des Finances relatives à la Loi de l'impôt sur le revenu*, 1<sup>re</sup> éd. Inclut les Notes explicatives du 18 juillet et du 15 août 2005. Toronto : Carswell, 2005], lorsque le paragraphe 162(2.1) a été introduit (les notes techniques d'octobre 1998) [à la page 1347] :

**27 octobre 1998, N.E.** [...] Le nouveau paragraphe 162(2.1) contient une règle spéciale servant au calcul des pénalités imposées en application des paragraphes 162(1) (défaut de

which applies to all non-resident corporations, provides that a penalty under either of those subsections is to be computed as the greater of two amounts. The first amount is the amount determined under subsection 162(1) or 162(2). The second amount is the greater of \$100 and \$25 for each day, up to 100, that the failure to file continues. New subsection 162(2.1) thus operates to subject non-resident corporations to the effect of the “regular” penalties under subsections 162(1) and (2) in respect of a failure to file an income tax return and, consistent with the role of that tax return as an information return for those corporations that claim an exception from Canadian tax as a result of the application of a tax treaty, to the alternative penalties that would apply under subsection 162(7) of the Act if a separate information return had been required in respect of those corporations.

#### THE *GOAR* DECISION

[10] In *Goar*, Miller J. identified the question which he had to decide as follows (*Goar*, paragraph 5):

The simple question is whether subsection 162(2.1) applies in a situation where, as in this case, there was no monetary penalty under subsection 162(1). I read the words in subsection 162(2.1) to mean exactly what they say; that is, where the taxpayer is liable to a penalty.

[11] According to Miller J., the appellant was not liable to a penalty under subsection 162(1) given that it had no taxes payable for the relevant taxation year (*Goar*, paragraph 6):

So, what penalty is the [a]ppellant liable to under subsection 162(1)? Nothing. Zero. No income, no penalty....

[12] Giving the word “liable” the alternative meaning suggested by the Minister of National Revenue (the Minister), he went on to hold that the appellant was no more “at risk” of incurring this penalty as it owed no taxes (*Goar*, paragraph 8).

[13] In the course of his reasons, Miller J. also considered the Minister’s alternative submission that a non-resident corporation’s tax return filed in circumstances

déclaration de revenu) et 162(2) (récidive) de la Loi. La règle, qui s’applique à toutes les sociétés non-résidentes, est qu’une pénalité imposée aux termes de ces deux paragraphes est égale au plus élevé des montants suivants : le montant déterminé selon le paragraphe 162(1) ou 162(2), selon le cas; et le plus élevé de 100 \$, ou de 25 \$ par jour écoulé, à concurrence de 100, depuis le jour où la déclaration devait être produite. Le paragraphe 162(2.1) a donc pour effet d’assujettir les sociétés non-résidentes aux pénalités prévues aux paragraphes 162(1) et (2) en cas de défaut de déclaration de revenu; de plus, en raison du rôle de cette déclaration de revenu comme déclaration de renseignements dans le cas des sociétés qui demandent à être exonérées d’impôt au Canada en vertu d’un traité fiscal, ces sociétés sont ainsi passibles des pénalités prévues au paragraphe 162(7) de la Loi si une déclaration de renseignements distincte est exigible à leur égard.

#### LA DÉCISION *GOAR*

[10] Dans la décision *Goar*, le juge Miller a formulé ainsi la question qui se posait devant lui (*Goar*, paragraphe 5) :

Il s’agit simplement de savoir si le paragraphe 162(2.1) s’applique dans le cas où, comme en l’espèce, aucune pénalité pécuniaire n’a été fixée en vertu du paragraphe 162(1). Selon moi, les termes employés au paragraphe 162(2.1) doivent recevoir leur sens littéral; c’est-à-dire qu’ils visent le contribuable passible d’une pénalité.

[11] Selon le juge Miller, l’appelante n’était pas passible d’une pénalité sous le régime du paragraphe 162(1) parce qu’elle n’avait aucun impôt à payer pour l’année d’imposition en cause (*Goar*, paragraphe 6) :

Quelle est donc la pénalité dont l’appelante est passible suivant le paragraphe 162(1)? Aucune. Zéro. Aucun revenu, aucune pénalité [...]

[12] Il était également d’avis qu’en donnant au mot « passible » l’autre sens que lui attribue le ministre du Revenu national (le ministre), l’appelante n’était pas plus « exposée au risque » d’encourir une pénalité puisqu’elle n’avait aucun impôt à payer (*Goar*, paragraphe 8).

[13] Dans ses motifs, le juge Miller a en outre examiné la prétention subsidiaire du ministre voulant que la déclaration de revenu d’une société non-résidente

where no taxes are payable should be treated as an information return and penalized as such pursuant to paragraph 162(7)(a) when it is filed out of time.

[14] After referring to the October 1998 technical notes, Miller J. acknowledged that the intent may have been to treat tax returns as information returns. However, he held that it would take clearer words to make the penalty set out in subsection 162(7) with respect to information returns applicable to the situation before him (*Goar*, paragraph 11).

#### THE DECISION IN ISSUE

[15] The Tax Court Judge identified the position of the Minister as follows (reasons, paragraph 41):

... a taxpayer is liable to a penalty under [subsection] 162(1) at any time that an income tax return has not been filed on time. It is irrelevant, it is argued, that the formula in [subsection] 162(1) may produce a penalty of nil in the particular circumstances.

[16] The Tax Court Judge then conducted a contextual and purposive analysis of subsection 162(2.1). She first noted that “[t]o a great extent, the issue turns on the proper meaning of the word ‘liable’ as it is used in [subsection] 162(2.1)” (reasons, paragraph 45).

[17] The Tax Court Judge then referred to various definitions of the word “liable” and noted that its meaning can be quite broad (reasons, paragraphs 46 to 49). Furthermore, the word “liable” in subsection 162(2.1) is distinct from the word “payable” in paragraph 162(2)(c). According to the Tax Court Judge, the use of different words suggests that a different meaning was contemplated (reasons, paragraphs 50 and 51).

[18] The Tax Court Judge went on to consider the purpose of subsection 162(2.1). After considering the

déposée lorsqu’aucun impôt n’est payable devrait être assimilée à une déclaration de renseignements et traité en tant que telle sous le régime du paragraphe 162(7) lorsqu’elle est produite en dehors du délai prescrit.

[14] Après s’être référé aux notes techniques d’octobre 1998, le juge Miller a reconnu qu’il était possible que le législateur ait eu l’intention de traiter les déclarations de revenu comme des déclarations de renseignements. Il a toutefois conclu qu’il aurait été nécessaire que le législateur s’exprime en termes plus clairs pour rendre la pénalité prévue au paragraphe 162(7) relative aux déclarations de renseignements applicable à la situation devant lui (*Goar*, paragraphe 11).

#### LA DÉCISION EN LITIGE

[15] La juge de la Cour de l’impôt résume ainsi la thèse du ministre (motifs, paragraphe 41) :

[...] [un] contribuable est passible d’une pénalité en vertu du paragraphe 162(1) à chaque fois qu’une déclaration de revenu n’est pas produite à temps. Le fait que l’application de la formule du paragraphe 162(1) puisse donner lieu à une pénalité nulle dans certaines circonstances est, soutient-il, sans importance.

[16] La juge de la Cour de l’impôt a ensuite effectué une analyse contextuelle et téléologique du paragraphe 162(2.1). Elle a d’abord noté que « [d]ans une grande mesure, la question porte sur le sens qu’il faut donner au mot “passible” utilisé au paragraphe 162(2.1) » (motifs, paragraphe 45).

[17] La juge de la Cour de l’impôt s’est ensuite référée à diverses définitions du mot « passible », et constaté qu’il peut avoir un sens très large (motifs, paragraphes 46 à 49). De plus, le mot « passible » figurant au paragraphe 162(2.1) ne doit pas être confondu avec le terme « devait payer » (*payable*) qui figure au paragraphe 162(2). Selon la juge de la Cour de l’impôt, l’utilisation de termes différents donne à penser que des sens distincts étaient envisagés (motifs, paragraphes 50 et 51).

[18] La juge de la Cour de l’impôt a ensuite examiné l’objet du paragraphe 162(2.1). Après avoir considéré

history of the legislation and the October 1998 technical notes, she found that the purpose was to impose a minimum penalty when a non-resident corporation fails to file a tax return on time, regardless of whether there are unpaid taxes (reasons, paragraphs 57 and 58).

[19] She concluded this aspect of her reasons by saying (reasons, paragraph 59):

... the phrase “liable to a penalty under subsection 162(1) or (2) for failure to file a return of income for a taxation year” should encompass the circumstances in these appeals. In other words, it should apply if the non-resident corporation is potentially subject to a penalty under [subsection] 162(1) because it failed to file a tax return on time.

As the appellant was potentially subject to a penalty under subsection 162(1), the condition precedent for the application of subsection 162(2.1) was met.

[20] Earlier in her reasons, the Tax Court Judge considered the alternative submission of the Minister who repeated the alternative argument made in *Goar* that, in the event that subsection 162(2.1) was not applicable, the penalty set out in subsection 162(7) is nevertheless applicable (reasons, paragraphs 27 to 36).

[21] While Miller J. disposed of this argument on the basis of paragraph 162(7)(a), the Tax Court Judge addressed it by reference to paragraph 162(7)(b) which provides for a residual penalty for the failure to comply with an obligation when no other penalty is set out under the Act. She held, focusing on this last condition, that subsection 162(1) provides for such a penalty and that accordingly paragraph 162(7)(b) has no application (reasons, paragraph 32).

l'historique de cette disposition et les notes techniques d'octobre 1998, elle a conclu que le paragraphe 162(2.1) visait à imposer une pénalité minimale lorsqu'une société non-résidente omet de produire une déclaration de revenu dans les délais, et ce, qu'elle ait ou non de l'impôt à payer (motifs, paragraphes 57 et 58).

[19] Ce volet de ses motifs se termine comme suit (motifs, paragraphe 59) :

[...] les mots « la pénalité dont une société non-résidente est passible pour défaut de produire une déclaration de revenu pour une année d'imposition aux termes de ces paragraphes » [162(1) ou (2)] englobent les circonstances des présents appels. Autrement dit, ils s'appliquent si la société non-résidente pourrait être assujettie à une pénalité en vertu du paragraphe 162(1) parce qu'elle a omis de produire une déclaration de revenu à temps.

Comme l'appelante était susceptible de faire l'objet d'une pénalité en vertu du paragraphe 162(1), la condition préalable à l'application du paragraphe 162(2.1) était remplie.

[20] Dans un passage précédent de ses motifs, la juge de la Cour de l'impôt a examiné la thèse subsidiaire du ministre, qu'il avait aussi soumise — également à titre subsidiaire — dans la décision *Goar*, selon laquelle dans l'hypothèse où le paragraphe 162(2.1) n'est pas applicable, la pénalité prévue au paragraphe 162(7) l'est néanmoins (motifs, paragraphes 27 à 36).

[21] Alors que le juge Miller s'est prononcé sur cet argument en tenant compte du paragraphe 162(7) dans la mesure où il concerne les déclarations de renseignements, la juge de la Cour de l'impôt s'est quant à elle appuyée sur le passage du paragraphe 162(7) qui prévoit une pénalité résiduelle en cas de défaut de se conformer à une obligation lorsqu'aucune autre pénalité n'est prévue dans la Loi. Insistant sur cette dernière condition, elle a conclu que le paragraphe 162(1) prévoit une telle pénalité et que par conséquent le paragraphe 162(7) ne s'applique pas (motifs, paragraphe 32).

## ANALYSIS AND DECISION

[22] The questions raised in this appeal give rise to issues of pure statutory construction which must be assessed on a standard of correctness.

[23] The history of the legislation leaves little doubt about what subsection 162(2.1) was intended to do. Prior to 1998, the Act did not spell out the circumstances in which a non-resident corporation had to file income tax returns in Canada. Subsection 150(1) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VII, s. 14(1)] simply provided that “in the case of a corporation” a return “shall” be filed “for each taxation year”. Although no such distinction was made, it seems clear that with respect to non-resident corporations, the obligation to file could only extend to those that had some connection with Canada. To construe the provision as applying in the absence of any connection with Canada would give it a reach that could not have been intended. To this extent, I respectfully disagree with the Tax Court Judge when she says (reasons, paragraph 15):

Prior to these amendments, all corporations were required to file income tax returns in Canada, regardless of whether they were resident in Canada or had any connection to Canada... [Emphasis added.]

[24] Subsection 150(1) was amended in 1998 to expressly require corporations to file a tax return when, in a given taxation year, they reside in Canada, carry on business in Canada, have a taxable capital gain or dispose of Canadian taxable property. The amendment further created an obligation to file a tax return where in a given year, taxes would be payable by a corporation “but for a tax treaty”. At the same time, the penalty set out in subsection 162(2.1) was added.

## ANALYSE ET DÉCISION

[22] Les questions soulevées dans le présent appel sont de pures questions d’interprétation législative qui doivent être examinées selon la norme de la décision correcte.

[23] L’historique de la Loi ne laisse guère planer de doute quant à l’objectif que vise le paragraphe 162(2.1). Avant 1998, la Loi ne précisait pas les circonstances dans lesquelles une société non-résidente devait produire des déclarations de revenu au Canada. Le paragraphe 150(1) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VII, art. 14(1)] énonçait simplement que « dans le cas d’une société » une déclaration « est produite [...] pour chaque année d’imposition ». Bien qu’aucune distinction n’ait été faite en ce sens, il semble clair qu’en ce qui concerne les sociétés non résidentes l’obligation de produire une déclaration de revenu ne pouvait s’appliquer qu’à celles qui avaient un certain lien avec le Canada. En concluant que la disposition s’appliquait même en l’absence de tout lien avec le Canada on lui aurait conféré une portée que le législateur n’avait certainement pas envisagée. En toute déférence, à cet égard je ne peux souscrire à l’opinion de la juge de la Cour de l’impôt lorsqu’elle dit (motifs, paragraphe 15) :

Antérieurement à ces modifications, toutes les sociétés étaient tenues de produire des déclarations de revenu au Canada, qu’elles fussent ou non résidentes au Canada, ou qu’elles eussent ou non un lien avec le Canada [...] [Non souligné dans l’original.]

[24] Le paragraphe 150(1) a été modifié en 1998 de façon à expressément exiger que les sociétés produisent une déclaration de revenu lorsqu’au cours d’une année d’imposition donnée elles résident au Canada, y exploitent une entreprise, ont un gain en capital imposable ou disposent d’un bien canadien imposable. La modification a en outre créé l’obligation de déposer une déclaration de revenu lorsque, au cours d’une année donnée, des impôts seraient payables par la société « en l’absence d’un traité fiscal ». Au même moment, le législateur a prévu une nouvelle pénalité au paragraphe 162(2.1).

[25] The October 1998 technical notes which accompanied this amendment (see paragraph 9 above) make it clear that where a non-resident corporation has taxes payable in a given taxation year and fails to file its tax return on time, it will be subject to the “regular penalties” computed as a percentage of the taxes payable under subsection 162(1) and that in the event that the “regular penalties” are lower than the higher of the “alternative penalties” set out in paragraph 162(2.1)(b), the higher of the “alternative penalties” applies to the exclusion of the “regular penalties”.

[26] To the extent just described, subsection 162(2.1) achieves the intended result. The difficulty arises where, as here, the non-resident corporation has no taxes payable in the year in issue and hence, cannot be subject to the “regular penalties” under subsection 162(1) or (2) since these penalties are computed by reference to a percentage of the taxes payable.

[27] The October 1998 technical notes do not address this problem. They simply state in the last four lines that consistent with the role of a tax return as an information return, where no taxes are payable by reason of the application of a tax treaty, the “alternative penalties” set out in subsection 162(2.1) apply the same way as the identical penalties set out in subsection 162(7) would apply if the non-resident corporation had failed to file an information return on time.

[28] No doubt this was the intention. As was found by the Tax Court Judge, the legislative history and context make it clear that the intention was to impose the higher of the “regular penalties” and the “alternative penalties” when a non-resident corporation has taxes payable and the higher of the “alternative penalties” when it has none (reasons, paragraph 57). However, it is equally clear that those charged with implementing this last aspect of the legislative plan failed in their task. As noted, subsection 162(2.1) makes the application of the “alternative penalties” conditional upon the non-resident corporation being liable to the “regular penalties” under subsection

[25] Les notes techniques d’octobre 1998 qui accompagnaient la modification législative (voir le paragraphe 9 ci-dessus) énoncent clairement que lorsqu’une société non-résidente a de l’impôt à payer pour une année d’imposition donnée et qu’elle omet de produire sa déclaration de revenu dans les délais prescrits elle est passible des pénalités prévues au paragraphe 162(1) (les pénalités ordinaires), qui représentent un pourcentage des impôts payables, et si ces pénalités sont moins élevées que la pénalité la plus élevée prévue à l’alinéa 162(2.1)b) (au titre des autres pénalités), la plus élevée des autres pénalités s’applique et non les pénalités ordinaires.

[26] Dans la mesure décrite ci-dessus, le paragraphe 162(2.1) permet d’atteindre le résultat souhaité. Un problème se pose lorsque, comme en l’espèce, la société non-résidente n’a aucun impôt à payer pour l’année en cause et ne peut par conséquent se voir imposer les pénalités ordinaires prévues aux paragraphes 162(1) ou (2) étant donné qu’elles représentent un pourcentage des taxes payables.

[27] Les notes techniques d’octobre 1998 n’abordent pas cette difficulté. Elles ne font que préciser, dans les quatre dernières lignes, qu’en raison du rôle de la déclaration de revenu comme déclaration de renseignements, lorsqu’aucun impôt n’est payable en raison d’un traité fiscal, les autres pénalités prévues au paragraphe 162(2.1) s’appliquent de la même façon que les pénalités identiques prévues au paragraphe 162(7) s’appliqueraient si la société non-résidente avait omis de produire une déclaration de renseignements dans les délais prescrits.

[28] Telle était manifestement l’intention du législateur. Comme l’a conclu la juge de la Cour de l’impôt, il ressort clairement de l’historique législatif et du contexte que le législateur voulait imposer la plus élevée des pénalités ordinaires ou des autres pénalités à la société non-résidente ayant des impôts à payer et la plus élevée des autres pénalités à la société non-résidente n’ayant aucun impôt à payer (motifs, paragraphe 57). Toutefois, il est également clair que ceux qui étaient chargés de donner effet au dernier volet du plan législatif ont échoué dans cette tâche. Comme il a déjà été signalé, le paragraphe 162(2.1) rend l’application des autres

162(1) or (2), and no such liability can exist in circumstances where a non-resident corporation has no taxes payable. The question which arises in this appeal is whether this fundamental drafting error can be cured by the purposive interpretation proposed by the Tax Court Judge. In my respectful view, it cannot.

[29] The Tax Court Judge suggests that the word “liable” is capable of various meanings. She proposes a number of analogous expressions (reasons, paragraphs 45 to 48). However, whichever one is used, a non-resident corporation which has no taxes to pay cannot be “bound or obliged to pay”; “answerable for”; “legally subject to”; “amenable to” or “responsible for” a penalty under subsection 162(1) or (2) since no such penalty can be imposed.

[30] At the end of her analysis, the Tax Court Judge concludes that the phrase “liable to a penalty under subsection 162(1) or (2)” should apply if the non-resident corporation is “potentially subject” to a penalty under subsection 162(1) (reasons, paragraph 59). Again, a non-resident corporation which fails to file a tax return in circumstances where it has no taxes to pay is neither subject to, nor “potentially subject” to, a penalty under subsection 162(1) or (2) since no penalty can be imposed in these circumstances.

[31] On the other hand, if the Tax Court Judge is thereby suggesting that the appellant should be considered to be liable on the basis that it would have been liable if it had taxes to pay, she is rewriting the provision in a manner that is not permissible.

[32] While a contextual and purposive analysis is useful in identifying, amongst the meanings which a word (or phrase) can have the one that best reflects Parliamentary intent, it cannot be used to give the legislative language a meaning which it cannot bear (see

pénalités conditionnelle à ce que la société non-résidente soit susceptible d’encourir une pénalité ordinaire sous le régime des paragraphes 162(1) ou (2), et cette dernière ne peut être assujettie à une telle pénalité si aucun impôt n’est payable. La question qui se pose en l’espèce est celle de savoir s’il est possible de remédier à cette erreur de rédaction fondamentale en recourant à l’interprétation téléologique, proposée par la juge de la Cour de l’impôt. En toute déférence, j’estime que non.

[29] La juge de la Cour de l’impôt indique que le mot « passible » peut avoir plusieurs sens. Elle propose un certain nombre d’expressions analogues (motifs, paragraphes 45 à 48). Toutefois, quelle que soit l’expression employée, une société non-résidente n’ayant aucun impôt à payer ne peut être « tenue ou obligée de payer » une pénalité en vertu des paragraphes 162(1) ou (2), y être « assujettie » ou être « comptable » ou « justiciable » à cet égard puisqu’une telle pénalité ne peut lui être imposée.

[30] À la fin de son analyse, la juge de la Cour de l’impôt conclut que les mots « “la pénalité dont une société non-résidente est passible [...] pour une année d’imposition aux termes de ces paragraphes” [162(1) ou (2)] » devraient s’appliquer dans les cas où la société non-résidente « pourrait être assujettie » à une pénalité en vertu du paragraphe 162(1) (motifs, paragraphe 59). Là encore, une société non-résidente n’ayant pas d’impôt à payer et qui omet de produire une déclaration de revenu n’est ni assujettie ni ne « pourrait être assujettie » à une pénalité prévue aux paragraphes 162(1) ou (2) puisqu’aucune pénalité ne peut être imposée dans ces circonstances.

[31] D’autre part, si les propos de la juge de la Cour de l’impôt signifient que l’appelante est passible d’une pénalité parce qu’elle l’aurait été si des impôts étaient payables, cela équivaut à réécrire d’une manière non permise la disposition en cause.

[32] Bien que l’analyse contextuelle et téléologique soit utile pour déterminer, parmi les différentes significations que peut avoir un mot (ou une phrase), celle qui reflète le mieux l’intention du législateur, elle ne peut servir à lui donner un sens qu’il (ou elle) ne

*Canada (Attorney General) v. Mowat*, 2009 FCA 309, [2010] 4 F.C.R. 579, at paragraph 99 and the cases referred to therein). This is particularly so when regard is had to the fact that subsection 162(2.1) is a penalty provision. The reasoning of the Tax Court Judge results in a penalty being levied under subsection 162(2.1) even though the stated condition precedent for its application—“if a non-resident corporation is liable to a penalty under subsection 162(1) or (2)” —is not met. No contextual or purposive analysis can justify such a result.

[33] If, as I have found, subsection 162(2.1) has no application, the question becomes whether the appellant is nevertheless liable to the residual penalty set out in subsection 162(7) of the Act. Both the Tax Court Judge and Miller J. held that this provision had no application, but for different reasons.

[34] In *Goar*, Miller J. only addressed the Minister’s argument that a non-resident corporation’s tax returns when filed in circumstances where no taxes are payable is to be treated as an information return and that as a result, the penalty set out in paragraph 162(7)(a) is applicable when the return is filed out of time. Miller J. rejected this argument. While acknowledging that this may have been the intent, he said (*Goar*, paragraph 11):

If the Government intended to treat the non-resident income tax return as an information return subject to subsection 162(7) penalties, more direct and unambiguous language could and should have been used.

[35] There is no doubt that the function of a non-resident corporation’s tax return when filed in circumstances where no taxes are payable is that of an information return since it can have no other function. However, the fact that it fulfils that role in these circumstances does not alter its character as a tax return under the Act.

saurait avoir (voir *Canada (Procureur général) c. Mowat*, 2009 CAF 309, [2010] 4 R.C.F. 579, au paragraphe 99, et les décisions qui y sont mentionnées), d’autant plus que le paragraphe 162(2.1) est une disposition punitive. Le raisonnement de la juge de la Cour de l’impôt fait en sorte qu’une pénalité est imposée en vertu du paragraphe 162(2.1) bien que la condition préalable à son application, prévue dans ladite disposition, à savoir que la société non résidente soit passible d’une pénalité « pour défaut de produire une déclaration de revenu pour une année d’imposition aux termes de ces paragraphes [162(1) ou (2)] », ne soit pas remplie. Une analyse contextuelle ou téléologique ne saurait justifier ce résultat.

[33] Si, comme je l’ai conclu, le paragraphe 162(2.1) ne s’applique pas, il faut déterminer si l’appelante est néanmoins passible de la pénalité résiduelle prévue au paragraphe 162(7) de la Loi. Tant la juge de la Cour de l’impôt que le juge Miller ont statué, mais pour des motifs différents, que cette disposition ne s’appliquait pas.

[34] Dans la décision *Goar*, le juge Miller s’en est tenu à l’examen de l’argument du ministre voulant que les déclarations de revenu d’une société non-résidente produites en l’absence d’impôt à payer doivent être assimilées à des déclarations de renseignements et que, par conséquent, la pénalité prévue au paragraphe 162(7) est applicable lorsque la déclaration est produite après l’expiration du délai prescrit. Le juge Miller a rejeté cet argument. Reconnaisant qu’il n’était pas impossible que le législateur ait eu une telle intention, il dit ce qui suit (*Goar*, paragraphe 11) :

S’il avait eu l’intention de traiter les déclarations de revenu de non-résidents comme des déclarations de renseignements assujetties aux pénalités prévues au paragraphe 162(7), le législateur aurait pu, et il aurait dû, employer des termes plus directs et plus précis.

[35] Il ne fait aucun doute que la déclaration de revenu que produit une société non-résidente, lorsqu’elle n’a pas d’impôt à payer, sert de déclaration de renseignements puisqu’elle ne peut servir à d’autres fins. Toutefois, le rôle qu’elle joue dans ces circonstances ne lui fait pas perdre son statut de déclaration de revenu. D’ailleurs, le

In this respect, paragraph 150(1)(a) is drafted on the basis that a corporation's tax return filed in circumstances where it has no taxes to pay remains a tax return. In my respectful view, Miller J. correctly held that clearer language would be required in order to make a non-resident corporation who fails to file a tax return on time subject to the penalty set out in paragraph 162(7)(a) with respect to information returns.

[36] The Tax Court Judge for her part focused her attention on paragraph 162(7)(b) which provides for a residual penalty with respect to any failure to comply with an obligation under the Act where no penalty is otherwise set out for that failure. She held that subsection 162(1) provides for such a penalty thereby excluding the application of subsection 162(7) (reasons, paragraph 32):

Subsection 162(7) refers to a failure to comply with an obligation imposed by the *Act*. In this case, the obligation that was not complied with was the obligation to file income tax returns by a specified deadline. A penalty for such circumstances is set out in [subsection] 162(1). In my view, it is not relevant that the penalty could be nil. A penalty for the failure to file returns on a timely basis is nevertheless set out in [subsection] 162(1).

[37] The difficulty with this reasoning is that non-resident corporations are not governed by subsection 162(1) but by subsection 162(2.1), which applies “[n]otwithstanding” subsection 162(1). Furthermore, while Parliament can no doubt exclude corporations which have no taxes to pay from the application of the penalty by framing the penalty as a percentage of taxes payable, I do not believe that Parliament can thereby be said to be applying a “penalty of a nil amount”. A “penalty”, by definition, involves some form of punishment or disadvantage (see for instance *The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, 3rd ed. Toronto: Oxford University Press, 1973; *Canadian Oxford Dictionary*, 2nd ed. Toronto: Oxford University Press, 2004; Daphne A. Dukelow, *Dictionary of Canadian Law*, 3rd ed. Toronto: Carswell, 2004) with the result that a “penalty of a nil amount” is not a penalty.

libellé de l’alinéa 150(1)a) suppose que la déclaration de revenu produite par une société n’ayant pas d’impôt à payer demeure une déclaration de revenu. À mon humble avis, le juge Miller a à juste titre conclu qu’il faudrait un texte plus clair pour rendre une société non-résidente qui omet de produire une déclaration de revenu dans le délai prescrit passible de la pénalité relative aux déclarations de renseignements, prévue au paragraphe 162(7).

[36] La juge de la Cour de l’impôt, pour sa part, a porté son attention sur le passage du paragraphe 162(7) prévoyant une pénalité résiduelle en cas de manquement à une obligation imposée par la Loi lorsqu’aucune pénalité n’est par ailleurs prévue pour sanctionner ce manquement. Elle est arrivée à la conclusion que le paragraphe 162(1) prévoit une telle pénalité et que, par conséquent, le paragraphe 162(7) était inapplicable (motifs, paragraphe 32) :

Le paragraphe 162(7) vise le défaut de se conformer à une obligation imposée par la Loi. En l’espèce, l’obligation qui n’a pas été respectée consistait à produire une déclaration de revenu dans un délai précis. Le paragraphe 162(1) prévoit une pénalité à cet effet. À mon avis, il est sans importance que la pénalité puisse être nulle. Le paragraphe 162(1) prévoit néanmoins une pénalité pour le défaut de produire une déclaration de revenu dans les délais prescrits.

[37] La difficulté que pose ce raisonnement est que les sociétés non-résidentes ne sont pas régies par le paragraphe 162(1) mais plutôt par le paragraphe 162(2.1), qui s’applique « [m]algré » le paragraphe 162(1). De plus, bien que le législateur puisse soustraire les sociétés n’ayant pas d’impôt à payer à l’imposition d’une pénalité en la rendant en fonction du pourcentage des taxes payables, je ne crois pas qu’il soit permis de conclure qu’il impose de la sorte une « pénalité fixée à zéro ». Une « pénalité » (*penalty*), par définition, constitue une forme de sanction ou comporte un désavantage (voir notamment *The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, 3<sup>e</sup> éd. Toronto : Oxford University Press, 1973; *Canadian Oxford Dictionary*, 2<sup>e</sup> éd. Toronto : Oxford University Press, 2004; Daphne A. Dukelow, *Dictionary of Canadian Law*, 3<sup>e</sup> éd. Toronto : Carswell, 2004) de sorte qu’une « pénalité fixée à zéro » n’est pas une pénalité.

[38] In the present case, we have the advantage of knowing that the reason why no penalty can be imposed on a non-resident corporation pursuant to subsection 162(2.1) when no taxes are payable is that those charged with implementing the legislative plan failed in their task. The result, although unintended, is that no penalty is set out for the appellant's failure to file its tax return on time under the Act.

[39] It follows that the first condition for the application of the residual penalty under paragraph 162(7)(b) is met. As otherwise, it is common ground that the appellant failed to file its tax returns on time in breach of the obligation created by paragraph 150(1)(a), all the elements required for the application of the residual penalty set out in paragraph 162(7)(b) are present.

[40] As this penalty is identical to the ones that were levied, there is no basis for disturbing the assessments that are the subject of the appeal.

[41] The appeal will accordingly be dismissed. Given my reasoning for reaching this conclusion, I would award no costs.

DAWSON J.A.: I agree.

TRUDEL J.A.: I agree.

[38] En l'espèce, nous avons l'avantage de savoir que c'est parce que ceux qui étaient chargés de donner effet au plan législatif ont failli à leur tâche qu'il n'est pas possible d'imposer une pénalité à une société non-résidente sous le régime du paragraphe 162(2.1) lorsqu'aucun impôt n'est payable. Il en résulte, bien que cela ne soit pas volontaire, que la Loi ne prévoit pas de pénalité sanctionnant le défaut de l'appelante de produire sa déclaration de revenu à temps.

[39] Il s'ensuit que la première condition préalable à l'application de la pénalité résiduelle prévue au paragraphe 162(7) est remplie. Puisqu'il est par ailleurs acquis que l'appelante a omis de produire ses déclarations de revenu dans les délais prescrits contrairement à l'obligation que lui impose l'alinéa 150(1)a), toutes les conditions nécessaires à l'application de la pénalité résiduelle énoncée au paragraphe 162(7) sont remplies.

[40] Comme cette pénalité est identique à celles qui ont été imposées à l'appelante, il n'y a pas lieu de modifier les cotisations faisant l'objet de l'appel.

[41] L'appel sera donc rejeté. Vu mon raisonnement pour arriver à cette conclusion, je n'adjugerais aucuns dépens.

LA JUGE DAWSON, J.C.A. : Je suis d'accord.

LA JUGE TRUDEL, J.C.A. : Je suis d'accord.