

A-541-90

A-541-90

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

v.

c.

**John F. Bowen (Respondent)**

a

**John F. Bowen (intimé)****INDEXED AS: CANADA (ATTORNEY GENERAL) v. BOWEN (C.A.)****RÉPERTORIÉ: CANADA (PROCUREUR GÉNÉRAL) c. BOWEN (C.A.)**

b

Court of Appeal, Heald, Stone and Linden J.J.A.—  
Calgary, October 25, 1991.Cour d'appel, juges Heald, Stone et Linden, J.C.A.—  
Calgary, 25 octobre 1991.

*Income tax — Practice — Application to set aside Tax Court of Canada (TCC) decision order extending time to institute appeal not required — Revenue Canada sending notification of confirmation to respondent by registered mail three times in August, September 1988 — Returned marked "refused" — Confirmation notice not received prior to expiry of time fixed by Income Tax Act for filing notice of appeal or for seeking extension of time to do so — Tax Court Judge concluding extension of time unnecessary, based on Antoniou v. M.N.R., wherein TCC holding Revenue Canada required to demonstrate clear notification of commencement and duration of time period for appeal received by taxpayer when rights of taxpayer to be before Court directly affected — Application allowed — Conclusion disregards plain meaning of Income Tax Act, ss. 165(3), 169 — Parliament imposing duty to notify respondent by registered mail — Requiring neither personal service nor receipt of notification — Minister not obliged to look further than addresses furnished by taxpayer.*

*Impôt sur le revenu — Pratique — Demande d'annulation de l'ordonnance par laquelle la Cour canadienne de l'impôt (la CCI) avait décidé qu'une ordonnance de prorogation du délai d'appel n'était pas requise — Revenu Canada avait envoyé à l'intimé un avis de ratification par courrier recommandé à trois reprises en août et septembre 1988 — Les lettres ont été retournées avec la mention «refusée» — L'avis de ratification n'a pas été reçu avant l'expiration du délai fixé par la Loi de l'impôt sur le revenu pour le dépôt d'un avis d'appel ou d'une demande de prorogation du délai d'appel — Le juge de la Cour de l'impôt a conclu qu'il était inutile de proroger le délai, en se fondant sur l'arrêt Antoniou c. M.R.N., dans lequel la CCI avait déclaré que Revenu Canada est tenu de montrer que le contribuable a clairement été avisé du commencement et de la durée du délai d'appel lorsque le droit qu'il a de se présenter devant la Cour est directement touché — Demande accueillie — La conclusion ne tient pas compte du sens évident des art. 165(3) et 169 de la Loi de l'impôt sur le revenu — Le législateur a imposé l'obligation d'aviser l'intimé par courrier recommandé — Il n'a pas exigé la signification à personne ni la réception d'un avis — Le ministre n'est pas obligé de tenir compte d'autre chose que les adresses fournies par le contribuable.*

g

LOIS ET RÈGLEMENTS

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY  
CONSIDERED

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 165(3) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58), 169 (as am. *idem*; S.C. 1984, c. 45, s. 70).

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 165(3) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 158, art. 58), 169 (mod., *idem*; S.C. 1984, chap. 45, art. 70).

h

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

JURISPRUDENCE

REVERSED:

DÉCISION INFIRMÉE:

*Bowen, J.F. v. M.N.R.* (1990), 90 DTC 1625 (T.C.C.).*Bowen, J.F. c. M.R.N.* (1990), 90 DTC 1625 (C.C.I.).

i

OVERRULED:

DÉCISION RENVERSÉE:

*Antoniou (C.) v. M.N.R.*, [1988] 2 C.T.C. 2055; (1988), 88 DTC 1415 (T.C.C.).*Antoniou (C.) c. M.R.N.*, [1988] 2 C.T.C. 2055; (1988), 88 DTC 1415 (C.C.I.).

j

AVOCAT:

COUNSEL:

*Helen C. Turner* for applicant.*Helen C. Turner* pour le requérant.

## APPEARANCE:

*John F. Bowen* on his own behalf.

## SOLICITOR:

*Deputy Attorney General of Canada* for applicant.

## RESPONDENT ON HIS OWN BEHALF:

*John F. Bowen*, Sherwood Park, Alberta.

*The following are the reasons for judgment of the Court delivered orally in English by*

STONE J.A.: The applicant seeks to set aside an order of the Tax Court of Canada made on June 13, 1990 [(1990), 90 DTC 1625] whereby it was determined that the applicant did not require an order extending time wherein to institute an appeal with respect to the taxation years 1981, 1982, 1983 and 1984.

The circumstances which led to that order being made may be briefly summarized. In August 1988, after reviewing a notice of objection filed on September 14, 1987 in respect of the taxation years in question, the Appeals Branch of Revenue Canada Taxation through its Edmonton District Office dispatched a notification of confirmation to the respondent by registered mail. The notification was returned by the post office. Two additional attempts to so communicate the notification were similarly unsuccessful.

The Tax Court Judge dealt with the evidence surrounding these attempts at page 1627. He said:

There were three separate and complete efforts to serve Mr. Bowen with this confirmation document—the last on September 2, 1988. All were returned marked “refused”. The first mailing had been made to the address on Mr. Bowen’s income tax returns. Between the first and second mailings, a more detailed computer search had been made of the Revenue Canada records and it was determined a “change of address” letter had been received from Mr. Bowen on March 15, 1988, and that was used for the second and third mailings.

It was common ground that the respondent did not receive the confirmation notice until some time after the time fixed by the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-

## A COMPARU:

*John F. Bowen* pour son propre compte.

## PROCUREUR:

*Le sous-procureur général du Canada* pour le requérant.

## L’INTIMÉ POUR SON PROPRE COMPTE:

*John F. Bowen*, Sherwood Park (Alberta).

*Ce qui suit est la version française des motifs du jugement de la Cour prononcés à l’audience par*

LE JUGE STONE, J.C.A.: Le requérant cherche à faire annuler une ordonnance rendue le 13 juin 1990 par la Cour canadienne de l’impôt [(1990), 90 DTC 1625], laquelle a décidé que le requérant n’avait pas besoin d’ordonnance prolongeant le délai dans lequel un appel pouvait être interjeté à l’égard de ses années d’imposition 1981, 1982, 1983 et 1984.

Rappelons brièvement les événements qui ont conduit à cette ordonnance. En août 1988, après avoir examiné un avis d’opposition produit le 14 septembre 1987 à l’égard des années d’imposition en question, la Direction des appels de Revenu Canada, Impôt, par le truchement de son bureau de district d’Edmonton, a envoyé un avis de ratification à l’intimé par courrier recommandé. L’avis de ratification a été retourné par le bureau de poste. Deux autres tentatives de communiquer la ratification de cette manière ont également échoué.

Le juge de la Cour canadienne de l’impôt s’est penché, à la page 1627, sur la preuve relative à ces tentatives, déclarant:

[TRADUCTION] Il y a eu trois efforts distincts et complets pour signifier ce document de confirmation à M. Bowen, le dernier ayant eu lieu le 2 septembre 1988. Toutes ces lettres ont été retournées avec la mention «refusée». La première lettre a été livrée à l’adresse des déclarations de revenu de M. Bowen. Entre la première et la deuxième expédition, une recherche informatique plus détaillée a été faite dans les registres de Revenu Canada et on a pu déterminer qu’une lettre de changement d’adresse avait été reçue de M. Bowen le 15 mars 1988 et qu’elle avait été utilisée pour les deuxième et troisième expéditions.

Il était établi que l’intimé n’avait pas reçu l’avis de ratification avant une date postérieure à l’expiration du délai fixé par la *Loi de l’impôt sur le revenu*

72, c. 63] for filing notice of appeal or for seeking an extension of time to do so, had expired. At page 1628, he stated:

It would not be difficult to reach a conclusion that Revenue Canada had done all it possibly could do to properly notify Mr. Bowen. Nor would it be difficult to reach a conclusion that Mr. Bowen had been less than circumspect and cautious in keeping Revenue Canada at all times aware of a current mailing address, or a clear and certain arrangement for an agent to look after his income tax affairs. It is difficult to imagine the consistent "refusals" of the mailed notifications—someone must have "refused" them. This taxpayer filed the application involved and it came before the Court only as a result of his own enquiries to Revenue Canada in December 1989, asking for information regarding the results of the Notice of Objection already filed. He was informed—according to him—that he was out of time to file (ninety days) but that he could file for an extension of time. It is for that reason the Notice of Appeal (as I have already determined it to be for these purposes) and the application for extension of time at issue were filed with the Court concurrently—dated February 2, 1990.

In concluding that no extension of time was necessary, the Judge had regard for an earlier decision of the Tax Court of Canada in *Antoniou (C.) v. M.N.R.*, [1988] 2 C.T.C. 2055 upon the construction of paragraph 167(5)(a), and then stated, at pages 1628-1629:

Since the decision in *Antoniou, supra* remains undisturbed, the conclusion I reach is that when the issue before the Court touches directly on the rights of a taxpayer to be before this Court, what may be regarded by Revenue Canada as every reasonable effort to notify the taxpayer may not be sufficient. It must be incumbent on the respondent to demonstrate that clear notification of the commencement and duration of the critical—perhaps fateful—time period has been received by the taxpayer.

With respect, we are unable to agree with that conclusion. In our view, it disregards the plain meaning of subsection 165(3) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58] and section 169 [as am. *idem*; S.C. 1984, c. 45, s. 70] of the Act, which read:

165. . . .

(3) Upon receipt of a notice of objection under this section, the Minister shall,

[S.C. 1970-71-72, chap. 63] pour la production d'un avis d'appel ou d'une demande de prolongation du délai dans lequel un appel peut être interjeté. À la page 1628 le savant juge avait déclaré:

[TRADUCTION] Il ne serait pas difficile de conclure que Revenu Canada avait fait tout ce qui était en son possible pour donner un avis adéquat à M. Bowen. Il ne serait pas non plus difficile de conclure que M. Bowen ne s'était pas montré particulièrement inquiet et avisé d'informer Revenu Canada en tout temps de son adresse postale ou de confier ses affaires fiscales à un mandataire pour qu'il s'en occupe en son absence. On a autrement peine à comprendre comment les avis envoyés ont pu être «refusés», quelqu'un a bien dû le faire. Ce contribuable a déposé la demande en cause et elle est parvenue devant la Cour seulement du fait qu'il a posé des questions lui-même à Revenu Canada en décembre 1989, lorsqu'il cherchait à se renseigner sur les résultats de l'avis d'opposition déjà déposé. Il aurait été informé, dit-il, qu'il ne pouvait plus produire de demande à cause de l'expiration du délai de quatre-vingt jours, mais qu'il pouvait demander une prolongation du délai. C'est pour cette raison que l'avis d'appel qui (comme je l'ai déjà déclaré, visait cette fin) et la demande de prolongation de délai en cause ont été déposés devant la Cour en même temps, soit le 2 février 1990.

En concluant qu'aucune prolongation de délai n'était nécessaire, le juge a tenu compte d'un arrêt rendu antérieurement par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Antoniou (C.) c. M.R.N.*, [1988] 2 C.T.C. 2055, portant sur l'interprétation de l'alinéa 167(5)a); il a ensuite déclaré, aux pages 1628 et 1629:

[TRADUCTION] Vu que la décision dans *Antoniou*, précitée, n'est pas contestée jusqu'à présent, la conclusion que je formule ici est que lorsque le litige dont la cour est saisie touche directement les droits d'un contribuable de se présenter devant la présente Cour, ce que Revenu Canada pourrait considérer comme tous les efforts raisonnables pour aviser le contribuable n'est peut-être pas suffisant. Il doit appartenir à l'intimé de démontrer qu'une notification claire du commencement et de la durée de la période critique et peut-être fatal a été reçu [sic] par le contribuable.

En toute déférence, nous ne pouvons souscrire à cette conclusion. À notre avis, cette dernière ne tient pas compte du sens évident du paragraphe 165(3) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 158, art. 58] et de l'article 169 de la Loi, [mod., *idem*; S.C. 1984, chap. 45, art. 70] qui stipulent:

165. . . .

(3) Dès réception de l'avis d'opposition, formulé en vertu du présent article, le Ministre doit,

(a) with all due dispatch reconsider the assessment and vacate, confirm or vary the assessment or reassess, or

(b) where the taxpayer indicates in the notice of objection that he wishes to appeal immediately either to the Tax Court of Canada or to the Federal Court and that he waives reconsideration of the assessment and the Minister consents, file a copy of the notice of objection with the Registrar of the Tax Court or in the Registry of the Federal Court, as the case may be,

and he shall thereupon notify the taxpayer of his action by registered mail.

**169.** Where a taxpayer has served notice of objection to an assessment under section 165, he may appeal to the Tax Court of Canada to have the assessment vacated or varied after either

(a) the Minister has confirmed the assessment or reassessed, or

(b) 90 days have elapsed after service of the notice of objection and the Minister has not notified the taxpayer that he has vacated or confirmed the assessment or reassessed;

but no appeal under this section may be instituted after the expiration of 90 days from the day notice has been mailed to the taxpayer under section 165 that the Minister has confirmed the assessment or reassessed.

In our opinion, the duty resting upon the Minister under subsection 165(3) was to do precisely what he did, viz., notify the respondent of the confirmation by registered mail. Nothing in that subsection or in section 169 required the notification to be "served" personally or to be received by the taxpayer. In dispatching the notification by registered mail the Minister was entitled to avail himself of the address or addresses which the respondent himself had already furnished. There was no obligation on him to look beyond that information. Moreover, a requirement for the receipt of the notification would be difficult if not totally unworkable from an administrative standpoint. Parliament has not required it; it has required merely that the notification be dispatched by registered mail.

It is apparent that the reason why the respondent did not receive the notification was not because the Minister failed to do all that was required of him but because the respondent did not keep his mailing address current. Such arrangements as he did make for the receipt of mail during his absence from

a) avec toute la diligence possible, examiner de nouveau la cotisation et annuler, ratifier ou modifier cette dernière ou établir une nouvelle cotisation, ou

b) lorsqu'un contribuable mentionne dans cet avis d'opposition qu'il désire interjeter appel immédiatement auprès de la Cour canadienne de l'impôt ou auprès de la Cour fédérale, et renonce à ce qu'un nouvel examen soit fait de la cotisation et que le Ministre y consent, déposer une copie de l'avis d'opposition auprès du registraire de la Cour canadienne de l'impôt ou au greffe de la Cour fédérale, selon le cas,

et en avisant le contribuable par lettre recommandée.

**169.** Lorsqu'un contribuable a signifié un avis d'opposition à une cotisation, prévu à l'article 165, il peut interjeter appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt, pour faire annuler ou modifier la cotisation

a) après que le Ministre a ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation, ou

b) après l'expiration des 90 jours qui suivent la signification de l'avis d'opposition sans que le Ministre ait notifié au contribuable le fait qu'il a annulé ou ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation;

mais nul appel prévu au présent article ne peut être interjeté après l'expiration des 90 jours qui suivent la date où avis a été expédié par la poste au contribuable, en vertu de l'article 165, portant que le Ministre a ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation.

À notre avis, l'obligation qui incombait au ministre aux termes du paragraphe 165(3) correspondait précisément à ce qu'il a fait, c'est-à-dire aviser l'intimé de la ratification de la cotisation par courrier recommandé. Rien, dans ce paragraphe ni dans l'article 169, n'exigeait que la notification soit «signifiée» à personne ou soit reçue par le contribuable. En expédiant l'avis par courrier recommandé, le ministre était en droit de se servir de l'adresse ou des adresses que l'intimé avait lui-même déjà fournies. Le ministre n'était pas tenu de chercher à se renseigner plus avant. En outre, l'exigence de réception de l'avis serait difficile, sinon totalement impossible, à appliquer du point de vue administratif. Le Parlement ne l'a pas exigé; il a simplement prescrit que l'avis devait être envoyé par courrier recommandé.

Il appert que la raison pour laquelle l'intimé n'a pas reçu l'avis était, non pas que le ministre avait omis de faire tout ce qui lui était imposé, mais que l'intimé n'avait pas tenu son adresse postale à jour. Les dispositions qu'il avait prises pour la réception de son courrier alors qu'il était absent du Canada, de

Canada between March 1988 and December 1989 broke down—but that, surely, cannot be laid at the feet of the Minister who acted throughout in the manner required by the Act.

This section 28 [*Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7] application will be allowed, the order of the Tax Court of Canada dated June 13, 1990 will be set aside and the matter will be referred back to that Court for redetermination on the basis that the respondent's application to extend the time for filing a notice of appeal shall be dismissed for lack of jurisdiction to grant the relief sought.

mars 1988 à décembre 1989, n'ont pas été suivies, mais on ne peut certes pas en imputer la responsabilité au ministre, qui a toujours agi de la façon requise par la Loi.

<sup>a</sup>

Cette demande présentée aux termes de l'article 28 [*Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), chap. F-7] est admise, l'ordonnance rendue le 13 juin 1990 par la Cour canadienne de l'impôt est annulée et le tout est déferé à cette Cour pour nouvelle décision au motif que la demande de prolongation du délai dans lequel un appel peut être interjeté, qu'a présentée l'intimé, est rejetée pour défaut de compétence d'accorder la réparation recherchée.

<sup>b</sup>