

A-97-10
2011 FCA 186

A-97-10
2011 CAF 186

Ronnie Louis Bozzer (*Appellant*)

Ronnie Louis Bozzer (*appelant*)

v.

c.

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

Sa Majesté la Reine du chef du Canada (représentée par le ministre du Revenu national en sa qualité de ministre responsable de la *Loi de l'impôt sur le revenu*), l'Agence du revenu du Canada et le procureur général du Canada (*intimés*)

INDEXED AS: BOZZER v. CANADA (NATIONAL REVENUE)

RÉPERTORIÉ : BOZZER c. CANADA (REVENU NATIONAL)

Federal Court of Appeal, Sharlow, Trudel and Stratas JJ.A.—Vancouver, December 1, 2010; Ottawa, June 2, 2011.

Cour d'appel fédérale, juges Sharlow, Trudel et Stratas, J.C.A.—Vancouver, 1^{er} décembre 2010; Ottawa, 2 juin 2011.

Income Tax — Penalties and Interest — Appeal from Federal Court decision dismissing judicial review of Minister of National Revenue's refusal to waive interest pursuant to Income Tax Act, s. 220(3.1) — In December 2005, appellant applying for waiver of interest accrued on tax debts arising in 1989, 1990 taxation years — Federal Court finding that time limit in Act, s. 220(3.1) 10 calendar years after relevant taxation year, namely year of assessment — Parties having competing interpretations of s. 220(3.1), in particular phrase "interest...payable...in respect of [a] taxation year" — Main issue involving how to determine 10-year period in Act, s. 220(3.1) — Act, s. 220(3.1) ambiguous, constituting taxpayer relief provision — S. 220(3.1) amended in 2004 to include 10-year limitation period — 2004 amendment restricting right previously enjoyed by taxpayer — In situation herein, ambiguity resolved in favour of taxpayer — Appellant's interpretation of Act, s. 220(3.1) accepted — Minister having statutory authority to cancel interest on appellant's 1989, 1990 tax debts to extent accruing during 10 taxation years preceding appellant's application for interest relief under Act, s. 220(3.1) — Appeal allowed.

Impôt sur le revenu — Pénalités et intérêts — Appel de la décision de la Cour fédérale rejetant la demande de contrôle judiciaire du refus du ministre du Revenu national de renoncer aux intérêts exigibles, en vertu de l'art. 220(3.1) de la Loi de l'impôt sur le revenu — En décembre 2005, l'appelant a présenté au ministre une demande de renonciation aux intérêts accumulés sur une dette fiscale relative aux années d'imposition 1989 et 1990 — La Cour fédérale a conclu que le délai de prescription dont il est question à l'art. 220(3.1) de la Loi concerne les 10 années civiles qui suivent l'année d'imposition pertinente, c'est-à-dire l'année de cotisation — Les parties donnent une interprétation contradictoire de l'art. 220(3.1), et plus particulièrement de la phrase « d'intérêts [...] payable [...] pour [une] année d'imposition » — La principale question à trancher était la façon de déterminer le délai de prescription de 10 ans prévu à l'art. 220(3.1) de la Loi — L'art. 220(3.1) de la Loi est ambigu et constitue un allègement pour les contribuables — L'art. 220(3.1) a été modifié en 2004 afin d'y inclure un délai de prescription de 10 ans — La modification de 2004 restreint un droit dont jouissait auparavant le contribuable — En l'espèce, l'ambiguïté doit être résolue en faveur du contribuable — L'interprétation qu'a fait l'appelant de l'art. 220(3.1) de la Loi a été acceptée — La Loi confère au ministre le pouvoir d'annuler les intérêts sur les dettes fiscales de l'appelant pour les années 1989 et 1990, dans la mesure où ces intérêts se sont accumulés au cours des 10 années d'imposition précédant la demande que l'appelant a présentée au ministre en vue de faire annuler les intérêts en vertu de l'art. 220(3.1) de la Loi — Appel accueilli.

This was an appeal from a Federal Court decision dismissing an application for judicial review of the Minister of

Il s'agissait d'un appel d'une décision de la Cour fédérale rejetant une demande de contrôle judiciaire de la décision du

National Revenue's decision denying the appellant's request for a waiver of interest pursuant to subsection 220(3.1) of the *Income Tax Act*. In December 2005, the appellant had applied to the Minister for a waiver of interest accrued on tax debts that arose in his 1989 and 1990 taxation years. The Federal Court found that "the time limit in subsection 220(3.1) of the Act is for the 10 calendar years after the relevant taxation year, namely the year of assessment." The parties had competing interpretations of subsection 220(3.1), in particular the phrase "interest...payable...in respect of [a] taxation year". The appellant submitted that this phrase means any interest accrued in that taxation year on a tax debt and that subsection 220(3.1) permits the Minister to exercise his discretion to cancel interest accrued in any taxation year ending within 10 years before the taxpayer's application for relief, regardless of when the underlying tax debt arose. The Minister disagreed, submitting that the phrase in question means any interest accrued on a tax debt that arose in the taxation year; therefore, interest can be waived only if a taxpayer applies within 10 calendar years of the end of the taxation year in which the underlying tax debt arose.

The issue was whether the Federal Court was correct on how the 10-year period is to be determined under subsection 220(3.1) of the Act.

Held, the appeal should be allowed.

Given the ambiguity of the text of subsection 220(3.1) of the Act, the purpose thereof and the context surrounding it were examined. Subsection 220(3.1) is one of several taxpayer relief provisions and is part of a "fairness package". Before 2004, there was no 10-year limitation period in subsection 220(3.1) but, in 2004, that subsection was amended to include a 10-year limitation period. The 2004 amendment represents a restriction of a right previously enjoyed by the taxpayer. In this particular situation, it was incumbent on Parliament to be clear in its language imposing the restriction and any ambiguity should be resolved in favour of the taxpayer, as in this case. The Minister's argument that subsection 220(3.1) has a forward-looking effect was rejected. Subsection 220(3.1) does not use language that clearly suggests that it should have a forward-looking effect and Parliament did not draft it that way. The appellant's interpretation of subsection 220(3.1) was accepted. Accordingly, the Minister has the statutory authority to cancel interest on the appellant's 1989 and 1990 tax debts to the extent that it accrued during the 10 taxation years

ministre du Revenu national refusant la demande de renonciation aux intérêts de l'appellant, en vertu du paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En décembre 2005, l'appellant avait déposé, auprès du ministre, une demande de renonciation aux intérêts accumulés sur une dette fiscale pour les années d'imposition 1989 et 1990. La Cour fédérale a conclu que « le délai dont il est question au paragraphe 220(3.1) de la Loi concerne les dix années civiles qui suivent l'année d'imposition pertinente, c'est-à-dire l'année de cotisation ». Les parties ont présenté des interprétations contradictoires du paragraphe 220(3.1), et plus particulièrement de la phrase suivante : « d'intérêts [...] payable [...] pour [une] année d'imposition ». L'appellant a soutenu que cette phrase signifie tout intérêt accumulé sur une dette fiscale au cours de cette année d'imposition, et que le paragraphe 220(3.1) autorise le ministre à exercer son pouvoir discrétionnaire d'annuler les intérêts accumulés au cours de toute année d'imposition se terminant dans les 10 ans précédant la demande d'allègement du contribuable, indépendamment du moment où la dette fiscale sous-jacente a pris naissance. Le ministre ne partageait pas cet avis. Il a soutenu que la phrase en question signifie tout intérêt accumulé sur une dette fiscale qui a pris naissance au cours de l'année d'imposition; par conséquent, les intérêts ne peuvent faire l'objet d'une renonciation que si un contribuable en fait la demande dans les 10 années civiles suivant la fin de l'année d'imposition au cours de laquelle la dette fiscale sous-jacente a pris naissance.

La question à trancher était la suivante : La Cour fédérale a-t-elle eu raison quant à la façon de déterminer le délai de prescription de 10 ans, en vertu du paragraphe 220(3.1) de la Loi?

Arrêt : L'appel doit être accueilli.

Étant donné l'ambiguïté du texte du paragraphe 220(3.1) de la Loi, l'objet de celle-ci et le contexte qui l'entoure ont été examinés. Le paragraphe 220(3.1) est l'une des nombreuses dispositions de la Loi qui prévoit un allègement pour les contribuables et fait partie de « dispositions d'équité ». Avant 2004, le paragraphe 220(3.1) ne prévoyait pas de délai de prescription de 10 ans, mais en 2004, ce paragraphe a été modifié afin d'y inclure un délai de prescription de 10 ans. La modification de 2004 restreint un droit dont jouissait auparavant le contribuable. Dans ce cas particulier, il incombait au législateur de rédiger clairement le texte imposant la restriction, et toute ambiguïté devrait être résolue en faveur du contribuable, comme en l'espèce. L'argument du ministre, selon lequel le paragraphe 220(3.1) a un effet prospectif, a été rejeté. Le libellé du paragraphe 220(3.1) n'indique pas clairement que la disposition devrait avoir un effet prospectif, et le législateur ne l'a pas rédigé ainsi. L'interprétation donnée par l'appellant du paragraphe 220(3.1) a été retenue. En conséquence, la Loi confère au ministre le pouvoir d'annuler les

preceding his application to the Minister for interest relief under subsection 220(3.1) of the Act.

intérêts sur les dettes fiscales de l'appelant pour les années 1989 et 1990, dans la mesure où ces intérêts se sont accumulés au cours des 10 années d'imposition précédant la demande qu'il a présentée au ministre en vue de faire annuler les intérêts en vertu du paragraphe 220(3.1) de la Loi.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 152(4.2) (as am. by S.C. 2005, c. 19, s. 36; 2007, c. 35, s. 48), 220(3.1) (as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 181; 2005, c. 19, s. 48), (3.2) (as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 181; 2005, c. 19, s. 48), (3.201) (as enacted by S.C. 2007, c. 35, s. 61).
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 220(3.1) (as enacted by S.C. 1991, c. 49, s. 181; 1993, c. 24, s. 127).

CASES CITED

APPLIED:

Placer Dome Canada Ltd. v. Ontario (Minister of Finance), 2006 SCC 20, [2006] 1 S.C.R. 715, 266 D.L.R. (4th) 513, 2006 DTC 6532; *Morguard Properties Ltd. et al. v. City of Winnipeg*, [1983] 2 S.C.R. 493, (1983), 3 D.L.R. (4th) 1, [1984] 2 W.W.R. 97.

DISTINGUISHED:

Montgomery (G.) v. Canada, [1995] 1 C.T.C. 196, (1995), 95 DTC 5032, 179 N.R. 13 (F.C.A.).

CONSIDERED:

Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601, 259 D.L.R. (4th) 193, [2005] 5 C.T.C. 215.

REFERRED TO:

Redeemer Foundation v. M.N.R., 2006 FCA 325, [2007] 3 F.C.R. 40, [2007] 1 C.T.C. 280, 2006 DTC 6712, *affid sub nom. Redeemer Foundation v. Canada (National Revenue)*, 2008 SCC 46, [2008] 2 S.C.R. 643, 295 D.L.R. (4th) 385, [2008] 5 C.T.C. 135.

AUTHORS CITED

Canada Revenue Agency. Income Tax Information Circular, No. IC00-1R2, "Voluntary Disclosures Program" (October 22, 2007), online: <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic00-1r2/ic00-1r2-e.pdf>>.
 Canada Revenue Agency. Income Tax Information Circular,

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 152(4.2) (mod. par L.C. 2005, ch. 19, art. 36; 2007, ch. 35, art. 48), 220(3.1) (édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 181; 2005, ch. 19, art. 48), (3.2) (édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 181; 2005, ch. 19, art. 48), (3.201) (édicte par L.C. 2007, ch. 35, art. 61).
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 220(3.1) (édicte par L.C. 1991, ch. 49, art. 181; 1993, ch. 24, art. 127).

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances), 2006 CSC 20, [2006] 1 R.C.S. 715; *Morguard Properties Ltd. et autres c. Ville de Winnipeg*, [1983] 2 R.C.S. 493.

DÉCISION DIFFÉRENCIÉE :

Montgomery (G.) c. Canada, [1995] A.C.F. n° 44 (C.A.) (QL).

DÉCISION EXAMINÉE :

Hypothèques Trustco Canada c. Canada, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601.

DÉCISION CITÉE :

Fondation Redeemer c. M.R.N., 2006 CAF 325, [2007] 3 R.C.F. 40, *conf. par sub nom. Redeemer Foundation c. Canada (Revenu national)*, 2008 CSC 46, [2008] 2 R.C.S. 643.

DOCTRINE CITÉE

Agence du revenu du Canada. Circulaire d'information en matière d'impôt sur le revenu, n° IC00-1R2, « Programme des divulgations volontaires » (22 octobre 2007), en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/ic00-1r2/ic00-1r2-f.pdf>>.

No. IC07-1, “Taxpayer Relief Provisions” (May 31, 2007), online: <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic07-1/ic07-1-07e.pdf>>.

Department of Finance Canada. *The Budget Plan 2004*, online: <<http://www.fin.gc.ca/budget04/pdf/bp2004e.pdf>>.

Agence du revenu du Canada. Circulaire d’information en matière d’impôt sur le revenu, n° IC07-1, « Dispositions d’allègement pour les contribuables » (31 mai 2007), en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/ic07-1/ic07-1-07f.pdf>>.

Ministère des Finances Canada. *Le plan budgétaire de 2004*, en ligne : <<http://www.fin.gc.ca/budget04/pdf/bp2004f.pdf>>.

APPEAL from a Federal Court decision (2010 FC 139, [2011] 2 F.C.R. 173, [2010] 3 C.T.C. 137, 2010 DTC 5025) dismissing an application for judicial review of the Minister of National Revenue’s decision denying the appellant’s request for a waiver of interest pursuant to subsection 220(3.1) of the *Income Tax Act*. Appeal allowed.

APPEL d’une décision de la Cour fédérale (2010 CF 139, [2011] 2 R.C.F. 173) rejetant la demande de contrôle judiciaire de la décision du ministre du Revenu national rejetant la demande de renonciation aux intérêts de l’appelant en vertu du paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Appel accueilli.

APPEARANCES

David E. Spiro and Angelo Gentile for appellant.
Michael Taylor for respondent.

ONT COMPARU

David E. Spiro et Angelo Gentile pour l’appelant.
Michael Taylor pour les intimés.

SOLICITORS OF RECORD

Fraser Milner Casgrain LLP, Toronto, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Fraser Milner Casgrain LLP, Toronto, pour l’appelant.
Le sous-procureur général du Canada pour les intimés.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

[1] STRATAS J.A.: Subsection 220(3.1) [as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 181; 2005, c. 19, s. 48] of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 allows the Minister to waive or cancel any portion of interest or penalties owing under the Act. It prescribes a 10-year limitation period. But how is that 10-year period to be determined? The answer to that question, a question of statutory interpretation, will determine the outcome of this appeal.

[1] LE JUGE STRATAS, J.C.A. : Le paragraphe 220(3.1) [édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 181; 2005, ch. 19, art. 48] de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 permet au ministre de renoncer à tout ou partie d’un montant de pénalité ou d’intérêts payable en vertu de la Loi. Ce paragraphe prévoit un délai de prescription de 10 ans. Or, comment ce délai de 10 ans est-il déterminé? La réponse à cette question, qui en est une d’interprétation législative, déterminera l’issue du présent appel.

[2] The Federal Court Judge agreed with the Minister’s view of how the 10-year period is to be determined under subsection 220(3.1) of the Act: 2010 FC 139, [2011] 2 F.C.R. 173. The appellant, Mr. Bozzer, disagrees and,

[2] Le juge de la Cour fédérale s’est rangé à l’interprétation du ministre sur la façon dont le délai de prescription de 10 ans doit être calculé en vertu du paragraphe 220(3.1) de la Loi : 2010 CF 139, [2011] 2 R.C.F.

in this Court, proposes an interpretation that is more generous to taxpayers.

[3] As this is a legal issue concerning the proper interpretation of subsection 220(3.1) of the Act, the standard of review of the decision of the Federal Court Judge is correctness: *Redeemer Foundation v. M.N.R.*, 2006 FCA 325, [2007] 3 F.C.R. 40, at paragraph 24 (affirmed, without comment on this point, at [*sub nom. Redeemer Foundation v. Canada (National Revenue)*] 2008 SCC 46, [2008] 2 S.C.R. 643).

[4] For the reasons below, I am of the view that Mr. Bozzer's interpretation of subsection 220(3.1) is the correct one.

A. Subsection 220(3.1) of the Act

[5] Subsection 220(3.1) provides as follows:

220. ...

Waiver of
penalty or
interest

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

B. The basic facts

[6] On December 6, 2005, at a time when Mr. Bozzer had tax debts that arose in his 1989 and 1990 taxation years, Mr. Bozzer applied to the Minister under subsection

173. M. Bozzer, l'appelant n'est pas d'accord avec l'interprétation du ministre et propose à la Cour une interprétation plus généreuse pour les contribuables.

[3] Dans la mesure où il s'agit d'une question portant sur l'interprétation correcte du paragraphe 220(3.1) de la Loi, la norme de contrôle judiciaire applicable à la décision du juge de la Cour fédérale est celle de la décision correcte : *Fondation Redeemer c. M.R.N.*, 2006 CAF 325, [2007] 3 R.C.F. 40, au paragraphe 24 (arrêt confirmé, sans commentaire sur ce sujet, par [*sub nom. Redeemer Foundation c. Canada (Revenu national)*] 2008 CSC 46, [2008] 2 R.C.S. 643).

[4] Pour les motifs qui suivent, je suis d'avis que l'interprétation proposée par M. Bozzer du paragraphe 220(3.1) est la bonne.

A. Le paragraphe 220(3.1) de la Loi

[5] Le paragraphe 220(3.1) prévoit ce qui suit :

220. [...]

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

Renonciation
aux pénalités
et aux
intérêts

B. Les faits essentiels

[6] Le 6 décembre 2005, M. Bozzer, qui avait alors une dette fiscale pour les années d'imposition 1989 et 1990, a demandé au ministre de renoncer, conformément

220(3.1) of the Act for a waiver of interest accrued on the tax debt.

[7] The Minister denied the application for the following reasons:

As of January 1, 2005, the Agency's policy with regards to fairness requests was amended to exclude debts over 10 years of age from the date of submission. The ten years expired on December 31, 1999 for the 1989 taxation year and December 31, 2000 for the 1990 taxation year. For this reason we are unable to consider your request for departmental delay or error and have concluded it would not be appropriate to cancel or waive the interest.

[8] Mr. Bozzer applied to the Minister for a second-level review. The Minister denied that application as well, for the following reasons:

The above legislation [subsection 220(3.1)] is applicable because you applied for interest cancellation on December 6, 2005. Therefore the Minister has no discretion under subsection 220(3.1) to waive or cancel any interest otherwise payable under the Act in respect of your 1989 and 1990 taxation years. This is because it has been more than ten calendar years since the ends of your 1989 and 1990 taxation years. In addition, you applied after 2004, which is more than ten calendar years after the ends of your 1989 and 1990 taxation years.

[9] Mr. Bozzer applied to the Federal Court for judicial review of the Minister's decision. The Federal Court Judge dismissed the application, finding (at paragraph 51 of his reasons for judgment) that "the time limit in subsection 220(3.1) of the ITA is for the 10 calendar years after the relevant taxation year, namely the year of assessment." In my view, this interpretation cannot stand, as the 10-year period in subsection 220(3.1) of the Act does not start in the year of assessment. Nowhere does subsection 220(3.1) mention the year of assessment as a relevant consideration.

au paragraphe 220(3.1) de la Loi, aux intérêts accumulés sur cette dette.

[7] Le ministre a rejeté la demande pour les motifs suivants :

[TRADUCTION] Depuis le 1^{er} janvier 2005, la politique de l'Agence en ce qui concerne les demandes fondées sur les dispositions d'équité a été modifiée afin d'exclure les dettes datant de plus de 10 ans à partir de la date de dépôt. Le délai de 10 ans a expiré le 31 décembre 1999 pour l'année d'imposition 1989, et le 31 décembre 2000 pour l'année d'imposition 1990. Pour cette raison, il nous est impossible d'examiner votre demande, qui repose sur un retard ou une erreur du ministre, et nous avons conclu qu'il ne serait pas approprié de renoncer aux intérêts.

[8] M. Bozzer a déposé une demande auprès du ministre afin d'obtenir un examen de deuxième niveau. Le ministre a également rejeté cette demande pour les motifs suivants :

[TRADUCTION] La disposition législative susmentionnée [le paragraphe 220(3.1)] s'applique parce que vous avez demandé une annulation d'intérêts le 6 décembre 2005. Par conséquent, le paragraphe 220(3.1) ne confère pas au ministre le pouvoir discrétionnaire d'annuler tout montant d'intérêts payable par ailleurs en vertu de la Loi pour les années d'imposition 1989 et 1990. Il en est ainsi parce qu'il s'est écoulé plus de 10 années civiles depuis la fin des années d'imposition 1989 et 1990. De plus, vous avez présenté votre demande après 2004, soit plus de 10 années civiles après la fin des années d'imposition 1989 et 1990.

[9] M. Bozzer a demandé à la Cour fédérale le contrôle judiciaire de cette décision du ministre. Le juge de la Cour fédérale a rejeté la demande, concluant (au paragraphe 51 de ses motifs) que « le délai dont il est question au paragraphe 220(3.1) de la LIR concerne les dix années civiles qui suivent l'année d'imposition pertinente, c'est-à-dire l'année de cotisation ». À mon avis, cette interprétation ne saurait être retenue, puisque le délai de 10 ans prévu au paragraphe 220(3.1) de la Loi ne commence pas à courir pendant l'année de cotisation. Le paragraphe 220(3.1) ne mentionne nullement que l'année de cotisation est une considération pertinente.

C. The parties' competing interpretations of subsection 220(3.1) of the Act and how they apply to the facts of this case

[10] Before this Court, the parties presented competing interpretations of subsection 220(3.1) of the Act. These competing interpretations result in drastically different results on the facts of this case.

[11] The parties' competing interpretations of subsection 220(3.1) concern only a portion of it and relate particularly to the phrase "interest ... payable ... in respect of [a] taxation year" ("*montant ... d'intérêts payable ... pour [une] année d'imposition*"):

220. ...

Waiver of penalty or interest

(3.1) The Minister may, on or before the day that is ten calendar years after the end of a taxation year of a taxpayer...waive or cancel all or any portion of any...interest...payable...by the taxpayer...in respect of that taxation year... [Emphasis added.]

(1) Mr. Bozzer's interpretation

[12] Mr. Bozzer submits that "interest...payable...in respect of [a] taxation year" means any interest accrued in that taxation year on a tax debt. On his view of the matter, subsection 220(3.1) permits the Minister to exercise his discretion to cancel interest accrued in any taxation year ending within 10 years before the taxpayer's application for relief, regardless of when the underlying tax debt arose.

[13] Under this interpretation, Mr. Bozzer analyses the facts of this case as follows. He had tax debts that arose in the 1989 and 1990 taxation years. Interest accrued on those debts in every subsequent taxation year. On December 6, 2005, he applied to the Minister for a cancellation of interest. On his view of the matter, subsection 220(3.1) permits the Minister to cancel any

C. Les interprétations contradictoires que donnent les parties du paragraphe 220(3.1) de la Loi, et comment elles s'appliquent aux faits de l'espèce

[10] Devant la Cour, les parties ont présenté des interprétations contradictoires du paragraphe 220(3.1) de la Loi. Ces interprétations donnent lieu à des résultats fort différents en ce qui concerne les faits de l'espèce.

[11] Les interprétations contradictoires que donnent les parties du paragraphe 220(3.1) ne concernent qu'une partie de la disposition et portent en particulier sur la phrase « montant [...] d'intérêts payable [...] pour [une] année d'imposition » (*interest ... payable ... in respect of [a] taxation year*) :

220. [...]

(3.1) Le ministre peut, au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin de l'année d'imposition d'un contribuable [...] renoncer à tout ou partie d'un montant [...] d'intérêts payable [...] par le contribuable [...] en application de la présente loi pour cette année d'imposition [...] [Non souligné dans l'original.]

Renonciation aux pénalités et aux intérêts

1) L'interprétation proposée par M. Bozzer

[12] M. Bozzer soutient que « montant [...] d'intérêts payable [...] pour [une] année d'imposition » signifie tout intérêt accumulé sur une dette fiscale au cours d'une année d'imposition. Selon lui, le paragraphe 220(3.1) autorise le ministre à exercer son pouvoir discrétionnaire d'annuler les intérêts accumulés au cours de toute année d'imposition se terminant dans les 10 ans précédant la demande d'allègement du contribuable, indépendamment du moment où la dette fiscale sous-jacente a pris naissance.

[13] Se fondant sur cette interprétation, M. Bozzer analyse les faits de la présente affaire comme suit. Il avait une dette fiscale pour les années d'imposition 1989 et 1990. Les intérêts sur cette dette se sont accumulés au cours de chaque année d'imposition ultérieure. Le 6 décembre 2005, il a demandé au ministre l'annulation des intérêts. Selon lui, le paragraphe 220(3.1) autorise

interest that accrued in the 10 taxation years preceding his application, that is, from January 1, 1995 to December 31, 2004. On this analysis, the fact that the tax debt arose in 1989 and 1990 is irrelevant.

(2) The Minister's interpretation

[14] The Minister disagrees. The Minister submits that "interest...payable...in respect of [a] taxation year" means any interest accrued on a tax debt that arose in that taxation year. Therefore, the Minister may exercise his discretion to waive interest otherwise payable under the Act only if a taxpayer applies within 10 calendar years of the end of the taxation year in which the underlying tax debt arose.

[15] In Mr. Bozzer's case, the underlying tax debt arose in 1989 and 1990. On the Minister's view of the matter, Mr. Bozzer had to apply for a waiver of interest on his 1989 tax debt by December 31, 1999 and his 1990 tax debt by December 31, 2000.

[16] Therefore, the Minister says that he has no statutory authority to consider Mr. Bozzer's application for a waiver of interest in this case. Mr. Bozzer's application was on December 6, 2005. In the Minister's view of the matter, that was nearly five years too late.

D. The proper approach to interpreting provisions in taxation legislation

[17] In *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601, at paragraph 10, the Supreme Court of Canada set out the proper approach for interpreting taxation statutes:

The interpretation of a statutory provision must be made according to a textual, contextual and purposive analysis to find a meaning that is harmonious with the Act as a whole. When the words of a provision are precise and unequivocal, the

le ministre à annuler tout intérêt accumulé au cours des 10 années d'imposition précédant sa demande, soit du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2004. Suivant cette analyse, le fait que la dette fiscale ait pris naissance en 1989 et 1990 n'est pas pertinent.

2) L'interprétation du ministre

[14] Le ministre ne partage pas cet avis. Il soutient que « montant [...] d'intérêts payable [...] pour [une] année d'imposition » signifie tout intérêt accumulé sur une dette fiscale qui a pris naissance au cours de l'année d'imposition en question. Par conséquent, le ministre ne peut exercer son pouvoir discrétionnaire de renoncer aux intérêts exigibles en vertu de la Loi que si un contribuable en fait la demande dans les 10 années civiles suivant la fin de l'année d'imposition au cours de laquelle la dette fiscale sous-jacente a pris naissance.

[15] Dans le cas de M. Bozzer, la dette fiscale sous-jacente a pris naissance en 1989 et en 1990. Suivant l'interprétation du ministre, M. Bozzer avait jusqu'au 31 décembre 1999 pour demander l'annulation des intérêts accumulés sur sa dette fiscale de 1989, et jusqu'au 31 décembre 2000 quant à celle de 1990.

[16] Ainsi, le ministre prétend qu'en l'espèce la loi ne lui confère aucun pouvoir lui permettant d'examiner la demande de renonciation aux intérêts présentée par M. Bozzer. La demande de M. Bozzer a été déposée le 6 décembre 2005. Selon l'interprétation faite par le ministre, elle a été déposée presque cinq ans trop tard.

D. Démarche à adopter pour interpréter les dispositions législatives en matière fiscale

[17] Dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, au paragraphe 10, la Cour suprême du Canada a énoncé la façon dont les lois fiscales doivent être interprétées :

L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble. Lorsque le libellé d'une disposition est précis et non

ordinary meaning of the words play[s] a dominant role in the interpretive process. On the other hand, where the words can support more than one reasonable meaning, the ordinary meaning of the words plays a lesser role. The relative effects of ordinary meaning, context and purpose on the interpretive process may vary, but in all cases the court must seek to read the provisions of an Act as a harmonious whole.

The Supreme Court went on to observe (at paragraph 13) that the Act “remains an instrument dominated by explicit provisions dictating specific consequences, inviting a largely textual interpretation.” But where the text is equivocal, “greater recourse to the context and purpose of the Act may be necessary”: *Placer Dome Canada Ltd. v. Ontario (Minister of Finance)*, 2006 SCC 20, [2006] 1 S.C.R. 715, at paragraph 22.

E. The interpretation of the text of subsection 220(3.1)

[18] The parties’ submissions on how the text of subsection 220(3.1) should be interpreted, summarized above, persuade me that the text is ambiguous. The words “interest...payable...in respect of [a] taxation year,” examined in isolation, are conceivably capable of bearing either of the meanings suggested by the parties.

[19] As part of its submissions on how the text of subsection 220(3.1) should be interpreted, the Minister submits that an earlier decision of this Court is directly on point: *Montgomery (G.) v. Canada*, [1995] 1 C.T.C. 196.

[20] In my view, *Montgomery* is distinguishable. In *Montgomery*, this Court did not interpret the text of subsection 220(3.1) [as enacted by S.C. 1991, c. 49, s. 181; 1993, c. 24, s. 127 of *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63] that is in issue in this appeal. Rather, this Court interpreted a transitional provision concerning subsection 220(3.1): S.C. 1993, c. 24, subsection 127(5). That transitional provision limited the application of subsection 220(3.1) to the “1985 and subsequent taxation years.” This Court simply held (at paragraph 11) that the

équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d’interprétation. Par contre, lorsque les mots utilisés peuvent avoir plus d’un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important. L’incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l’objet sur le processus d’interprétation peut varier, mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d’une loi comme formant un tout harmonieux.

La Cour suprême a ensuite observé (au paragraphe 13) que la Loi « demeure un instrument dominé par des dispositions explicites qui prescrivent des conséquences particulières et commandent une interprétation largement textuelle ». Toutefois là où le texte est équivoque, « il peut devenir nécessaire de se référer davantage au contexte et à l’objet de la Loi » : arrêt *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, [2006] 1 R.C.S. 715, au paragraphe 22.

E. L’interprétation du texte du paragraphe 220(3.1)

[18] Les observations des parties sur la façon dont le paragraphe 220(3.1) devrait être interprété, résumées ci-dessus, m’ont convaincu que le texte est ambigu. Les mots « montant [...] d’intérêts payable [...] pour [une] année d’imposition », analysés séparément, peuvent vraisemblablement conférer chacune des significations suggérées par les parties.

[19] Dans ses observations sur la façon dont le paragraphe 220(3.1) devrait être interprété, le ministre soutient qu’une décision antérieure de la Cour porte directement sur ce sujet : *Montgomery (G.) c. Canada*, [1995] A.C.F. n° 44 (QL).

[20] Selon moi, il faut faire une distinction entre l’arrêt *Montgomery* et le présent appel. Dans l’arrêt *Montgomery*, la Cour n’a pas interprété le texte du paragraphe 220(3.1) [édicte par L.C. 1991, ch. 49, art. 181; 1993, ch. 24, art. 127 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63] dont il est question en l’espèce. Elle a plutôt interprété une disposition transitoire concernant le paragraphe 220(3.1) : L.C. 1993, ch. 24, paragraphe 127(5). Cette disposition transitoire limitait l’application du paragraphe 220(3.1) aux « années d’imposition 1985 et

Minister's discretion was limited to the waiving of interest otherwise payable under the Act for a taxation year that is either the 1985 taxation year or any later taxation year. *Montgomery* offers no guidance on the interpretation issue before us in this appeal.

[21] Since the text in this case is equivocal, in accordance with *Placer Dome*, above, at paragraph 22, it will be necessary for us to have "greater recourse" to the purpose of subsection 220(3.1) and the context surrounding it.

F. The purpose of subsection 220(3.1)

(1) What is the purpose?

[22] Subsection 220(3.1) is one of several taxpayer relief provisions in the Act. It was introduced in 1991 [S.C. 1991, c. 49, s. 181] as part of what was called a "fairness package." The Minister has explained the purpose behind these provisions as follows:

The legislation gives the CRA the ability to administer the income tax system fairly and reasonably by helping taxpayers to resolve issues that arise through no fault of their own, and to allow for a common-sense approach in dealing with taxpayers who, because of personal misfortune or circumstances beyond their control, could not comply with a statutory requirement for income tax purposes.

See Income Tax Information Circular, No. IC07-1, "Taxpayer Relief Provisions," May 31, 2007, at paragraph 8.

[23] In law, the information circulars of the Canada Revenue Agency are nothing more than administrative policy statements. They are not finally determinative of the meaning of a provision of the Act.

suivantes ». La Cour a simplement conclu (au paragraphe 11) que le pouvoir discrétionnaire du ministre de renoncer à l'intérêt payable par ailleurs en vertu de la Loi pour une année d'imposition était limité à l'année d'imposition 1985 ou à une année d'imposition subséquente à celle-ci. L'arrêt *Montgomery* ne fournit aucune indication sur la question d'interprétation dont nous sommes saisis en l'espèce.

[21] Puisqu'en l'espèce le texte est équivoque, nous devons, conformément à l'arrêt *Placer Dome*, précité, au paragraphe 22, nous « référer davantage » à l'objet du paragraphe 220(3.1) et à son contexte.

F. L'objet du paragraphe 220(3.1)

1) Quel est l'objet de la disposition?

[22] Le paragraphe 220(3.1) est l'une des nombreuses dispositions de la Loi qui prévoit un allègement pour les contribuables. Adopté en 1991 [L.C. 1991, ch. 49, art. 181], il faisait partie de ce qu'on a appelé les « dispositions d'équité ». Le ministre a expliqué comme suit l'objet sous-jacent de ces dispositions :

La législation donne à l'ARC la capacité d'administrer le régime de l'impôt sur le revenu de façon équitable et raisonnable en aidant les contribuables à régler des problèmes qui se présentent indépendamment de leur volonté et en permettant d'adopter une approche axée sur le bon sens dans le cas de personnes qui, en raison de problèmes personnels ou de circonstances indépendantes de leur volonté, n'ont pas pu satisfaire à une exigence législative aux fins de l'impôt sur le revenu.

Voir la Circulaire d'information en matière d'impôt sur le revenu, n° IC07-1, « Dispositions d'allègement pour les contribuables », 31 mai 2007, au paragraphe 8.

[23] En droit, les circulaires d'information de l'Agence du revenu du Canada ne sont rien de plus que des énoncés de politique administrative. Elles ne déterminent pas de façon définitive la signification d'une disposition de la Loi.

[24] However, in this case, the plain words of subsection 220(3.1) support the description of purpose in the above passage, and there is nothing in the history behind subsection 220(3.1) or in related sections that would cast doubt on it. Indeed, in 2004 the Department of Finance confirmed it. It stated that subsection 220(3.1) permits the Minister to waive or cancel interest or penalties “in situations where factors beyond the taxpayer’s control, such as illness or a natural disaster, prevented a tax return from being filed on time”: Department of Finance Canada, *The Budget Plan 2004*, March 23, 2004, Annex 9, at page 347.

[25] Therefore, I am prepared to accept the description of purpose in the above passage as the purpose that subsection 220(3.1) is meant to further.

- (2) Testing the parties’ competing interpretations against the purpose of subsection 220(3.1)

[26] One method of testing the parties’ competing interpretations is to imagine factual scenarios in which subsection 220(3.1) might be applied, apply subsection 220(3.1) to those scenarios, examine the results, and then compare those results with the purpose that subsection 220(3.1) is meant to further.

[27] For this purpose, I shall examine two scenarios.

Scenario A

[28] Suppose that a taxpayer is obliged to remit income tax instalments during taxation year X but fails to do so. He files his income tax return for taxation year X on time, but fails to pay the resulting tax debt.

[29] At some point in year X + 1, the Minister assesses the tax payable for taxation year X, with accrued interest, including interest on the unpaid instalments for taxation year X. Later, the taxpayer decides to apply for

[24] Or, en l’espèce, le sens ordinaire du paragraphe 220(3.1) appuie la description de l’objet dans l’extrait ci-dessus, et rien dans l’historique du paragraphe 220(3.1) ou dans les dispositions qui y sont liées ne permet d’en douter. De fait, en 2004, le ministère des Finances l’a confirmé. Il a déclaré que le paragraphe 220(3.1) autorisait le ministre à renoncer aux intérêts ou aux pénalités « dans les cas où des circonstances échappant au contrôle du contribuable, comme une maladie ou un désastre naturel, ont empêché que la déclaration de revenus soit produite à temps » : Ministère des Finances Canada, *Le plan budgétaire de 2004*, 23 mars 2004, annexe 9, à la page 375.

[25] Par conséquent, je suis prêt à accepter que l’objet décrit dans le passage ci-dessus est celui que poursuit le paragraphe 220(3.1).

- 2) Appréciation des interprétations contradictoires des parties au regard de l’objet du paragraphe 220(3.1)

[26] L’une des façons d’apprécier les interprétations contradictoires des parties consiste à imaginer des situations de fait auxquelles le paragraphe 220(3.1) pourrait s’appliquer, puis à appliquer le paragraphe 220(3.1) à ces situations et à examiner les résultats, et enfin à comparer ces résultats à l’objet visé par le paragraphe 220(3.1).

[27] À cette fin, j’examinerai deux situations.

Situation A

[28] Supposons que le contribuable soit tenu de verser des acomptes provisionnels au cours de l’année d’imposition X, mais qu’il ne le fait pas. Il produit sa déclaration de revenus pour l’année d’imposition X à temps, mais omet de payer la dette fiscale qui en découle.

[29] Au cours de l’année d’imposition X + 1, le ministre fixe l’impôt à payer pour l’année d’imposition X, ainsi que les intérêts accumulés, incluant les intérêts sur les acomptes provisionnels non versés pour l’année

a cancellation of the interest accrued on the unpaid instalments for taxation year X.

[30] In this scenario, both the Minister's interpretation of subsection 220(3.1) and Mr. Bozzer's interpretation of subsection 220(3.1) will lead to the conclusion that the taxpayer must submit his application within 10 years of the end of taxation year X.

Scenario B

[31] Suppose that this same taxpayer is about to file his income tax return for taxation year X on time. As in scenario A, the taxpayer was obliged to remit tax instalments during taxation year X but did not do so.

[32] However, in January of taxation year X + 1, just before preparing the income tax return for taxation year X, the taxpayer is seriously injured in a car accident. In taxation year X + 11—after going through a coma, enduring many operations, recovering slowly, dealing with physical and mental challenges, and going through years of rehabilitation and retraining—the taxpayer finally gets around to filing his tax return for taxation year X.

[33] In taxation year X + 12, the Minister assesses the tax payable for taxation year X, with accrued interest, including interest on the unpaid instalments for taxation year X. Again, the taxpayer decides to apply for a cancellation of the interest accrued on the unpaid instalments for taxation year X.

[34] On the Minister's interpretation of subsection 220(3.1), the taxpayer would be barred from asking for any waiver of interest. The tax debt on which interest accrued was 11 years ago, past the 10-year limitation period.

d'imposition X. Plus tard, le contribuable décide de demander l'annulation des intérêts accumulés sur les acomptes provisionnels non payés pour l'année d'imposition X.

[30] Dans cette situation, l'interprétation du paragraphe 220(3.1) du ministre et celle de M. Bozzer permettront de conclure que le contribuable doit présenter sa demande dans les 10 ans suivant la fin de l'année d'imposition X.

Situation B

[31] Supposons que ce même contribuable soit sur le point de produire sa déclaration de revenus dans les délais pour l'année d'imposition X. Tout comme dans la situation A, le contribuable était tenu de verser des acomptes provisionnels au cours de l'année d'imposition X, mais il ne l'a pas fait.

[32] Toutefois, en janvier de l'année d'imposition X + 1, juste avant de préparer sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition X, le contribuable est grièvement blessé dans un accident de voiture. Au cours de l'année d'imposition X + 11, après un coma, plusieurs chirurgies, un long rétablissement, des ennuis de santé physique et mentale, et plusieurs années de réadaptation et de rééducation, le contribuable finit par produire sa déclaration de revenus pour l'année X.

[33] Au cours de l'année d'imposition X + 12, le ministre fixe l'impôt à payer, avec les intérêts accumulés, incluant les intérêts sur les acomptes provisionnels non payés pour l'année d'imposition X. Dans cette situation également, le contribuable décide de demander l'annulation des intérêts accumulés sur les acomptes provisionnels non payés pour l'année d'imposition X.

[34] Si on retient l'interprétation que fait le ministre du paragraphe 220(3.1), la demande d'annulation des intérêts du contribuable serait prescrite. La dette fiscale sur laquelle des intérêts se sont accumulés date de 11 ans, ce qui dépasse le délai de prescription de 10 ans.

[35] On Mr. Bozzer's interpretation of subsection 220(3.1), the taxpayer could apply for a waiver of interest that accrued during the 10 taxation years preceding his application.

Assessment of the scenarios

[36] Scenario B shows that the Minister's interpretation of subsection 220(3.1) leads to a harsh result that is contrary to the purpose of subsection 220(3.1): to allow taxpayers to ask for relief against penalties and interest and to allow the Minister to grant such relief where, in his view of the overall fairness of the situation, it is appropriate to do so. In the words of the Information Circular, subsection 220(3.1) is one of several that are supposed to give the Minister an ability "to administer the income tax system fairly and reasonably by helping taxpayers to resolve issues that arise through no fault of their own". In particular, according to the Information Circular, this subsection is one of several designed "to allow for a common-sense approach in dealing with taxpayers who, because of personal misfortune or circumstances beyond their control, could not comply with a statutory requirement for income tax purposes."

[37] Admittedly, scenario B will not be a commonly occurring circumstance. But it does show that the Minister's interpretation can prevent him from addressing, in a fair and reasonable way, taxpayers' problems that were caused by personal misfortune or circumstances during the statutory 10-year period that were beyond the taxpayers' control, contrary to the purpose of subsection 220(3.1).

[38] As scenario B demonstrates, Mr. Bozzer's interpretation is fairer and, thus, more consistent with the purpose of subsection 220(3.1). Mr. Bozzer's interpretation gives the Minister a greater ability to address a taxpayer's misfortune or circumstances within the statutory 10-year period that were beyond the taxpayer's control.

[35] Si on retient l'interprétation que fait M. Bozzer du paragraphe 220(3.1), le contribuable pourrait demander l'annulation des intérêts qui se sont accumulés au cours des 10 années d'imposition précédant sa demande.

Appréciation des situations

[36] La situation B montre que l'interprétation que fait le ministre du paragraphe 220(3.1) donne lieu à un résultat lourd de conséquences qui est contraire à l'objet du paragraphe 220(3.1) : permettre aux contribuables de demander un redressement en ce qui concerne les pénalités et les intérêts et permettre au ministre d'accorder ce redressement lorsqu'il estime juste de le faire, compte tenu de l'ensemble de la situation. Pour reprendre les termes de la Circulaire d'information, le paragraphe 220(3.1) est l'une des nombreuses dispositions censées permettre au ministre « d'administrer le régime de l'impôt sur le revenu de façon équitable et raisonnable en aidant les contribuables à régler des problèmes qui se présentent indépendamment de leur volonté ». En particulier, selon la Circulaire d'information, le paragraphe 220(3.1) est l'une des nombreuses dispositions qui favorisent « une approche axée sur le bon sens dans le cas de personnes qui, en raison de problèmes personnels ou de circonstances indépendantes de leur volonté, n'ont pas pu satisfaire à une exigence législative aux fins de l'impôt sur le revenu ».

[37] Certes, la situation B ne risque pas de se produire souvent. Mais elle démontre bien que l'interprétation du ministre peut l'empêcher, contrairement à l'objectif du paragraphe 220(3.1), de résoudre de manière juste et raisonnable les problèmes que peuvent avoir les contribuables en raison d'une malchance personnelle ou de circonstances indépendantes de leur volonté au cours du délai de 10 ans prévu par la loi.

[38] Comme le démontre la situation B, l'interprétation de M. Bozzer est plus équitable et, conséquemment, plus conforme à l'objet du paragraphe 220(3.1). Cette interprétation confère au ministre une plus grande marge de manœuvre pour remédier aux problèmes des contribuables ou aux circonstances indépendantes de leur volonté ayant pu survenir à l'intérieur du délai de 10 ans prévu par la loi.

G. Subsection 220(3.1), viewed contextually

(1) The legislative history of subsection 220(3.1)

[39] Before 2004, there was no 10-year limitation period in subsection 220(3.1). At any time, a taxpayer could ask the Minister to waive interest that accrued since 1985. The pre-2004 version of subsection 220(3.1) [S.C. 1993, c. 24, s. 127] is as follows:

220. ...

Waiver of
penalty or
interest

(3.1) The Minister may at any time waive or cancel all or any portion of any penalty or interest otherwise payable under this Act by a taxpayer or partnership and, notwithstanding subsections 152(4) to (5), such assessment of the interest and penalties payable by the taxpayer or partnership shall be made as is necessary to take into account the cancellation of the penalty or interest.

[40] In 2004, subsection 220(3.1) was amended to include a 10-year limitation period: S.C. 2005, c. 19, subsections 48(1) and (2). This resulted in the version of subsection 220(3.1) in issue in this case, which is reproduced here with the amendment emphasized:

220. ...

Waiver of
penalty or
interest

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

[41] The 2004 amendment represents a restriction of a right previously enjoyed by the taxpayer. In my view,

G. Le paragraphe 220(3.1), analysé en contexte

1) Historique du paragraphe 220(3.1)

[39] Avant 2004, le paragraphe 220(3.1) ne prévoyait pas de délai de prescription de 10 ans. À tout moment, un contribuable pouvait demander au ministre de renoncer aux intérêts accumulés depuis 1985. La version antérieure à 2004 du paragraphe 220(3.1) [L.C. 1993, ch. 24, art. 127] se lit comme suit :

220. [...]

(3.1) Le ministre peut, en tout temps, renoncer à tout ou partie de quelque pénalité ou intérêt payable par ailleurs par un contribuable ou une société en application de la présente loi, ou l'annuler en tout ou en partie. Malgré les paragraphes 152(4) à (5), le ministre établit les cotisations voulues concernant les intérêts et pénalités payables par le contribuable ou la société pour tenir compte de pareille annulation.

Renonciation
aux pénalités
et aux
intérêts

[40] En 2004, le paragraphe 220(3.1) a été modifié afin d'y inclure un délai de prescription de 10 ans : L.C. 2005, ch. 19, paragraphes 48(1) et (2). C'est cette version du paragraphe 220(3.1) qui est en litige en l'espèce et qui est ici reproduite, la modification étant en italique :

220. [...]

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

Renonciation
aux pénalités
et aux
intérêts

[41] La modification de 2004 restreint un droit dont jouissait auparavant le contribuable. J'estime que, dans

in this particular situation, it was incumbent on Parliament to be clear in its language imposing the restriction and any doubt should be resolved in favour of the taxpayer. I note the following passage from the judgment of Estey J. in *Morguard Properties Ltd. et al. v. City of Winnipeg*, [1983] 2 S.C.R. 493, at page 509:

... the courts require that, in order to adversely affect a citizen's right, whether as a taxpayer or otherwise, the Legislature must do so expressly. Truncation of such rights may be legislatively unintended or even accidental, but the courts must look for express language in the statute before concluding that these rights have been reduced.

[42] The words chosen by Parliament are ambiguous. In my view, in this particular situation, this ambiguity should be resolved in favour of the taxpayer.

(2) The Minister's Technical Notes

[43] The Minister submitted that certain technical notes published at the time of the 2004 amendment to subsection 220(3.1) are relevant to the interpretation of the subsection. The Minister submitted that the Technical Notes reveal that the 10-year limitation period was introduced in 2004 because of a concern that "administrative problems would arise if the Minister were required to verify claims going back as far as 1985" (Minister's memorandum of fact and law, at paragraph 44).

[44] The Minister says that if Mr. Bozzer's interpretation is adopted, the Minister might have to verify details relevant to any past taxation year, even years before 1985, as long as the interest in question had accrued within the past 10 years.

[45] I do not accept this as a plausible explanation for the 10-year limitation period in the case of subsection 220(3.1).

[46] It might be an explanation for other provisions that were amended to include a 10-year limitation period. For example, a taxpayer might try to use subsection

ce cas particulier, il incombait au législateur de rédiger clairement le texte imposant la restriction et que tout doute devrait être résolu en faveur du contribuable. Je signale l'extrait suivant du jugement du juge Estey dans l'arrêt *Morguard Properties Ltd. et autres c. Ville de Winnipeg*, [1983] 2 R.C.S. 493, à la page 509 :

[...] pour porter atteinte aux droits d'un administré, que ce soit à titre de contribuable ou à un autre titre, les tribunaux exigent que le législateur le fasse de façon expresse. La diminution de ces droits peut ne pas avoir été législativement voulue ou même être accidentelle, mais les cours doivent trouver dans la loi des termes exprès pour conclure que ces droits ont été diminués.

[42] Les termes choisis par le législateur sont ambigus. À mon avis, dans ce cas particulier, cette ambiguïté doit être résolue en faveur du contribuable.

2) Notes techniques du ministre

[43] Le ministre a avancé que certaines notes techniques publiées lors de la modification apportée en 2004 au paragraphe 220(3.1) sont pertinentes pour l'interprétation de ce dernier. Le ministre prétend que ces notes révèlent que le délai de prescription de 10 ans a été adopté en 2004 parce qu'on craignait que [TRADUCTION] « surviennent des problèmes administratifs si le ministre devait vérifier les demandes remontant à 1985 » (mémoire des faits et du droit du ministre, au paragraphe 44).

[44] Le ministre affirme que si l'interprétation de M. Bozzer est adoptée, il pourrait devoir vérifier des renseignements pertinents pour toute année d'imposition antérieure, pouvant même précéder 1985, dans la mesure où les intérêts se seraient accumulés au cours des 10 dernières années.

[45] Cette explication ne me paraît pas plausible pour justifier le délai de prescription de 10 ans prévu au paragraphe 220(3.1).

[46] Il se peut que cette explication soit valable pour d'autres dispositions ayant été modifiées afin d'inclure un délai de prescription 10 dix ans. Par exemple, un

152(4.2) [as am. by S.C. 2005, c. 19, s. 36; 2007, c. 35, s. 48] to claim a deduction for a business expense incurred 15 years ago. In that context, the addition of a 10-year limitation period to that subsection does eliminate “administrative problems”. Similarly, a taxpayer might try to use subsection 220(3.2) [as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 181; 2005, c. 19, s. 48] to file an election that he or she should have filed 15 years ago. The election goes back so many years that one might anticipate “administrative problems” for the Minister.

[47] But the 10-year limitation period in subsection 220(3.1) is not needed to eliminate “administrative problems”. Under subsection 220(3.1), both before and after 2004, the Minister, in considering whether to grant relief, would only have to know the amount of the original tax debt upon which interest accrued, and what payments have been made and when. From there, the interest is determined by a mathematical calculation. There is no evidence that this poses an “administrative problem”, and the record discloses no basis upon which the existence of any such problem can be inferred.

[48] I would also note that, based on *Montgomery*, above, the Minister can never be obliged to look to years prior to 1985 when considering an application under subsection 220(3.1).

(3) The Minister’s Voluntary Disclosures Program

[49] Mr. Bozzer pointed to the Minister’s Voluntary Disclosures Program as another reason why its interpretation should be accepted by this Court.

[50] The Voluntary Disclosures Program is a policy (Income Tax Information Circular No. IC00-1R2) of the Canada Revenue Agency, not law. Under this policy, taxpayers can make disclosures to correct inaccurate or incomplete information, or to disclose information not

contribuable pourrait essayer de recourir au paragraphe 152(4.2) [mod. par L.C. 2005, ch. 19, art. 36; 2007, ch. 35, art. 48] pour demander une déduction à l’égard d’une dépense d’entreprise engagée il y a 15 ans. Dans ce contexte, l’ajout d’un délai de prescription de 10 ans à ce paragraphe élimine les « problèmes administratifs ». De même, un contribuable pourrait essayer de se fonder sur le paragraphe 220(3.2) [édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 181; 2005, ch. 19, art. 48] pour exercer un choix qui aurait dû être exercé 15 ans plus tôt. Le choix remonte à tant d’années qu’on pourrait s’attendre à ce que le ministre se heurte à des « problèmes administratifs ».

[47] Or, le délai de prescription de 10 ans prévu au paragraphe 220(3.1) n’est pas nécessaire pour éliminer les « problèmes administratifs ». En vertu du paragraphe 220(3.1), tant avant qu’après 2004, lorsqu’il se demande s’il doit accorder un redressement, le ministre ne doit connaître que le montant initial de la dette fiscale sur laquelle courent les intérêts, ainsi que le montant des versements effectués et la date à laquelle ils l’ont été. De là, les intérêts sont déterminés grâce à un calcul mathématique. Rien n’indique que cela pose un « problème administratif » et rien dans le dossier ne permet de conclure à l’existence d’un tel problème.

[48] J’aimerais également signaler que, selon l’arrêt *Montgomery*, précité, le ministre ne peut jamais être tenu de considérer les années antérieures à 1985 lorsqu’il examine une demande fondée sur le paragraphe 220(3.1).

3) Le Programme des divulgations volontaires du ministre

[49] M. Bozzer fait valoir que le Programme des divulgations volontaires du ministre constitue une autre raison pour laquelle la Cour devrait retenir son interprétation.

[50] Le Programme des divulgations volontaires est une politique (Circulaire d’information en matière d’impôt sur le revenu, n° IC00-1R2) de l’Agence du revenu du Canada, et non pas un texte législatif. Selon cette politique, les contribuables peuvent faire une

previously reported. If the Canada Revenue Agency accepts a taxpayer's disclosure as having met the terms of the policy, it will not charge the taxpayer penalties or prosecute the taxpayer regarding the matters disclosed.

[51] Mr. Bozzer submits that the Minister's statutory authority to relieve the taxpayer of penalties in such a case is found in subsection 220(3.1) of the Act, and nowhere else. Then he points to paragraph 13 of the policy, which describes exactly what penalties can be waived under this policy:

For income tax submissions made on or after January 1, 2005, the Minister's ability to grant relief is limited to any taxation year ... in which the submission is filed. For example: in an income tax submission made on May 1, 2007, the limitation would apply so that relief would only be available for the 1997 and subsequent taxation years.

Mr. Bozzer notes that this is consistent with his interpretation and not the Minister's interpretation of subsection 220(3.1).

[52] But policy statements are not determinative of what statutory provisions mean in law. I do not consider Mr. Bozzer's submissions on the Voluntary Disclosures Program to be helpful on the legal issue of how subsection 220(3.1) of the Act is properly interpreted.

- (4) Parliament's ability to draft sections in the Act that achieve the effects it wants

[53] The Minister would like subsection 220(3.1) to have a forward-looking effect, so that the 10-year period runs forward from the year in which the tax debt occurred.

[54] As I have stated above, subsection 220(3.1) does not use language that clearly suggests that it should have a forward-looking effect.

divulgarion afin de corriger des renseignements inexacts ou incomplets ou de communiquer des renseignements qui ne l'auraient pas été dans le passé. Si l'Agence du revenu du Canada estime que la divulgation du contribuable répond aux conditions de la politique, elle ne lui imposera aucune pénalité et ne le poursuivra pas relativement aux renseignements divulgués.

[51] M. Bozzer soutient que le pouvoir du ministre d'exonérer le contribuable d'une pénalité dans un tel cas est conféré par le paragraphe 220(3.1) de la Loi et par nulle autre disposition. Il fait ensuite référence au paragraphe 13 de la politique, qui décrit exactement quelles pénalités peuvent être annulées :

Pour les demandes relatives à l'impôt sur le revenu présentées le 1^{er} janvier 2005 ou après, la capacité du ministre d'accorder un allègement est limitée à une année [...] au cours de laquelle la demande est produite. Par exemple, dans une demande relative à l'impôt sur le revenu présentée le 1^{er} mai 2007, la restriction s'appliquerait afin qu'un allègement ne soit offert que pour les années d'imposition 1997 et les années suivantes.

M. Bozzer fait observer que cela est compatible avec son interprétation du paragraphe 220(3.1) et non avec celle du ministre.

[52] Cependant, les déclarations de principe ne déterminent pas le sens juridique d'une disposition législative. Je ne crois pas que les observations de M. Bozzer sur le Programme des divulgations volontaires soient utiles pour l'interprétation correcte du paragraphe 220(3.1) de la Loi.

- 4) Le pouvoir du législateur de rédiger des dispositions législatives qui atteignent l'objet souhaité

[53] Le ministre voudrait que le paragraphe 220(3.1) ait un effet prospectif, de sorte que le délai de 10 ans commence à courir à compter de l'année au cours de laquelle la dette fiscale a pris naissance.

[54] Comme je l'ai indiqué ci-dessus, le libellé du paragraphe 220(3.1) n'indique pas clairement que la disposition devrait avoir un effet prospectif.

[55] But Parliament certainly knows how to draft sections that have a forward-looking effect. For example, Parliament has drafted another subsection in section 220, namely subsection 220(3.201) [as enacted by S.C. 2007, c. 35, s. 61], using language that clearly causes a “forward-looking effect”:

220. ...

Joint
election
— pension
income split

(3.201) On application by a taxpayer, the Minister may extend the time for making an election, or grant permission to amend or revoke an election, under section 60.03 if

(a) the application is made on or before the day that is three calendar years after the taxpayer’s filing-due date for the taxation year to which the election applies; and

(b) the taxpayer is resident in Canada

(i) if the taxpayer is deceased at the time of the application, at the time that is immediately before the taxpayer’s death, or

(ii) in any other case, at the time of the application.

[56] If Parliament meant subsection 220(3.1) to have a forward-looking effect, it certainly knew how to draft it. It did not do so. This is another consideration in support of Mr. Bozzer’s interpretation of the subsection.

(5) Effects on other sections of the Act or the administration of the Act

[57] If this Court were to adopt Mr. Bozzer’s interpretation of subsection 220(3.1), would there be an unintended or unwelcome effect on other sections in the Act or in the administration of the Act? If there were, that might be a clue as to Parliament’s intentions concerning subsection 220(3.1). However, in his written or oral submissions, the Minister did not identify any such effects.

[55] Or, il ne fait aucun doute que le législateur sait comment rédiger une disposition ayant un effet prospectif. Par exemple, il a employé dans une autre disposition de l’article 220, à savoir le paragraphe 220(3.201) [édicte par L.C. 2007, ch. 35, art. 61], un libellé qui crée manifestement un effet prospectif :

220. [...]

(3.201) Sur demande d’un contribuable, le ministre peut proroger le délai pour faire le choix prévu à l’article 60.03, ou permettre que ce choix soit modifié ou annulé, si les conditions suivantes sont réunies :

Choix
conjoint
— fraction-
nement du
revenu de
pension

a) la demande est présentée au plus tard le jour qui suit de trois années civiles la date d’échéance de production qui est applicable au contribuable pour l’année d’imposition visée par le choix;

b) le contribuable réside au Canada à celui des moments suivants qui est applicable :

(i) s’il est décédé au moment de la demande, le moment immédiatement avant son décès,

(ii) sinon, le moment de la demande.

[56] Si le législateur avait voulu donner au paragraphe 220(3.1) un effet prospectif, il savait assurément comment le rédiger. Or, il ne l’a pas fait. Il s’agit là d’un motif qui vient étayer l’interprétation que propose M. Bozzer.

5) Effets sur les autres dispositions de la Loi ou sur son application

[57] L’adoption par la Cour de l’interprétation du paragraphe 220(3.1) proposée par M. Bozzer aurait-elle des effets non désirés ou non souhaitables sur les autres dispositions de la Loi ou sur son application? Dans l’affirmative, cela pourrait être une indication des intentions du législateur quant au paragraphe 220(3.1). Toutefois, dans ses observations écrites ou orales, le ministre n’a pas décrit ces effets.

H. Conclusion

[58] For the foregoing reasons, I agree with Mr. Bozzer's interpretation of subsection 220(3.1) of the Act.

[59] Accordingly, the Minister has the statutory authority to cancel interest on Mr. Bozzer's 1989 and 1990 tax debts, to the extent that it accrued during the 10 taxation years preceding his application to the Minister for interest relief under subsection 220(3.1) of the Act. Mr. Bozzer's application was made on December 6, 2005.

[60] Therefore, on the facts of this case, the interest that is the subject of Mr. Bozzer's application is the interest accrued under the Act from January 1, 1995 to December 31, 2004.

I. Proposed disposition

[61] Therefore, I would allow the appeal, set aside the judgment of the Federal Court, allow Mr. Bozzer's application for judicial review, and refer his application for interest relief back to the Minister for reconsideration in accordance with these reasons, all with costs to Mr. Bozzer both in this Court and in the Federal Court.

SHARLOW J.A.: I agree.

TRUDEL J.A.: I agree.

H. Conclusion

[58] Pour les motifs qui précèdent, je souscris à l'interprétation du paragraphe 220(3.1) de la Loi proposée par M. Bozzer.

[59] En conséquence, la Loi confère au ministre le pouvoir d'annuler les intérêts sur les dettes fiscales de M. Bozzer pour les années 1989 et 1990, dans la mesure où ces intérêts se sont accumulés au cours des 10 années d'imposition précédant la demande qu'il a présentée au ministre en vue de faire annuler les intérêts en vertu du paragraphe 220(3.1) de la Loi. La demande de M. Bozzer a été déposée le 6 décembre 2005.

[60] Par conséquent, dans les circonstances de la présente affaire, les intérêts visés par la demande de M. Bozzer sont les intérêts accumulés, en vertu de la loi, entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2004.

I. Conclusion proposée

[61] Par conséquent, j'accueillerais l'appel, j'annulerais le jugement de la Cour fédérale, j'accueillerais la demande de contrôle judiciaire de M. Bozzer et je renverrais sa demande d'annulation des intérêts au ministre pour réexamen conformément aux présents motifs, le tout avec dépens en faveur de M. Bozzer devant notre Cour et devant la Cour fédérale.

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

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