

T-493-88

T-493-88

**CAL Investments Ltd. (Plaintiff)**

v.

**Her Majesty the Queen (Defendant)**

INDEXED AS: CAL INVESTMENTS LTD. v. CANADA (T.D.)

Trial Division, Joyal J.—Vancouver, May 23; Ottawa, September 10, 1990.

*Income tax — Reassessment — Limitation period — Senior officer signing waiver on behalf of corporate taxpayer without affixing corporate seal contrary to prescribed form — Although waiver mutually advantageous, corporate seal discretionary provision for Minister's benefit — Deficiency in waiver not creating nullity — Although officer lacking authority to affix seal and seal not in his possession, implied authority to sign waiver — Intending to bind company — Taxpayer estopped from repudiating waiver for non-compliance with condition.*

*Corporations — Use of corporate seal — Common law rule corporation bound by contract only if under seal now subject to so many exceptions that little remaining thereof — Senior officer signing income tax reassessment waiver without affixing seal, contrary to prescribed form — Officer having implied authority to sign waiver — On facts and case law, Minister's prescription requiring seal discretionary — As for Minister's benefit, may be waived.*

This was an appeal from a reassessment for income tax for 1980. In September, 1985, near the end of the limitation period, Revenue Canada's auditor submitted a waiver in the form prescribed by the Minister to a Mr. Briggs, the plaintiff's Vice-President, Finance. The latter signed the form, as he knew that failure to do so would result in an immediate assessment. He had signed previous corporate tax returns and did not feel special authority was required. The corporate seal was not affixed. Some weeks later when the auditor requested that the seal be affixed, Briggs refused on the grounds that he had no authority to do so and that the seal was not in his possession. The form prescribes that whenever the taxpayer is a corporation, its corporate seal must be affixed to the waiver. The taxpayer challenged the validity of the waiver as not in prescribed form. It argued that a Minister's prescription deserves the same recognition as a statutory provision and that when the Minister prescribes that a corporate seal be affixed, it becomes an essential requirement and non-compliance results in a nullity. The Crown argued that a corporate seal was not necessary to make the waiver valid. Alternatively, the form was substantially complete and in substantial compliance with the prescribed form. The Crown relied upon such curative provisions as: *Income Tax Act*, subsection 152(8) (an assessment shall be deemed to be valid notwithstanding any error, defect or omis-

**CAL Investments Ltd. (demanderesse)**

c.

**<sup>a</sup> Sa Majesté la Reine (défenderesse)**RÉPERTORIÉ: CAL INVESTMENTS LTD. c. CANADA (1<sup>re</sup> INST.)

<sup>b</sup> Section de première instance, juge Joyal—Vancouver, 23 mai; Ottawa, 10 septembre 1990.

*Impôt sur le revenu — Nouvelle cotisation — Délai de prescription — Un dirigeant supérieur a signé, au nom d'une société contribuable, une renonciation au délai de prescription, sans apposer le sceau corporatif comme l'exigeait la formule prescrite — Bien que la renonciation comporte des avantages mutuels, l'apposition du sceau corporatif est une disposition discrétionnaire qui est à l'avantage du ministre — L'absence de sceau sur la renonciation n'entraîne pas sa nullité — Bien que le dirigeant n'ait pas eu le pouvoir d'apposer le sceau et n'ait pas eu celui-ci en sa possession, il avait le pouvoir implicite de signer la renonciation — Il avait l'intention de lier la compagnie — Le contribuable ne peut pas répudier la renonciation pour le motif qu'elle n'était pas conforme à la condition.*

*Corporations — Utilisation du sceau corporatif — La règle de common law selon laquelle aucun contrat non revêtu du sceau ne lie l'entreprise comporte maintenant tellement d'exceptions qu'elle est rarement appliquée de façon intégrale — Un dirigeant supérieur a signé une renonciation à une nouvelle cotisation d'impôt sur le revenu sans y apposer le sceau, contrairement à la formule prescrite — Le dirigeant avait le pouvoir implicite de signer la renonciation — Selon les faits et la jurisprudence, la prescription du ministre portant sur l'apposition du sceau est une mesure discrétionnaire — Comme il s'agit d'un avantage pour le ministre, celui-ci peut y renoncer.*

<sup>i</sup> Il s'agissait d'un appel à l'égard d'une nouvelle cotisation d'impôt sur le revenu pour l'année 1980. En septembre 1985, vers la fin du délai de prescription, un vérificateur de Revenu <sup>g</sup> Canada a remis une renonciation en la forme prescrite par le ministre à un certain M. Briggs, le vice-président des finances de la demanderesse. Ce dernier a signé la formule, car il savait que, s'il refusait de le faire, une cotisation serait immédiatement établie. Il avait signé les déclarations d'impôt antérieures de la compagnie et il ne croyait pas qu'une autorisation spéciale <sup>h</sup> était requise à cette fin. Le sceau de la compagnie n'a pas été apposé. Quelques semaines plus tard lorsque le vérificateur a demandé que le sceau soit apposé, Briggs a refusé pour le motif qu'il n'était pas habilité à le faire et qu'il n'avait pas le sceau en sa possession. La formule prévoit que, lorsque le contribuable est une compagnie, son sceau corporatif doit être apposé sur la <sup>i</sup> renonciation. La contribuable a contesté la validité de la renonciation pour le motif qu'elle n'était pas en la forme prescrite. Elle a allégué que la prescription du ministre mérite la même reconnaissance qu'une disposition d'une loi et que, lorsque le ministre prescrit qu'un sceau corporatif doit être apposé, le document sera nul si cette condition n'est pas respectée. La <sup>j</sup> Couronne a soutenu qu'il n'est pas nécessaire que le sceau corporatif soit apposé sur la formule de renonciation pour que celle-ci soit valide. Subsidiairement, la formule était sensible-

sion); subsection 152(3) (liability is not affected by an incorrect or incomplete assessment); and section 166 (an assessment shall not be vacated by reason only of any irregularity). It was further argued that the plaintiff should be estopped from denying the validity of the instrument or the authority of the officer in executing it on the basis of the officer's conduct and his own evidence. The Crown submitted that the common law rule that no corporation is bound by contract except under seal has been so eroded by exceptions that little remains of it, apart from special statutory intervention. Finally, reference was made to cases under the *Income Tax Act* in which strict adherence to various prescriptions has been found wanting without affecting the legality of the document. The issue was whether the prescription was mandatory so that its absence made the waiver null and void.

*Held*, the action should be dismissed.

The corporate seal is a discretionary provision for the Minister's benefit and a deficiency in the waiver does not create a nullity. The assessment subsequently issued was valid.

A waiver provides mutual advantages to the Crown and to the taxpayer. It is an accommodation between the Crown and the taxpayer for the better administration of the *Income Tax Act* and to provide a more efficient determination of any liability. A waiver allows the Crown to continue its assessment or audit work without having to worry about limitation periods. If forced to issue a premature assessment because of the imminent expiry of the limitation period, the Crown may include items it could otherwise omit. As the onus of proving an assessment to be wrong is on the taxpayer, the burden upon him might thus be increased. It is incumbent upon the Crown, in accepting the waiver, to be satisfied that the taxpayer will be bound by it. In that the authority of persons acting on behalf of a corporation is best assured by the affixing of a corporate seal, the requirement of a corporate seal would appear to be for the Crown's benefit.

Upon a review of the facts and case law, it appeared that the requirement of a corporate seal was directory only. The prescription was imposed by the Minister and was for his protection. As such it could be waived by him in appropriate circumstances. A waiver was not a statutory obligation to which statutory defences might be raised, but a consensual arrangement between the taxpayer and the Crown to accept a delayed process for an assessment for mutually advantageous reasons. The signing officer had implied authority to agree to a waiver. He signed the waiver with the intention of binding the com-

ment complète et sensiblement conforme à la formule prescrite. La Couronne a invoqué les dispositions correctives suivantes: le paragraphe 152(8) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (une cotisation est réputée être valide nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission); le paragraphe 152(3) (le fait qu'une cotisation est inexacte ou incomplète n'a pas d'effet sur les responsabilités du contribuable); et l'article 166 (une cotisation ne doit pas être annulée uniquement par suite d'irrégularité). On a également fait valoir que, compte tenu de la conduite du dirigeant et de son propre témoignage, la demanderesse ne pouvait nier la validité du document ou le pouvoir du dirigeant de le signer. La Couronne a allégué que la règle de common law selon laquelle aucun contrat non revêtu du sceau ne lie l'entreprise comporte tellement d'exceptions qu'elle est rarement appliquée de façon intégrale, sauf dans les cas où le législateur est intervenu de façon explicite. Enfin ont été également citées certaines décisions qui ont été rendues en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et dans lesquelles la légalité du document n'a pas été touchée par le fait que certaines prescriptions n'avaient pas été respectées à la lettre. La question était de savoir si la prescription était obligatoire au point que l'absence du sceau corporatif rendrait la renonciation nulle et non avenue.

*Jugement*: l'action devrait être rejetée.

Le sceau corporatif constitue une exigence discrétionnaire avantageuse pour le ministre et une lacune que comporterait la renonciation n'entraînerait pas sa nullité. La cotisation établie subséquemment était valide.

Une renonciation comporte des avantages mutuels pour la Couronne et le contribuable. C'est un accommodement entre la Couronne et le contribuable qui permet d'améliorer l'administration de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de déterminer de façon plus efficace toute dette découlant de l'application de celle-ci. La renonciation permet à la Couronne de continuer sa cotisation ou son évaluation sans devoir se préoccuper des délais. Si elle est forcée d'établir une cotisation prématurée parce qu'elle voit approcher la fin du délai, la Couronne peut inscrire des éléments que sinon elle pourrait omettre. Comme c'est le contribuable qui a la charge de prouver que la cotisation est erronée, cette charge pourrait devenir plus lourde. Il incombe à la Couronne de s'assurer, lorsqu'elle accepte la renonciation, que le contribuable soit lié par celle-ci. Vu que l'apposition du sceau corporatif est la mesure permettant le mieux de confirmer l'existence du pouvoir de la personne qui agit au nom de la compagnie, l'exigence liée à l'apposition du sceau corporatif semblerait être une condition avantageuse pour la Couronne.

Après examen des faits et de la jurisprudence, il est apparu que l'apposition du sceau corporatif était une exigence directrice seulement. La prescription était imposée par le ministre et pour sa protection. Il pourrait renoncer à cette mesure de protection dans des circonstances appropriées. La renonciation ne constitue pas une obligation législative à l'égard de laquelle des moyens de contestation d'origine législative pourraient être soulevés, mais un accord mutuel par lequel le contribuable et la Couronne acceptent que le délai d'évaluation soit prolongé pour des raisons avantageuses pour les deux parties. Le dirigeant qui a signé avait le pouvoir implicite d'accepter une renonciation. Il a signé la renonciation avec l'intention de lier la compagnie. Le contribuable ne pourrait pas répudier plus tard la renonciation

pany. The taxpayer could not later repudiate the waiver on the ground of non-compliance with one of its prescribed conditions.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Company Act*, R.S.B.C. 1979, c. 59, ss. 124, 125.  
*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 152(3), (4)(a)(ii), (8), 166, 220(1), 244(16), 248.  
*Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. 1-21, s. 2.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*R. v. Hart Electronics Ltd.* (1959), 29 W.W.R. 28 (Man. C.A.); *R. v. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] F.C. 396 (T.D.); *Liverpool Borough Bank v. Turner* (1860), 2 De G. F. & J. 502; *Howard v. Bodington* (1877), 2 P.D. 203 (Ct. of Arches).

##### CONSIDERED:

*Pan American World Airways Inc. v. R.*, [1979] 2 F.C. 34; (1979), 96 D.L.R. (3d) 267 (T.D.); *Waterous Engine Co. v. Town of Capreol* (1922), 52 O.L.R. 247; [1923] 3 D.L.R. 575 (C.A.); *Guaranty Properties Ltd. v. Canada*, [1987] 2 F.C. 292; [1987] 1 C.T.C. 242; (1987), 87 DTC 5124; 9 F.T.R. 17 (T.D.); *Wilchar Construction Ltd. v. R.*, [1982] 2 F.C. 489; (1981), 124 D.L.R. (3d) 415; [1981] CTC 415; 81 DTC 5318; 38 N.R. 578 (C.A.); *R. v. Kidd* (1974), 6 O.R. (2d) 769; 74 DTC 6574 (H.C.); *Smerchanski v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 554; (1974), 45 D.L.R. (3d) 254; [1974] C.T.C. 241; 74 DTC 6197; 2 N.R. 197 (C.A.); *Optical Recording Corp. v. Canada*, [1987] 1 F.C. 339; [1986] 2 C.T.C. 325; (1986), 86 DTC 6465; 6 F.T.R. 294 (T.D.).

#### AUTHORS CITED

Phipson, Sidney L. *The Law of Evidence*, 8th ed. London: Sweet & Maxwell Ltd., 1942.  
 Wegenast, F. W. *The Law of Canadian Companies*, Toronto: The Carswell Co. Ltd., 1979.

#### COUNSEL:

*Ian H. Pitfield* for plaintiff.  
*William Mah* for defendant.

#### SOLICITORS:

*Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson*, Vancouver, for plaintiff.  
*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

pour le motif qu'elle n'était pas conforme à l'une des conditions prescrites.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Company Act*, R.S.B.C. 1979, chap. 59, art. 124, 125.  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 152(3), (4)a(ii), (8), 166, 220(1), 244(16), 248.  
*Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), chap. I-21, art. 2.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*R. v. Hart Electronics Ltd.* (1959), 29 W.W.R. 28 (C.A. Man.); *R. c. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] C.F. 396 (1<sup>re</sup> inst.); *Liverpool Borough Bank v. Turner* (1860), 2 De G. F. & J. 502; *Howard v. Bodington* (1877), 2 P.D. 203 (Ct. of Arches).

##### DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Pan American World Airways Inc. c. R.*, [1979] 2 C.F. 34; (1979), 96 D.L.R. (3d) 267 (1<sup>re</sup> inst.); *Waterous Engine Co. v. Town of Capreol* (1922), 52 O.L.R. 247; [1923] 3 D.L.R. 575 (C.A.); *Guaranty Properties Ltd. c. Canada*, [1987] 2 C.F. 292; [1987] 1 C.T.C. 242; (1987), 87 DTC 5124; 9 F.T.R. 17 (1<sup>re</sup> inst.); *Wilchar Construction Ltd. c. R.*, [1982] 2 C.F. 489; (1981), 124 D.L.R. (3d) 415; [1981] CTC 415; 81 DTC 5318; 38 N.R. 578 (C.A.); *R. v. Kidd* (1974), 6 O.R. (2d) 769; 74 DTC 6574 (H.C.); *Smerchanski c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 554; (1974), 45 D.L.R. (3d) 254; [1974] C.T.C. 241; 74 DTC 6197; 2 N.R. 197 (C.A.); *Optical Recording Corp. c. Canada*, [1987] 1 C.F. 339; [1986] 2 C.T.C. 325; (1986), 86 DTC 6465; 6 F.T.R. 294 (1<sup>re</sup> inst.).

#### DOCTRINE

Phipson, Sidney L. *The Law of Evidence*, 8th ed. London: Sweet & Maxwell Ltd., 1942.  
 Wegenast, F. W. *The Law of Canadian Companies*, Toronto: The Carswell Co. Ltd., 1979.

#### h

#### AVOCATS:

*Ian H. Pitfield* pour la demanderesse.  
*William Mah* pour la défenderesse.

#### i

#### PROCUREURS:

*Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson*, Vancouver, pour la demanderesse.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse.

#### j

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

JOYAL J.: This is an appeal by the plaintiff, a company incorporated under the laws of British Columbia, from a reassessment for income tax purposes for the taxation year 1980. The plaintiff alleges that not only is the reassessment wrong on the merits but that it was issued beyond the four-year limitation period applicable at the relevant period.

The plaintiff's challenge to the validity of the reassessment is on the grounds that a waiver signed on behalf of the plaintiff pursuant to subparagraph 152(4)(a)(ii) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] was not in a "prescribed" form and consequently is a nullity. The form prescribes that whenever the taxpayer is a corporation, its corporate seal must be affixed to the waiver. The corporate seal was not affixed.

After the parties had exchanged pleadings, they agreed that the issue of the validity of the reassessment which involves of course the validity of the waiver, should first be decided. The resolution of that issue would either bring the litigation to an end or otherwise provoke a second round of debate on the merits of the reassessment itself.

#### THE FACTS

The facts surrounding the waiver issue are not in dispute. Evidence was heard from James Findlay Briggs, Vice-President, Finance, of the plaintiff company and from Spencer William Holmes, an auditor with Revenue Canada, Taxation. Both witnesses gave clear and forthright testimony and it can be said that on all issues of substance, they effectively corroborated each other.

It was late in January or early February, 1985, that Mr. Holmes started an audit of the plaintiff's books. In the course of the following seven or eight months, he attended intermittently at the plaintiff's offices to conduct his audit. His chief source of information throughout that period was of course Mr. Briggs whose duties and functions

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

LE JUGE JOYAL: Il s'agit d'un appel de la demanderesse, société constituée en vertu des lois de la Colombie-Britannique, à l'égard d'une nouvelle cotisation d'impôt pour l'année d'imposition 1980. La demanderesse soutient que la nouvelle cotisation est mal fondée et que, de plus, elle a été établie après le délai de quatre ans applicable à la période pertinente.

La demanderesse conteste la validité de la nouvelle cotisation pour le motif que la renonciation qui a été signée en son nom conformément au sous-alinéa 152(4)a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63] n'était pas une renonciation «en la forme prescrite» et n'était donc pas valable. La formule renferme une clause prescrivante que, si le contribuable est une corporation, son sceau corporatif doit être apposé sur la renonciation. Le sceau corporatif n'a pas été apposé.

Après s'être échangé leurs actes de procédure, les parties ont convenu qu'il fallait d'abord trancher la question de la validité de la nouvelle cotisation, ce qui sous-entend évidemment la question de la validité de la renonciation. La décision relative à cette question mettrait fin au litige ou provoquerait un autre débat sur le fond de la nouvelle cotisation elle-même.

#### LES FAITS

Les faits entourant la question de la renonciation ne sont pas contestés. On a présenté le témoignage de James Findlay Briggs, vice-président des finances de la société demanderesse, et de Spencer William Holmes, vérificateur chez Revenu Canada, Impôt. Ces deux personnes ont donné un témoignage clair et direct et on peut dire que, sur toutes les questions de fond, l'une a corroboré les dires de l'autre.

C'est à la fin de janvier ou au début de février 1985 que M. Holmes a entrepris une vérification des livres de la demanderesse. Au cours des sept ou huit mois qui ont suivi, il s'est rendu par intermittence aux bureaux de la demanderesse pour mener sa vérification. Sa principale source de renseignements tout au long de cette période-là a évidemment été M. Briggs, dont les tâches et fonctions portaient explicitement sur l'administration des

specifically involved the administration of the plaintiff's accounts and of its corporate records.

Mr. Briggs had held that position for some eight years. He was not, however, a shareholder or director of the plaintiff company. He also held the title of corporate secretary but did not have unilateral authority to affix the corporate seal to documents. Neither did he have possession of the corporate seal. The seal always remained in the care of the plaintiff's solicitors.

By September of 1985, Mr. Holmes was alerted to the fact that the limitation period was running out and on September 12, 1985, he submitted to Mr. Briggs a waiver document in the form prescribed by the Minister of National Revenue. The required information on the form had already been written and Mr. Briggs had simply to sign. Mr. Briggs had not seen that kind of form before but he assumed the four-year limitation was imminent. He did not discuss the matter with anyone in his company nor for that matter did Mr. Holmes ask him if he had the necessary authority nor did he request that the corporate seal be affixed. Mr. Briggs did not read the printed words in the waiver. He contented himself to reading the typed words which Mr. Holmes had inserted. Without further ado, Mr. Briggs signed the form.

Mr. Briggs admitted in his evidence that he assumed that it was within his sphere of responsibility as Vice-President, Finance, to sign the form. He knew enough from his experience as a chartered accountant that, should he refuse to sign it, an assessment would immediately issue. Furthermore, all previous corporate tax returns and amended returns had been signed by him. He felt that no special authority was required.

It was some weeks later that Mr. Holmes' colleagues in Revenue Canada alerted him to the absence of the corporate seal on the waiver document. On October 18, 1985, he returned to Mr. Briggs' office and requested that this be done. Mr. Briggs informed him that he had no authority to affix the corporate seal and that in any event the seal was not in his possession. Mr. Briggs consult-

comptes et registres corporatifs de la demanderesse.

M. Briggs avait occupé ce poste-là pendant environ huit ans. Cependant, il n'était ni actionnaire ni administrateur de la société demanderesse. Il était également secrétaire de l'entreprise, mais il n'avait pas le pouvoir unilatéral d'apposer le sceau corporatif sur les documents et il n'avait pas non plus en sa possession le sceau corporatif, lequel demeurerait toujours sous la garde des avocats de la demanderesse.

En septembre 1985, M. Holmes a constaté que le délai de prescription était sur le point d'expirer et, le 12 septembre 1985, il a remis à M. Briggs une renonciation en la forme prescrite par le ministre du Revenu national. Les renseignements devant être inscrits sur le formulaire avaient déjà été écrits et M. Briggs n'avait qu'à signer. Celui-ci n'avait pas vu ce genre de formule auparavant, mais il a présumé que le délai de prescription de quatre ans était sur le point d'expirer. Il n'a pas discuté de cette question avec une personne de son entreprise; d'ailleurs, M. Holmes ne lui a pas demandé s'il avait l'autorisation nécessaire et il n'a pas exigé non plus l'apposition du sceau corporatif. M. Briggs n'a pas lu les mots qui étaient imprimés sur la renonciation. Il s'est contenté de lire les mots dactylographiés que M. Holmes avait insérés et, sans plus de cérémonie, il a signé la formule.

Au cours de son témoignage, M. Briggs a admis avoir présumé que la signature de la formule faisait partie des tâches dont la responsabilité lui incombait comme vice-président des finances. Il avait acquis suffisamment d'expérience comme comptable agréé pour savoir que, s'il refusait de signer, une cotisation serait immédiatement établie. En outre, il avait signé toutes les déclarations d'impôt et les déclarations modifiées de la société. Selon lui, aucune autorisation spéciale n'était requise.

Quelques semaines plus tard, M. Holmes a été prévenu par ses collègues de Revenu Canada qu'aucun sceau corporatif n'était apposé sur le document de la renonciation. Le 18 octobre 1985, M. Holmes est retourné au bureau de M. Briggs et lui a demandé de voir à ce que le sceau soit apposé. M. Briggs lui a dit qu'il n'était pas habilité à apposer le sceau corporatif et que, à tout

ed the plaintiff's solicitors and on October 24, advised Mr. Holmes that no further action would be taken by the plaintiff and that the corporate seal would not be affixed.

The result is the issue as framed.

#### THE CASE FOR THE PLAINTIFF

The plaintiff's argument may be summarized as follows:

1. Subsection 152(4) of the *Income Tax Act* provides for the waiver rule and states that a waiver must be filed or completed in the prescribed form;
2. Part XVII of the statute deals with interpretation and in subsection 248(1) thereof, the word "prescribed" in the case of a form means prescribed by order of the Minister;
3. Subsection 220(1) further stipulates that it is the duty of the Minister to administer and to enforce the Act.
4. In furtherance of the Minister's duties, a form of waiver was prescribed and on the reading of it, it sets forth in unequivocal terms the manner in which a corporation may waive a statutory right.
5. Further, says plaintiff's counsel, the Minister's prescription is deserving of the same recognition as a provision of a statute or of a regulation. Under section 2 of the *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21, as complemented by statutory authority conferred on the Minister under the *Income Tax Act*, the word "enactment" and a Minister's "direction" have equal force and effect.
6. It can therefore be said that the Minister intended that the corporate seal be affixed to a corporation's waiver and there is no reason to suggest that the requirement is permissive or discretionary or elective.
7. Although plaintiff's counsel readily concedes that a corporate seal in contemporary terms might be regarded as an anachronism and indeed certain provincial corporation statutes have done away

événement, il n'avait pas le sceau en sa possession. Après avoir consulté les avocats de la demanderesse, M. Briggs a avisé M. Holmes, le 24 octobre, du fait que la demanderesse ne prendrait aucune autre mesure et que le sceau corporatif ne serait pas apposé.

C'est de cette situation que découle le présent litige.

#### b LA THÈSE DE LA DEMANDERESSE

La thèse de la demanderesse peut être résumée comme suit:

1. D'après la règle concernant la renonciation, qui est énoncée au paragraphe 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, une renonciation doit être déposée ou remplie selon la forme prescrite;
2. La Partie XVII de ladite Loi porte sur l'interprétation et, au paragraphe 248(1), le mot «prescrit» dans le cas d'une formule signifie prescrit par ordre du ministre;
3. Le paragraphe 220(1) prévoit également que le ministre assure l'application et l'exécution de la Loi;
4. Dans le cadre des fonctions du ministre, une formule de renonciation était prescrite et ladite formule comporte une clause énonçant de façon non équivoque la façon dont une société peut renoncer à un droit d'origine législative;
5. En outre, ajoute l'avocat de la demanderesse, la prescription du ministre mérite la même reconnaissance qu'une disposition d'une loi ou d'un règlement. Selon l'article 2 de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), chap. I-21, complété par le pouvoir législatif dont le ministre dispose en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le mot «texte» et une «directive» du ministre ont la même portée et la même application;
6. On peut donc dire que le ministre désirait que le sceau corporatif soit apposé sur la renonciation de l'entreprise et il n'y a pas de raison de soutenir que l'exigence est de nature discrétionnaire, permissive ou facultative;
7. Même si l'avocat de la demanderesse admet volontiers qu'un sceau corporatif pourrait aujourd'hui être considéré comme un anachronisme et que, effectivement, il a été aboli dans certaines lois

with it, the requirements of a corporate seal to bind a corporation is still there. The *Company Act* of British Columbia [R.S.B.C. 1979, c. 59] in section 124, provides for a seal. If the Minister should then prescribe that such a seal be affixed to a waiver, it becomes an essential requirement to its validity and has binding effect.

In support of the foregoing arguments, plaintiff's counsel relies *inter alia* on the case of *Pan American World Airways Inc. v. R.*, a 1979 decision of Mahoney J., then of the Trial Division of this Court, and reported at [1979] 2 F.C. 34. In that case, regulations pursuant to section 4 of the *Aeronautics Act* [R.S.C. 1970, c. A-3] authorized the responsible Minister to impose charges on aircraft owners flying within Canada for use of public services and provided for the enforceable collection of these charges. Section 5 of the statute, however, authorized the Minister to "prescribe" charges which in effect were imposed on overflights of aircraft in Canada on international routes. Section 5, by some anomaly in drafting perhaps, did not provide for enforceable collection. The argument advanced by Pan Am, of course, was that the Act failed to impose a liability for the payment of these charges and that this was a fatal gap in the legislative scheme.

Faced with this hard question, Mahoney J. said this at pages 47-48:

"Prescribing" as used in section 5 is the gerund of the word "prescribe", a transitive verb. It is not used in a medical context nor can it be found that Parliament intended to use it in one of its obsolete meanings. As a word having a technical legal meaning "prescribing" may be a word relating to the loss of a right by effluxion of time but it is plainly not employed in that sense in section 5. It is to be given its ordinary English meaning.

The *Oxford English Dictionary* (1933) defines the current, transitive, verb "prescribe" as follows:

"To write or lay down as a rule or direction to be followed; to appoint, ordain, direct, enjoin.

*Funk and Wagnall's New "Standard" Dictionary of the English Language* (1961) has the following definition:

"To set or lay down authoritatively for direction or control; give as a law or direction.

provinciales sur les sociétés, la condition selon laquelle le sceau corporatif doit être apposé pour que la société soit liée existe encore. L'article 124 du *Company Act* [R.S.B.C. 1979, chap. 59] de la Colombie-Britannique porte sur le sceau. Lorsque le ministre prescrit qu'un sceau de cette nature doit être apposé sur une renonciation, cette condition devient une condition essentielle à la validité de ladite renonciation et une condition qui lie les parties concernées.

À l'appui des arguments précités, l'avocat de la demanderesse se fonde, notamment, sur l'arrêt *Pan American World Airways Inc. c. R.*, décision rendue en 1979 par le juge Mahoney, alors juge de la Section de première instance de notre Cour, et publiée dans [1979] 2 C.F. 34. Dans cette cause-là, le Règlement établi sous l'autorité de l'article 4 de la *Loi sur l'aéronautique* [S.R.C. 1970, chap. A-3] autorisait le ministre responsable à imposer aux propriétaires d'aéronefs exploitant des appareils à l'intérieur du Canada des frais pour l'utilisation des services publics et prévoyait le recouvrement forcé de ces frais. Cependant, l'article 5 de cette même Loi autorisait le ministre à «prescrire» des frais qui ont effectivement été imposés à l'égard de survols d'aéronefs au Canada sur des routes internationales. L'article 5 ne prévoyait pas le recouvrement forcé, peut-être en raison d'une anomalie dans la rédaction. Pan Am a évidemment soutenu que la Loi n'imposait pas d'obligation à l'égard du paiement de ces frais et qu'il s'agissait là d'une lacune fatale du texte législatif.

Devant trancher cette question épineuse, le juge Mahoney a dit ce qui suit aux pages 47 et 48:

«Prescrivante», employé à l'article 5, est le participe présent du verbe transitif «prescrire». Il n'est pas employé dans le contexte médical et rien n'indique que le Parlement ait voulu l'employer dans l'un de ses sens archaïques. Dans son acception juridique, «prescrivante» peut se rapporter à la déchéance d'un droit par l'écoulement d'un certain délai, mais il est évident que ce terme n'est pas employé dans cette acception par l'article 5. Il faut donc l'entendre dans son acception usuelle.

The *Oxford English Dictionary* (1933) définit ainsi le verbe transitif «prescribes» (prescrire):

[TRADUCTION] Établir ou fixer une règle ou une directive à caractère obligatoire; fixer, commander, ordonner, enjoindre.

La définition suivante est donnée par le *Funk and Wagnall's New "Standard" Dictionary of the English Language* (1961):

[TRADUCTION] Formuler ou établir avec autorité une règle de direction ou de commandement; poser à titre de loi ou de directive.

*Webster's Third New International Dictionary* (1961) defines it in the following terms:

to lay down authoritatively as a guide, direction or rule of action: impose as a peremptory order; DICTATE, DIRECT, ORDAIN.

Referring to the same dictionaries, the *Oxford's* pertinent definition of "impose" is:

To lay on, as something to be borne, endured or submitted to; to inflict (something) on or upon; to levy or enforce authoritatively or arbitrarily.

*Funk & Wagnall's* definition is:

To lay or place, as something to be borne or endured; levy or exact as by authority, as to impose a tax, toll, or penalty.

*Webster's* definition is:

to make, frame or apply (as a charge, tax, obligation, rule, penalty) as compulsory, obligatory or enforceable; LEVY, INFLICT.

The words are synonyms. They have the same general meaning. Parliament may have intended to make a significant distinction between the authorities delegated by using "imposing" in section 4 and "prescribing" in section 5; however, that is not the most reasonable construction to be put on the sections. The corollary of the plaintiff's argument would, it seems, be that when the Governor in Council "imposes" a charge under section 4, he does everything necessary but fix the amount of the charge and that there is no authority for him to do that, thereby rendering the legislative scheme fatally deficient. It is not, I think, to be assumed that Parliament, speaking in ordinary English, intends synonyms necessarily to have very different meanings, thereby rendering a legislative scheme as incomplete as the plaintiff would have this one. It is not an argument that would have occurred to any but a lawyer nor, very likely, even to a lawyer had the sections not appeared in immediate proximity.

I therefore conclude that when the Governor in Council or Minister of Transport, with due authority, which is not questioned in this action, makes a regulation prescribing a charge under section 5 of the *Aeronautics Act* for the use of any facility or service, he not only fixes the charges for such use but imposes on their user a legal obligation to pay the charges.

I take it that counsel's reliance on the foregoing case is to emphasize the seriousness and importance of any prescribed term or condition and to have the Court conclude that if the authority to "prescribe" in the *Aeronautics Act* includes the authority to impose and collect, it should follow that where a Minister prescribes that a corporate seal be affixed to a waiver, non-compliance results in a nullity.

Counsel for the plaintiff also cites the case of *Waterous Engine Co. v. Town of Capreol* (1922),

Le *Webster's Third New International Dictionary* (1961) le définit ainsi:

[TRADUCTION] fixer avec autorité un principe, une directive ou une règle d'action; imposer impérativement; DICTER, COMMANDER, ORDONNER.

<sup>a</sup> Quant au verbe «impose» (imposer), voici les définitions données par les mêmes dictionnaires. Le dictionnaire *Oxford* le définit ainsi:

[TRADUCTION] Faire subir quelque chose de fâcheux, de désagréable, ou de pénible; infliger (quelque chose); faire payer ou subir autoritairement ou arbitrairement.

<sup>b</sup> *Funk & Wagnall's* le définit ainsi:

[TRADUCTION] Faire accepter ou admettre quelque chose de fâcheux ou de désagréable; faire payer ou exiger autoritairement, comme imposer une taxe, un impôt ou une peine.

Voici la définition donnée par *Webster*:

<sup>c</sup> [TRADUCTION] créer, poser ou appliquer une charge, un impôt, une obligation, une règle, une peine obligatoire; FRAPPER, INFLIGER.

<sup>d</sup> Ces verbes sont synonymes et signifient à peu près la même chose. Il se peut que le Parlement ait voulu faire une distinction notable dans les pouvoirs délégués en utilisant «imposant» dans l'article 4 et «prescrivant» dans l'article 5; toutefois, telle n'est pas l'interprétation la plus raisonnable de ces articles. Le corollaire de l'argument de la demanderesse semble être que le gouverneur en conseil, en «imposant» une taxe en vertu de l'article 4, fixe tout sauf le montant de la taxe et que, en l'absence d'un tel pouvoir, l'économie de la loi est essentiellement déficiente. A mon avis, on ne peut pas supposer que le Parlement, en employant des termes courants, ait voulu donner nécessairement à des synonymes des sens totalement différents, rendant ainsi l'économie de la loi aussi incomplète que le voudrait la demanderesse. Il faut être avocat pour pouvoir penser à un tel argument et je doute fort que même un avocat ait pu y penser si les articles en question ne se suivaient pas.

<sup>e</sup> Je conclus par conséquent que le gouverneur en conseil ou le ministre des Transports, en exerçant légitimement le pouvoir à lui conféré, pouvoir qui n'est pas contesté en l'espèce, pour établir un règlement prescrivant, en vertu de l'article 5 de la *Loi sur l'aéronautique*, une redevance pour l'utilisation de quelque installation ou service, ne fixe pas seulement la redevance en question, mais impose à l'usager une obligation légale de la payer.

<sup>f</sup> Je présume que l'avocat a cité cet arrêt pour démontrer la gravité et l'importance d'une condition prescrite et pour inciter la Cour à conclure que, si le pouvoir de «prescrire» qui est prévu dans la *Loi sur l'aéronautique* comprend le pouvoir d'imposer et de recouvrer des sommes d'argent, il en résulte forcément que, lorsqu'un ministre prescrit qu'un sceau corporatif doit être apposé sur une renonciation, le document sera nul si cette condition n'est pas respectée.

<sup>g</sup> L'avocat de la demanderesse cite également l'arrêt *Waterous Engine Co. v. Town of Capreol*

52 O.L.R. 247, a judgment of the Court of Appeal of Ontario where the Court set aside a claim on a note issued and signed by the mayor and treasurer of a municipal corporation on the grounds that the note was not under seal and no by-law authorizing the note to be used had been passed. This case suggests again that whenever formalities, such as a corporate seal or by-law are imposed by law, non-compliance with those formalities have substantive results.

It is in the case of *Guaranty Properties Ltd. v. Canada*, [1987] 2 F.C. 292 (T.D.), that counsel for the plaintiff finds support for the proposition that a defect in the waiver cannot be cured. In that case, Rouleau J. of this Court, after reviewing the statutory provisions of the *Income Tax Act* respecting corporate amalgamation, found that a reassessment issued in error against one corporation, could not be retroactively validated against another corporation where such a reassessment had become statute-barred. Rouleau J. points out in that case, at page 308, that:

The curative provisions of the *Income Tax Act* will not assist the defendant in this case. It is clear from the facts that a number of errors have plagued the defendant throughout this matter. The auditor who should have been made aware of the amalgamation was not advised and, by the time this was discovered and matters rectified, the time limit prescribed by statute for reassessing Dixie's 1976 taxation year had expired. Equity alone would prevent the use of curative provisions such as those contained within the *Income Tax Act* to correct a substantive error of this nature. I am of the opinion that the legislation does not contemplate the amendment of a reassessment after the expiry of a limitation period.

Finally, counsel for the plaintiff quotes from *Phipson on Evidence*, 8th Ed., page 667, as quoted in *Wilchar Construction Ltd. v. R.*, [1982] 2 F.C. 489 (C.A.), at page 496, as follows:

Estoppels of all kinds, however, are subject to one general rule: they cannot override the law of the land . . . Thus, where a particular formality is required by statute, no estoppel will cure the defect . . .

On that basis, argues counsel, it matters not what binding effect a document issued without a corporate seal would have on a corporation and no matter if the intention of Mr. Briggs in signing the

(1922), 52 O.L.R. 247, où la Cour d'appel de l'Ontario a rejeté une réclamation relative à un billet établi et signé par le maire et trésorier d'une corporation municipale pour le motif que le sceau n'avait pas été apposé sur le billet et qu'aucun règlement autorisant l'utilisation du billet n'avait été adopté. Cet arrêt indique encore une fois que, lorsque des formalités, comme l'apposition d'un sceau corporatif ou l'adoption d'un règlement, sont imposées par un texte de loi, le non-respect de ces formalités a des conséquences importantes.

C'est sur l'arrêt *Guaranty Properties Ltd. c. Canada*, [1987] 2 C.F. 292 (1<sup>re</sup> inst.) que l'avocat de la demanderesse se fonde pour soutenir qu'une lacune de la renonciation ne peut être corrigée. Dans cette cause-là, le juge Rouleau, de notre Cour, après avoir examiné les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* concernant la fusion de sociétés, en est arrivé à la conclusion qu'une nouvelle cotisation établie par erreur à l'encontre d'une société ne pouvait être validée rétroactivement à l'encontre d'une autre société lorsque cette nouvelle cotisation était devenue prescrite. À la page 308, le juge Rouleau formule les commentaires suivants:

Les dispositions correctives de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne sont d'aucune assistance à la défenderesse en l'espèce. Il ressort des faits que certaines erreurs ont ennuyé cette dernière dans toute cette affaire. Le vérificateur qu'on aurait dû mettre au courant de la fusion n'en a pas été avisé et, au moment de la découverte de cette erreur et de la rectification de celle-ci, le délai imparti par la Loi pour l'établissement d'une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1976 de Dixie avait expiré. L'équité à elle seule empêche qu'on recoure à des dispositions correctives comme celles qui figurent dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour corriger une erreur de fond de cette nature. J'estime que la Loi n'envisage pas la modification d'une nouvelle cotisation après l'expiration d'un délai.

Enfin, l'avocat de la demanderesse cite un extrait de *Phipson on Evidence*, 8<sup>e</sup> édition, page 667, que l'on trouve dans *Wilchar Construction Ltd. c. R.*, [1982] 2 C.F. 489 (C.A.), à la page 496:

[TRADUCTION] Les fins de non-recevoir, quelles qu'elles soient, restent cependant soumises à une règle générale; elles ne peuvent aller à l'encontre des lois d'application générale . . . Ainsi, lorsqu'une loi impose des mesures particulières, aucune fin de non-recevoir ne pourra valider son inobservation . . .

Selon l'avocat, compte tenu de ce qui précède, nous n'avons pas à nous demander si un document établi sans sceau corporatif lierait une société ou si M. Briggs, lorsqu'il a signé la renonciation, vou-

waiver was to make of it an effective waiver, it cannot make up by way of estoppel the absence of a prescribed corporate seal.

#### THE CASE FOR THE CROWN

Crown counsel takes the position that a corporate seal on the waiver form is not necessary to make it valid. Alternatively, says counsel, if a seal is necessary, the form is substantially complete and is in substantial compliance with the prescribed form to make it valid.

Furthermore, counsel finds the necessary curative provisions in subsection 152(3), subsection 152(8) and in section 166 of the *Income Tax Act*.

Subsection 152(8) provides that "An assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part and subject to a reassessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission therein or in any proceeding under this Act relating thereto."

Subsection 152(3) states that "Liability for the tax under this Part is not affected by an incorrect or incomplete assessment or by the fact that no assessment has been made."

Section 166 of the Act provides that "An assessment shall not be vacated or varied on appeal by reason only of any irregularity, informality, omission or error on the part of any person in the observation of any directory provision of this Act."

Finally, counsel for the Crown argues that on the basis of Mr. Briggs' conduct and of his own evidence in relation to the execution and delivery of the waiver form, the plaintiff must be estopped from denying the validity of the instrument or the authority of Mr. Briggs in executing it on behalf of the company.

With respect to the mystique or legal fiction of a corporate seal, counsel for the Crown quotes from

lait faire de celle-ci un document valide, puisqu'une société ne peut remédier à l'omission d'apposer un sceau corporatif prescrit en invoquant une fin de non-recevoir.

#### <sup>a</sup> LA THÈSE DE LA COURONNE

<sup>b</sup> L'avocat de la Couronne soutient qu'il n'est pas nécessaire que le sceau corporatif soit apposé sur la formule de renonciation pour que celle-ci soit valide. Subsidiairement, déclare l'avocat, si un sceau est nécessaire, la renonciation est sensiblement complète et sensiblement conforme à la formule prescrite, de sorte qu'elle est valide.

<sup>c</sup> En outre, l'avocat allègue que les dispositions correctives nécessaires se trouvent aux paragraphes 152(3) et 152(8) et à l'article 166 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

<sup>d</sup> Selon le paragraphe 152(8), «Sous réserve de modifications qui peuvent y être apportées ou d'annulation qui peut être prononcée lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente Partie et sous réserve d'une nouvelle cotisation, une cotisation est réputée être valide et exécutoire nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi.»

<sup>e</sup> En outre, le paragraphe 152(3) énonce que «Le fait qu'une cotisation est inexacte ou incomplète ou qu'aucune cotisation n'a été faite n'a pas d'effet sur les responsabilités du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la présente Partie.»

<sup>f</sup> L'article 166 de la Loi prévoit ce qui suit: «Une cotisation ne doit pas être annulée ni modifiée lors d'un appel uniquement par suite d'irrégularité, de vice de forme, d'omission ou d'erreur de la part de qui que ce soit dans l'observation d'une disposition simplement directrice de la présente loi.»

<sup>g</sup> Enfin, l'avocat de la Couronne fait valoir que, compte tenu de la conduite de M. Briggs et de son propre témoignage concernant la signature et la délivrance de la formule de renonciation, la demanderesse ne peut nier la validité du document ou le pouvoir de M. Briggs de le signer au nom de l'entreprise.

<sup>h</sup> En ce qui a trait à la mystique ou à la fiction juridique du sceau corporatif, l'avocat de la Cou-

F. W. Wegenast, *The Law of Canadian Companies*, Carswell, 1979, at pages 268-270 as follows:

Section 36 of the Canadian Act provides that "every deed which any person, lawfully empowered in that behalf by the company as its attorney, signs on behalf of the company and seals with his seal, shall be binding on the company and shall have the same effect as if it was under the seal of the company." So that it is not so much a matter of affixing the corporate seal as it is of affixing a seal.

As to the necessity of the seal in contracts, section 37 of the Canadian Act provides that "every contract, agreement, engagement or bargain made, and every bill of exchange drawn, accepted or endorsed, and every promissory note and cheque made, drawn or endorsed on behalf of the company, by any agent, officer or servant of the company, in general accordance with his powers as such under the by-laws of the company, shall be binding upon the company. In no case shall it be necessary to have the seal of the company affixed to any such contract, agreement, engagement, bargain, bill of exchange, promissory note or cheque or to prove that the same was made, drawn, accepted or endorsed, as the case may be, in pursuance of any by-law or special vote or order. No person so acting as such agent, officer or servant of the company shall be thereby subjected individually to any liability whatever to any third person."

This statutory provision is conclusive as to a number of questions which were formerly the cause of much difficulty. The general rule of the common law was that a corporation was not bound by contracts unless under seal, though even in early times it was recognized that the seal was not necessary for every corporate act. In modern times the common law rule has become so eaten up with exceptions that little remains of it, apart from special statutory intervention. It has been laid down in the first place that in all matters of trifling importance and frequent occurrence a contract duly entered into by any corporation would be binding both on the corporation and the other party, notwithstanding the absence of the corporate seal. Again it is well settled that in the case of executed contracts, that is to say contracts in which one of the parties, whether the corporation or the other party, had done its part, the corporation was liable though the contract was not under the corporate seal. Further, it has been clearly established that all contracts of trading corporations within the scope of their objects are binding on the corporation without the corporate seal. Finally, it has been laid down that even in the case of non-trading corporations a contract may be binding without the corporate seal so long as the contract is within the special purposes of the corporation's charter. It has been held under some of the provincial Acts that important appointments such as that of manager or a chief engineer should be made under seal; but this would not be so under the Canadian Act except in the sense that the appointment to be regular, should, be by by-law, or at least under the authority of a general by-law. But, as already said, the provision of the Canadian Act seems thoroughly to cover the subject, and incidentally to assimilate, in the case of

ronne cite l'extrait suivant de l'ouvrage de F. W. Wegenast intitulé *The Law of Canadian Companies*, Carswell, 1979, aux pages 268 à 270:

[TRADUCTION] L'article 36 de la loi canadienne énonce que «tout acte qu'une personne, légalement autorisée à ce titre par la société comme fondé de pouvoir de celle-ci, signe au nom de ladite société et sur lequel elle appose son sceau lie la société et s'applique de la même façon que si ledit document comportait le sceau de la société». Ce qui importe, ce n'est pas que le sceau de l'entreprise soit apposé, mais bien qu'un sceau soit apposé.

En ce qui a trait à la nécessité du sceau dans les contrats, l'article 37 de la loi canadienne prévoit ce qui suit: «tout contrat, engagement ou entente conclu, toute lettre de change tirée, acceptée ou endossée et tout billet à ordre ou chèque fait, tiré ou endossé au nom de la société par un mandataire, dirigeant ou préposé de la société, généralement de façon conforme aux pouvoirs dont cette personne dispose en vertu des règlements de la société, lie celle-ci. Il n'est en aucun cas nécessaire d'apposer le sceau de la société sur ce contrat, cette entente, cet engagement, cette lettre de change, ce billet à ordre ou ce chèque ou de prouver que celui-ci a été fait, tiré, accepté ou endossé, selon le cas, conformément à un règlement ou à un vote ou une directive spécial. Aucune personne agissant ainsi à titre de mandataire, dirigeant ou préposé de la société ne peut être tenue personnellement responsable envers un tiers».

Cette disposition législative résout de façon concluante un certain nombre de questions qui causaient auparavant de sérieux problèmes. Selon la règle générale reconnue en common law, une société n'était pas liée par un contrat à moins que celui-ci ne comporte le sceau de l'entreprise, bien que l'on n'ait pas tardé à reconnaître que le sceau n'était pas nécessaire pour chacun des actes de la société. Aujourd'hui, la règle comporte tellement d'exceptions qu'elle s'applique rarement de façon intégrale, sauf dans les cas où le législateur est intervenu de façon explicite. On a d'abord reconnu que, lorsque le document en question avait une importance mineure ou était utilisé de façon répétitive, l'entente en question qui avait été dûment conclue par une société lierait tant celle-ci que l'autre partie, malgré l'absence de sceau corporatif. Encore une fois, il est bien établi que, dans le cas des contrats exécutés, c'est-à-dire lorsque l'une des parties, que ce soit la société ou l'autre partie, a rempli ses obligations, l'entreprise est responsable, même si son sceau n'est pas apposé sur l'entente. En outre, il a été établi de façon non équivoque que tous les contrats que les sociétés commerciales concluent à l'intérieur des limites de leurs objets lient lesdites sociétés, même en l'absence du sceau corporatif. Enfin, il a été établi que, même dans le cas des sociétés non commerciales, un contrat peut lier ladite société malgré l'absence du sceau de l'entreprise, en autant qu'il ne dépasse pas les limites des buts spéciaux énoncés dans la charte de la société. Invoquant certaines lois provinciales, les tribunaux ont parfois décidé que des nominations importantes, comme celles du directeur ou de l'ingénieur-chef, devaient comporter le sceau de l'entreprise; cependant, cette obligation n'existe pas selon la Loi canadienne, bien que la nomination doive être faite de façon régulière, que ce soit par règlement ou, à tout le moins, sous l'autorité d'un règlement général. Cependant, comme je l'ai déjà souligné, les dispositions de la Loi canadienne semblent couvrir le sujet à fond et, incidemment, assimiler, dans le cas

Canadian companies, the law of Quebec with that of the other provinces in the matter of the use of the corporate seal.

Practically speaking, therefore, and apart from section 37, the use of the seal is required of a corporation only where it would be of an individual, that is to say upon such documents as deeds, powers of attorney, etc. In this connection the reader may be reminded that a seal "imports" both consideration and delivery: that is to say, where a contract is under seal it is not necessary to prove either consideration or the delivery of the contract, consideration not being necessary in the case of a contract under seal and delivery being presumed. But that is not to say that want of consideration may not be proved or that a deed or contract under seal may not be held in escrow. It is a matter of fact and intention whether delivery has taken place, but *prima facie* delivery may be presumed; and where an instrument is produced under the seal of a company it is presumed to have been properly executed, though this presumption may be rebutted.

Crown counsel relies heavily on the statement in the foregoing extract that in modern times, the common law rule to the effect that no corporation is bound by contract except under seal, has become so eaten up with exceptions that little remains of it, apart from special statutory intervention. It is argued that in the circumstances the prescribed "corporate seal" on a waiver document is not an essential requirement to establish a document valid on its face and binding on the company.

Crown counsel also finds comfort in sections 124 and 125 of the *Company Act*, R.S.B.C., 1979, c. 59, which appears to establish that whatever is required between natural persons to enter into binding contracts applies as well to companies. These sections read as follows:

**124.** (1) Every contract that, if made between natural persons would by law be required to be in writing and under seal, may be made for a company in writing under seal and may, in the same manner, be varied or discharged.

(2) Every contract that, if made between natural persons would by law be required to be in writing and signed by the parties to be charged, may be made for the company in writing signed by a person acting under its authority, express or implied, and may in the same manner be varied or discharged.

(3) Every contract that, if made between natural persons would by law be valid although made orally and not reduced to writing, may be made in like manner for the company by a

des sociétés canadiennes, les règles du Québec à celles des autres provinces en ce qui a trait à l'utilisation du sceau corporatif.

En conséquence, sur le plan pratique, si l'on fait exception de l'article 37, la société n'est tenue d'utiliser le sceau que lorsque le particulier lui-même doit le faire, notamment lorsqu'il s'agit de documents comme des actes scellés, des procurations, etc. Sur ce point, le lecteur doit se rappeler que le sceau «sous-entend» à la fois la contrepartie et la délivrance: en effet, lorsque le sceau est apposé sur un contrat, il n'est pas nécessaire de prouver la contrepartie ou la délivrance du contrat, la contrepartie n'étant pas nécessaire dans le cas d'un contrat scellé et la délivrance étant présumée. Cependant, cela ne signifie pas que l'on ne puisse établir l'absence de contrepartie ou qu'un acte ou contrat scellé ne puisse être déposé en mains tierces. La question de savoir s'il y a eu délivrance est une question de fait et d'intention, mais la délivrance *prima facie* peut être présumée; en outre, lorsque le sceau de la société est apposé sur le document, celui-ci est présumé avoir été signé en bonne et due forme, bien que cette présomption puisse être réfutée.

L'avocat de la Couronne se fonde en grande partie sur l'extrait précité où l'auteur déclare que, de nos jours, la règle de common law selon laquelle aucun contrat non revêtu du sceau ne lie l'entreprise comporte tellement d'exceptions qu'elle est rarement appliquée de façon intégrale, sauf dans les cas où le législateur est intervenu de façon explicite. Il allègue que, dans les circonstances, le «sceau corporatif» prescrit sur le document de la renonciation ne constitue pas une condition qui doit nécessairement être respectée pour que le document soit valide à sa face même et qu'il lie l'entreprise.

L'avocat de la Couronne invoque également les articles 124 et 125 du *Company Act*, R.S.B.C., 1979, chap. 59, qui semblent établir que les exigences liées au caractère exécutoire des ententes conclues entre des personnes naturelles s'appliquent également dans le cas des sociétés. Voici le libellé de ces dispositions:

[TRADUCTION] **124.** (1) Lorsque la loi exige qu'une entente conclue entre des personnes physiques soit consignée par écrit et scellée, ladite entente pourra être faite par écrit et scellée au nom d'une société et elle pourra être modifiée ou annulée de la même façon.

(2) Lorsque la loi exige qu'une entente conclue entre des personnes physiques soit consignée par écrit et signée par les parties pour être valide, ladite entente pourra être faite par écrit pour la société et signée par une personne autorisée, expressément ou implicitement, à cette fin par ladite société et elle pourra être modifiée ou annulée de la même façon.

(3) Toute entente conclue entre des personnes physiques qui, selon la loi, serait valide même s'il s'agit d'une entente verbale, pourra être faite de la même façon au nom de la société par une

person acting under its authority, express or implied, and may in the same manner be varied or discharged.

(4) Every contract made according to this section is effectual in law, and shall bind the company and its successors and all other parties to it.

(5) Every bill of exchange or promissory note shall be deemed to have been made, accepted or endorsed on behalf of a company if made, accepted or endorsed in the name of, or by, or on behalf of, or on account of, the company by a person acting under its authority.

125. A document that requires authentication or certification by a company may be authenticated or certified by a director, or officer of the company, or by the solicitor for the company, and need not be under its common seal.

There is also reference by Crown counsel to a number of cases under the *Income Tax Act* where strict adherence to various prescriptions has been found wanting without affecting the legality of the document.

In *R. v. Hart Electronics Ltd.* (1959), 29 W.W.R. 28 (Man. C.A.), the taxpayer company was charged with failure to file tax returns. In fact, an officer of the company had forwarded a letter to National Revenue enclosing unsigned T-2 return forms showing no tax payable and on which certain remarks and information had been filled in. No documents were attached to the forms.

The Manitoba Court of Appeal dismissed an appeal by the Crown from a magistrate's dismissal of the charge. At page 30, the Court stated:

The form was not signed but was enclosed with a letter. The omission to sign the form does not render the return a nullity. If a cheque had been enclosed it could not be argued that there was no return. If it appears that no tax is payable it also is a return though the form was not signed. In my opinion a form T2, which gives certain information sent by letter though the form is not signed, does constitute an income tax return.

A similar finding occurred in *R. v. Kidd* (1974), 6 O.R. (2d) 769. Lacourcière J., then of the Ontario High Court, refused to entertain a defence of wilful tax evasion on the grounds that the accused taxpayer had not signed his tax returns when he had failed to declare his true income. His Lordship stated at page 772:

personne autorisée, expressément ou implicitement, à cette fin par celle-ci et elle pourra être modifiée ou annulée de la même façon.

(4) Toute entente conclue conformément au présent article est valide en droit et lie la société, ses successeurs et toutes les autres parties à ladite entente.

(5) Toute lettre de change ou billet à ordre sera présumé avoir été fait, accepté ou endossé au nom de la société s'il a été fait, accepté ou endossé au nom ou pour le compte de la société par une personne autorisée à agir ainsi par ladite société.

125. Tout document devant être authentifié ou attesté par une société peut être authentifié ou attesté par un administrateur ou dirigeant de la société ou par l'avocat de la société et il n'est pas nécessaire qu'il comporte le sceau habituel de la société.

L'avocat de la Couronne cite également certaines décisions qui ont été rendues en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et dans lesquelles la légalité du document n'a pas été touchée par le fait que certaines prescriptions n'avaient pas été respectées à la lettre.

Dans *R. v. Hart Electronics Ltd.* (1959), 29 W.W.R. 28 (C.A. Man.), la société contribuable a été accusée d'avoir omis de déposer ses déclarations d'impôt. En réalité, un dirigeant de la société avait fait parvenir à Revenu national une lettre à laquelle il avait joint des déclarations T-2 non signées indiquant qu'aucun impôt n'était exigible et comportant certains renseignements et commentaires. Aucun document n'était joint aux formules.

Le magistrat a rejeté l'accusation et la Cour d'appel du Manitoba a rejeté l'appel de la Couronne. À la page 30, la Cour a dit ce qui suit:

[TRADUCTION] Bien qu'elle n'ait pas été signée, la formule était jointe à la lettre. L'omission de signer la formule ne rend pas la déclaration nulle. Si un chèque avait été joint, on n'aurait pu soutenir qu'il n'y avait pas de déclaration. S'il appert du document qu'aucun impôt n'est exigible, il s'agit néanmoins d'une déclaration, bien que la formule n'ait pas été signée. À mon avis, une formule T2 qui est jointe à une lettre comportant certains renseignements constitue une déclaration d'impôt sur le revenu, même si elle n'est pas signée.

Une décision semblable a été rendue dans *R. v. Kidd* (1974), 6 O.R. (2d) 769. Le juge Lacourcière, alors juge de la Haute Cour de l'Ontario, a refusé d'examiner le moyen de contestation de l'évasion fiscale volontaire invoqué pour le motif que le contribuable n'a pas signé ses déclarations d'impôt lorsqu'il a omis de déclarer son véritable revenu. À la page 772, le juge s'est exprimé comme suit:

The unsigned income tax returns for the 1970 and 1968 taxation years were complete and sufficient to constitute a defence on a failure to file charge: *The Queen v. Hart Electronics Ltd.*, 59 D.T.C. 1192. If the appellant intended that the return should form the basis of his tax assessment — and there cannot be any other conclusion — he cannot rely on his omission to sign it. He cannot have it both ways: the return cannot be a defence to a charge of non-filing as well as a defence, because it is unsigned, to a charge of evasion . . .

Noël A.C.J. of this Court faced an analogous issue in the case of *R. v. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] F.C. 396. The defendant in 1964 had purchased most of the assets of Simard & Frères Cie Limitée and had undertaken to pay the seller's debts incurred prior to January 1, 1965.

When the seller was reassessed in 1969 for substantial amounts of taxes covering the years 1954-1964, the Crown claimed the unpaid taxes from the defendant. In resisting the claim, the defendant pleaded the invalidity of certain waivers it had signed on behalf of the other company. His Lordship's comments on that issue are found at page 405:

Defendant's argument that the waivers signed by it for the mis en cause for 1961 and 1962 — as regards which it claims that there were no misrepresentations or fraud and where, as a result, the *prima facie* presumption of validity of the assessments would not apply — are not valid because they were not signed by the taxpayer cannot be raised here. Defendant held itself out as the agent, or apparent agent, of the mis en cause, and plaintiff, relying on these waivers, subsequently allowed the four years specified in s. 46(4) to elapse with respect to the years in question. In the circumstances plaintiff [*sic*] is in no position to plead the invalidity of these waivers. Moreover, I do not think it is too surprising that the waivers were signed by the purchaser of the rights and property of the vendor, since the purchaser, in which some of the persons having an interest also had interests in the mis en cause, is the very same company which continued the vendor's operations and must have collected the profits therefrom.

It was in the case of *Smerchanski v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 554 (C.A.), that Mackay D.J. raised the issue of estoppel on which Crown counsel relies. His Lordship said at page 568:

Hanbury's *Modern Equity* 9th ed., pp. 664 and 666, defines estoppel as a doctrine which prevents a person acting inconsistently with a representation which he has made to the other party, in reliance on which the other party has acted to his

[TRADUCTION] Les déclarations d'impôt non signées se rapportant aux années d'imposition 1970 et 1968 étaient complètes et suffisantes pour constituer un moyen de défense à l'accusation d'avoir omis de déposer des déclarations: *The Queen v. Hart Electronics Ltd.*, 59 D.T.C. 1192. Si l'appelant désirait que la déclaration constitue le fondement de sa cotisation, et il ne peut en être autrement, il ne peut invoquer son omission de la signer. Il doit choisir: il ne peut invoquer la déclaration à la fois comme moyen de contestation d'une accusation de non-dépôt et comme moyen de contestation d'une accusation d'évasion, du fait qu'elle n'est pas signée . . .

Dans l'affaire *R. c. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] C.F. 396, le juge en chef adjoint Noël, de notre Cour, devait se prononcer sur une question analogue. En 1964, la demanderesse avait acheté la plupart des éléments d'actif de Simard & Frères Cie Limitée et avait convenu de payer les dettes que la venderesse avait engagées avant le 1<sup>er</sup> janvier 1965.

Lorsqu'une nouvelle cotisation a été établie en 1969 à l'encontre de la venderesse, la Couronne a réclamé de la défenderesse des montants élevés se rapportant aux impôts impayés pour les années allant de 1954 à 1964. Contestant la réclamation, la défenderesse a plaidé l'invalidité de certaines renonciations qu'elle avait signées au nom de l'autre société. Voici les commentaires que le juge a formulés à ce sujet à la page 405:

L'argument de la défenderesse que les renonciations signées par elle pour la mise en cause pour les années 1961 et 1962, pour lesquelles elle prétend qu'il n'y a pas eu représentations erronées ou fraude et où, par conséquent, la présomption *prima facie* de validité des cotisations ne jouerait pas, ne valent pas parce que non signées par le contribuable, ne peut être soulevé ici. Elle s'est en effet présentée comme l'agent de la mise en cause ou son mandataire apparent et la demanderesse, fort de ces renonciations, a, par la suite, laissé écouler les quatre ans prévus à l'art. 46(4) pour les années en cause. La demanderesse serait bien mal venue d'invoquer, dans ces circonstances, l'invalidité de ces renonciations. D'ailleurs, il ne me paraît pas qu'il soit trop surprenant que ces renonciations aient été signées par l'acheteur des biens et droits du vendeur puisque cet acheteur, dont certains de ses intéressés avaient des intérêts dans la mise en cause, est celui-là même qui a continué les opérations du vendeur et qui a dû en récolter les profits.

C'est dans l'arrêt *Smerchanski c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 554 (C.A.), que le juge suppléant Mackay a soulevé la question de la fin de non recevoir que l'avocat de la Couronne invoque. À la page 568, le juge a dit ce qui suit:

L'ouvrage de Hanbury, *Modern Equity*, 9<sup>e</sup> éd., aux pp. 664 et 666, définit l'irrecevabilité comme étant une doctrine qui empêche une personne d'agir d'une manière inconsciente par rapport à une représentation qu'elle a faite à l'autre partie et

detriment. It is necessary that there should be an unambiguous representation of existing fact upon which the representee is intended to act and does act to his detriment.

Finally, Crown counsel cites the dictum of Muldoon J., of this Court, in the case of *Optical Recording Corp. v. Canada*, [1987] 1 F.C. 339, at page 359:

Printed forms are part of the essential mystique of governments in the twentieth century, but one must not be dazzled by printed forms even when they are officially prescribed. The printed form itself, carries no legal force.

#### THE FINDINGS

The issue remains whether the absence of a corporate seal on a prescribed waiver document renders it null and void. To determine this, the following elements, in my view, should be considered.

##### 1. Nature of a Waiver

A waiver of the sort at issue in this case, might be interpreted as an accommodation between the Crown and a taxpayer for the better administration of the *Income Tax Act* and to provide a more efficient determination of any liability thereunder. In the light of the limitations on assessments under section 152 of the Act, the Crown requests a waiver so that it may continue its assessment or audit work in a normal administrative mode without having to worry about limitations. The taxpayer, on the other hand, knows full well that on an assessment being made, he alone has the burden of proving it wrong. That burden becomes much heavier if the Crown, facing the end of the limitation period, issues what might be termed a premature assessment which, for purposes of abundant caution, would include many sundry items which the taxpayer would have to traverse one by one. The taxpayer in those circumstances would look upon a waiver as being to his own benefit as well as the Crown's and would ordinarily comply with the Crown's request.

In many cases, also, the waiver might be limited to specified issues, i.e., those where assessing or auditing processes have not been completed and

sur laquelle cette dernière s'est fondée, agissant à son détriment. Il doit nécessairement y avoir une représentation non équivoque d'une situation réelle sur laquelle on veut que l'autre partie se fonde pour agir et d'après laquelle elle agit effectivement à son détriment.

Enfin, la Couronne cite les remarques suivantes que le juge Muldoon, de notre Cour, a formulées dans *Optical Recording Corp. c. Canada*, [1987] 1 C.F. 339, à la page 359:

Les imprimés font partie de la mystique essentielle des gouvernements au vingtième siècle, mais personne ne doit s'y laisser prendre même lorsqu'il s'agit de formules officielles et obligatoires. L'imprimé lui-même n'a pas force de loi.

#### LES CONCLUSIONS

La question demeure celle de savoir si l'absence de sceau corporatif sur une formule de renonciation prescrite rend celle-ci nulle et non avenue. Pour trancher cette question, il faut, à mon avis, tenir compte des éléments suivants.

##### 1. Nature d'une renonciation

Une renonciation semblable à celle qui fait l'objet du présent litige pourrait être considérée comme un accommodement entre la Couronne et un contribuable qui permet d'améliorer l'administration de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de déterminer de façon plus efficace toute dette découlant de l'application de celle-ci. Compte tenu des délais de prescription prévus à l'article 152 de la Loi à l'égard des cotisations, la Couronne demande une renonciation afin de pouvoir continuer son évaluation dans le cadre d'un processus administratif normal sans devoir se préoccuper des délais. Pour sa part, le contribuable sait très bien que, lorsqu'une cotisation est établie, lui seul a le fardeau de prouver qu'elle est erronée. Ce fardeau devient beaucoup plus lourd si la Couronne, qui voit approcher la fin du délai, établit ce qu'on pourrait appeler une cotisation prématurée dans laquelle elle inscrirait, par mesure de prudence, de nombreux éléments divers que le contribuable devrait réfuter un à un. Dans ces circonstances, le contribuable sera porté à considérer la renonciation comme une solution avantageuse tant pour lui que pour la Couronne et se conformera habituellement à la demande de celle-ci.

En outre, dans bien des cas, la renonciation peut se limiter à des questions précises, c'est-à-dire les questions relativement auxquelles le travail d'éva-

which in fact remain the only outstanding items on which the Crown can ultimately decide to assess or reassess. This narrows the field of the assessment and again provides mutual advantages to both the Crown and the taxpayer.

## 2. Requirements of a prescribed form of waiver

If by its nature, a waiver under the *Income Tax Act* may be said to be a mutual affair, it might nevertheless be incumbent upon the Crown in accepting a waiver to be satisfied that the taxpayer will be bound by it. This would normally present no problem when the taxpayer is an individual. It is otherwise, however, when the taxpayer is a corporation which can only become bound by the hand of a person or persons acting on its behalf. The authority of such person or persons would of course be best assured by the affixing of the corporate seal. The corporate seal would thus provide a sufficient degree of validity or authenticity on which the Crown could rely.

Viewed in that light, the requirements of a corporate seal could be said to be for the benefit of the Crown.

## 3. The statutory basis for the prescribed form

Subsection 244(16) of the Act provides that "Every form purporting to be a form prescribed or authorized by the Minister shall be deemed to be a form prescribed by order of the Minister under this Act unless called in question by the Minister or some person acting for him or Her Majesty."

Subparagraph 152(4)(a)(ii) provides that a Minister may reassess at any time when a taxpayer "has filed with the Minister a waiver in prescribed form within 4 years". [My emphasis.]

The prescribed form of waiver in 1985 declares that it is authorized and prescribed by the Minister. The form also includes on its face a series of instructions which the form indicates must be ful-

luation n'est pas terminé et qui demeurent effectivement les seuls points non réglés à l'égard desquels la Couronne pourrait décider d'établir une cotisation ou une nouvelle cotisation. Ce genre de renonciation a pour effet de rétrécir la portée de la cotisation et comporte des avantages tant pour la Couronne que pour le contribuable.

## 2. Exigences liées à une formule de renonciation prescrite

Si, de par sa nature, une renonciation établie en conformité de la *Loi de l'impôt sur le revenu* peut être considérée comme un accord mutuel, il incombera peut-être néanmoins à la Couronne de s'assurer, lorsqu'elle accepte la renonciation, que le contribuable sera lié par celle-ci. Il n'y aura habituellement aucun problème sur ce point si le contribuable est un particulier. Cependant, il en est autrement lorsque le contribuable est une société qui ne peut être liée que par l'entremise d'une personne agissant pour son compte. Bien entendu, l'apposition du sceau corporatif serait la mesure permettant le mieux de confirmer l'existence du pouvoir de cette personne. Le sceau corporatif conférerait donc au document un degré suffisant de validité ou d'authenticité que la Couronne pourrait invoquer.

Envisagées sous cet angle, les exigences liées à l'apposition du sceau corporatif pourraient être considérées comme des conditions avantageuses pour la Couronne.

## 3. Le fondement législatif du formulaire prescrit

Le paragraphe 244(16) de la Loi se lit comme suit: «Chaque formule donnée comme constituant une formule prescrite ou autorisée par le Ministre est réputée être une formule prescrite par ordre du Ministre en vertu de la présente loi, sauf si elle est mise en doute par le Ministre ou quelque personne agissant pour lui ou pour Sa Majesté.»

Selon le sous-alinéa 154(4)a)(ii), le ministre peut établir une nouvelle cotisation en tout temps lorsque le contribuable «a adressé au Ministre une renonciation, en la forme prescrite, dans un délai de 4 ans». [C'est moi qui souligne.]

D'après la déclaration qui apparaît sur la formule de renonciation prescrite en 1985, il s'agit d'une formule autorisée et prescrite par le ministre. La formule comporte également au recto une

filled in order for the waiver to be valid. It must be signed by the taxpayer himself, if an individual, or if a corporation, by the authorized signing officer with the authority to bind the corporation. In the case of a corporation, the corporate seal must be affixed.

This is in line with plaintiff's argument that the corporate seal requirement is mandatory. Its absence renders the waiver null and void. It is not a valid waiver and the statute prescribes that a valid waiver it must be. Furthermore, according to this line of thinking, the waiver cannot be accepted as valid if the signing officer as Vice-President, Finance, enjoying the ostensible authority to bind the company, did not have, on the evidence, any authority on his own to affix the corporate seal. This of course is to suggest that even if by some circumstance or other, Mr. Briggs had had possession of the corporate seal at the time the waiver was submitted to him, his affixing it without the required authority would not have bound the company.

#### 4. General Rules re Corporate Seal

It may be briefly stated that according to sections 124 and 125 of the *Company Act* of British Columbia, it would not have been ordinarily required to affix the seal to the waiver document to make it valid and binding on the company. In the circumstances, the issue of the waiver's validity rests exclusively on whether or not the prescription is of such a mandatory nature that its absence makes the document null and void.

#### 5. Mandatory or Directory "Enactment"

This requires an interpretation of the "prescribed" conditions. The attachment of a corporate seal is either a mandatory requirement or a discretionary one. Whether it is one or the other requires consideration of the purpose of the prescription, the context within which it is deemed to apply and the general intentment of either Parliament or of its servant in imposing it. I subscribe in this respect to the words of Lord Campbell in the case of *Liverpool Borough Bank v. Turner* (1860), 2 De G. F. & J. 502 where he stated at pages 507-508:

série de directives qui doivent être suivies, selon le texte de la formule, pour que la renonciation soit valide. Le document doit être signé par le contribuable lui-même, s'il s'agit d'un particulier, ou par le signataire autorisé à lier la société, s'il s'agit d'une société. En outre, dans le cas d'une société, le sceau corporatif doit être apposé.

Ces exigences vont dans le sens de l'argument de la demanderesse selon lequel l'apposition du sceau corporatif est obligatoire et l'absence de ce sceau rend la renonciation nulle et non avenue. La renonciation n'est pas valide et la loi énonce qu'il doit s'agir d'une renonciation valide. En outre, selon ce raisonnement, on ne peut dire que la renonciation est valide lorsque le signataire, comme vice-président des finances disposant du pouvoir apparent de lier l'entreprise, n'était pas autorisé, selon la preuve, à apposer le sceau corporatif. Cela sous-entend évidemment que, même si M. Briggs avait eu en sa possession le sceau corporatif au moment où la renonciation lui a été soumise, l'apposition du sceau par cette personne, qui n'avait pas le pouvoir requis, n'aurait pas lié la société.

#### 4. Règles générales concernant le sceau corporatif

On peut résumer les règles générales en disant que, selon les articles 124 et 125 du *Company Act* de la Colombie-Britannique, il n'aurait habituellement pas été nécessaire d'apposer le sceau sur la renonciation pour que celle-ci soit valide et lie la société. Dans les circonstances, la validité de la renonciation dépend uniquement de la réponse à la question de savoir si la prescription est obligatoire au point où le non-respect de cette prescription rend le document nul et non avenue.

#### 5. «Texte» obligatoire ou directeur

Il faut ici interpréter les conditions «prescrites». L'apposition du sceau corporatif constitue soit une exigence obligatoire, soit une exigence discrétionnaire. Pour trancher cette question, il faut examiner le but de la prescription, le contexte dans lequel elle est présumée s'appliquer et l'intention générale qu'avait le Parlement ou son préposé lorsqu'il l'a imposée. À cet égard, je fais miennes les remarques que lord Campbell a formulées dans *Liverpool Borough Bank v. Turner* (1860), 2 De G. F. & J. 502, lorsqu'il a dit ce qui suit aux pages 507 et 508:

No universal rule can be laid down for the construction of statutes as to whether mandatory enactments shall be considered directory only or obligatory only with an implied nullification for disobedience. It is the duty of Courts of Justice to try to get at the real intention of the Legislature by carefully attending to the whole scope of the statute to be construed.

A similar approach was adopted by Lord Penzance in *Howard v. Bodington* (1877), 2 P.D. 203 (Court of Arches) at page 211:

I believe, as far as any rule is concerned, you cannot safely go further than that in each case you must look to the subject-matter; consider the importance of the provision that has been disregarded, and the relation of that provision to the general object intended to be secured by the Act; and upon a review of the case in that aspect decide whether the matter is what is called imperative or only directory.

#### THE CONCLUSION

A review of the particular facts before me as well as of the extensive case law referred to by counsel leads me to the conclusion that the requirement of the corporate seal is directory only. I view the prescription imposed by the Minister in that regard as one to provide the Minister with an assurance that he can safely postpone his reassessment and that he may rely on the corporate taxpayer being bound by it. The taxpayer would not, absent unusual circumstances such as a forged signature, be in a position to repudiate it when the limitations have run out.

On the facts before me, no such unusual circumstances apply. There is no doubt in my mind that Mr. Briggs, as Vice-President, Finance, had an implied authority to agree to a waiver. He knew full well the purpose of the waiver and although he had not previously been called upon to deal with a waiver on behalf of his company, he knew from his previous experience as a chartered accountant what a waiver was all about. He had no hesitation in signing it. He assumed, correctly in my view, that without a waiver, an immediate assessment would issue. He did not feel the need to bring the matter to the attention of his directors. He felt it was part of his basic responsibility as Vice-President, Finance, to deal with it. For some years, as a matter of fact, he had dealt with the company's tax matters and had signed several T-2 tax returns in previous years. Mr. Briggs of course had no specific authority to use the seal but I must find,

[TRADUCTION] Aucune règle universelle ne peut être imposée à l'égard de l'interprétation des lois pour déterminer si un texte de loi doit être considéré comme un texte à caractère directeur ou obligatoire et si le non-respect de ce texte entraîne implicitement la nullité du document visé. Il incombe aux tribunaux de déterminer la véritable intention du législateur en examinant avec soin la portée générale de la loi à interpréter.

Dans *Howard v. Bodington* (1877), 2 P.D. 203 (Court of Arches), à la page 211, lord Penzance a adopté un raisonnement similaire:

[TRADUCTION] À mon avis, quelle que soit la règle en cause, on ne peut aller plus loin que de dire que, dans chaque cas, il faut examiner la question, tenir compte de l'importance de la disposition qui n'a pas été respectée et du lien entre cette disposition et le but général visé par la Loi et décider, après avoir examiné l'affaire sous cet angle, si la disposition est de nature impérative ou seulement directrice.

#### LA CONCLUSION

Après avoir examiné les faits dont j'ai été saisi et les nombreux arrêts que les avocats ont cités, je suis d'avis que l'apposition du sceau corporatif est une exigence directrice seulement. À mon avis, la prescription imposée par le ministre à cet égard lui permet de s'assurer qu'il peut reporter en toute sécurité l'établissement d'une nouvelle cotisation et qu'il peut se fonder sur le fait que la société contribuable est liée par la renonciation. En l'absence de circonstances inhabituelles, telle une imitation de signature, le contribuable ne serait pas en mesure de répudier la renonciation une fois le délai de prescription expiré.

À la lumière des faits qui ont été établis devant moi, aucune circonstance inhabituelle de cette nature ne peut être invoquée ici. Je n'ai aucun doute sur le fait que M. Briggs, en qualité de vice-président des finances, avait le pouvoir implicite de consentir à une renonciation. Il était bien conscient du but de la renonciation et, même si on ne lui a pas demandé auparavant de signer une renonciation au nom de son entreprise, il savait en quoi consistait une renonciation, en raison de l'expérience qu'il avait acquise comme comptable agréé. Il l'a signée sans hésitation. Il a présumé (et, à mon avis, il avait raison) que, en l'absence de renonciation, une cotisation serait immédiatement établie. Il n'a pas jugé nécessaire de signaler la question à l'attention des administrateurs. Il a cru que cette tâche faisait partie de ses responsabilités comme vice-président des finances. Effectivement, pendant quelques années, il s'est occupé des

on the evidence, he had no less an implied authority to sign a waiver than he had to sign corporate tax returns.

The other aspect material to the case is that the prescription imposed by the Minister is, in my view, for the benefit of the Minister. For reasons already stated, it is the Minister's measure of protection and may, in appropriate circumstances, be waived by him. The Minister's position in that regard is analogous to any person's prerogative to waive a condition prescribed in his favour.

A further element in the matter before me is that this waiver, however prescribed in its form, is not a statutory obligation imposed on a taxpayer over which, in appropriate cases, statutory defences might be raised. A waiver, as prescribed in this case, is no more, no less a consensual arrangement between the taxpayer and the Crown to accept a delayed process for an assessment to be made for reasons which are mutually advantageous. It is clear from the evidence that Mr. Briggs willingly signed the waiver with the intention of making of it a valid waiver binding on the company. From the realities of the situation as I have described it, the waiver, in the eyes of Mr. Briggs, was no big deal.

In such circumstances, can it now be said that in the absence of such a ministerial prescription as a corporate seal on the waiver form, the document should be considered null and void and bereft of any legal weight? To do so, in my respectful view, would be to endorse the arguments advanced by plaintiff's counsel that the subject-matter be treated within the narrow perimeters of the prescribed form, within the even narrower context of the Minister's printed postulates and that the substance and mutuality of the waiver process itself be disregarded. It would require a strict or literal interpolation of the several doctrines of interpretation suggested by plaintiff's counsel and confer on the prescriptions of the waiver form a sovereign

aspects fiscaux de la gestion de l'entreprise et il a signé plusieurs déclarations d'impôt au cours des années antérieures. M. Briggs n'avait évidemment aucun pouvoir explicite quant à l'utilisation du sceau, mais je dois conclure, à la lumière de la preuve, que s'il avait le pouvoir implicite de signer les déclarations d'impôt de l'entreprise, il avait aussi celui de signer une renonciation.

L'autre aspect important du présent litige est le fait que la prescription imposée par le ministre est, à mon sens, avantageuse pour celui-ci. Pour les raisons déjà mentionnées, c'est une mesure de protection du ministre et celui-ci peut, dans les circonstances appropriées, y renoncer. La position du ministre à cet égard est analogue à celle de toute personne qui a le privilège de renoncer à une condition établie en sa faveur.

En outre, cette renonciation, bien que la forme en soit prescrite, ne constitue pas une obligation législative qui est imposée à un contribuable et à l'égard de laquelle des moyens de contestation d'origine législative pourraient être soulevés dans les cas appropriés. Une renonciation semblable à celle qui est prescrite en l'espèce est un accord mutuel par lequel le contribuable et la Couronne acceptent que le délai de l'évaluation soit prolongé pour des raisons avantageuses pour les deux parties, ni plus, ni moins. La preuve indique clairement que M. Briggs a signé volontairement la renonciation avec l'intention de la rendre valide comme renonciation liant l'entreprise. D'après la réalité de la situation que j'ai décrite, la renonciation n'était pas importante aux yeux de M. Briggs.

Dans ces circonstances, peut-on dire maintenant qu'en raison du non-respect d'une formalité prescrite par le ministre, comme l'apposition du sceau corporatif sur la formule de renonciation, le document doit être considéré comme nul et non avenue et dénué de toute portée juridique? Si j'en arrivais à cette conclusion, à mon humble avis, j'accepterais par le fait même les arguments allégués par l'avocat de la demanderesse selon lesquels la question doit être examinée à l'intérieur des limites restreintes de la formule prescrite, dans le contexte encore plus restreint des conditions du ministre qui sont imprimées, et qu'il ne faut pas tenir compte du fond et du caractère mutuel de la renonciation. Il faudrait faire une interpolation stricte ou litté-

and inviolate character which, in my respectful view, is not warranted.

If an unsigned tax return can be found to be a valid return as in the *Hart Electronics* case, or if a waiver signed by one company can be found to bind another company, as in the *Simard-Beaudry* case, I can see no reason why, in the particular circumstances of the case before me, a document intended to bind the company, signed on its behalf by a senior officer with the very least an implied authority to do so, could now be repudiated on grounds of non-compliance with one of its prescribed conditions. It may be said that the Minister was at risk when he accepted the plaintiff's waiver without its corporate seal. It does not, however, leave it open to the plaintiff to repudiate the waiver on that ground.

I should therefore find that, despite the ingenious arguments of the plaintiff's counsel to the contrary, the corporate seal is a discretionary provision for the Minister's benefit, that the deficiency in the waiver does not create a nullity and that the assessment subsequently issued is valid in all respects.

Further to the parties' consent to a hearing and adjudication of this preliminary yet very much substantive issue, the plaintiff's action is dismissed. Subject to any appeal, the parties may now move to set down for trial on the merits of the plaintiff's appeal against the defendant's assessment.

Costs shall be in the cause.

rale des diverses doctrines d'interprétation proposées par l'avocat de la demanderesse et conférer aux formalités liées à la formule de renonciation un caractère absolu et inviolé, ce qui, à mon avis, n'est pas justifié.

Si une déclaration d'impôt non signée peut être jugée valide, comme dans l'arrêt *Hart Electronics*, ou qu'une renonciation signée par une entreprise peut être considérée comme un document liant une autre entreprise, comme dans l'arrêt *Simard-Beaudry*, je ne vois pas pourquoi, dans les circonstances particulières qui me sont soumises, un document destiné à lier l'entreprise et signé en son nom par un dirigeant supérieur qui possède, à tout le moins, le pouvoir implicite de le faire pourrait maintenant être répudié pour le motif que l'une des conditions prescrites dans ledit document n'a pas été respectée. On pourra dire que le ministre a pris un risque lorsqu'il a accepté la renonciation de la demanderesse alors que celle-ci ne comportait pas de sceau corporatif. Cependant, il ne s'ensuit pas pour autant que la demanderesse peut répudier la renonciation pour ce motif.

Je dois donc en venir à la conclusion que, malgré les arguments ingénieux qu'a invoqués l'avocat de la demanderesse pour dire le contraire, le sceau corporatif constitue une exigence discrétionnaire avantageuse pour le ministre, que la lacune que comporte la renonciation n'entraîne pas la nullité de celle-ci et que la cotisation établie subséquentement est valide à tous égards.

Suivant le consentement des parties à l'audience et au règlement de cette question préliminaire, bien que très importante, l'action de la demanderesse est rejetée. Sous réserve d'un appel, les parties peuvent maintenant inscrire pour audition quant au fond l'appel interjeté par la demanderesse à l'égard de la cotisation de la défenderesse.

Les dépens suivront l'issue de la cause.