

T-911-90

T-911-90

Her Majesty the Queen (Plaintiff)**Sa Majesté la Reine (demanderesse)**

v.

c.

B. M. Enterprises (Defendant)^a **B. M. Enterprises (défenderesse)***INDEXED AS: CANADA v. B. M. ENTERPRISES (T.D.)**RÉPERTORIÉ: CANADA c. B. M. ENTERPRISES (1^{re} INST.)*

Trial Division, Reed J.—Prince Albert, Saskatchewan, April 30; Ottawa, June 25, 1992.

^b Section de première instance, juge Reed—Prince Albert (Saskatchewan), 30 avril; Ottawa, 25 juin 1992.

Income tax — Practice — Income Tax Act s. 227(10) permitting M.N.R. to assess any person for amount payable under s. 224(4) — After obtaining Department of Justice opinion non-compliance with s. 224(1) notice to pay, and approval from head office, auditor issuing s. 227(10) assessment on controlled form — Form sent under printed name of Deputy Minister — Tax Court vacating s. 227(10) assessment on ground should have been issued by Minister or lawfully authorized official — Interpretation Act, s. 24(2) providing words empowering minister to do something including deputy — S. 900 of Income Tax Regulations authorizing A.D.M.s to exercise authority of Minister and containing specific delegations of authority to other officials with respect to certain sections of Act — Issue of implied delegation, relied upon in Doyle v. M.N.R., not raised herein — Discussion of alter ego principle, whereunder official constituting alter ego of Minister, since subject of fullest control by superior — Degree of control crucial factor, not whether answerable to Parliament — Assessment issued by Deputy Minister, though not personally reviewing file — Also implied authority to subdelegate — Issuance of assessment not of such discretionary nature Parliament intended Minister to personally review each potential s. 227(10) assessment and decide whether or not should be issued — Significant assessment not final — Discretion not determinative of whether assessment valid.

Impôt sur le revenu — Pratique — L'art. 227(10) de la Loi de l'impôt sur le revenu permet au M.R.N. de cotiser toute personne pour un montant payable en vertu de l'art. 224(4) — Après avoir obtenu du ministère de la Justice l'avis qu'il y a eu non-respect de l'avis de paiement fondé sur l'art. 224(1) et l'approbation du bureau principal, le vérificateur a établi une cotisation fondée sur l'art. 227(10), selon une formule réglementée — Cette formule a été envoyée sous le nom imprimé du sous-ministre — La Cour de l'impôt a annulé la cotisation fondée sur l'art. 227(10) pour le motif qu'elle aurait dû être établie par le ministre ou un fonctionnaire légalement autorisé — L'art. 24(2) de la Loi d'interprétation prévoit que la mention d'un ministre dans le cadre de ses attributions vaut mention du sous-ministre du ministère en cause — L'art. 900 du Règlement de l'impôt sur le revenu autorise le S.M.A. à exercer les pouvoirs du ministre, et contient des délégations de pouvoir particulières à d'autres fonctionnaires relativement à certains articles de la Loi — La question de la délégation implicite, invoquée dans l'affaire Doyle c. M.R.N., n'a pas été soulevée en l'espèce — Discussion du principe de l'alter ego, en vertu duquel un fonctionnaire est l'alter ego du ministre, puisqu'il relève entièrement de son supérieur — Le degré de contrôle est le facteur crucial et non la question de savoir si on est responsable devant le Parlement — La cotisation a été établie par le sous-ministre bien qu'il n'ait pas personnellement examiné le dossier — Il existe également un pouvoir de subdélégation implicite — L'établissement de la cotisation n'est pas d'une nature discrétionnaire telle que le législateur a voulu que le ministre examine personnellement chaque cotisation éventuelle fondée sur l'art. 227(10) pour décider si oui ou non elle devrait être établie — Il est révélateur que la cotisation ne soit pas de nature définitive — Le pouvoir discrétionnaire ne tranche pas la question de savoir si la cotisation est valable.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63), ss. 221(1), 224(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 121), (4) (as am. *idem*, c. 48, s. 103), 227(10) (as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 117).
Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945, s. 900 (as am. by SOR/78-774, s. 1; SOR/79-803, s. 1; SOR/80-162, s. 1; SOR/81-449, s. 1; SOR/83-797, s. 1; SOR/86-445, s. 1; SOR/87-470, s. 1; SOR/88-219, s. 1).

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, ch. 63), art. 221(1), 224(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 121), (4) (mod., *idem*, ch. 48, art. 103), 227(10) (mod. par S.C. 1985, ch. 45, art. 117).
Loi d'interprétation, L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 24(2).
Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, art. 900 (mod. par DORS/78-774, art. 1; DORS/79-803,

Interpretation Act, R.S.C., 1985, c. I-21, s. 24(2).

art.1; DORS/80-162, art. 1; DORS/81-449, art. 1; DORS/83-797, art. 1; DORS/86-445, art. 1; DORS/87-470, art. 1; DORS/88-219, art. 1).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

R. v. Harrison, [1977] 1 S.C.R. 238; (1976), 66 D.L.R. (3d) 660; [1976] 3 W.W.R. 536; 28 C.C.C. (2d) 279; 8 N.R. 47.

DISTINGUISHED:

Doyle v. M.N.R., [1990] 1 F.C. 94; [1989] 2 C.T.C. 270; (1989), 89 DTC 5483; 30 F.T.R. 1 (T.D.).

CONSIDERED:

Re Golden Chemical Products Ltd, [1976] 2 All ER 543 (Ch. D.); *Riendeau, L. v. The Queen* (1991), 91 DTC 5416 (F.C.A.).

REFERRED TO:

O'Reilly v Commissioner of State Bank of Victoria (1982), 44 ALR 27 (H. Ct.).

AUTHORS CITED

de Smith, S. A. *Judicial Review of Administrative Action*, 4th ed. by J. M. Evans, London: Stevens & Sons Ltd., 1980.

Dussault, R. and Borgeat, L. *Administrative Law: A Treatise*, vol. 1, 2nd ed. Toronto: Carswell, 1985.

APPEAL from Tax Court decision (*B. M. Enterprises Ltd. v. M.N.R.*, [1990] 1 C.T.C. 2094; (1989), 90 DTC 1037 (T.C.C.)) vacating assessment. Appeal allowed.

COUNSEL:

Helen C. Turner and Douglas Titosky for plaintiff.

James H. W. Sanderson for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

Sanderson & Wilkinson, Prince Albert, Saskatchewan, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

REED J.: The question to be decided in this case is a very narrow one: was the notice of assessment which was sent to the defendant (respondent), B. M. Enterprises, by the plaintiff (appellant) pursuant to subsec-

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

R. c. Harrison, [1977] 1 R.C.S. 238; (1976), 66 D.L.R. (3d) 660; [1976] 3 W.W.R. 536; 28 C.C.C. (2d) 279; 8 N.R. 47.

DISTINCTION FAITE AVEC:

Doyle c. M.N.R., [1990] 1 C.F. 94; [1989] 2 C.T.C. 270; (1989), 89 DTC 5483; 30 F.T.R. 1 (1^{re} inst.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Re Golden Chemical Products Ltd, [1976] 2 All ER 543 (Ch. D.); *Riendeau, L. c. La Reine* (1991), 91 DTC 5416 (C.A.F.).

DÉCISION CITÉE:

O'Reilly v Commissioner of State Bank of Victoria (1982), 44 ALR 27 (H. Ct.).

DOCTRINE

de Smith, S. A. *Judicial Review of Administrative Action*, 4th ed. by J. M. Evans, London: Stevens & Sons Ltd., 1980.

Dussault, R. et Borgeat, L. *Traité de droit administratif*, Tome 1, 2^e éd. Québec: Presses de l'Université Laval, 1984.

APPEL de la décision (*B. M. Enterprises Ltd. c. M.N.R.*, [1990] 1 C.T.C. 2094; (1989), 90 DTC 1037 (C.C.I.)) par laquelle la Cour de l'impôt a annulé la cotisation. Appel accueilli.

AVOCATS:

Helen C. Turner et Douglas Titosky pour la demanderesse.

James H. W. Sanderson pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Sanderson & Wilkinson, Prince Albert (Saskatchewan), pour la défenderesse.

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

LE JUGE REED: La question à trancher en l'espèce est très précise: l'avis de cotisation envoyé à la défenderesse (intimée) B. M. Enterprises par la demanderesse (appelante) en vertu du paragraphe 227(10) de

tion 227(10) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 117)] issued by the proper person. A decision of the Tax Court [[1990] 1 C.T.C. 2094] vacated that assessment on the ground that it should have been issued by the Minister of National Revenue or a lawfully authorized official.

Facts

The defendant owed money to Simonot Equities Ltd. ("Simonot"). Simonot owed monies to the plaintiff on account of taxes payable pursuant to the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended. Both the defendant and Simonot are controlled by the same shareholder, Mr. Marcel Simonot.

On December 17, 1984, the defendant was served with a notice issued pursuant to subsection 224(1) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 121] of the *Income Tax Act*. That notice required the defendant to pay some of the money which it owed Simonot, to the Receiver General of Canada instead of Simonot. Subsection 224(1) of the *Income Tax Act* provides:

224. (1) Where the Minister has knowledge or suspects that a person is or will be, within 90 days, liable to make a payment to another person who is liable to make a payment under this Act (in this section referred to as the "tax debtor"), he may, by registered letter or by a letter served personally, require that person to pay forthwith, where the moneys are immediately payable, and, in any other case, as and when the moneys become payable, the moneys otherwise payable to the tax debtor in whole or in part to the Receiver General on account of the tax debtor's liability under this Act.

On April 30, 1985, in defiance of this notice, the defendant paid money to Simonot. The defendant thereby became directly liable to the Crown for the amount of taxes owed by Simonot. Subsection 224(4) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 103] of the *Income Tax Act* states:

224. . . .

(4) Every person who fails to comply with a requirement under subsection (1) or (3) is liable to pay to Her Majesty an amount equal to the amount that he was required under subsection (1) or (3), as the case may be, to pay to the Receiver General.

la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63 (mod. par S.C. 1985, ch. 45, art. 117)] a-t-il été établi par la personne compétente. Une décision de la Cour de l'impôt [[1990] 1 C.T.C. 2094] a annulé cette cotisation pour le motif qu'elle aurait dû être établie par le ministre du Revenu national ou un fonctionnaire légalement autorisé.

Les faits

La défenderesse devait de l'argent à Simonot Equities Ltd. («Simonot»). Celle-ci devait de l'argent à la demanderesse au titre des impôts payables en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, modifiée. Tant la défenderesse que Simonot sont sous le contrôle du même actionnaire, M. Marcel Simonot.

Le 17 décembre 1984, on a signifié à la défenderesse un avis délivré en application du paragraphe 224(1) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 121] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Cet avis exigeait de la défenderesse qu'elle verse une partie de la somme qu'elle devait à Simonot non à celle-ci mais au receveur général du Canada. Le paragraphe 224(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est ainsi rédigé:

224. (1) Lorsque le Ministre sait ou soupçonne qu'une personne est ou sera, dans les 90 jours, tenue de faire un paiement à une autre personne qui, elle-même, est tenue de faire un paiement en vertu de la présente loi (appelée au présent article le «débitéur fiscal»), il peut, par lettre recommandée ou par lettre signifiée à personne, exiger de cette personne que les deniers autrement payables au débiteur fiscal soient en totalité ou en partie versés, immédiatement si les deniers sont alors payables ou, dans les autres cas, au fur et à mesure qu'ils deviennent payables, au receveur général au titre de l'obligation du débiteur fiscal en vertu de la présente loi.

Le 30 avril 1985, malgré cet avis, la défenderesse a payé Simonot. Elle est donc devenue directement responsable devant la Couronne du montant d'impôt dû par Simonot. Le paragraphe 224(4) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 103] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est ainsi conçu:

224. . . .

(4) Toute personne qui omet de se conformer à une exigence du paragraphe (1) ou (3) est tenue de payer à Sa Majesté un montant égal au montant qu'elle était tenue, en vertu du paragraphe (1) ou (3), selon le cas, de payer au receveur général.

Mr. McKenzie is an auditor with the Collection Investigation Branch of the Prince Albert Office of Revenue Canada. In the course of his duties he investigated what was suspected to be non-compliance by the defendant with the subsection 224(1) notice to pay. He reviewed the books of both the defendant and Simonot. He reached the conclusion that non-compliance had occurred. He then followed departmental practice and sent the information he had obtained to the Department of Justice seeking counsel's opinion as to whether there had been non-compliance. An affirmative response was received. He then wrote, following departmental practice, to the head of the Programs and Operations—Collections Division of Revenue Canada, in Ottawa, for permission to issue a subsection 227(10) assessment. There is no authority in the local district office to issue such assessments until approval from head office in Ottawa has been obtained.

The letter seeking approval was addressed by Mr. McKenzie to someone in the Programs and Operations—Collections Division, in Ottawa, a Mike Robillard. The response back was signed by Mr. MacDonald, Chief of the Programs and Operations—Collections Division, and was sent to Mr. McKenzie's supervisor, a Mr. Hewson, Chief of Collections in the Saskatoon District Office. This, again, was in accordance with usual departmental practice.

In this case approval was not immediately given. The local office was asked to obtain further information from the Department of Justice. Such information was obtained and sent to Mr. MacDonald's division. On November 5, 1986, a letter was sent from Mr. MacDonald to Mr. Hewson authorizing the issuance of an assessment against the defendant pursuant to subsection 227(10).

Mr. McKenzie then obtained, from clerical staff, the appropriate subsection 227(10) form. This form is a controlled form and is only given to officials who demonstrate that they have authority to use one. Details of the proposed use are recorded by the staff who control the forms. The number on the form is recorded together with details respecting the tax liability and the person to whom the form is being sent.

M. McKenzie est un vérificateur au service d'enquête en matière de recouvrement du bureau de Revenu Canada à Prince Albert. Dans l'exercice de ses fonctions, il a fait enquête sur ce qu'on soupçonnait d'être l'inobservation par la défenderesse de l'avis de paiement prévu au paragraphe 224(1). Il a examiné les livres tant de la défenderesse que de Simonot. Il a conclu qu'il y avait eu inobservation. Il a alors suivi la pratique ministérielle et envoyé au ministère de la Justice les renseignements qu'il avait obtenus pour demander des conseils juridiques sur la question de savoir s'il y avait eu inobservation. À cet égard, il a reçu une réponse affirmative. Il a alors écrit, suivant en cela la pratique ministérielle, au chef de la Division des programmes et opérations—recouvrements de Revenu Canada, à Ottawa, pour avoir la permission d'établir une cotisation fondée sur le paragraphe 227(10). Le bureau de district local n'est pas habilité à établir de telles cotisations avant d'avoir obtenu l'approbation du bureau principal d'Ottawa.

M. McKenzie a adressé la demande d'approbation à une personne appartenant à la Division des programmes et opérations—recouvrements, à Ottawa, un certain Mike Robillard. La réponse a été signée par M. MacDonald, chef de la Division des programmes et opérations—recouvrements, et a été envoyée au surveillant de McKenzie, un certain M. Hewson, chef des recouvrements au bureau de district de Saskatoon. Encore une fois, cela était conforme à la pratique ministérielle habituelle.

En l'espèce, l'approbation n'a pas immédiatement été donnée. On a demandé au bureau local d'obtenir d'autres renseignements du ministère de la Justice. Ces renseignements ont été obtenus et envoyés à la division de M. MacDonald. Le 5 novembre 1986, ce dernier a envoyé à M. Hewson une lettre autorisant l'établissement d'une cotisation à l'encontre de la défenderesse en application du paragraphe 227(10).

M. McKenzie a alors obtenu du personnel de bureau la formule appropriée fondée sur le paragraphe 227(10). Cette formule est une formule réglementée; elle n'est donnée qu'aux fonctionnaires qui démontrent qu'ils sont habilités à s'en servir, et le personnel qui contrôle les formules prend note des détails de son usage projeté. Le numéro figurant sur la formule ainsi que les détails sur l'assujettissement

Mr. McKenzie gave the form thus obtained to a typist, together with the relevant information needed to complete the form. The information was typed onto the form. The form was returned to Mr. McKenzie for proofreading and then it was mailed.

I would note that the form is expressed to be sent under the printed name of:

H.G. ROGERS

Deputy Minister of National Revenue for Taxation

The original of this assessment notice was not before the Tax Court. The assessment filed with the Tax Court was the plaintiff's office copy on which there is no reference to Mr. Rogers or his position.

Analysis

Subsection 227(10) of the *Income Tax Act* states:

227. . . .

(10) The Minister may assess

(a) any person for any amount payable by that person under subsection (8) or 224(4) or (4.1) or section 227.1 or 235, and

(b) any person resident in Canada for any amount payable by that person under Part XIII,

The defendant argues that it is the Minister alone who has authority to issue subsection 227(10) assessments.

It cannot seriously be contended that the Deputy Minister does not have authority to exercise the Minister's authority under subsection 227(10). A specific statutory provision conferred such authority. Subsection 24(2) of the *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21 states:

24. . . .

(2) Words directing or empowering a minister of the Crown to do an act or thing, or otherwise applying to that minister by his name of office, include

(c) his or their deputy.

à l'impôt et le nom de la personne à qui la formule est envoyée sont consignés. M. McKenzie a donné la formule ainsi obtenue à un dactylographe, ainsi que les renseignements pertinents nécessaires pour la remplir. Les renseignements ont été dactylographiés sur la formule. Celle-ci a été retournée à M. McKenzie pour la correction, et elle a été envoyée par la poste.

Je noterais que sur la formule figure le nom imprimé du destinataire:

H.G. ROGERS

Sous-ministre du Revenu national – Impôt

La Cour de l'impôt ne disposait pas de l'original de cet avis de cotisation. La cotisation déposée à la Cour de l'impôt était la copie légalisée de la demande, laquelle copie ne fait nullement mention de M. Rogers ni de sa position.

Analyse

Le paragraphe 227(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est ainsi conçu:

227. . . .

(10) Le ministre peut cotiser

a) toute personne pour un montant payable par elle en vertu du paragraphe (8) ou 224(4) ou (4.1) ou de l'article 227.1 ou 235;

b) toute personne qui réside au Canada pour un montant payable par elle en vertu de la partie XIII;

La défenderesse soutient que seul le ministre a compétence pour établir les cotisations fondées sur le paragraphe 227(10).

On ne saurait sérieusement prétendre que le sous-ministre n'est pas habilité à exercer le pouvoir que le ministre tient du paragraphe 227(10). Une disposition législative a expressément conféré ce pouvoir. Le paragraphe 24(2) de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, porte:

24. . . .

(2) La mention d'un ministre par son titre ou dans le cadre de ses attributions vaut mention:

c) du sous-ministre du ministère en cause

In addition to subsection 24(2) of the *Interpretation Act*, subsection 221(1) of the *Income Tax Act* authorizes the making of regulations authorizing designated officials to exercise the authority of the Minister. Regulations have been issued which authorize Assistant Deputy Ministers to exercise the authority of the Minister ([*Income Tax Regulations*] C.R.C., c. 945, section 900 [as am. by SOR/78-774, s. 1; SOR/79-803, s. 1; SOR/80-162, s. 1; SOR/81-449, s. 1; SOR/83-797, s. 1; SOR/86-445, s. 1; SOR/87-470, s. 1; SOR/88-219, s. 1]). Regulation 900 also contains specific delegations of authority to other officials with respect to certain sections of the Act. Subsection 227(10) is not among those listed.

A situation was discussed in *Doyle v. M.N.R.*, [1990] 1 F.C. 94 (T.D.) in which an official below the rank of Assistant Deputy Minister exercised authority which was conferred by the statute on the Minister but which was not the subject of express delegation under regulation 900. It was held that the doctrine of implied delegated authority still operated, despite the absence of express mention in regulation 900, to allow someone below the rank of Assistant Deputy Minister to make the decision in question. The decision was to suspend prosecution of a taxpayer's appeal pending the outcome of other litigation. Counsel for the defendant argues that the reasoning in the *Doyle* case does not apply in the present case because the action taken in this case is not a routine or minor matter but is of an extraordinary nature. He notes that until recently such assessments could not be issued without a judgment of the Court.¹

I am not convinced that this case raises an issue of implied delegation as such. In the *Doyle* case, the decision was taken in the name of, and by the very officer who represented himself as having made the decision. In this case the assessment was issued in the

¹ The authority of the Minister to issue such assessments was added to the Act by S.C. 1985, c. 45, s. 117, which amended subsection 227(10) to include, for the first time, a specific reference to liability arising pursuant to subsection 224(4). Prior to 1985, it would appear that there was no statutory provision authorizing the Minister to issue assessments such as the one in question here.

En plus du paragraphe 24(2) de la *Loi d'interprétation*, le paragraphe 221(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* permet de prendre des règlements autorisant les fonctionnaires désignés à exercer les pouvoirs du ministre. Des règlements ont été pris pour autoriser les sous-ministres adjoints à exercer les pouvoirs du ministre ([*Règlement de l'impôt sur le revenu*] C.R.C., ch. 945, article 900 [mod. par DORS/78-774, art. 1; DORS/79-803, art. 1; DORS/80-162, art. 1; DORS/81-449, art. 1; DORS/83-797, art. 1; DORS/86-445, art. 1; DORS/87-470, art. 1; DORS/88-219, art. 1]). L'article 900 contient également des délégations de pouvoir particulières à d'autres fonctionnaires relativement à certains articles de la Loi. Le paragraphe 227(10) ne figure pas parmi ceux énumérés.

Dans l'arrêt *Doyle c. M.R.N.*, [1990] 1 C.F. 94 (1^{re} inst.), on a discuté de la situation où un fonctionnaire occupant un poste de rang inférieur au poste de sous-ministre adjoint a exercé un pouvoir qui a été conféré par la loi au ministre mais qui n'a pas fait l'objet d'une délégation expresse en vertu de l'article 900. Il a été décidé que la doctrine de la délégation implicite s'appliquait toujours, bien que l'article 900 n'ait pas expressément permis à quelqu'un occupant un poste de rang inférieur au poste de sous-ministre adjoint de prendre la décision en question. On a conclu à la suspension de l'appel du contribuable en attendant l'issue d'un autre litige. L'avocat de la défenderesse prétend que le raisonnement suivi dans l'affaire *Doyle* ne s'applique pas à l'espèce parce que la mesure prise dans la présente affaire est non pas une question routinière ou mineure mais d'une nature extraordinaire. Il note que jusqu'à récemment, ces cotisations ne pouvaient être établies sans que la Cour rende jugement¹.

Je ne suis pas convaincue que l'espèce soulève la question de délégation implicite comme telle. Dans l'affaire *Doyle*, la décision a été prise au nom du fonctionnaire qui a dit l'avoir prise et par celui-là même. En l'espèce, la cotisation a été établie au nom

¹ Le pouvoir du ministre d'établir ces cotisations a été ajouté à la Loi par S.C. 1985, ch. 45, art. 117, qui a modifié le paragraphe 227(10) pour inclure, pour la première fois, une mention expresse de l'obligation découlant du paragraphe 224(4). Antérieurement à 1985, il semblerait qu'il n'existait aucune disposition législative autorisant le ministre à établir des cotisations telles que la cotisation contestée en l'espèce.

name of the Deputy Minister and he clearly has authority to take such action. The question is whether he personally must review and approve the sending of the assessment or whether an assessment which is sent out in accordance with practices and procedures which he controls and by officials over whom he has control is sufficient. The issue is whether the situation is one which can be said to be governed by what has been labelled the *alter ego* principle.

The *alter ego* principle is described in S. A. de Smith, *Judicial Review of Administrative Action*, 4th ed. by J. M. Evans (London: Stevens, 1980), at page 307:

Special considerations arise where a statutory power vested in a Minister or a department of State is exercised by a departmental official. The official is the *alter ego* of the Minister or the department, and since he is subject to the fullest control by his superior he is not usually spoken of as a delegate. (A different analysis must, of course, be adopted where powers are explicitly conferred upon or delegated to an official by a law-making instrument.) The courts have recognised that "the duties imposed on Ministers and the powers given to Ministers are normally exercised under the authority of the Ministers by responsible officials of the department. Public business could not be carried on if that were not the case." In general, therefore, a Minister is not obliged to bring his own mind to bear upon a matter entrusted to him by statute but may act through a duly authorised officer of his department. The officer's authority need not be conferred upon him by the Minister personally; it may be conveyed generally and informally by the officer's hierarchical superiors in accordance with departmental practice. [Underlining added; footnotes omitted.]

And at page 304, the following is said:

The degree of control (*a priori* or *a posteriori*) maintained by the delegating authority over the acts of the delegate or sub-delegate may be a material factor in determining the validity of the delegation. In general the control preserved (e.g. by a power to refuse to ratify an act or to reject a recommendation) must be close enough for the decision to be identifiable as that of the delegating authority. [Footnote omitted.]

In *Re Golden Chemical Products Ltd*, [1976] 2 All ER 543 (Ch. D.), at page 547 it was said with respect to ministerial powers:

(1) As a general rule a Minister is not required to exercise personally every power and discretion conferred on him by an Act. It is otherwise if there is a context in the Act which shows that the power is entrusted to the Minister personally. (2) As a general rule, it is for the Minister or his appropriate officials to decide which of his officers shall exercise a particular power. (3) Unless the level at which the power is to be

du sous-ministre et il est, à l'évidence, habilité à prendre une telle mesure. La question se pose de savoir s'il doit personnellement examiner et approuver l'expédition de la cotisation ou si une cotisation qui est expédiée selon les pratiques et procédures dont il est maître et par des fonctionnaires qui relèvent de lui est suffisante. Il y a lieu de déterminer si la situation est celle dont on peut dire qu'elle est régie par ce qu'on a qualifié de théorie de l'*alter ego*.

Dans son ouvrage *Judicial Review of Administrative Action*, 4^e éd., par J. M. Evans (London: Stevens, 1980), S. A. de Smith décrit en ces termes la théorie de l'*alter ego*, à la page 307:

[TRADUCTION] Des facteurs particuliers interviennent lorsqu'un pouvoir dont est investi un ministre ou un ministère d'État est exercé par un fonctionnaire ministériel. Ce fonctionnaire est l'*alter ego* du ministre ou du ministère, et, puisqu'il relève entièrement de son supérieur, il n'est habituellement pas considéré comme un délégué. (Bien entendu, il en est autrement lorsqu'un acte législatif confère ou délègue explicitement des pouvoirs à un fonctionnaire.) Les tribunaux ont reconnu que «les obligations imposées aux ministres et les pouvoirs conférés à ceux-ci sont normalement exercés sous leur autorité par des fonctionnaires responsables du ministère. La gestion publique ne saurait fonctionner si tel n'était pas le cas.» En général, donc, un ministre n'est pas tenu de s'occuper personnellement d'une matière que lui confie une loi, mais il peut agir par l'entremise d'un fonctionnaire dûment autorisé de son ministère. Le pouvoir du fonctionnaire n'a pas à lui être conféré par le ministre personnellement; il peut être transmis de façon générale et informelle par les supérieurs hiérarchiques du fonctionnaire selon la pratique ministérielle. [C'est moi qui souligne; renvois omis.]

Et à la page 304, il est dit ceci:

[TRADUCTION] Le degré de contrôle (*a priori* ou *a posteriori*) maintenu par l'autorité qui délègue les pouvoirs sur les actes du délégué ou du sous-délégué peut être un facteur essentiel dans la détermination de la validité de la délégation. En général, le contrôle conservé (p. ex., au moyen du pouvoir de refuser de ratifier un acte ou de rejeter une recommandation) doit être assez direct pour que la décision puisse être reconnue comme celle de l'autorité déléguante. [Renvoi omis.]

Dans l'arrêt *Re Golden Chemical Products Ltd*, [1976] 2 All ER 543 (Ch. D.), à la page 547, il est dit des pouvoirs ministériels:

[TRADUCTION] (1) En règle générale, un ministre n'est pas obligé d'exercer personnellement chacun des pouvoirs discrétionnaires et autres qu'il tient d'une loi. Il en est autrement s'il existe dans la loi un contexte qui indique que le pouvoir est conféré au ministre personnellement. (2) En règle générale, il incombe au ministre ou à ses fonctionnaires compétents de décider lequel de ses fonctionnaires exerce un pouvoir particu-

exercised appears from the Act, it is not for the courts to examine the level or to enquire whether a particular official entrusted with the power is the appropriate person to exercise that power. (4) As a general rule, officers of a government department exercise powers incidental and appropriate to their functions. In the absence of a statutory requirement, it is neither necessary nor usual for specific authority to be given orally or in writing in relation to a specific power. (5) Constitutionally there is no delegation by a Minister to his officers. When an officer exercises a power or discretion entrusted to him, constitutionally and legally that exercise is the act of the Minister. [Underlining added.]

See also Dussault and Borgeat, *Administrative Law: A Treatise*, vol. 1, 2nd ed. (Toronto: Carswell, 1985), at page 263.

The question arises as to whether the *alter ego* principle applies to ministers only, because ministers are answerable to the legislature for their actions, or whether it also applies in other circumstances where the individual is not directly answerable to the legislature. In my view, the crucial factor is not the constitutional relationship of the Minister to the legislature but the degree of control which is exercised by the individual who is responsible for the decision being taken. See *O'Reilly v Commissioner of State Bank of Victoria* (1982), 44 ALR 27 (H. Ct.) for a discussion of this situation.

In the present case, the assessment in question was done in the name of the Deputy Minister; it was done, as has been noted, in accordance with procedures controlled by him and by officials acting according to his directions. It cannot be said that the assessment was issued by Mr. McKenzie even though he physically supervised the preparation of the notice which was sent. The assessment was issued as a result of the participation of a number of individuals, not the least of which was the legal advice given by officers of the Department of Justice. In the circumstances, I think it is appropriate to consider the issuing of the assessment as the act of the Deputy Minister even though he did not personally review the file.

If I am wrong in thinking that in this case the acts of the officials below the rank of deputy minister should be taken to be the act of the Deputy Minister, then, it is necessary to consider whether there was an

lier. (3) À moins que le niveau auquel le pouvoir doit être exercé ne se dégage de la loi, il n'appartient pas aux tribunaux d'examiner ce niveau ni de déterminer si un fonctionnaire donné qui s'est vu confier un pouvoir est la personne compétente pour l'exercer. (4) En règle générale, les fonctionnaires d'un ministère gouvernemental exercent des pouvoirs découlant de leurs fonctions et qui se rapportent à celles-ci. En l'absence d'une exigence législative, il n'est ni nécessaire ni habituel qu'une autorité particulière soit conférée oralement ou par écrit relativement à un pouvoir particulier. (5) Sur le plan de la constitution, il n'existe aucune délégation par un ministre à ses fonctionnaires. Lorsqu'un fonctionnaire exerce un pouvoir ou une discrétion qu'on lui confère, cet exercice constitue, sur le plan constitutionnel et sur le plan légal, l'acte même du ministre. [C'est moi qui souligne.]

Voir également Dussault et Borgeat, *Traité de droit administratif*, Tome I, 2^e éd. (Québec: Presses de l'Université Laval, 1984), à la page 335.

La question se pose de savoir si la théorie de l'*alter ego* s'applique seulement aux ministres, parce que ceux-ci sont responsables de leurs actes devant la législature, ou si elle s'applique dans d'autres circonstances où il y a absence de responsabilité directe devant la législature. À mon avis, le facteur crucial n'est pas le rapport constitutionnel du ministre avec la législature, mais le degré de contrôle exercé par l'individu responsable de la décision prise. Cette question est discutée dans l'arrêt *O'Reilly v Commissioner of State Bank of Victoria* (1982), 44 ALR 27 (H. Ct.).

En l'espèce, la cotisation en question a été établie au nom du sous-ministre; elle l'a été, ainsi qu'il a été noté, selon les procédures dont lui et les fonctionnaires agissant selon ses directives sont maîtres. On ne saurait dire que la cotisation a été établie par M. McKenzie même s'il a matériellement supervisé la préparation de l'avis qui a été expédié. La cotisation a été établie par suite de la participation d'un nombre d'intervenants, notamment des fonctionnaires du ministère de la Justice qui ont donné leurs avis. Dans les circonstances, j'estime qu'il convient de considérer l'établissement de la cotisation comme l'acte du sous-ministre même s'il n'a pas personnellement examiné le dossier.

Si j'ai tort de penser que, en l'espèce, les actes des fonctionnaires qui occupent un poste de rang inférieur au poste de sous-ministre doivent être considérés comme ceux du sous-ministre, il est alors

implied authority allowing the Deputy Minister to subdelegate.

The applicable law was summarized in *R. v. Harrison*, [1977] 1 S.C.R. 238, at pages 245-246:

In my opinion there is implied authority in the Attorney General to delegate the power to instruct, in s. 605(1). I do not think that s. 605(1) requires the Attorney General personally to appeal or personally to instruct counsel to appeal in every case. Although there is a general rule of construction in law that a person endowed with a discretionary power should exercise it personally (*delegatus non potest delegare*) that rule can be displaced by the language scope or object of a particular administrative scheme. A power to delegate is often implicit in a scheme empowering a Minister to act. As Professor Willis remarked in "Delegatus Non Potest Delegare", (1943), 21 Can. Bar Rev. 257 at p. 264:

... in their application of the maxim *delegatus non potest delegare* to modern governmental agencies the Courts have in most cases preferred to depart from the literal construction of the words of the statute which would require them to read in the word "personally" and to adopt such a construction as will best accord with the facts of modern government which, being carried on in theory by elected representatives but in practice by civil servants or local government officers, undoubtedly requires them to read in the words "or any person authorized by it".

See also S. A. DeSmith, *Judicial Review of Administrative Action*, 3d ed., at p. 271. Thus, where the exercise of a discretionary power is entrusted to a Minister of the Crown it may be presumed that the acts will be performed, not by the Minister in person, but by responsible officials in his department: *Carltona, Ltd. v. Commissioners of Works* ([1943] 2 All E.R. 560 (C.A.)). The tasks of a Minister of the Crown in modern times are so many and varied that it is unreasonable to expect them to be performed personally. It is to be supposed that the Minister will select deputies and departmental officials of experience and competence, and that such appointees, for whose conduct the Minister is accountable to the Legislature, will act on behalf of the Minister, within the bounds of their respective grants of authority, in the discharge of ministerial responsibilities. Any other approach would but lead to administrative chaos and inefficiency. [Underlining added.]

Counsel for the plaintiff argues that if the Minister, or presumably the Deputy Minister, were required to personally review all assessments administrative chaos would result. She argues that there are numerous sections of the Act which are similarly worded to subsection 227(10) and which result in thousands of assessments being issued.

nécessaire de se demander s'il existait un pouvoir implicite permettant au sous-ministre de faire une subdélégation.

La règle applicable a été résumée dans *R. c. Harrison*, [1977] 1 R.C.S. 238, aux pages 245 et 246:

À mon avis, le procureur général a l'autorité implicite de déléguer son pouvoir de donner des instructions aux termes du par. (1) de l'art. 605. Je ne pense pas que ce paragraphe exige que dans chaque cas le procureur général interjette appel personnellement ou donne lui-même à l'avocat des instructions à cette fin. Bien qu'il existe une règle générale d'interprétation de la loi selon laquelle une personne doit exercer personnellement le pouvoir discrétionnaire dont elle est investie (*delegatus non potest delegare*), elle peut être modifiée par les termes, la portée ou le but d'un programme administratif donné. Le pouvoir de délégation est souvent implicite dans un programme qui donne au ministre le pouvoir d'agir. Comme le remarque le professeur Willis dans «Delegatus Non Potest Delegare», (1943), 21 Can. Bar Rev. 257 à la p. 264:

[TRADUCTION] ... dans leur application du principe *delegatus non potest delegare* aux organismes du gouvernement, les tribunaux ont préféré le plus souvent s'éloigner de l'interprétation étroite du texte de loi qui les obligerait à y voir le mot «personnellement», et adopter l'interprétation qui convient le mieux aux rouages modernes du gouvernement qui, étant théoriquement le fait des représentants élus mais, en pratique, celui des fonctionnaires ou des agents locaux, leur commandent sans doute d'y voir l'expression «ou toute personne autorisée par lui».

Voir aussi S. A. DeSmith, *Judicial Review of Administrative Action*, 3^e éd., à la p. 271. Lorsque l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire est confié à un ministre du gouvernement, on peut alors supposer que les mesures nécessaires seront prises par les fonctionnaires responsables du ministère et non par le ministre lui-même: *Carltona, Ltd. v. Commissioners of Works*, [1943] 2 All E.R. 560 (C.A.). De nos jours les fonctions d'un ministre du gouvernement sont si nombreuses et variées qu'il serait exagéré de s'attendre à ce qu'il les remplisse personnellement. On doit présumer que le ministre nommera des sous-ministres et des fonctionnaires expérimentés et compétents et que ceux-ci, le ministre étant responsable de leurs actes devant la législature, s'acquitteront en son nom de fonctions ministérielles dans les limites des pouvoirs qui leur sont délégués. Toute autre solution n'aboutirait qu'au chaos administratif et à l'incurie. [C'est moi qui souligne.]

L'avocate de la demanderesse fait valoir que si le ministre, ou probablement le sous-ministre, devait examiner personnellement toutes les cotisations, il en résulterait un chaos administratif. Elle prétend qu'il existe de nombreux articles de la Loi dont le texte ressemble à celui du paragraphe 227(10) et qui entraînent l'établissement de milliers de cotisations.

Counsel for the plaintiff argues that the nature of a subsection 227(10) assessment is one with respect to which there is virtually no discretion. In *Riendeau, L. v. The Queen* (1991), 91 DTC 5416 (F.C.A.), at page 5417, the Court discusses this fact with respect to other assessment provisions of the Act:

As the cases and statutory provisions which were cited by Cullen J. well show, liability for tax is created by the *Income Tax Act*, not by a notice of assessment. A taxpayer's liability to pay tax is just the same whether a notice of assessment is mistaken or is never sent at all. In *Belle-Isle v. M.N.R.*, 63 DTC 347 (T.A.B.), Boisvert, Q.C., after quoting the texts of what are now section 166 and subsections 152(8) and 152(3) of the Act, said, at page 349:

Where the above texts are concerned, it matters little under what section of the Act an assessment is made. What does matter is whether tax is due.

See also *M.N.R. v. Minden*, 62 DTC 1044 (Ex. Ct.), at page 1050.

In the present case, the amounts assessed remained the same throughout. What is disputed is that the assessments were originally said to have been made on the basis of repealed subsection 74(5) of the Act which, the appellant says, rendered the assessments invalid notwithstanding that the Minister afterward corrected this mistake by confirming the assessments on the basis of sections 3 and 9 of the Act.

In our view, the Minister's mental process in making an assessment cannot affect a taxpayer's liability to pay the tax imposed by the Act itself.

I could not conclude that the issuance of an assessment in this case is of such a discretionary nature that Parliament intended the Minister, or even the Deputy Minister or an assistant deputy minister to personally, review each potential subsection 227(10) assessment and decide whether or not it should be issued. It is significant in this regard that the assessment is not final in nature. It can always be challenged in the courts if it is not properly issued. That is, to the extent that there is any exercise of discretion involved in the issuing of the assessment, that discretion is not ultimately determinative of whether or not the assessment is valid. I would conclude therefore, that it is appropriate to find an implied authority allowing the Deputy Minister to subdelegate in these circumstances.

L'avocat de la demanderesse soutient qu'une cotisation fondée sur le paragraphe 227(10) est d'une nature telle qu'il n'existe pratiquement aucun pouvoir discrétionnaire à cet égard. Dans l'affaire *Riendeau, L. c. La Reine* (1991), 91 DTC 5416 (C.A.F.), à la page 5417, la Cour discute de ce fait relativement à d'autres dispositions de la Loi portant sur la cotisation:

Comme les décisions et les dispositions législatives qui ont été citées par le juge Cullen le montrent bien, c'est la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui crée l'assujettissement à l'impôt, pas un avis de cotisation. L'assujettissement d'un contribuable au paiement de l'impôt est le même, peu importe que l'avis de cotisation soit erroné ou ne soit jamais expédié. Dans l'arrêt *Belle-Isle c. M.R.N.*, 63 DTC 347 (C.A.I.), M. Boisvert, c.r., a dit, après avoir cité des dispositions qui sont devenues l'article 166 et les paragraphes 152(8) et 152(3) de la Loi, à la page 349:

[TRADUCTION] En ce qui concerne les dispositions susmentionnées, l'article de la Loi aux termes duquel une cotisation est établie importe peu. Ce qui importe, c'est si oui ou non de l'impôt est dû.

Voir aussi *M.R.N. c. Minden*, 62 DTC 1044 (C. de l'É.), à la p. 1050.

Dans la présente espèce, les montants des cotisations sont demeurés les mêmes tout au long du litige. Le point litigieux réside dans le fait que les cotisations auraient été établies en vertu du paragraphe 74(5) de la Loi, qui avait été abrogé, ce qui, selon la partie appelante, rendait les cotisations nulles même si le Ministre a par la suite corrigé l'erreur en ratifiant les cotisations aux termes des articles 3 et 9 de la Loi.

Selon nous, le processus mental du Ministre pour établir une cotisation ne saurait modifier l'assujettissement d'un contribuable au paiement de l'impôt prescrit par la Loi même.

Je ne saurais conclure que l'établissement d'une cotisation en l'espèce soit d'une nature discrétionnaire telle que le législateur a voulu que le ministre, ou même le sous-ministre ou le sous-ministre adjoint, examine personnellement chaque cotisation éventuelle fondée sur le paragraphe 227(10) pour décider si oui ou non elle devrait être établie. À cet égard, il est révélateur que la cotisation ne soit pas de nature définitive. Elle peut toujours être contestée devant les tribunaux si elle n'est pas établie de façon appropriée, c'est-à-dire que, dans la mesure où il y a exercice d'un pouvoir discrétionnaire dans l'établissement de la cotisation, ce pouvoir discrétionnaire ne tranche pas, en dernière analyse, la question de savoir si la cotisation est valable. Je déciderais donc qu'il convient de conclure à l'existence d'un pouvoir

implicite permettant au sous-ministre de subdéléguer dans ces circonstances.

For the reasons given the plaintiff's claim is allowed. The plaintiff is entitled to her costs of the action.

Par ces motifs, l'action de la demanderesse est accueillie. La demanderesse a droit à ses dépens de l'action.