

<b>Her Majesty the Queen</b> ( <i>Appellant</i> )	A-752-97	<b>Sa Majesté la Reine</b> ( <i>appelante</i> )	A-752-97
v.		c.	
<b>Gary J. Corsano</b> ( <i>Respondent</i> )		<b>Gary J. Corsano</b> ( <i>intimé</i> )	
<b>Her Majesty the Queen</b> ( <i>Appellant</i> )	A-753-97	<b>Sa Majesté la Reine</b> ( <i>appelante</i> )	A-753-97
v.		c.	
<b>Jon Lawrence</b> ( <i>Respondent</i> )		<b>Jon Lawrence</b> ( <i>intimé</i> )	
<b>Her Majesty the Queen</b> ( <i>Appellant</i> )	A-754-97	<b>Sa Majesté la Reine</b> ( <i>appelante</i> )	A-754-97
v.		c.	
<b>John Harvey MacDonald</b> ( <i>Respondent</i> )		<b>John Harvey MacDonald</b> ( <i>intimé</i> )	
<b>Her Majesty the Queen</b> ( <i>Appellant</i> )	A-755-97	<b>Sa Majesté la Reine</b> ( <i>appelante</i> )	A-755-97
v.		c.	
<b>Ernest Parsons</b> ( <i>Respondent</i> )		<b>Ernest Parsons</b> ( <i>intimé</i> )	
<b>Her Majesty the Queen</b> ( <i>Appellant</i> )	A-756-97	<b>Sa Majesté la Reine</b> ( <i>appelante</i> )	A-756-97
v.		c.	
<b>Sanjiv Maindiratta</b> ( <i>Respondent</i> )		<b>Sanjiv Maindiratta</b> ( <i>intimé</i> )	
<b>Her Majesty the Queen</b> ( <i>Appellant</i> )	A-757-97	<b>Sa Majesté la Reine</b> ( <i>appelante</i> )	A-757-97
v.		c.	
<b>George Wheeliker</b> ( <i>Respondent</i> )		<b>George Wheeliker</b> ( <i>intimé</i> )	

**INDEXED AS: CANADA v. CORSANO (C.A.)**

**RÉPERTORIÉ: CANADA c. CORSANO (C.A.)**

Court of Appeal, Desjardins, Létourneau and Noël  
J.J.A. — Halifax, March 12; Ottawa, March 29, 1999.

Cour d'appel, juges Desjardins, Létourneau et Noël,  
J.C.A. — Halifax, 12 mars; Ottawa, 29 mars 1999.

*Income tax — Corporations — Appeals from T.C.C.  
decision respondents, benevolent directors of not-for-profit*

*Impôt sur le revenu — Corporations — Appels contre une  
décision de la C.C.I. suivant laquelle les intimés, adminis-*

corporation, not responsible for unremitted federal income tax withheld from wages of employees — *Income Tax Act*, s. 227.1 holding jointly, severally liable directors of corporation failing to remit taxes due on salary, wages — S. 227.1(3) providing director not so liable where exercising degree of diligence, care, skill to prevent failure reasonably prudent person would exercise — Respondents, acting as directors, aware of failure to remit sums 9 or 10 months before Corporation bankrupt — T.C.J. holding as respondents not de jure directors as defined by incorporating legislation, not liable under s. 227.1(1) — *Per Létourneau J.A. (concurring in result): S. 227.1 intended to cover all types of directors as evidenced by nature of obligation imposed on corporation, directors; nature of debt owed; nature of relationship between corporation, directors, employees, Crown — Unduly restrictive interpretation of s. 227.1(1) compromising valid social objectives of provision — S. 227.1(3) imposing one standard of care on all directors — Application of standard flexible because different skills, factors, circumstances weighed in measuring whether director met standard of care — On learning of Corporation's financial difficulties or failure to remit, respondents under positive duty to act to prevent failure to make current, future remittances — No positive steps taken to correct, prevent Corporation's failure to remit deductions — Delegation of authority to Manager amounting to abdication — Directors not exercising degree of care, diligence expected to prevent failure to withhold, remit — *Per Noël J.A. (Desjardins J.A. concurring) — Neither Nova Scotia Companies Act nor common law conferring status of director on those not qualified — But principle underlying common law remedies devised to assist third parties dealing with unqualified directors person lacking requisite qualifications prevented from pleading such failure to escape liability attaching to director — Respondents cannot raise lack of qualification as defence to liability under s. 227.1.**

*Corporations — Appeals from T.C.C. decision respondent benevolent directors of not-for-profit corporation not vicariously liable under Income Tax Act, s. 227.1 for unremitted federal income tax withheld from wages of employees — T.C.J. holding as respondents not de jure directors, s. 227.1 not applicable — Létourneau J.A.*

*trateurs bénévoles d'une corporation sans but lucratif, ne sont pas responsables de retenues d'impôt fédéral à la source sur le salaire d'employés, qui n'ont pas fait l'objet d'une remise — L'art. 227.1 de la Loi de l'impôt sur le revenu tient solidairement responsables les administrateurs d'une corporation qui omet de remettre des impôts dus sur le salaire ou la rémunération — L'art. 227.1(3) prévoit qu'un directeur n'est pas responsable de cette omission lorsqu'il a agi avec le degré de soin, de diligence et d'habileté pour prévenir le manquement qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé — Les intimés, agissant comme administrateurs, ont appris l'omission de remettre des sommes 9 ou 10 mois avant la faillite de la corporation — Le juge de la C.C.I. a conclu que, n'étant pas administrateurs de jure suivant la définition donnée par la loi constitutive, les intimés n'étaient pas responsables en vertu de l'art. 227.1(1) — Le juge Létourneau (souscrivant au résultat): l'art. 227.1 a voulu recouvrir tous les genres d'administrateurs comme le montrent la nature des responsabilités confiées à la corporation et à ses administrateurs, la nature de la dette, la nature des liens entre la corporation, les administrateurs, les employés et Sa Majesté — Une interprétation trop restrictive de l'art. 227.1(1) compromettrait les objectifs sociaux valides de la disposition — L'art. 227.1(3) impose une seule norme applicable à tous les administrateurs — L'application de la norme est souple, à cause des connaissances, des facteurs et des circonstances différents qu'il faut apprécier pour déterminer si un administrateur s'est conformé à la norme de prudence — Dès qu'ils ont pris connaissance des difficultés financières de la corporation ou de l'omission de remettre les sommes dues, les intimés avaient le devoir de prévenir l'omission de payer les sommes dues et à venir — Aucune mesure précise n'a été prise pour corriger, prévenir l'omission de la corporation de remettre les déductions à la source — La délégation d'autorité au directeur général équivalait à une abdication — Les administrateurs n'ont pas fait preuve du degré de prudence et de diligence nécessaire pour prévenir l'omission de retenir et remettre les sommes visées — Le juge Noël (le juge Desjardins souscrivant) — Ni la Companies Act de la Nouvelle-Écosse ni la common law ne confèrent le statut d'administrateur à des personnes non éligibles — Mais, suivant un principe qui sous-tend ces redressements en common law conçu pour protéger les tiers qui traitent avec des administrateurs non éligibles, une personne qui n'a pas satisfait aux critères d'éligibilité ne peut se fonder sur ce fait pour échapper aux responsabilités de la charge d'administrateur — Les intimés ne peuvent invoquer l'inéligibilité pour se dégager de leurs obligations en vertu de l'art. 227.1.*

*Corporations — Appels contre une décision de la C.C.I. suivant laquelle les intimés, administrateurs bénévoles d'une corporation sans but lucratif, ne sont pas responsables du fait d'autrui en vertu de l'art. 227.1 de la Loi de l'impôt sur le revenu pour des retenues d'impôt fédéral à la source sur le salaire d'employés, qui n'ont pas fait l'objet d'une remise*

*(concurring in result) holding s. 227.1(1) applicable to all directors; s. 227.1(3) imposing one standard of care — Respondents not meeting that standard — Noël J.A. (Desjardins J.A. concurring) examining Nova Scotia Companies Act to determine legislative intent as to who has status of director under law — Neither Act nor common law conferring status of director on those not qualified — But principle underlying remedies devised by courts to protect third parties that person lacking requisite qualifications prevented from pleading such failure to escape liability attaching to director — Respondents cannot raise lack of qualification as defence to liability under s. 227.1.*

These were appeals from the Tax Court's decision that the respondents were not subject to the vicarious liability imposed by *Income Tax Act*, subsection 227.1(1) for unremitted federal income tax withheld from the wages paid to the employees of Louisbourg Harbourfront Park Ltd. (the Corporation), a non-profit corporation incorporated under the *Companies Act* of Nova Scotia. None of the respondents owned a share of the Corporation as required by the Articles of Association of the Corporation, but all acted as directors. By March 1993 there were nine directors, two more than required by the Articles of Association. The respondents were not paid for their services. The Corporation failed to remit the income taxes withheld from wages of its employees from January 1992 to October 1993. Although the respondents knew of the failure to withhold and remit the sums due from January or February 1993, the failure continued until October 1993 when the Corporation went bankrupt. Subsection 227.1(1) holds jointly and severally liable the directors of a corporation who have failed to remit the taxes due on salary or wages. Subsection 227.1(3) provides that a director is not so liable where he exercised the degree of care, diligence and skill to prevent the failure that a reasonably prudent person would have exercised in comparable circumstances. The respondents were assessed for source deductions not remitted. On appeal therefrom, the Tax Court held that "director" means a *de jure* director for the purposes of subsection 227.1(1) as defined by the incorporating legislation. It held both that the respondents were not *de jure* directors as defined by the Act and that *de facto* directors were not directors under the Act. As a result, the respondents were not subject to the vicarious liability imposed by subsection 227.1(1).

*Held*, the appeal should be allowed.

— *Le juge de la C.C.I. a conclu que, les intimés n'étant pas administrateurs de jure, l'art. 227.1 ne s'applique pas — Le juge Létourneau (souscrivant au résultat) conclut que l'art. 227.1(1) s'applique à tous les administrateurs; l'art. 227.1(3) impose une seule norme de prudence — Les intimés n'ont pas respecté cette norme — Le juge Noël (le juge Desjardins souscrivant) a examiné la Companies Act de la Nouvelle-Écosse pour dégager l'intention du législateur quant à savoir qui a le statut d'administrateur en vertu de la loi — Ni la loi ni la common law ne confèrent le statut d'administrateur à des personnes non éligibles — Mais, suivant un principe qui sous-tend les redressements conçus par les tribunaux pour protéger les tiers, une personne qui n'a pas satisfait aux critères d'éligibilité ne peut se fonder sur ce fait pour échapper aux responsabilités de la charge d'administrateur — Les intimés ne peuvent invoquer l'inéligibilité pour se dégager de leurs obligations en vertu de l'art. 227.1.*

Il s'agit d'appels de la décision de la Cour de l'impôt suivant laquelle les intimés ne pouvaient être tenus responsables du fait d'autrui en vertu du paragraphe 227.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour des retenues d'impôt à la source sur le salaire des employés de Louisbourg Harbourfront Park Ltd. (la Corporation), une corporation sans but lucratif constituée en vertu de la *Companies Act* de la Nouvelle-Écosse, qui n'ont pas fait l'objet d'une remise. Aucun des intimés ne détenait une action de la Corporation comme l'exigeaient les statuts constitutifs de la Corporation, mais tous ont exercé les fonctions d'administrateurs. En mars 1993, il y avait neuf administrateurs, deux de plus que l'exigeaient les statuts constitutifs. Les intimés n'étaient pas rémunérés à ce titre. Entre janvier 1992 et octobre 1993, la Corporation n'a pas remis l'impôt sur le revenu retenu sur les salaires versés à ses employés. Bien que les intimés aient appris l'omission de retenir et de remettre les sommes dues dès janvier ou février 1993, l'omission a continué jusqu'à la faillite de la Corporation en octobre 1993. Le paragraphe 227.1(1) de la Loi rend solidairement responsables les administrateurs d'une corporation qui a omis de remettre les impôts dus sur les traitements et salaires. Le paragraphe 227.1(3) prévoit qu'un administrateur n'est pas responsable lorsqu'il a agi avec le degré de soin, de diligence et d'habileté pour prévenir le manquement qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables. Les intimés ont fait l'objet de cotisations pour les retenues à source non remises. En appel de ces cotisations, la Cour de l'impôt a conclu que, aux fins du paragraphe 227.1(1), «administrateur» vise un administrateur de droit tel que défini dans la loi constitutive. Elle a conclu que les intimés n'étaient pas des administrateurs de droit en vertu de la Loi et que les administrateurs de fait n'étaient pas des administrateurs au sens de la Loi. En conséquence, les intimés ne pouvaient être tenus responsables du fait d'autrui en vertu du paragraphe 227.1(1).

*Arrêt*: l'appel doit être accueilli.

*Per Létourneau J.A. (concurring in the result):* It was the scope of *Income Tax Act*, subsection 227.1(1) which had to be determined, not the scope of the *Nova Scotia Companies Act*. Subsection 227.1(1) imposes liability on all the directors of a corporation who have failed to remit to Revenue Canada the sums due. By using the word "director" without qualifications in subsection 227.1(1), Parliament intended it to cover all types of directors known in company law, including, amongst others, *de jure* and *de facto* directors. The statutory law is to be looked at "for guidance". It is not exclusive and determinative, especially where the issue is whether a person ostensibly acted as a director and therefore was a *de facto* or acting director (an issue generally governed by common law principles). That Parliament intended to give a broad and unrestricted meaning to the word "director" in subsection 227.1(1) was evidenced by the nature of the obligation put on the corporation and its directors, the nature of the debt owed by the corporation and the nature of the relationship between the corporation, the directors, the employees and the Crown.

The Tax Court's interpretation of subsection 227.1(1) was too restrictive, and compromised the valid social objectives sought to be attained by the provision. The fact that it imposes liability on the directors personally for their own failure to act does not justify the restrictive interpretation put on "director". In view of the broad wording of "director" in subsection 227.1(1), a failure to recognize the responsibility and liability of persons acting as *de facto* directors amounted to condoning and inviting the performance of acts and omissions by such persons which are detrimental to employees and the public in a trust-like situation.

Subsection 227.1(3) imposes only one standard of care on all directors of all companies. It is the application of the standard which is flexible because of the varying and different skills, factors and circumstances that are to be weighed in measuring whether a director in a given situation lived up to the standard of care established by the Act.

Upon learning of the Corporation's financial difficulties or its failure to remit, the respondents came under a positive duty to act to prevent failure to make current and future remittances, and not simply to cure default after the fact. No positive steps were taken to prevent the Corporation's failure to remit current and future source deductions when it started to experience financial difficulties. The directors delegated their authority on this matter to the Manager, but failed to control its exercise by setting up controls to account for remittances, asking for regular reports from the Manager, or ensuring at regular intervals that the remittances had taken place, notwithstanding clear evidence of repeated omissions and failures on the Manager's part. The delegation amounted

Le juge Létourneau, J.C.A., (souscrivant au résultat): C'est la portée du paragraphe 227.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qu'il faut déterminer et non celle de la *Companies Act* de la Nouvelle-Écosse. Le paragraphe 227.1(1) rend responsables tous les administrateurs d'une corporation qui a omis de remettre les sommes dues à Revenu Canada. En utilisant le terme «administrateurs» sans restrictions au paragraphe 227.1(1), le législateur a voulu qu'il recouvre tous les genres d'administrateurs reconnus en droit des corporations, notamment les administrateurs de droit et de fait. Le droit législatif doit aider à trouver une réponse. Il n'offre rien d'exclusif ou de déterminant, surtout lorsque la question à trancher est de savoir si une personne a agi ostensiblement comme un administrateur, devenant ainsi un administrateur de fait (question généralement réglée par des principes de common law). On peut constater que le législateur a voulu donner un sens large au terme «administrateur» dans le paragraphe 227.1(1) en regardant la nature des responsabilités confiées à la corporation et à ses administrateurs, la nature de la dette de la corporation, et les liens entre la corporation, les administrateurs, les employés et Sa Majesté.

L'interprétation que la Cour de l'impôt a donnée au paragraphe 227.1(1) est trop restrictive et a eu pour effet de compromettre les objectifs sociaux valides visés par cette disposition. Le fait qu'elle rende les administrateurs personnellement responsables de leurs propres manquements ne justifie pas l'interprétation restrictive donnée au terme «administrateur». Compte tenu du sens large du terme «administrateur» au paragraphe 227.1(1), l'omission de reconnaître la responsabilité de personnes agissant à titre d'administrateurs de fait revient à avaliser et à encourager des actions ou omissions de ces personnes, préjudiciables aux employés et au public, dans une situation quasi fiduciaire.

Le paragraphe 227.1(3) n'établit qu'une seule norme applicable à tous les administrateurs de toutes les corporations. C'est l'application de la norme qui est souple, à cause des connaissances, des facteurs et des circonstances variés et différents qu'il faut apprécier pour déterminer si, dans une situation donnée, un administrateur s'est conformé à la norme de prudence prévue dans la Loi.

Dès que les intimés ont pris connaissance des difficultés financières de la Corporation ou de l'omission de remettre les sommes dues, il était de leur devoir de prévenir l'omission de payer les sommes dues et à venir et non seulement de réparer le manquement après coup. Aucune mesure précise n'a été prise pour éviter que la Corporation ne manque à son obligation de remettre les déductions à la source dues et à venir lorsqu'elle a commencé à avoir des difficultés financières. Les administrateurs ont délégué leur autorité en la matière au directeur général, mais ils ont omis d'en contrôler l'exercice par la mise en place de contrôles pour les versements à faire, la demande de rapports périodiques du directeur général sur la situation, et la vérification

to abdication. The directors did not exercise the degree of care and diligence expected to prevent a failure to withhold and remit when such known failure was allowed to repeat itself uninterrupted for one year.

*Per* Noël J.A. (Desjardins J.A. concurring): As the *Income Tax Act* does not define "director", and the definition of "director" in the Corporation's incorporating legislation was inclusive, regard was had to the provisions of the *Nova Scotia Companies Act* to determine the legislative intent with respect to those who have under the law the status of "director". The *Companies Act* recognizes that persons will act as directors without being qualified to do so, and the legislator has, despite this absence of qualification, chosen to validate those acts in the circumstances. But the Act does not give those acting as directors without the requisite qualifications the status of director. Nor does the common law. Over the years courts have devised remedies to assist third parties who deal with persons who act as directors, or who are held out by the company as directors although they lack the required qualification or authority. One principle underlying these common law remedies is that a person who has not obtained the requisite qualifications is prevented from pleading this failure in order to escape liability attaching to a director. The respondents, having acted as directors, in conformity with the will of the shareholders, should not be allowed to assert their lack of qualification to escape the liability cast upon directors by section 227.1.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Business Corporations Act*, R.S.O. 1990, c. B.16.  
*Companies Act*, R.S.N.S. 1967, c. 42.  
*Companies Act*, R.S.N.S. 1989, c. 81, ss. 2(1)(f) (as am. by S.N.S. 1990, c. 15, s. 2), 30(b),(d), 95(1),(3),(4), 97.  
*Companies Act, 1985* (U.K.), 1985, c. 6.  
*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 153 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 104; 1987, c. 46, s. 51), 227.1(1) (as enacted by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 124; 1984, c. 1, s. 100), (3) (as enacted *idem*), (4) (as enacted *idem*).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Owen Sound Lumber Co., Re* (1917), 38 O.L.R. 414 (App. Div.).

régulière du fait que les versements avaient été effectués, malgré la preuve claire d'omissions répétées de la part du directeur général. La délégation équivalait à une abdication. Les administrateurs n'ont pas fait preuve du degré de prudence et de diligence nécessaire pour prévenir le manquement de retenir et remettre les sommes visées, manquement qui a persisté au su de tous pendant toute une année.

Le juge Noël, J.C.A. (le juge Desjardins, J.C.A., souscrivant): Comme la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne définit pas le terme «administrateur» et comme la définition de ce même terme dans la loi constitutive de la corporation est inclusive, il faut examiner les dispositions de la *Companies Act* de la Nouvelle-Écosse pour dégager l'intention du législateur quant à savoir qui a le statut d'«administrateur» en vertu de la Loi. La *Companies Act* reconnaît la possibilité que des personnes agissent comme administrateurs alors qu'elles ne sont pas éligibles, et le législateur a choisi, malgré cela, de valider leurs actes dans les circonstances. Mais la Loi n'accorde pas le statut d'administrateurs aux personnes qui agissent comme tels alors qu'elles ne sont pas éligibles, et la common law non plus. Au fil des ans, les tribunaux ont trouvé des formules pour protéger les tiers ayant traité avec des personnes agissant comme administrateurs, ou que les compagnies ont désignées comme telles, alors qu'elles n'étaient pas éligibles et donc n'avaient aucun statut. Un des principes qui sous-tendent ces redressements en common law veut qu'une personne qui n'a pas satisfait aux critères d'éligibilité ne peut se fonder sur ce fait pour échapper aux responsabilités de la charge d'administrateur. Ayant agi comme administrateurs selon la volonté des actionnaires, les intimés ne devraient pas être autorisés à s'appuyer sur le fait qu'ils n'étaient pas éligibles pour échapper aux obligations imposées aux administrateurs par l'article 227.1.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Companies Act*, R.S.N.S. 1967, ch. 42.  
*Companies Act*, R.S.N.S. 1989, ch. 81, art. 2(1)(f) (mod. par S.N.S. 1990, ch. 15, art. 2), 30(b),(d), 95(1),(3), (4), 97.  
*Companies Act, 1985* (R.-U.), 1985, ch. 6.  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 153 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 104; 1987, ch. 46, art. 51), 227.1(1) (édicte par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 124; 1984, ch. 1, art. 100), (3) (édicte *idem*), (4) (édicte, *idem*).  
*Lois sur les sociétés par actions*, L.R.O. 1990, ch. B.16.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISION APPLIQUÉE:

*Owen Sound Lumber Co., Re* (1917), 38 O.L.R. 414 (Div. app.).

## CONSIDERED:

*Kalef v. R.*, [1996] 2 C.T.C. 1; (1996), 96 DTC 6132; 194 N.R. 39 (F.C.A.); *Macdonald v. Drake* (1906), 16 Man. L.R. 220; [1906] 4 W.L.R. 434 (C.A.); *Northern Trust Co. v. Butchart* (1917), 35 D.L.R. 169; [1917] 2 W.W.R. 405 (Man. K.B.); *Lo-Line Electric Motors Ltd., Re*, [1988] 2 All ER 692 (Ch. D.); *Stanford Services Ltd., Re*, [1987] B.C.L.C. 607 (Ch. D.); *Soper v. Canada*, [1998] 1 F.C. 124; (1997), 149 D.L.R. (4th) 297; [1997] 3 C.T.C. 242; 97 DTC 5407; 215 N.R. 372 (C.A.).

## REFERRED TO:

*Canadian Casket Co. Ltd., Re* (1933), 14 C.B.R. (N.S.) 148 (Ont. S.C.); *White (J.) v. M.N.R.*, [1990] 2 C.T.C. 2566; (1990), 91 DTC 54 (T.C.C.); *Oliver et al. v. Elliott et al.* (1960), 23 D.L.R. (2d) 486; 30 W.W.R. 641 (Alta. S.C.).

## AUTHORS CITED

Gower, L. C. B. *Gower's Principles of Modern Company Law*, 5th ed. London: Sweet & Maxwell, 1992.  
Iacobucci, Frank *et al. Canadian Business Corporations: An Analysis of Recent Legislative Developments*. Agincourt, Ont.: Canada Law Book, 1977.  
Wegenast, F. W. *The Law of Canadian Companies*, Toronto: Carswell, 1979.

APPEAL from Tax Court of Canada decision that respondents, benevolent directors of not-for-profit corporation, were not subject to the vicarious liability imposed by *Income Tax Act*, subsection 227.1(1) for unremitted federal income tax withheld from wages paid to employees (*sub nom. Wheeliker v. R.*, [1998] 1 C.T.C. 2021; (1997), 98 DTC 1110 (T.C.C.)). Appeal allowed.

## APPEARANCES:

*Valerie A. Miller* and *Michael J. Butler* for appellant.  
*James R. Gogan* for respondent Gary J. Corsano.  
*Frank L. Elman, Q.C.*, for respondents Jon Lawrence, John Harvey MacDonald and Ernest Parsons.  
*Nancy F. Barteaux* for respondent Sanjiv Maindiratta.

## DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Kalef c. R.*, [1996] 2 C.T.C. 1; (1996), 96 DTC 6132; 194 N.R. 39 (C.A.F.); *Macdonald v. Drake* (1906), 16 Man. L.R. 220; [1906] 4 W.L.R. 434 (C.A.); *Northern Trust Co. v. Butchart* (1917), 35 D.L.R. 169; [1917] 2 W.W.R. 405 (B.R. Man.); *Lo-Line Electric Motors Ltd., Re*, [1988] 2 All ER 692 (Ch. D.); *Stanford Services Ltd., Re*, [1987] B.C.L.C. 607 (Ch. D.); *Soper c. Canada*, [1998] 1 C.F. 124; (1997), 149 D.L.R. (4th) 297; [1997] 3 C.T.C. 242; 97 DTC 5407; 215 N.R. 372 (C.A.).

## DÉCISIONS CITÉES:

*Canadian Casket Co. Ltd., Re* (1933), 14 C.B.R. (N.S.) 148 (C.S. Ont.); *White (J.) c. M.R.N.*, [1990] 2 C.T.C. 2566; (1990), 91 DTC 54 (C.C.I.); *Oliver et al. v. Elliott et al.* (1960), 23 D.L.R. (2d) 486; 30 W.W.R. 641 (C.S. Alb.).

## DOCTRINE

Gower, L. C. B. *Gower's Principles of Modern Company Law*, 5th ed. London: Sweet & Maxwell, 1992.  
Iacobucci, Frank *et al. Canadian Business Corporations: An Analysis of Recent Legislative Developments*. Agincourt, Ont.: Canada Law Book, 1977.  
Wegenast, F. W. *The Law of Canadian Companies*, Toronto: Carswell, 1979.

APPEL d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt suivant laquelle les intimés, administrateurs bénévoles d'une corporation sans but lucratif, ne pouvaient être tenus responsables du fait d'autrui en vertu du paragraphe 227.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour des retenues d'impôt fédéral à la source sur le salaire versé à des employés, qui n'ont pas été remises (*sub nom. Wheeliker c. R.*, [1998] 1 C.T.C. 2021; (1997), 98 DTC 1110 (C.C.I.)). Appel accueilli.

## ONT COMPARU:

*Valerie A. Miller* et *Michael J. Butler* pour l'appelante.  
*James R. Gogan* pour l'intimé Gary J. Corsano.  
*Frank L. Elman, c.r.*, pour les intimés Jon Lawrence, John Harvey MacDonald et Ernest Parsons.  
*Nancy F. Barteaux* pour l'intimé Sanjiv Maindiratta.

*Dwight J. W. Rudderham* for respondent George Wheeliker.

*Dwight J. W. Rudderham* pour l'intimé George Wheeliker.

SOLICITORS OF RECORD:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.

*Sampson McDougall*, Sydney, Nova Scotia, for respondents Gary J. Corsano and Sanjiv Maindiratta.

*Elman, Kuna*, Sydney, Nova Scotia, for respondents Jon Lawrence, John Harvey MacDonald and Ernest Parsons.

*Rudderham Chernin Law Office, Inc.*, Sydney, Nova Scotia, for respondent George Wheeliker.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelante.

*Sampson McDougall*, Sydney (Nouvelle-Écosse), pour les intimés Gary J. Corsano et Sanjiv Maindiratta.

*Elman, Kuna*, Sydney (Nouvelle-Écosse), pour les intimés Jon Lawrence, John Harvey MacDonald et Ernest Parsons.

*Rudderham Chernin Law Office, Inc.*, Sydney (Nouvelle-Écosse), pour l'intimé George Wheeliker.

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

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

[1] LÉTOURNEAU J.A.: I have had the benefit of reading the reasons prepared by my colleague Noël J.A. and share his views as to the liability of the respondents. However, I have come to such conclusion from a different approach which needs to be stated. It involves legal considerations with respect to the interpretation of subsections 227.1(1) [as enacted by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 124; 1984, c. 1, s. 100] and (3) [as enacted *idem*] of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] (the Act) and the application of the defence of due care and diligence.

[1] LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A.: J'ai eu l'avantage de prendre connaissance des motifs de mon collègue le juge d'appel Noël et je partage son avis quant à la responsabilité des intimés. Je suis toutefois arrivé à cette conclusion par un processus différent que je me dois d'exposer et qui implique une analyse des questions de droit liées à l'interprétation des paragraphes 227.1(1) [édicte par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 124; 1984, ch. 1, art. 100] et (3) [édicte, *idem*] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63] (la Loi), ainsi qu'à l'utilisation de la défense fondée sur le degré de soin et de diligence.

The meaning and scope of the term "director" in subsection 227.1(1) of the *Income Tax Act*

Le sens et l'étendue du terme «administrateur» au paragraphe 227.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

[2] Subsection 227.1(1) of the Act holds jointly and severally liable the directors of a corporation who have failed to withhold, deduct and pay to Revenue Canada the taxes due on salary or wages when so required. Sections 153 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 104; 1987, c. 46, s. 51] and 227.1 which are intertwined read:

[2] Le paragraphe 227.1(1) de la Loi rend solidairement responsables les administrateurs d'une corporation qui a omis de déduire ou de retenir, et de remettre à Revenu Canada au moment où elle était tenue de le faire, les impôts dus sur les traitements et salaires. Les articles 153 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 104; 1987, ch. 46, art. 51] et 227.1, qui sont fortement liés, prévoient:

153. (1) Every person paying at any time in a taxation year

153. (1) Toute personne qui verse à une date quelconque d'une année d'imposition

(a) salary or wages or other remuneration,

...

shall deduct or withhold therefrom such amount as may be determined in accordance with prescribed rules and shall, at such time as may be prescribed, remit that amount to the Receiver General on account of the payee's tax for the year under this Part or Part XI.3, as the case may be.

...

**227.1** (1) Where a corporation has failed to deduct or withhold an amount as required by subsection 135(3) or section 153 or 215, has failed to remit such an amount or has failed to pay an amount of tax for a taxation year as required under Part VII or VIII, the directors of the corporation at the time the corporation was required to deduct, withhold, remit or pay the amount are jointly and severally liable, together with the corporation, to pay that amount and any interest or penalties relating thereto.

[3] The learned Tax Court Judge [[1998] 1 C.T.C. 2021 (T.C.C.)] adopted the respondents' contention that the notion of director found in the Nova Scotia *Companies Act* [R.S.N.S. 1989, c. 81] refers to the concept of *de jure* director only and does not incorporate that of the *de facto* administrator recognized by the common law in Nova Scotia. On appeal, both the appellant and the respondents from their respective perspectives have argued strenuously against and in support of this legal finding by the Tax Court Judge. With respect, I think the respondents' contention is a red herring which has contributed to mask the real issue in the present instance and the proper approach to be taken to the determination of the respondents' liability towards Revenue Canada for the remittances due. As is often the case with a red herring, it gives rise to most stimulating but generally irrelevant discussions.

[4] As a matter of fact, the governing provision which is in dispute here is subsection 227.1(1) of the Act. It is the scope of this provision which falls to be determined, not the scope of the Nova Scotia *Companies Act*. Much of the focus has been put, unnecessarily in my view, on the ambiguous and free use of the word "director" in the Nova Scotia *Companies Act* and on the proper scope and interpretation of that *Companies Act*. This is, as we shall see, the result of the respondents misconstruing an earlier decision of

a) un traitement, un salaire ou autre rémunération,

[. . .]

doit en déduire ou en retenir la somme qui peut être prescrite et doit, à la date qui peut être fixée par règlement, remettre cette somme au receveur général au titre de l'impôt du bénéficiaire ou du dépositaire, selon le cas, pour l'année en vertu de la présente partie ou de la partie XI.3.

[. . .]

**227.1** (1) Lorsqu'une corporation a omis de déduire ou de retenir une somme, tel que prévu au paragraphe 135(3) ou à l'article 153 ou 215, ou a omis de remettre cette somme ou a omis de payer un montant d'impôt en vertu de la Partie VII ou de la Partie VIII pour une année d'imposition, les administrateurs de la corporation, à la date à laquelle la corporation était tenue de déduire, de retenir, de verser ou de payer la somme, sont solidairement responsables, avec la corporation, du paiement de cette somme, incluant tous les intérêts et toutes les pénalités s'y rapportant.

[3] Le juge de la Cour de l'impôt [[1998] 1 C.T.C. 2021 (C.C.I.)] a adopté le point de vue des intimés et conclu que le terme «administrateur» que l'on trouve dans la *Companies Act* [R.S.N.S. 1989, ch. 81] de la Nouvelle-Écosse ne s'entend que des administrateurs de droit et non des administrateurs de fait reconnus par la common law en Nouvelle-Écosse. En appel, les parties ont présenté des arguments divergents et bien structurés, appuyant ou contestant la conclusion de droit du juge de la Cour de l'impôt. Avec égards, je considère que les prétentions des intimés font diversion et tendent à masquer la vraie question en l'instance ainsi que l'approche qu'il faut prendre pour déterminer leur responsabilité en ce qui a trait à la remise des fonds en cause à Revenu Canada. Comme c'est souvent le cas de toutes les diversions, celle-ci soulève des questions intéressantes, quoique non pertinentes pour la plupart.

[4] En fait, la disposition-clé en l'instance est le paragraphe 227.1(1) de la Loi. C'est la portée de cette disposition qu'il faut déterminer et non celle de la *Companies Act* de la Nouvelle-Écosse. On a beaucoup parlé, sans que cela soit pertinent à mon avis, de l'utilisation libre et ambiguë du terme «administrateur» dans la *Companies Act* de la Nouvelle-Écosse, ainsi que de la portée et de l'interprétation à donner à cette Loi. Comme on le verra plus loin, ceci tient au fait que les intimés ont mal interprété une décision anté-

this Court and the purpose of subsection 227.1(1) of the Act.

[5] Subsection 227.1(1) of the Act imposes liability on all the directors of a corporation who have failed to remit to Revenue Canada the sums due. The word “directors” in the said subsection is unrestricted and unqualified. It is a basic rule of legislative drafting, based on the corresponding rule of interpretation which conditions drafting, that the use of a generic word without restrictions or qualifications conveys the legislator’s intention that the word be given a broad meaning. Here, by using the word “directors” without qualifications in subsection 227.1(1), Parliament intended the word to cover all types of directors known to the law in company law, including, amongst others, *de jure* and *de facto* directors.

[6] It bears repeating that there is no disagreement between the parties, and the Tax Court Judge so found, that the Nova Scotia common law has developed the concept of *de facto* director. I hasten to add that, in this regard, the legal situation is practically the same in all common law jurisdictions across Canada.

[7] Yet, notwithstanding that, the Tax Court Judge concluded that the word “directors” in subsection 227.1(1) of the Act refers only to *de jure* directors. In coming to such conclusion he relied first upon the decision of this Court in *Kalef v. R.*<sup>1</sup> to which he gave an erroneous interpretation. This is apparent from the following excerpts at pages 2030 and 2031 of his decision:

Since the jurisprudence is clear that, for the purposes of subsection 227.1(1) of the Act, to discover the meaning of “director” one must look to the incorporating legislation of the Corporation, one should do so and avoid general principles of common law. Therefore, although they may have been *de facto* directors at common law, they were not under the *Companies Act* and should not be held vicariously liable under section 227.1 of the Act.

...

It seems clear that in analyzing the definition of “director” in the *Ontario Business Corporations Act*, which definition is practically identical to paragraph 2(1)(f) of the *Companies*

rière de notre Cour ainsi que l’objet du paragraphe 227.1(1) de la Loi.

[5] Le paragraphe 227.1(1) de la Loi rend responsables tous les administrateurs d’une corporation qui a omis de remettre les sommes dues à Revenu Canada. Dans ce paragraphe, le terme «administrateurs» n’est aucunement restreint ou précisé. Une des règles élémentaires de rédaction législative, dictée par une règle d’interprétation correspondante, prévoit que l’usage d’un terme générique sans restrictions ou précisions exprime la volonté du législateur de lui donner un sens large. Ici, en utilisant le terme «administrateurs» sans restrictions au paragraphe 227.1(1), le législateur a voulu qu’il recouvre tous les genres d’administrateurs reconnus en droit des sociétés, notamment les administrateurs de droit et de fait.

[6] Il est utile de répéter que les parties sont d’accord sur le fait que la common law de la Nouvelle-Écosse a intégré le concept d’administrateur de fait, conclusion à laquelle le juge de la Cour de l’impôt arrive aussi. À cet égard, je m’empresse d’ajouter que cette réalité juridique existe sous une forme très semblable dans tous les ressorts de common law au Canada.

[7] Pourtant, malgré cela, le juge de la Cour de l’impôt a conclu que le terme «administrateurs» au paragraphe 227.1(1) de la Loi ne comprend que les administrateurs de droit. Il s’appuie tout d’abord sur la décision de notre Cour dans *Kalef c. R.*<sup>1</sup> à laquelle il donne une interprétation erronée. Ceci ressort clairement des extraits suivants de sa décision (aux pages 2030 et 2031):

Étant donné que la jurisprudence montre clairement que, pour l’application du paragraphe 227.1(1) de la Loi, il faut, pour découvrir le sens d’«administrateur», examiner la loi constitutive de la corporation, il faudrait le faire et éviter les principes généraux de common law. Par conséquent, même si les appelants étaient peut-être des administrateurs de fait en common law, ils ne l’étaient pas en vertu de la *Companies Act* et ils ne devraient pas être tenus responsables du fait d’autrui en vertu de l’article 227.1 de la Loi.

[. . .]

Il semble clair qu’en analysant la définition d’«administrateur» de la *Loi sur les sociétés par actions de l’Ontario*, laquelle est presque identique à celle figurant à l’alinéa

*Act*, the Federal Court of Appeal found that the definition referred to a *de jure* director.

[8] Let me say outright that our Court never decided in the *Kalef* case that the definition in the Ontario *Business Corporations Act* [R.S.O. 1990, c. B.16] referred to a *de jure* director. The Court was called upon to determine if the director of a corporation ceases to be a director for the purpose of subsection 227.1(4) [as enacted by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 124] of the Act when a trustee in bankruptcy is appointed. It concluded that Mr. Kalef did not fulfil any of the requirements under the Ontario *Business Corporations Act* which would have indicated that he had ceased to be a director. Therefore, he had remained a director notwithstanding the appointment of a trustee.

[9] In addition, our Court never decided that, in interpreting the word “director” in subsection 227.1(1) of the Act, one can only look at the company’s incorporating legislation and not at the common law. Here is what our colleague McDonald J.A. wrote [at page 4]:

The *Income Tax Act* neither defines the term director, nor establishes any criteria for when a person ceases to hold such a position. Given the silence of the *Income Tax Act*, it only makes sense to look to the company’s incorporating legislation for guidance. [My underlining.]

[10] There was no need in that case to look at the common law because the statutory law determined when a person ceased to be a director.

[11] In addition, as our Court indicated, the statutory law is to be looked at “for guidance”. It is certainly not exclusive and determinative, especially in the circumstances of the present appeal where the issue is not to determine for the purpose of section 227.1 of the Act whether a person had ceased to be a director (an issue generally governed by statutory provisions), but rather whether a person ostensibly acted as a director and therefore was a *de facto* or acting director (an issue generally governed by common law prin-

2(1)f) de la *Companies Act*, la Cour d’appel fédérale a conclu que la définition visait l’administrateur de droit.

[8] Disons tout de suite que notre Cour n’a jamais décidé dans *Kalef* que la définition dans la *Loi sur les sociétés par actions* de l’Ontario [L.R.O. 1990, ch. B.16] visait l’administrateur de droit. La Cour devait déterminer si l’administrateur d’une société cesse d’occuper ses fonctions aux fins du paragraphe 227.1(4) [édicte par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 124] de la Loi lorsqu’un syndic de faillite est nommé. La Cour a conclu que M. Kalef ne remplissait aucune des conditions prévues dans la *Loi sur les sociétés par actions* de l’Ontario qui auraient indiqué qu’il avait cessé d’occuper le poste d’administrateur. Il était donc demeuré un administrateur, malgré la nomination d’un syndic de faillite.

[9] Notre Cour n’a jamais non plus décidé que l’interprétation du terme «administrateur», dans le paragraphe 227.1(1) de la Loi, ne pouvait se fonder que sur la législation constitutive d’une compagnie à l’exclusion de la common law. Voici ce qu’a dit notre collègue le juge McDonald de la Cour d’appel à ce sujet [à la page 4]:

La *Loi de l’impôt sur le revenu* ne définit pas le terme «administrateur» et elle n’établit pas de critère en ce qui concerne le moment où une personne cesse d’occuper ce poste. Compte tenu du silence de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, il est logique de se tourner vers la loi régissant la constitution en personne morale de la compagnie pour y trouver une réponse. [Non souligné dans l’original.]

[10] Dans cette affaire, il n’était pas utile d’invoquer la common law puisque le droit législatif précisait à quel moment une personne cesse d’occuper le poste d’administrateur.

[11] De plus, notre Cour a précisé que le droit législatif devait nous aider à trouver une réponse. Il n’offre rien d’exclusif ou de déterminant, surtout dans le contexte du présent appel où la question à trancher aux fins de l’article 227.1 de la Loi n’est pas de savoir si une personne a cessé d’occuper le poste d’administrateur (question généralement réglée par des dispositions législatives), mais plutôt de savoir si une personne a agi ostensiblement comme un administrateur, devenant ainsi un administrateur de fait (question

ciples). To use the terms of McDonald J.A., “it only makes sense . . . for guidance” to look at the body of law which can provide the answer to the silence of the Act. In the present instance, such body is the common law.

[12] I should reiterate here that what is in issue through subsection 227.1(1) of the Act is the liability of the directors of a company, as directing minds of that company, for their own failure to prevent the prohibited act, not whether they engage the responsibility of the company, as I think they do. As early as 1906, the Manitoba Court of Appeal in *Macdonald v. Drake*<sup>2</sup> rejected the defendants’ contention that a statutory provision making directors jointly and severally liable for unpaid wages could only be enforced against *de jure* directors. The Court found that although the defendants were not *de jure* directors because they did not hold the required shares in their own right, they were ostensibly elected, attended and took part in the meetings as well as acted as directors. They were *de facto* directors and, therefore, personally liable. Phippen J.A., at pages 229 and 230 wrote:

The law is clear that the actions of directors “*de facto*” within the powers of the Company are binding upon both the Company and the directors . . . .

. . . I do not think these defendants can now be permitted to set up a defect in their own title to the office, of which they have enjoyed the benefit, to escape a debt, which I do not consider a penalty, to employees in whose favour the statute grants relief.

[13] In *Northern Trust Co. v. Butchart*,<sup>3</sup> the Chief Justice of the Manitoba King’s Bench Court stated in relation to an allegation of misfeasance and breach of trust against the directors whom he found jointly and severally liable for these acts:

Whether they were legally elected or not makes no difference. They were *de facto* directors, and for all acts of omission or commission on their part, they are liable in the same manner and to the same extent as if they had been *de jure* as well as *de facto* directors.

généralement régie par des principes de common law). Selon les propres mots du juge McDonald, «il est logique» de se tourner vers le droit qui peut fournir une réponse au silence de la Loi. En l’instance, la réponse se trouve dans la common law.

[12] Je voudrais répéter ici que la question posée relativement au paragraphe 227.1(1) de la Loi porte sur la responsabilité des administrateurs d’une corporation qui, en tant qu’âme dirigeante de cette corporation, ont failli à leur tâche d’empêcher l’accomplissement de l’acte illégal; elle ne vise pas à déterminer s’ils engagent la responsabilité de la compagnie, ce qui est le cas, je pense. Dès 1906, la Cour d’appel du Manitoba, dans *Macdonald v. Drake*<sup>2</sup>, a rejeté la prétention des défendeurs voulant qu’une disposition législative rendant les administrateurs solidairement responsables pour les salaires impayés ne pouvait viser que les administrateurs de droit. La Cour a conclu que même si les défendeurs n’étaient pas des administrateurs de droit, parce qu’ils ne détenaient pas de leur propre chef les actions requises, il était manifeste qu’ils avaient été élus, prenaient part aux réunions, et agissaient comme des administrateurs. Ils étaient donc des administrateurs de fait, ce qui les rendait responsables à titre personnel. Le juge Phippen de la Cour d’appel dit ceci, aux pages 229 et 230:

[TRADUCTION] La loi est claire: les actes accomplis par les administrateurs de fait dans le cadre des pouvoirs de la Compagnie engagent la responsabilité de la Compagnie et de ses administrateurs [. . .]

[. . .] je ne crois pas que les défendeurs, qui ont profité des avantages de leur poste, puissent maintenant invoquer le fait qu’ils le détenaient de façon irrégulière pour échapper au remboursement d’une dette (qui n’est pas une amende) envers les employés qui sont protégés par la loi.

[13] Dans le contexte d’une allégation de faute d’exécution et de manquement à des obligations du fiduciaire dans *Northern Trust Co. v. Butchart*<sup>3</sup>, le juge en chef de la Cour du Banc du Roi du Manitoba, concluant que les administrateurs étaient solidairement responsables de ces actes, a dit:

[TRADUCTION] Qu’ils aient été élus régulièrement ou non, leur situation est la même. Ils étaient des administrateurs de fait et ils sont responsables pour tous les actes et omissions de leur fait, de la même façon que s’ils avaient été des administrateurs de droit.

[14] In *The Law of Canadian Companies*,<sup>4</sup> F. W. Wegenast writes:

The objection to *de facto* directors cannot, of course, be invoked by an unauthorized director himself, as for example to escape liability . . . or to escape a statutory liability for wages of workmen, or for failure to make government returns, . . . ; for a *de facto* director is in the same position as an executor *de son tort*. [My emphasis.]

[15] The Tax Court Judge also concluded that the term “director” in subsection 227.1(1) of the Act is to be given a narrow meaning because that subsection imposes vicarious liability. He wrote at page 2031 of his decision:

Subsection 227.1(1), in imposing a vicarious liability, refers only to a “director”. Subsection 159(3) also imposes vicarious liability on certain transferors of property. It is notable that in subsection 159(2) the *Act* casts a very wide net over who is liable. It refers to “assignee, liquidator, receiver, receiver-manager, administrator, executor or any other like person”. Surely if the Minister wanted the net cast by subsection 227.1(1) to be wide, words in addition to “director” could have been used, such as “whether *de facto* or *de jure*” or “including persons acting as directors” or “manager”, “officer” or “any other like person”. In my opinion a provision imposing vicarious liability should be strictly construed and consequently I have done so.

[16] I have already pointed out that if Parliament intended in subsection 227.1(1) to cover all kinds of directors, it needed only to do as it did, that is to say use the word “director” without restriction. Looking at the terms “assignee, liquidator, receiver, receiver-manager, administrator or executor” to which the Tax Court Judge refers in the passage quoted, it begs the question whether Parliament should have also said in order to cast a very wide net: “assignee whether *de facto* or *de jure*, liquidator whether *de facto* or *de jure*. . . , administrator whether *de facto* or *de jure*, executor whether *de facto* or *de jure*”? To put the question is to answer it. In drafting subsection 227.1(1) with a view to casting a wide net, should Parliament have written, at the sure risk of forgetting

[14] Dans *The Law of Canadian Companies*<sup>4</sup>, F. W. Wegenast écrit ceci:

[TRADUCTION] L’administrateur de fait ne peut évidemment pas invoquer lui-même son statut irrégulier, par exemple, pour échapper à sa responsabilité [. . .] ou pour être exempté d’une obligation statutaire de paiement de salaires ou pour omission de faire des déclarations au gouvernement [. . .]; en ce cas, un administrateur de fait est dans la même situation qu’un exécuteur testamentaire par immixtion. [Non souligné dans l’original.]

[15] Le juge de la Cour de l’impôt a aussi conclu que le terme «administrateur» au paragraphe 227.1(1) de la Loi doit recevoir une interprétation restrictive parce que la disposition impose une responsabilité du fait d’autrui. Il écrit, à la page 2031 de ses motifs:

La responsabilité du fait d’autrui prévue au paragraphe 227.1(1) ne vise que l’«administrateur». Le paragraphe 159(3) impose également une responsabilité du fait d’autrui à certaines personnes qui transfèrent des biens. Il importe de noter que le paragraphe 159(2) de la *Loi* impute une responsabilité à un grand nombre de personnes. Il mentionne le «cessionnaire, liquidateur, séquestre, séquestre-gérant, administrateur, exécuteur testamentaire ou une autre semblable personne». À coup sûr si l’on avait voulu que le paragraphe 227.1(1) ait une portée étendue, on aurait pu employer d’autres mots en plus de parler de l’«administrateur», en ajoutant par exemple les mots «de fait ou de droit», ou «notamment les personnes qui agissent à titre d’administrateurs», ou encore les mots «directeur», «cadre», ou «toute autre personne exerçant des fonctions de ce genre». À mon avis, une disposition qui impose la responsabilité du fait d’autrui devrait être interprétée strictement et c’est donc ce que j’ai fait.

[16] J’ai déjà indiqué que si le législateur souhaitait que le paragraphe 227.1(1) s’applique à toutes les sortes d’administrateurs, il n’avait rien d’autre à faire que ce qu’il a fait, c’est-à-dire employer le terme «administrateur» sans l’assortir de restriction. Vu les termes «cessionnaire, liquidateur, séquestre, séquestre-gérant, administrateur, exécuteur testamentaire» que cite le juge de la Cour de l’impôt dans cet extrait de ses motifs, on peut se demander si le législateur aurait dû dire aussi, pour assurer une portée étendue à la disposition en cause: [TRADUCTION] «cessionnaire de fait ou de droit, liquidateur de fait ou de droit [. . .], administrateur de fait ou de droit, exécuteur testamentaire de fait ou de droit». Il suffit de poser la question pour y répondre. En rédigeant le paragraphe 227.1(1)

some other types of directors, that the liability extended to “the directors of the corporation, whether *de facto* or *de jure*, whether nominal, passive or active,<sup>5</sup> whether volunteer or paid, whether inside or outside directors and whether directors of a profit or a not-for-profit corporation”? Or is it not reasonable to assume that, by using the word “director” in an unrestricted and unqualified manner, Parliament intended to cover all these types of directors as well as all those who may exist in Canada pursuant to provincial laws, including statutory laws?

[17] That Parliament intended to give a broad and unrestricted meaning to the word “director” in subsection 227.1(1) is evidenced by the nature of the obligation put on the corporation and its directors, the nature of the debt owed by the corporation and the nature of the relationship between the corporation, the directors, the employees and the Crown. In this respect, the learned Tax Court Judge, in my view, lost sight of these elements and, as a result, gave too restrictive an interpretation to subsection 227.1(1).

[18] Indeed, the debts owed to the appellant are not of the same nature as the commercial debts owed to suppliers in the ordinary course of business. Furthermore, contrary to a supplier who elects to do business with a given corporation, the Crown is an involuntary creditor since the amount and extent of its claim are determined by the number of employees that the corporation hires and the remuneration it pays. In addition, the sums due, which generally are made of taxes and contributions to social and insurance benefits, are for the benefit of both the employees and the public. Moreover, they are not moneys earned by the corporation by its trading activities. It is for these reasons that the courts in England have treated these debts owed to the Crown as “quasi-trust” moneys. In *Re Lo-Line Electric Motors Ltd.*,<sup>6</sup> Sir Nicolas Browne-Wilkinson V-C, stressed this fact and the prejudice resulting to a company’s employees. He quoted with approval the following excerpt from the decision of Vinelott J. in *Re Stanford Services Ltd.*:<sup>7</sup>

The directors of a company ought to conduct its affairs in such a way that it can meet these liabilities when they fall

de façon à lui donner une portée étendue, le législateur aurait-il dû indiquer, au risque d’oublier certains autres types d’administrateurs, que la responsabilité s’appliquait aux administrateurs de la corporation, qu’ils soient de fait ou de droit, actifs ou inactifs<sup>5</sup>, bénévoles ou rémunérés, internes ou externes, d’un organisme à but lucratif ou non? N’est-il pas plus raisonnable de supposer que le législateur, en utilisant le terme «administrateur» sans le restreindre ou le préciser, a voulu qu’il comprenne tous les types d’administrateurs qu’il peut y avoir au Canada en vertu du droit provincial?

[17] On peut constater que le législateur a voulu donner un sens large au terme «administrateur» dans le paragraphe 227.1(1) en regardant la nature des responsabilités confiées à la corporation et à ses administrateurs, la nature de la dette de la corporation, et les liens entre la corporation, les administrateurs, les employés et Sa Majesté. À mon avis, le juge de la Cour de l’impôt a perdu de vue ces éléments et, en conséquence, a donné une interprétation trop restrictive au paragraphe 227.1(1).

[18] Les dettes dues à l’appelante ne sont pas de la même nature que les dettes commerciales dues à des fournisseurs dans le cours normal des activités d’une entreprise. De plus, Sa Majesté n’est pas dans la même situation qu’un fournisseur qui choisit de faire affaires avec une compagnie donnée. Elle est un créancier n’ayant pas choisi de l’être, en ce sens que les sommes qu’on lui doit dépendent du nombre d’employés de la corporation et du salaire qu’ils reçoivent. En outre, ces sommes, généralement composées de taxes et de contributions à des régimes sociaux et d’assurance, doivent bénéficier à la fois aux employés et au public. De plus, ce ne sont pas des sommes gagnées par la corporation par suite de ses activités commerciales. C’est pourquoi, en Angleterre, les cours ont jugé que ces dettes dues à Sa Majesté étaient de nature «quasi fiduciaire». Dans *Re LoLine Electric Motors Ltd.*,<sup>6</sup> sir Nicolas Browne-Wilkinson, V-C, a insisté sur ce fait, ainsi que sur le préjudice causé aux employés d’une corporation. Il a cité et approuvé l’extrait suivant de la décision du juge Vinelott dans *Re Stanford Services Ltd.*:<sup>7</sup>

[TRADUCTION] Les administrateurs d’une corporation devraient conduire les affaires de celle-ci de telle manière

due, not only because they are not moneys earned by its trading activities, which the company is entitled to treat as part of its cash flow (entitled that is in that the persons with whom it deals expect the company to do so) but, more importantly, because the directors ought not to use moneys which the company is currently liable to pay over to the Crown to finance its current trading activities. If they do so and if, in consequence, PAYE, national insurance contributions and VAT become overdue and, in a winding up, irrecoverable, the court may draw the inference that the directors were continuing to trade at a time when they ought to have known that the company was unable to meet its current and accruing liabilities, and was unjustifiably putting at risk moneys which ought to have been paid over to the Crown as part of the public revenues to finance trading activities which might or might not produce a profit. It is, I think, misleading (or at least unhelpful) to ask whether a failure to pay debts of this character would be generally regarded as a breach of commercial morality. A director who allows such a situation to arise is either in breach of his duty to keep himself properly informed, with reasonable accuracy, as to the company's current financial position . . . or is acting improperly in continuing to trade at the expense and jeopardy of moneys which he ought not to use to finance the company's current trade.

[19] In my view, subsection 227.1(1) ought not to have been given an unduly restrictive interpretation which had the effect of compromising the valid social objectives sought to be attained by the provision. The fact that it imposes liability on the directors personally for their own failure to act does not justify the restrictive interpretation put on the word "director" by the learned Tax Court Judge. In view of the broad wording of "director" in subsection 227.1(1), a failure to recognize the responsibility and liability of persons acting as *de facto* directors amounts to condoning and inviting the performance of acts and omissions by such persons which are detrimental to employees and the public in a trust-like situation. The words of Hodgins J.A. in *Re Owen Sound Lumber Co.*<sup>8</sup> are quite appropriate:

As to the second point, I agree with the view of Middleton, J., that, when the directors assumed the fiduciary office of director, they became liable in all respects as though rightly appointed to that office. To hold otherwise would be to say that a man might do wrongful acts affecting

qu'elle puisse satisfaire à ces obligations à l'échéance, et ce non seulement parce que ces sommes ne sont pas gagnées par la corporation dans le cadre de ses activités commerciales, qu'elle est en droit de considérer comme son fonds de roulement (c'est-à-dire que les personnes avec qui elle traite s'attendent à ce que la corporation agisse ainsi), mais, chose plus importante, parce que les administrateurs ne devraient pas financer les activités courantes de la corporation avec les sommes que cette dernière doit verser à Sa Majesté. S'ils le font et si, en conséquence, les sommes payables au titre de CFE, des contributions à l'assurance nationale et de la TVA ne sont pas versées dans le délai prévu, et ne peuvent plus être recouvrées en cas de liquidation, la cour peut en déduire que les administrateurs ont poursuivi leurs activités alors qu'ils auraient dû savoir que la corporation ne pouvait satisfaire à ses obligations courantes et à venir et qu'elle mettrait en danger de façon injustifiable des sommes dues à Sa Majesté qui auraient dû être remises au Trésor en tant que recettes publiques servant à financer des activités commerciales susceptibles de produire ou non un profit. C'est, je pense, suivre une fausse piste, ou pour le moins faire une démarche inutile, que de se demander si le fait de ne pas payer de telles dettes serait considéré immoral dans le monde des affaires. Un administrateur qui laisse une telle situation se produire manque à son obligation de se tenir bien informé, dans la mesure du possible, de la situation financière de la corporation [. . .] ou alors il agit de façon inconvenante en poursuivant des activités commerciales et risquant des sommes non destinées à cette fin.

[19] À mon avis, le paragraphe 227.1(1) n'aurait pas dû recevoir une interprétation si restrictive qui a eu pour effet de compromettre les objectifs sociaux valides visés par cette disposition. Le fait qu'elle rende les directeurs personnellement responsables de leurs propres manquements ne justifie pas l'interprétation restrictive que le juge de la Cour de l'impôt a donné au terme «administrateur». Compte tenu du sens large du terme «administrateur» au paragraphe 227.1(1), l'omission de reconnaître la responsabilité de personnes agissant à titre d'administrateurs de fait revient à avaliser et à encourager des actions ou omissions de ces personnes, préjudiciables aux employés et au public, dans une situation quasi fiduciaire. Dans ce contexte, les mots utilisés par le juge Hodgins, de la Cour d'appel dans *Re Owen Sound Lumber Co.*<sup>8</sup> sont tout à fait appropriés:

[TRADUCTION] Quant au deuxième point, je suis d'accord avec le juge Middleton pour dire que, lorsque les administrateurs ont assumé la charge fiduciaire d'administrateur, ils sont devenus responsables à tous les égards comme s'ils avaient été nommés en bonne et due forme. Juger autrement

the company's assets, and yet enjoy immunity if he could show some defect in his appointment. If this were the case, it would become fashionable to usurp the office on these terms rather than to accept it in a legitimate but less favoured way.

[20] In my respectful view, this is even truer when, in a trust-like situation, the wrongful acts are prejudicial to both the employees and the public.

The standard of care and diligence applicable in the present instance

[21] The learned Tax Court Judge was of the view, at page 2041 of his decision, that the standard of care applicable to the directors of a not-for-profit corporation, such as the Louisbourg Harbourfront Park Limited Corporation (Corporation), was a standard less rigorous than the one governing the directors of corporations run for profit. He relied upon the decision of this Court in *Soper v. Canada*<sup>9</sup> that he understood to mean that there were "different standards of care applicable to inside and outside directors".<sup>10</sup> I note in passing that this Court in *Soper* expressly stated that it did not establish a different standard of care for inside and outside directors. Robertson J.A., at page 156, wrote:

At the outset, I wish to emphasize that in adopting this analytical approach I am not suggesting that liability is dependent simply on whether a person is classified as an inside as opposed to an outside director. Rather, that characterization is simply the starting point of my analysis.

[22] Relying upon the decision in *Soper*, the respondents argued that the standard of care found in subsection 227.1(3) of the Act is inherently flexible and, therefore, there are different standards to meet different situations. Accordingly, there would be one standard for inside directors, one for outside directors, one for directors of a not-for-profit corporation, one for volunteer directors and another one for paid directors. To accept this approach begs the thorny question: which of all these different standards should

serait dire qu'une personne peut commettre des actes illicites influant sur les actifs de la compagnie, tout en bénéficiant de l'immunité si elle peut démontrer qu'elle a été nommée d'une façon irrégulière. Si c'était le cas, il deviendrait à la mode de s'approprier la charge de cette façon plutôt que de l'accepter d'une façon légitime mais moins avantageuse.

[20] Avec égards, je considère cette déclaration encore plus pertinente lorsque les fautes commises dans une situation quasi fiduciaire le sont au détriment à la fois des employés et du public.

La norme de prudence et de diligence applicable en l'instance

[21] À la page 2041 de ses motifs, le juge de la Cour de l'impôt a exprimé l'avis que la norme de prudence applicable aux administrateurs d'une corporation sans but lucratif telle la Louisbourg Harbourfront Park Limited Corporation (la Corporation) n'était pas aussi rigoureuse que celle qui s'applique aux administrateurs de corporations à but lucratif. Il s'appuie sur la décision de notre Cour dans *Soper c. Canada*<sup>9</sup> qui, à son avis, a fixé «différentes normes de soin applicables aux administrateurs internes et externes»<sup>10</sup>. Je note en passant que notre Cour a précisé dans *Soper* qu'elle n'établissait pas une norme différente de prudence selon qu'il s'agissait d'administrateurs internes ou externes. Le juge Robertson s'exprime ainsi, à la page 156:

Je tiens tout d'abord à souligner qu'en adoptant cette démarche analytique, je ne donne pas à entendre que la responsabilité est simplement fonction du fait qu'une personne est considérée comme un administrateur interne par opposition à un administrateur externe. Cette qualification constitue plutôt simplement le point de départ de mon analyse.

[22] S'appuyant sur la décision *Soper*, les intimés ont plaidé que la norme de prudence prévue au paragraphe 227.1(3) de la Loi est une norme souple, et que, par conséquent, il existe des normes différentes applicables à des situations différentes. En conséquence, il y aurait une norme pour les administrateurs internes, une pour les administrateurs externes, une pour les administrateurs de corporations sans but lucratif, une pour les administrateurs bénévoles et encore une autre pour ceux qui sont rémunérés. Si l'on

a court apply if one is, at the same time, an outside director acting without remuneration in a not-for-profit corporation?

[23] It is true that in *Soper*, this Court wrote that “[t]he standard of care laid down in subsection 227.1(3) of the Act is inherently flexible”.<sup>11</sup> It is obvious, however, on the reading of the decision, that it is the application of the standard that is flexible because of the varying and different skills, factors and circumstances that are to be weighed in measuring whether a director in a given situation lived up to the standard of care established by the Act. For, subsection 227.1(3) statutorily imposes only one standard to all directors, that is to say whether the director exercised the degree of care, diligence and skill to prevent the failure that a reasonably prudent person would have exercised in comparable circumstances.

[24] I agree with counsel for the appellant that the rationale for subsection 227.1(1) is the ultimate accountability of the directors of a company for the deduction and remittance of employees’ taxes and that such accountability cannot depend on whether the company is a profit or not-for-profit company, or I would add whether the directors are paid or not or whether they are nominal but active or merely passive directors. All directors of all companies are liable for their failure if they do not meet the single standard of care provided for in subsection 227.1(3) of the Act. The flexibility is in the application of the standard since the qualifications, skills and attributes of a director will vary from case to case. So will the circumstances leading to and surrounding the failure to hold and remit the sums due.

[25] In my respectful view, it was an error for the Tax Court Judge to conclude that the standard of care was different and less rigorous in not-for-profit corporations. As a result, he misinterpreted and misapplied the evidence that was before him.

accepte cette approche, on arrive à se poser la question épineuse suivante: quelle norme ou quelle combinaison de normes la Cour doit-elle appliquer à une personne qui est à la fois un administrateur externe et bénévole d’une corporation sans but lucratif?

[23] Il est vrai que notre Cour a déclaré dans *Soper* que «[l]a norme de prudence énoncée au paragraphe 227.1(3) de la Loi est fondamentalement souple»<sup>11</sup>. Il ressort toutefois clairement de la lecture de ce jugement que c’est l’application de la norme qui est souple, à cause des connaissances, des facteurs et des circonstances variés et différents qu’il faut apprécier pour déterminer si, dans une situation donnée, un administrateur s’est conformé à la norme de prudence prévue dans la Loi. Le paragraphe 227.1(3) n’établit qu’une seule norme applicable à tous les administrateurs, celle de savoir s’ils ont agi avec le degré de prudence, de diligence et d’habileté requis pour prévenir le manquement qu’une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables.

[24] Je suis d’accord avec les avocats de l’appelante que la raison d’être du paragraphe 227.1(1) est de rendre les administrateurs responsables de la déduction et de la remise des impôts des employés, et que cette responsabilité n’est pas différente selon que la corporation a ou non un but lucratif, et j’ajouterais selon que les administrateurs sont rémunérés ou non, ou selon qu’ils sont actifs ou inactifs. Tous les administrateurs de toutes les corporations sont responsables de tout manquement à l’unique norme de prudence prévue au paragraphe 227.1(3) de la Loi. La souplesse se situe au niveau de l’application de la norme, puisque les qualifications, compétences et attributs des administrateurs varient d’une situation à l’autre. Il en va de même des circonstances entourant l’omission de conserver et de remettre les sommes dues.

[25] Avec égards, je considère que le juge de la Cour de l’impôt a commis une erreur en concluant à l’existence d’une norme de prudence différente et moins rigoureuse pour les corporations sans but lucratif. Ce faisant, il a mal utilisé et mal interprété la preuve qui lui a été présentée.

Application of the standard of care and diligence to the respondents

[26] In the present instance, the failure to withhold and remit the sums due to the Crown began in November 1992. Some of the respondents (Lawrence, Parsons, MacDonald and Wheeliker) learned of it at the January 13, 1993 meeting of the directors while the others (Corsano and Maindiratta) were apprised of the fact at a subsequent meeting on February 3, 1993. In the case of respondents Corsano, Wheeliker and Maindiratta, they knew of the financial difficulties of the Corporation as of November 1992.

[27] Yet, somewhat surprisingly, the failure to withhold and remit the sums due lasted until October 1993 when the Corporation finally went bankrupt. This means that, as of their learning of the financial difficulties of the Corporation or its failure to remit, all the respondents were under a positive duty to act to prevent failure to make current and future remittances and not simply to cure default after the fact.<sup>12</sup> At best, the duty existed for some directors for nine months. At worst, for others, the omission to prevent failure lasted 12 months.

[28] The evidence revealed that no positive steps were taken to prevent the Corporation's failure to remit current and future source deductions when it started to experience financial difficulties. At the January 13 and February 3, 1993 meetings, no action was taken by the directors with respect to the matter.

[29] At the March 3, 1993 meeting, respondent Corsano, upon becoming aware of the arrears in remittances, gave an instruction to the Manager to pay such arrears with a receivable that the corporation was expecting. Again, there is no evidence of steps or measures taken to address the problem for current and future remittances. Numerous cheques were co-signed by the directors up to September 1993 and remitted to suppliers. The May meeting of the Board of Directors also gave rise to no corrective measures to prevent additional failures. There was no follow-up on the direction to pay past dues given at the March meeting.

L'application aux intimés de la norme de prudence et de diligence

[26] En l'instance, l'omission de retenir et de remettre les sommes dues à Sa Majesté a commencé en novembre 1992. Les intimés Lawrence, Parsons, MacDonald et Wheeliker l'ont appris à la réunion des administrateurs du 13 janvier 1993, alors que les intimés Corsano et Maindiratta n'ont été informés qu'à la réunion du 3 février 1993. Les intimés Corsano, Wheeliker et Maindiratta connaissaient les difficultés financières de la Corporation dès novembre 1992.

[27] Malgré cela, il est surprenant de constater que l'omission de retenir et de remettre les sommes dues à Sa Majesté a perduré jusqu'à la faillite de la Corporation en octobre 1993. Cela veut dire que dès que les intimés ont pris connaissance des difficultés financières de la Corporation ou de l'omission de remettre les sommes dues, il était de leur devoir de prévenir l'omission de payer les sommes dues et à venir et non seulement de réparer le manquement après coup<sup>12</sup>. Au mieux, ce devoir d'intervention s'est imposé à certains administrateurs pendant neuf mois. Au pire, il s'est imposé à d'autres pendant 12 mois.

[28] La preuve démontre qu'aucune mesure précise n'a été prise pour éviter que la Corporation ne manque à son obligation de remettre les déductions à la source dues et à venir lorsqu'elle a commencé à avoir des difficultés financières. Les administrateurs n'ont décidé d'aucune mesure à cet effet à leurs réunions des 13 janvier et 3 février 1993.

[29] À la réunion du 3 mars 1993, l'intimé Corsano a constaté que les remises étaient en souffrance et a donné ordre au directeur général de payer les arriérés dès qu'il recevrait un paiement prévu. Rien ne démontre que des mesures aient été prises pour les remises courantes et à venir. Plusieurs chèques ont été signés par les administrateurs et remis aux fournisseurs jusqu'en septembre 1993. La réunion de mai du conseil d'administration n'a pas non plus donné lieu à des mesures correctives pour prévenir tout manquement. Rien n'a été fait pour vérifier si l'ordre de payer les arriérés, donné à la réunion de mars, avait été respecté.

[30] At the July meeting, respondent Corsano allegedly learned for the first time that his March direction to the Manager had not been implemented and, therefore, that the previous sums were still owing to the Crown. He also became aware that throughout the period, the current remittances too had not been paid. He instructed that every cent be sent to the Crown. This, however, was not meant to be what it said since the suppliers were nonetheless to be paid in order to keep the business going.<sup>13</sup> Indeed, shortly after the meeting, he interceded with the Manager to ensure payment of a supplier's invoice to the detriment of Revenue Canada.<sup>14</sup> Therefore, as the evidence reveals, payment of the Crown's debts was not made and there was no follow-up of any kind to ensure the implementation of such direction. Moreover, once again, no positive steps were taken such as setting up controls to account for remittances, asking for regular reports from the manager on the ongoing use of such controls and ensuring at regular intervals that the remittances have taken place. And the failure continued to occur for some more months. In fact, the directors delegated their authority on this matter to the Manager, but literally failed to control its exercise notwithstanding clear evidence of repeated omissions and failures on the Manager's part. The delegation amounted to nothing less than abdication.

[31] The learned Tax Court Judge gave a number of reasons to support his conclusion that the respondents had exercised the degree of care, diligence and skills required in the circumstances.

[32] First, he concluded that the freedom of the Board to act was curtailed to a large extent by the Louisbourg Harbourfront Park Society (Society) which owned 96% of the shares of the Corporation. Such finding is not supported by the evidence with respect to the issue at stake. It is true that the Society would not relinquish its shares in the Corporation to let it go private. But this is a far cry from interfering with the Corporation's obligations under subsection 227.1(1) of the Act. In his testimony, Mr. Wheeliker, who was the Chairman of the Board, admitted in cross-examination that the Society did not prevent the Board from

[30] À la réunion de juillet, l'intimé Corsano aurait appris que l'ordre qu'il avait donné au directeur général en mars n'avait eu aucune suite et que les arriérés n'avaient pas été versés à Sa Majesté. Il a aussi constaté qu'aucun versement n'avait été effectué pour la période en cours. Corsano a alors ordonné que toutes les rentrées d'argent servent à payer les sommes dues à Sa Majesté. Ceci ne devait toutefois pas être pris au sens littéral, puisque les fournisseurs devaient être payés pour assurer le fonctionnement de la Corporation<sup>13</sup>. En fait, peu de temps après cette réunion, l'intimé Corsano est intervenu auprès du directeur général pour qu'il paye un fournisseur plutôt que Revenu Canada<sup>14</sup>. La preuve démontre qu'aucun versement n'a été fait des sommes dues à Sa Majesté et qu'aucun suivi n'a été prévu pour s'assurer de la mise en œuvre de cette directive. De plus, il faut répéter qu'aucune action précise n'a été initiée, telle la mise en place de contrôles pour les versements à faire, la demande de rapports périodiques du directeur général sur la situation, et la vérification régulière du fait que les versements avaient été effectués. Le manquement a duré plusieurs mois. En fait, les administrateurs ont délégué leur autorité en la matière au directeur général, mais ils ont omis d'exercer tout contrôle malgré le fait qu'il était clair que ce dernier ne faisait pas son travail. Il s'agissait plus d'une abdication que d'une délégation.

[31] Le juge de la Cour de l'impôt a exposé un certain nombre de motifs pour étayer sa conclusion que les intimés avaient agi avec le degré de prudence, de diligence et d'habileté requis dans les circonstances.

[32] Il a d'abord conclu que la liberté d'action du conseil était dans une large mesure restreinte du fait que la Louisbourg Harbourfront Park Society (Louisbourg) possédait 96% des actions de la Corporation. La preuve en l'instance n'étaye pas cette conclusion quant à la question en litige. Il est vrai que Louisbourg a refusé de libérer ses actions pour que la Corporation soit privatisée. Cependant, cela est loin de constituer une intervention indue dans l'obligation fixée à la Corporation par le paragraphe 227.1(1) de la Loi. Dans son témoignage, le président du conseil, M. Wheeliker, a admis en contre-interrogatoire que

exercising its control over the Corporation.<sup>15</sup> Nor did it get involved in the policy decisions made by the Board or interfere with the day-to-day operations of the Corporation.<sup>16</sup> Although there was undoubtedly a desire by the Society to keep the Corporation going, there was no evidence of the Society preventing the Corporation from withholding and remitting to Revenue Canada the source deductions.

[33] Second, the Tax Court Judge found some comfort in the fact that, at the March meeting, the Board instructed the Manager to send to Revenue Canada a receivable expected from Enterprise Cape Breton Corporation. In my view, this fails to address the issue. Such payment would have corrected default and paid the past remittances, but the issue of the current withholding and remittances was left unaddressed. No steps were taken to put an end to the on-going failures and to prevent the likely on-coming failures.

[34] Third, the Tax Court Judge considered as a positive factor the fact that the Board had taken great care in hiring a qualified person as Manager and were justified in trusting him. With respect, there was evidence that the directors knew early in the process of the failures to remit sums to Revenue Canada. In addition, according to the directors, the Manager did not follow their instructions to pay Revenue Canada. Yet, no swift and diligent measures were taken to address this alleged disobedience by the Manager and correct the situation for the past and the future. In his testimony, Mr. Corsano admitted that he had serious concerns about the Manager's ability to run the Corporation, especially as he was disregarding the directives of the directors, but yet, as a principal director, he did not call a meeting of the Board to discuss the issue and take the necessary appropriate corrective measures.<sup>17</sup>

[35] Fourth, in assessing the respondent's due diligence, the Tax Court Judge took into consideration

Louisbourg n'a rien fait pour gêner le contrôle exercé par le conseil sur les affaires de la Corporation<sup>15</sup>. Elle ne s'est pas ingérée dans les décisions d'orientation prises par le conseil, non plus qu'elle n'est intervenue dans les opérations courantes de la Corporation<sup>16</sup>. Bien qu'il n'ait fait aucun doute que Louisbourg désirait voir la Corporation continuer ses activités, rien dans la preuve ne démontre qu'elle a empêché la Corporation de prélever les déductions à la source et de les remettre à Revenu Canada.

[33] Deuxièmement, le juge de la Cour de l'impôt a donné un caractère positif au fait qu'à la réunion de mars, le conseil avait donné ordre au directeur général de verser à Revenu Canada l'intégralité d'une somme à recevoir de Enterprise Cape Breton Corporation. À mon avis, ceci ne règle pas la question. Un tel versement aurait réglé les arriérés, sans que rien ne soit prévu pour les retenues et remises courantes. Rien n'a été fait pour mettre fin à l'omission et pour empêcher les omissions prévisibles à venir.

[34] Troisièmement, le juge de la Cour de l'impôt a interprété positivement le fait que le conseil avait pris tout le soin voulu pour embaucher une personne qualifiée comme directeur général, et qu'il avait raison de lui faire confiance. Avec égards, la preuve démontre que les administrateurs ont su assez tôt que les sommes dues à Revenu Canada n'étaient pas versées. De plus, les administrateurs affirment que le directeur général n'a pas donné suite à leurs directives de payer les sommes dues à Revenu Canada. Pourtant, aucune mesure immédiate ou diligente n'a été prise pour remédier à la situation face à ce refus d'obtempérer du directeur général, ni pour corriger la situation passée et à venir. Dans son témoignage, M. Corsano a admis qu'il avait de sérieuses inquiétudes quant à la capacité du directeur général à diriger la Corporation, surtout du fait que ce dernier ne se conformait pas aux directives des administrateurs, mais il n'a pas utilisé son statut d'administrateur principal pour convoquer une réunion du conseil afin de discuter de cette question et décider des mesures correctives appropriées<sup>17</sup>.

[35] Quatrièmement, pour déterminer si les intimés avaient fait preuve de diligence raisonnable, le juge de

the fact that the directors were satisfied that the asset values of the Corporation would be sufficient to meet the claims of all creditors, including Revenue Canada. With respect, this is an irrelevant consideration. The obligation on the directors is to prevent a failure, not to condone it systematically, as the respondents did, in the hope of eventually correcting it because there would be enough money in the end to pay all the creditors.

[36] Fifth, he was satisfied that the directors made inquiries at the meetings of the Board with respect to the status of remittances. He may have been satisfied that such behaviour was sufficient to meet the less rigorous test that he was applying to the situation. However, this is obviously not enough to meet the burden imposed by subsection 227.1(3).

[37] Finally, he considered the fact that the Society dismissed all the directors of the Corporation and send it into bankruptcy, thereby preventing these directors from continuing to try and keep the business going and getting in a healthier financial position.

[38] Again, this is, in my view, an improper consideration to take into account in assessing the degree of care and diligence exercised by the directors. At the time of their removal, they had been in default of withholding and remitting the source deductions for almost one year. As the Court said in *Re Stanford Services Ltd.*, *supra*, in the passage previously quoted, the directors ought to have conducted the affairs of the Corporation in such a way that it could “meet these liabilities when they fall due . . . because the directors ought not to use moneys which the company is currently liable to pay over to the Crown to finance its current trading activities”.

[39] In conclusion, I believe the learned Tax Court Judge took into consideration factors, which either taken in isolation or as a whole, cannot justify his conclusion with respect to the liability of directors pursuant to subsections 227.1(1) and (3) of the Act.

la Cour de l'impôt a tenu compte du fait que les administrateurs étaient convaincus que la valeur des actifs de la Corporation était suffisante pour satisfaire aux demandes de tous les créanciers, y compris Revenu Canada. Avec égards, cet élément n'est pas pertinent. Les administrateurs ont l'obligation d'empêcher les omissions et non de les avaliser systématiquement, comme l'ont fait les intimés, dans l'espoir qu'en fin de compte il y aura assez d'argent pour payer tous les créanciers.

[36] Cinquièmement, il était convaincu que les administrateurs ont demandé des renseignements au sujet des versements lors des réunions du conseil. Il a pu être convaincu que cette façon de faire satisfaisait à la norme moins rigoureuse qu'il appliquait à la situation. Toutefois, le fardeau imposé par le paragraphe 227.1(3) est beaucoup plus lourd.

[37] Finalement, il a aussi tenu compte du fait que Louisbourg a brusquement congédié tous les administrateurs et contraint la Corporation à déclarer faillite, empêchant ainsi ces administrateurs de continuer à essayer d'exploiter l'entreprise et d'améliorer sa situation financière.

[38] Encore une fois, à mon avis, ce facteur n'est pas à prendre en compte dans la détermination du degré de prudence et de diligence dont les administrateurs ont fait preuve. Ils étaient déjà coupables d'omission de retenir et de remettre les déductions à la source depuis près d'un an lorsqu'ils ont été limogés. Comme la Cour l'a dit dans *Re Stanford Services Ltd.*, dans l'extrait précité, les administrateurs d'une corporation devraient conduire les affaires de celle-ci de telle manière qu'elle puisse [TRADUCTION] «satisfaire à ces obligations à l'échéance [. . .] parce que les administrateurs ne devaient pas financer les activités courantes de la corporation avec des sommes que cette dernière doit verser à Sa Majesté».

[39] Pour conclure, je suis d'avis que les facteurs dont le juge de la Cour de l'impôt a tenu compte, pris isolément ou dans leur ensemble, ne peuvent justifier sa conclusion quant à la responsabilité des administrateurs en vertu des paragraphes 227.1(1) et (3) de la Loi.

[40] As sad as it may be, especially with respect to the respondents who acted as benevolent directors and gave their time, it is simply not possible to find that they have exercised the degree of care and diligence expected to prevent a failure to withhold and remit when such known failure was allowed to repeat itself uninterruptedly for one year. This Court would be remiss of its duty to enforce the law if it were to condone acts or omissions performed by experienced, informed and warned directors which fall below the standard of care, diligence and skill expected from them pursuant to subsection 227.1(3) of the Act.

[41] For these reasons, I would allow these appeals, I would set aside the decisions of the Tax Court Judge, and I would dismiss the appeals by the respondents Wheeliker, Corsano and Maindiratta from the assessments made by the Minister of National Revenue pursuant to subsection 227.1(1) of the *Income Tax Act*. With respect to the respondents Lawrence, Parsons and MacDonald, I would, rendering the decisions that the Tax Court judge ought to have rendered, allow their appeals in part and refer the assessments back to the Minister for reconsideration and reassessment on the basis that the liability of these three respondents for failure to withhold and remit begins as of January 13, 1993. As the appellant is not seeking costs, I would issue no order as to costs.

\* \* \*

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

[42] NOËL J.A.: These are appeals from the October 3, 1997 decision<sup>18</sup> of O'Connor J. of the Tax Court of Canada, wherein he allowed an appeal by the respondents from an assessment pursuant to subsection 227.1(1) of the *Income Tax Act* (the ITA) for unremitted federal income tax withheld from the wages paid to the employees of Louisbourg Harbourfront Park Ltd. (the Corporation).

[43] The appeals were heard together and these reasons for judgment are applicable to all. One set of reasons will be issued and will be filed in each of these cases.

[40] Il est désolant de devoir constater que les intimés, surtout ceux qui ont agi bénévolement en donnant de leur temps, n'ont pas fait preuve du degré de prudence et de diligence nécessaire pour prévenir le manquement de retenir et remettre les sommes visées, manquement qui a persisté au su de tous pendant toute une année. Notre Cour ne remplirait pas son devoir d'appliquer la loi si elle avalisait des actes ou omissions d'administrateurs expérimentés et bien informés qui n'ont pas fait preuve du degré de prudence, de diligence et d'habileté auquel on s'attend d'eux en vertu du paragraphe 227.1(3) de la Loi.

[41] Par ces motifs, je serais d'avis d'accueillir les appels et d'annuler la décision du juge de la Cour de l'impôt. Je rejetterais les appels des intimés Wheeliker, Corsano et Maindiratta des cotisations établies par le ministre du Revenu national en vertu du paragraphe 227.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Quant aux intimés Lawrence, Parsons et MacDonald, je serais d'avis, rendant la décision qu'aurait dû rendre le juge de la Cour de l'impôt, d'accueillir leurs appels en partie et de renvoyer les cotisations au ministre pour qu'il les modifie compte tenu du fait que leur responsabilité de retenir et remettre les sommes visées ne commence que le 13 janvier 1993. Comme l'appelante ne demande pas les dépens, je ne rendrais aucune ordonnance à ce sujet.

\* \* \*

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

[42] LE JUGE NOËL, J.C.A.: Il s'agit d'appels de la décision<sup>18</sup> du 3 octobre 1997, par laquelle le juge O'Connor, de la Cour canadienne de l'impôt, accueillait l'appel des intimés d'une cotisation établie en vertu du paragraphe 227.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la LIR). Cette cotisation portait sur des retenues d'impôt à la source sur le salaire des employés de Louisbourg Harbourfront Park Ltd. (la Corporation), qui n'ont pas fait l'objet d'une remise.

[43] Ces appels ont été entendus ensemble et les présents motifs de jugement s'appliquent à tous. Une copie de ces motifs sera donc déposée dans le dossier de chacune de ces affaires.

[44] The Corporation was incorporated in 1980 under the *Companies Act*, R.S.N.S. 1967 c. 42, as amended (the Act). It was a non-profit corporation whose mandate was the enhancement and development of economic activity in the Town of Louisbourg. At all relevant times to this appeal, the Louisbourg Harbourfront Society (the Society) owned 96% of the shares of the Corporation, with the remaining 4% being held by prior directors of the Corporation in trust for the Society.

[45] The Articles of Association of the Corporation (Articles) limited the number of directors to a maximum of seven and required that each director hold at least one share of the Corporation. None of the respondents owned a share of the Corporation as required by the Articles but all acted as directors. Further, by March 1993, there were nine directors. No remuneration was paid to the respondents in respect of their services.

[46] During the period January 1992 to October 1993, the Corporation failed to remit to the Receiver General of Canada federal income tax withheld from the wages paid to the Corporation's employees in the amount of \$17,886.91.<sup>19</sup> Pursuant to subsection 227.1(1) of the ITA the respondents Corsano, Wheeliker and Maindiratta were assessed by the Minister of National Revenue (the Minister) for source deductions not remitted for the period from January 1992 to October 1993. The respondents Lawrence, MacDonald and Parsons were assessed for the period from November 1992 to October 1993.<sup>20</sup> Section 227.1 of the ITA reads:

**227.1** (1) Where a corporation has failed to deduct or withhold an amount as required by subsection 135(3) or section 153 or 215, has failed to remit such an amount or has failed to pay an amount of tax for a taxation year as required under Part VII or VIII, the directors of the corporation at the time the corporation was required to deduct, withhold, remit or pay the amount are jointly and severally liable, together with the corporation, to pay that amount and any interest or penalties relating thereto.

...

(3) A director is not liable for a failure under subsection (1) where he exercised the degree of care, diligence and

[44] La Corporation été constituée en 1980 en vertu de la *Companies Act*, R.S.N.S. 1967, ch. 42, modifiée (la Loi), à titre de corporation sans but lucratif visant à encourager le développement de l'activité économique dans la municipalité de Louisbourg. Durant toute la période qui nous intéresse, la Louisbourg Harbourfront Society (la Société) possédait 96 p. 100 des actions de la Corporation, les 4 p. 100 restants étant détenus en fiducie pour cette dernière par d'anciens administrateurs de la Société.

[45] Les statuts constitutifs de la Corporation (les Statuts) prévoyaient un nombre maximum de sept administrateurs, chacun d'entre eux devant détenir au moins une action de la Corporation. Aucun des intimés en l'instance ne répondait à ce critère de qualification prévu aux Statuts, mais ils ont tous exercé les fonctions d'administrateurs. En mars 1993, il y avait neuf administrateurs en exercice. Les intimés n'étaient pas rémunérés à ce titre.

[46] Entre janvier 1992 et octobre 1993, la Corporation n'a pas remis la somme de 17 886,91 \$<sup>19</sup> au Receveur général du Canada. Ce chiffre représente le total des sommes déduites des salaires versés aux employés de la Corporation, au titre de l'impôt sur le revenu. En application du paragraphe 227.1(1) de la LIR, le ministre du Revenu national (le ministre) a établi une cotisation à l'égard des intimés Corsano, Wheeliker et Maindiratta pour les déductions à la source non remises pour la période de janvier 1992 à octobre 1993. Une cotisation a été établie à l'égard des intimés Lawrence, MacDonald et Parsons pour la période allant de novembre 1992 à octobre 1993<sup>20</sup>. L'article 227.1 de la LIR prévoit:

**227.1** (1) qu'une corporation a omis de déduire ou de retenir une somme, tel que prévu au paragraphe 135(3) ou à l'article 153 ou 215, ou a omis de remettre cette somme ou a omis de payer un montant d'impôt en vertu de la Partie VII ou de la Partie VIII pour une année d'imposition, les administrateurs de la corporation, à la date à laquelle la corporation était tenue de déduire, de retenir, de verser ou de payer la somme, sont solidairement responsables, avec la corporation, du paiement de cette somme, incluant tous les intérêts et toutes les pénalités s'y rapportant.

[. . .]

(3) Un administrateur n'est pas responsable de l'omission visée au paragraphe (1) lorsqu'il a agi avec le degré de soin,

skill to prevent the failure that a reasonably prudent person would have exercised in comparable circumstances. [Emphasis added.]

[47] O'Connor T.C.J., relying on the decision of this Court in *Kalef v. R.*,<sup>21</sup> held that the definition of "director" for the purposes of subsection 227.1(1) means a *de jure* director as defined by the incorporating legislation of the corporation. While stating that "there [was] little doubt the [respondents] acted as directors by attending directors' meetings and managing the Corporation,"<sup>22</sup> O'Connor T.C.J. held both that the respondents were not *de jure* directors as defined by the Act and that *de facto* directors were not directors under the Act. As a result, the respondents were not subject to the vicarious liability imposed by subsection 227.1(1) of the ITA.

[48] The ITA does not define "director" either for the purposes of the ITA as a whole or for the purposes of section 227.1. As this Court held in *Kalef*, it is therefore appropriate to look to the corporation's incorporating legislation for guidance as to who is a "director" for the purposes of section 227.1. Under paragraph 2(1)(f) [as am. by S.N.S. 1990, c. 15, s. 2] of the Act:

2 (1)

(f) "director" includes any person occupying the position of director by whatever name called; [Emphasis added.]

I agree with the conclusion of the Tax Court Judge that the words "occupying the position of director by whatever name called" brings within the definition a director irrespective of how this position may be designated. This is consistent with the approach of the Chancery Division in *Re Lo-Line Electric Motors Ltd.*<sup>23</sup> where the Court interpreted the identical definition under the U.K. *Companies Act, 1985* [1985, c. 6]. According to the Court:<sup>24</sup>

... the words "by whatever name called" show that the subsection is dealing with nomenclature; for example where the company's articles provide that the conduct of the company is committed to "governors" or "managers".

de diligence et d'habileté pour prévenir le manquement qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables. [Mon souligné.]

[47] Le juge O'Connor de la Cour de l'impôt s'est fondé sur la décision de cette Cour dans *Kalef c. R.*<sup>21</sup> pour conclure que la définition d'«administrateur» aux fins du paragraphe 227.1(1) visait un administrateur de droit tel que défini dans la loi constitutive de la corporation. Tout en déclarant «que les [intimés] agissaient sans aucun doute à titre d'administrateurs en assistant aux réunions des administrateurs et en gérant la corporation»<sup>22</sup>, le juge O'Connor de la Cour de l'impôt a conclu que les intimés n'étaient pas des administrateurs de droit en vertu de la Loi et que les administrateurs de fait n'étaient pas des administrateurs au sens de la Loi. En conséquence, les intimés ne pouvaient être tenus responsables du fait d'autrui en vertu de l'article 227.1(1) de la LIR.

[48] La LIR ne définit le terme «administrateur» ni de façon générale, ni aux fins de l'article 227.1. Comme cette Cour a conclu dans *Kalef*, il est logique de se tourner vers la loi régissant la constitution en personne morale de la compagnie pour déterminer qui est un administrateur aux fins de l'article 227.1. L'alinéa 2(1)f) [mod. par S.N.S. 1990, ch. 15, art. 2] de la Loi prévoit que:

[TRADUCTION] 2 (1)

f) «administrateur» comprend toute personne qui occupe le poste d'administrateur, indépendamment de son titre, [Non souligné dans l'original.]

Je partage l'avis du juge de la Cour de l'impôt que les mots «qui occupe le poste d'administrateur, indépendamment de son titre», font qu'une personne agissant comme administrateur est visée par la définition, quel que soit son titre. Cette approche est semblable à celle adoptée par la Chancery Division dans *Re Lo-Line Electric Motors Ltd.*<sup>23</sup>, affaire dans laquelle la Cour devait interpréter une définition identique de la *Companies Act, 1985* du Royaume-Uni [1985, ch. 6]. Selon cette Cour:<sup>24</sup>

[TRADUCTION] [. . .] les mots «indépendamment de son titre» indiquent que le paragraphe traite de terminologie, par exemple lorsque les statuts d'une compagnie prévoient que la gestion de ses affaires est confiée à des «gouverneurs» ou à des «gestionnaires».

[49] As paragraph 2(1)(f) speaks simply to nomenclature and is inclusive, it is therefore necessary to look to the provisions of the Act to determine the legislative intent with respect to those who have under the law the status of “director”.

[50] Before turning to the relevant provisions, I note that the Act nowhere speaks of *de facto* or *de jure* directors. Rather it uses the term director in various contexts, some of which suggest a reference to a director who is qualified to act as such under the Act, and others which refer to a person who in fact acts as such without being so qualified. The question to be answered is whether the word director only connotes a person qualified to act as such under the Act.

[51] A useful starting point is a consideration of the qualifications imposed by the Act. Section 95 is the most important provision in this respect. It provides in part that:

95 (1) It shall be the duty of every director who is by the regulations of the company required to hold a specified share qualification, and who is not already qualified, to obtain his qualification within three months after his appointment, or such shorter time as is fixed by the regulations of the company.

...

(3) The office of director of a company shall be vacated, if the director does not within three months from the date of his appointment, or within such shorter time as is fixed by the regulations of the company, obtain his qualification, or if after the expiration of such period or shorter time he ceases at any time to hold his qualification, and a person vacating office under this Section shall be incapable of being re-appointed director of the company until he has obtained his qualification.

(4) If, after the expiration of the said period or shorter time, any unqualified person acts as a director of the company, he shall be liable to a penalty not exceeding twenty-five dollars for every day between the expiration of the said period or shorter time and the last day on which it is proved that he acted as a director. [Emphasis added.]

[52] The Articles of Association provide in turn:

[49] Comme l’alinéa 2(1)f) vise uniquement la terminologie et est inclusif, il faut examiner les dispositions de la Loi pour dégager l’intention du législateur quant à savoir qui a le statut d’«administrateur» en vertu de la Loi.

[50] Avant d’examiner les articles pertinents de la Loi, je souligne que celle-ci ne fait aucunement référence à des administrateurs de fait ou de droit. Elle utilise le terme «administrateur» dans plusieurs contextes, certains laissant supposer qu’elle veut parler d’un administrateur qui répond aux critères qu’elle fixe, et d’autres, d’une personne qui agit comme telle sans répondre à ces critères. On doit donc répondre à la question suivante: le terme «administrateur» est-il limité aux personnes qui satisfont aux critères fixés par la Loi pour l’exercice de cette fonction?

[51] Il est utile d’établir d’abord quelles sont les qualifications qu’exige la Loi. À cet égard, c’est l’article 95 qui est le plus important. Il prévoit notamment que:

[TRADUCTION]

95 (1) Il incombe à chaque administrateur qui, en vertu des règlements de la compagnie est tenu de détenir un certain nombre d’actions pour être éligible et qui n’est pas déjà éligible, d’obtenir ces actions dans les trois mois qui suivent la date de sa nomination ou dans tout autre délai plus bref fixé par les règlements de la compagnie.

[. . .]

(3) La charge de l’administrateur de la compagnie devient vacante si, dans les trois mois qui suivent la date de sa nomination ou dans tout autre délai plus bref fixé par les règlements de la compagnie, l’administrateur n’obtient pas le nombre d’actions nécessaire pour être éligible ou, si après l’expiration de pareil délai, il cesse d’être éligible; en pareil cas, il ne peut être de nouveau nommé administrateur de la compagnie tant qu’il n’a pas obtenu le nombre d’actions nécessaire pour être éligible.

(4) Après l’expiration de la période susdite ou autre délai plus bref, toute personne non éligible qui continue à agir en tant qu’administrateur de la compagnie est passible d’une amende d’au plus vingt-cinq dollars pour chaque journée qui va de l’expiration de la période prescrite jusqu’au jour où il est avéré qu’il a cessé d’agir en tant que tel. [Non souligné dans l’original.]

[52] Les Statuts prévoient ceci:

106. The qualification of a Director shall be the holding of at least one share in the Company of a class entitled to vote at general meetings of the Company. A director may be appointed and act before acquiring a qualifying share, but, if he has not acquired it within three months of his appointment or election, he shall be deemed to have vacated the office of Director.

...

111. The office of a Director shall ipso facto be vacated:

- (a) if he becomes bankrupt, makes an authorized assignment, suspends payment, or compounds with his creditors; or
- (b) if he is found a lunatic or becomes of unsound mind; or
- (c) if he ceases to hold the number of shares required to qualify him for office or does not acquire them within three months after his election or appointment; or
- (d) if by notice in writing to the Company he resigns his office; or
- (e) if he is removed by special resolution as provided by Article 116. [Emphasis added.]

[53] Subsection 95(1) of the Act imposes upon a director the obligation to own the number of shares prescribed by the regulations of the company and provides for a grace period of three months to obtain this qualification. Should a director not obtain the prescribed share qualification within the specified time, or should he or she lose this qualification, subsection 95(3) stipulates that “[t]he office of director . . . shall be vacated” and the person concerned “shall be incapable” of holding the office until he or she has obtained the qualification. The Articles reinforce the effect of the disqualification by providing that the person concerned “shall be deemed to have vacated the office of Director”<sup>25</sup> and “the office of a Director shall ipso facto be vacated”<sup>26</sup>.

[54] However, subsection 95(4) acknowledges that persons may act as directors without being qualified, and creates a liability for a penalty for every day during which the breach persists.

[TRADUCTION]

106. Pour être éligible, l'administrateur détient au moins une action d'une catégorie donnant le droit de voter aux assemblées générales de la compagnie. L'administrateur peut être nommé et agir avant d'acquiescer pareille action, mais s'il ne l'a pas acquise dans les trois mois qui suivent la date à laquelle il a été nommé ou élu, sa charge d'administrateur est réputée être devenue vacante.

[. . .]

111. La charge d'administrateur est ipso facto vacante:

- (a) si l'administrateur fait faillite, s'il fait une cession autorisée, s'il suspend un paiement ou s'il effectue un concordat avec ses créanciers; ou
- (b) s'il est jugé que l'administrateur est atteint d'aliénation mentale ou s'il devient faible d'esprit; ou
- (c) si l'administrateur cesse de détenir le nombre d'actions nécessaires pour être éligible ou s'il n'acquiesce pas de telles actions dans les trois mois qui suivent la date à laquelle il a été élu ou nommé; ou
- (d) si l'administrateur signifie par écrit à la compagnie un préavis de sa démission; ou
- (e) s'il est révoqué par une résolution spéciale en vertu de l'article 116. [Non souligné dans l'original.]

[53] Le paragraphe 95(1) de la Loi impose à l'administrateur l'obligation de détenir le nombre d'actions prévu dans le règlement interne de la compagnie, et il lui accorde trois mois pour y satisfaire. Au cas où un administrateur ne répond pas à cette exigence de détention d'actions avant la fin de la période prescrite, ou s'il vient à cesser d'y répondre, le paragraphe 95(3) précise que [TRADUCTION] «la charge de l'administrateur [. . .] devient vacante» et que la personne en cause [TRADUCTION] «ne peut être de nouveau nommée administrateur» tant qu'elle n'est pas redevenue éligible. Les Statuts viennent renforcer l'inéligibilité de la personne en cause en déclarant que [TRADUCTION] «sa charge d'administrateur est réputée être devenue vacante»<sup>25</sup> et que [TRADUCTION] «la charge d'administrateur est ipso facto vacante»<sup>26</sup>.

[54] Le paragraphe 95(4) admet toutefois la possibilité que des personnes puissent agir comme administrateurs alors qu'elles ne sont pas éligibles, en prévoyant une amende pour chaque jour où ces personnes sont en situation irrégulière.

[55] The Act also seeks to protect those who in good faith contract with persons who purport to act as directors while not qualified to do so. Section 30 is a codification of the common law “indoor management rule.” It provides:

30 A company or a guarantor of an obligation of the company may not assert against a person dealing with the company or with any person who has acquired rights from the company that

...

(b) the persons named in the most recent notice sent to the Registrar under subsection (1) of Section 98 are not the directors and officers of the company;

...

(d) a person held out by the company as a director, an officer or an agent of the company has not been duly appointed or has no authority to exercise the powers and perform the duties that are customary in the business of the company or usual for the director, officer or agent;

...

except where the person has or ought to have, by virtue of his position with or relationship to the company, knowledge to the contrary. [Emphasis added.]

[56] Thus, a company is estopped from asserting that a person who is held out as a director was not qualified to act as such. The result is that in such circumstances, the company will be bound as it would be if the person had been qualified.

[57] Similarly, section 97 validates the acts of a director despite the fact that it is later found that he or she lacked qualification at the relevant time:

97 The acts of a director or manager shall be valid notwithstanding any defect that is afterwards discovered in his appointment or qualification. [Emphasis added.]

Similar provisions are common in Canadian corporate legislation and exist so as to protect third parties and ensure a degree of certainty with respect to the effect of corporate transactions.<sup>27</sup> However, section 97 does

[55] La Loi vise aussi à protéger les tiers qui traitent de bonne foi avec des personnes qui agissent en administrateurs alors qu'ils ne sont pas éligibles. L'article 30 vient codifier la règle de common law sur la gestion interne, de la façon suivante:

[TRADUCTION]

30 Une compagnie ou une instance tierce se portant garante d'une obligation de la compagnie ne peut opposer à toute personne traitant avec la compagnie ou qui a acquis certains droits de celle-ci

[. . .]

(b) que les personnes nommées dans l'avis le plus récent envoyé au Registraire en application du paragraphe 98 (1) ne sont pas des administrateurs de la compagnie;

[. . .]

(d) qu'une personne désignée comme administrateur, responsable ou représentant, par la compagnie n'a pas été valablement nommée ou n'a pas l'autorité requise pour exercer les pouvoirs et assumer les responsabilités qui sont généralement ceux de la compagnie ou de ses administrateurs, responsables ou agents;

[. . .]

sauf si la personne en cause est dans une situation telle vis-à-vis la compagnie qu'elle a, ou aurait dû avoir, connaissance du contraire. [Non souligné dans l'original.]

[56] Une compagnie ne peut donc plaider qu'une personne qu'elle a désignée comme administrateur n'avait pas qualité pour agir comme telle. En conséquence, la compagnie sera alors liée de la même façon que si la personne en cause avait le statut nécessaire pour agir en son nom.

[57] L'article 97 vient aussi valider les actes d'un administrateur, même si l'on découvre plus tard qu'il n'avait pas à l'époque qualité pour agir.

[TRADUCTION]

97 Les actes de l'administrateur ou du directeur sont valides, même s'il est constaté ultérieurement que la nomination comporte une irrégularité ou que l'administrateur ou le directeur n'est pas éligible. [Non souligné dans l'original.]

On trouve des dispositions similaires dans la plupart des lois régissant les compagnies au Canada. Elles ont pour but de protéger les tiers et d'assurer une certitude raisonnable quant aux effets des transactions des

not have the effect of validating the appointment of unqualified directors; rather it validates the “acts” of an improperly appointed director.<sup>28</sup>

[58] It is therefore apparent that the Act recognizes that persons will act as directors without being qualified to do so, and that the legislator has, despite this absence of qualification, chosen to validate those acts in the circumstances that we have seen. The question then becomes whether this statutory recognition of specified acts by persons who act as directors despite their lack of qualification also has the effect of making them directors under the Act.

[59] In my view, section 95 of the Act and the relevant sections of the Articles would be rendered meaningless if the Act was construed as granting the status of director to those who are not qualified. A director is one who meets the requirements imposed under the Act including those prescribed by section 95. Indeed, a penalty is imposed on those who act as director without meeting those requirements. It would be odd if those who breach the Act by acting as directors while not qualified thereunder would nevertheless have the status of director under the Act. As a matter of legislative intent, it seems unavoidable that only those who meet the requirements prescribed by the Act, are directors under the Act.

[60] In my view, the Act cannot be construed as giving those acting as directors without the requisite qualifications the status of director, nor can it be said that the common law has provided such individuals this status. What the courts have done over the years, however, is devise remedies to assist third parties who deal with persons who act as directors or who are held out by the company as directors although they lack the required qualification or authority.

[61] As I understand it, one principle underlying these common law remedies is that a person who has not obtained the requisite qualifications, is prevented

compagnies<sup>27</sup>. Toutefois, l'article 97 ne confère aucune valeur à la nomination d'administrateurs non éligibles. Il ne fait que valider les «actes» d'un administrateur dont la nomination est irrégulière<sup>28</sup>.

[58] Il ressort de ceci que la Loi reconnaît la possibilité que des personnes agissent comme administrateurs alors qu'elles ne sont pas éligibles, et que le législateur a choisi, malgré cela, de valider leurs actes dans les circonstances susmentionnées. La question devient donc de savoir si cette reconnaissance de certains actes posés par des personnes agissant comme administrateurs, malgré le fait qu'elles ne soient pas éligibles, a pour effet de leur accorder le statut d'administrateurs en vertu de la Loi.

[59] Je suis d'avis que l'article 95 de la Loi et les articles pertinents des Statuts perdraient tout leur sens si on pouvait interpréter la Loi de façon à accorder le statut d'administrateur à des personnes qui ne sont pas éligibles. Pour être un administrateur, il faut satisfaire aux exigences de la Loi, y compris celles de l'article 95. Les personnes qui agissent à titre d'administrateur alors qu'elles ne satisfont pas à ces exigences se voient imposer une amende. Il serait étrange que ceux qui enfreignent la Loi en agissant comme administrateurs alors qu'ils ne sont pas éligibles en vertu de celle-ci se voient ainsi accorder le statut d'administrateurs par la même Loi. Il va de soi que l'intention du législateur est que seuls ceux qui répondent aux exigences de la Loi peuvent avoir le statut d'administrateurs en vertu de celle-ci.

[60] Je suis d'avis qu'on ne peut interpréter la Loi de façon à accorder le statut d'administrateurs aux personnes qui agissent comme tels alors qu'elles ne sont pas éligibles, non plus qu'on puisse parvenir à un tel résultat en appliquant la common law. Au fil des ans, les tribunaux ont trouvé des formules pour protéger les tiers ayant traité avec des personnes agissant comme administrateurs, ou que les compagnies ont désignées comme telles, alors qu'elles n'étaient pas éligibles et donc n'avaient aucun statut.

[61] Je constate qu'un des principes qui sous-tendent ces redressements en common law veut qu'une personne qui n'a pas satisfait aux critères d'éligibilité ne

from pleading this failure in order to escape liability attaching to a director. As held by Richards J.A. in *Macdonald v. Drake*:

I cannot assent to the contention that a director, who, with his consent, has been elected and has acted as a director, should, merely because he was not qualified to hold the office, escape liability that he would have incurred if he had been qualified. The true principle seems to be that a man cannot take advantage of his own wrong.<sup>29</sup>

It being recognized in this instance that the respondents acted as directors, in conformity with the will of the shareholders, I see no reason why they should be allowed to assert their lack of qualification to escape the liability cast upon directors by virtue of section 227.1 of the ITA.

[62] Thus, while I would agree with the conclusion of the Tax Court Judge that those acting as directors without having the requisite qualifications are not directors under the Act, I do not believe that the respondents can raise this lack of qualification as a defence to their liability under subsection 227.1(1) of the ITA.

[63] On the issues of the applicable standard of care and its application to the facts of this case, I agree with the reasons of my colleague, Létourneau J.A. and would dispose of these appeals as he suggests.

DESJARDINS J.A.: I concur.

<sup>1</sup> [1996] 2 C.T.C. 1 (F.C.A.).

<sup>2</sup> (1906) 16 Man. L.R. 220 (C.A.).

<sup>3</sup> (1917), 35 D.L.R. 169 (Man. K.B.), at pp. 179-180; see also *Re Canadian Casket Co. Ltd.* (1933), 14 C.B.R. (N.S.) 148 (Ont. S.C.).

<sup>4</sup> Toronto: Carswell, 1979, at p. 411; see also L. C. B. Gower, *Gower's Principles of Modern Company Law*, London: Sweet and Maxwell, 1992, at p. 143:

While, *de jure*, people cannot be directors unless they have been properly appointed, they may . . . be able to bind the company although they have not. Moreover, they may be subject to liability as if they were directors

peut se fonder sur ce fait pour échapper aux responsabilités de la charge d'administrateur. C'est ce qu'a conclu le juge d'appel Richards, dans *Macdonald v. Drake*:

[TRADUCTION] Je ne peux conclure qu'un administrateur qui a accepté d'être élu à ce poste et l'a exercé puisse, du simple fait qu'il n'était pas éligible, échapper à la responsabilité qui lui échoirait autrement. Le principe en cause ici est qu'un homme ne peut tirer profit de sa propre faute.<sup>29</sup>

Comme il est avéré en l'instance que les intimés ont agi comme administrateurs selon la volonté des actionnaires, je ne vois pas pour quels motifs ils seraient autorisés à s'appuyer sur le fait qu'ils n'étaient pas éligibles pour échapper aux obligations imposées aux administrateurs par l'article 227.1 de la LIR.

[62] En conséquence, bien que je partage l'avis du juge de la Cour de l'impôt que les personnes agissant comme administrateurs sans être éligibles à ce poste ne sont pas des administrateurs au sens de la Loi, je ne crois pas que les intimés puissent échapper de ce fait à leurs obligations en vertu du paragraphe 227.1(1) de la LIR.

[63] Sur la question du degré de soin pertinent et de son application dans le contexte de la présente affaire, je partage l'avis de mon collègue le juge Létourneau. Je souscris aussi à la façon dont il propose de régler les présents appels.

LE JUGE DESJARDINS, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

<sup>1</sup> [1996] 2 C.T.C. 1 (C.A.F.).

<sup>2</sup> (1906), 16 Man. L.R. 220 (C.A.).

<sup>3</sup> (1917), 35 D.L.R. 169 (B.R. Man.), aux p. 179 et 180; voir aussi *Re Canadian Casket Co. Ltd.* (1933), 14 C.B.R. (N.S.) 148 (C.S. Ont.).

<sup>4</sup> Toronto: Carswell, 1979, à la p. 411; voir aussi L. C. B. Gower, *Gower's Principles of Modern Company Law*, London: Sweet and Maxwell, 1992, à la p. 143:

[TRADUCTION] Bien qu'en droit une personne ne puisse être un administrateur sans avoir été régulièrement nommée, elle peut [. . .] engager la responsabilité de la compagnie malgré ce fait. De telles personnes peuvent

because they have assumed that position . . . [My underlining.]

<sup>5</sup> *White (J.) v. M.N.R.*, [1990] 2 C.T.C. 2566 (T.C.C.), at p. 2574. The Tax Court refused to read such classification of directors in s. 227.1(1) with a view to providing relief to some but not others.

<sup>6</sup> [1988] 2 All ER 692 (Ch. D.), at pp. 697-698.

<sup>7</sup> [1987] B.C.L.C. 607 (Ch. D.), at p. 617.

<sup>8</sup> (1917), 38 O.L.R. 414 (App. Div.), at p. 421.

<sup>9</sup> [1998] 1 F.C. 124 (C.A.).

<sup>10</sup> *Id.*, at p. 155.

<sup>11</sup> *Id.*, at p. 155.

<sup>12</sup> *Id.*, at pp. 158, 160 and 161.

<sup>13</sup> See the testimony of Mr. Corsano in supplement to Appeal Book, vol. 15., at pp. 112-113.

<sup>14</sup> See Common Appendix I, vol. 3, at pp. 366-368.

<sup>15</sup> Supplement to Appeal Book, vol. XII, at p. 163.

<sup>16</sup> *Id.*, at pp. 163-164.

<sup>17</sup> Supplement to Appeal Book, vol. 15, at pp. 128-130.

<sup>18</sup> Now reported at [1998] 1 C.T.C. 2021 (T.C.C.) (hereinafter *Wheeliker*).

<sup>19</sup> Appeal Book, vol. 3, at pp. 390-391 and 409.

<sup>20</sup> Memorandum of fact and law of the appellant, at p. 1; memorandum of fact and law of *Wheeliker*, at p. 1; memorandum of fact and law of Lawrence, MacDonald and Parsons, at p. 1; memorandum of fact and law of Maindiratta, at p. 5; memorandum of fact and law of Corsano, at p. 4.

<sup>21</sup> [1996] 2 C.T.C. 1 (F.C.A.) (hereinafter *Kalef*).

<sup>22</sup> *Wheeliker*, *supra*, note 18, at p. 2029.

<sup>23</sup> [1988] 2 All ER 692 (Ch. D.).

<sup>24</sup> *Id.* at p. 699.

<sup>25</sup> Article 106.

<sup>26</sup> Article 111.

<sup>27</sup> See F. Iacobucci *et al.*, *Canadian Business Corporation: An Analysis of Recent Legislative Developments* (Agincourt (Ont): Canada Law Book, 1977), at pp. 269-270.

<sup>28</sup> See for example *Oliver et al. v. Elliott et al.* (1960), 23 D.L.R. (2d) 486 (Alta. S.C.).

<sup>29</sup> *Macdonald v. Drake* (1906), 16 Man. L.R. 220 (C.A.), at p. 223.

aussi être responsables au même titre que les administrateurs, du fait qu'ils ont occupé le poste [ . . . ] [Non souligné dans l'original.]

<sup>5</sup> *White (J.) c. M.R.N.*, [1990] 2 C.T.C. 2566 (C.C.I.), à la p. 2574. Dans cette affaire, la Cour de l'impôt a refusé d'adopter une interprétation de l'art. 227.1(1) qui aurait exempté de leurs obligations certains administrateurs et non d'autres.

<sup>6</sup> [1988] 2 All ER 692 (Ch. D.), aux p. 697 et 698.

<sup>7</sup> [1987] B.C.L.C. 607 (Ch. D.), à la p. 617.

<sup>8</sup> (1917), 38 O.L.R. 414 (Div. app.), à la p. 421.

<sup>9</sup> [1998] 1 C.F. 124 (C.A.).

<sup>10</sup> *Id.*, à la p. 155.

<sup>11</sup> *Id.*, à la p. 155.

<sup>12</sup> *Id.*, aux p. 158, 160 et 161.

<sup>13</sup> Voir le témoignage de M. Corsano dans le supplément au Dossier d'appel, vol. 15, aux p. 112 et 113.

<sup>14</sup> Voir l'annexe conjointe 1, vol. 3, aux p. 366 à 368.

<sup>15</sup> Supplément au Dossier d'appel, vol XII, à la p. 163.

<sup>16</sup> *Id.*, aux p. 163 et 164.

<sup>17</sup> Supplément au Dossier d'appel, vol. 15, aux p. 128 à 130.

<sup>18</sup> Publiée à [1998] 1 C.T.C. 2021 (C.C.I.) (ci-après citée sous le nom de *Wheeliker*).

<sup>19</sup> Dossier d'appel, vol. 3, aux p. 390, 391 et 409.

<sup>20</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, à la p. 1; mémoire des faits et du droit de *Wheeliker*, à la p. 1; mémoire des faits et du droit de Lawrence, MacDonald et Parsons, à la p. 1; mémoire des faits et du droit de Maindiratta, à la p. 5; mémoire des faits et du droit de Corsano, à la p. 4.

<sup>21</sup> [1996] 2 C.T.C. 1 (C.A.F.) (ci-après *Kalef*).

<sup>22</sup> *Wheeliker*, *supra*, note 18, à la p. 2029.

<sup>23</sup> [1988] 2 All ER 692 (Ch. D.).

<sup>24</sup> *Id.*, à la p. 699.

<sup>25</sup> Article 106.

<sup>26</sup> Article 111.

<sup>27</sup> Voir F. Iacobucci *et al.*, *Canadian Business Corporation: An Analysis of Recent Legislative Developments* (Agincourt (Ont.): Canada Law Book, 1977), aux p. 269 et 270.

<sup>28</sup> Voir notamment *Oliver et al. v. Elliott et al.* (1960), 23 D.L.R. (2d) 486 (C.S. Alb.).

<sup>29</sup> *Macdonald v. Drake* (1906), 16 Man. L.R. 220 (C.A.), à la p. 223.