

A-498-78

A-498-78

**Continental Stores Ltd. (Appellant)**

v.

**The Queen (Respondent)**

Court of Appeal, Pratte and Ryan JJ. and Lalonde D.J.—Montreal, June 15, 16 and 19, 1981.

*Income tax — Income calculation — Associated companies — Appellant's 1967, 1968 and 1969 assessments were based on the assumption that the appellant was associated with other companies — Trial Judge dismissed appellant's challenge of these assessments — Whether the directions ordering that the companies be deemed to be associated were invalid — Whether the Trial Judge should have set aside the directions because the evidence indicated that none of the principal reasons for the existence of the corporations was to reduce the amount of tax which would otherwise have been payable — Appeal dismissed — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 138A(2), (3) — Income Tax Regulations, SOR/54-682, s. 900(1).*

APPEAL.

COUNSEL:

*J. C. Couture, Q.C.* for appellant.  
*R. Roy* for respondent.

SOLICITORS:

*Ogilvy, Montgomery, Renault, Clarke, Kirkpatrick, Hannon & Howard*, Montreal, for appellant.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

*The following is the English version of the reasons for judgment delivered orally by*

PRATTE J.: Appellant is appealing from a judgment of Marceau J. of the Trial Division [not reported, T-1848-75, judgment dated 21/8/78], which dismissed the action brought by it to challenge its income tax assessments for the taxation years 1967, 1968 and 1969.

These assessments were made on the assumption that, during these three years, appellant and nearly thirty other companies were associated. This was done because directions had been issued pursuant to subsection 138A(2) of the *Income Tax Act*,

**Les magasins Continental Ltée (appelante)**

c.

**<sup>a</sup> La Reine (intimée)**

Cour d'appel, les juges Pratte et Ryan et le juge suppléant Lalonde—Montréal, 15, 16 et 19 juin 1981.

<sup>b</sup> *Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Compagnies associées — Les cotisations de l'appelante pour les années d'imposition 1967, 1968 et 1969 ont été établies en prenant pour acquis que l'appelante et d'autres compagnies étaient associées entre elles — Le juge de première instance a rejeté la contestation de ces cotisations par l'appelante — Il échet d'examiner si les directives ordonnant que les compagnies soient considérées comme associées entre elles étaient invalides — Il faut déterminer si le juge de première instance aurait dû infirmer les directives parce que la preuve révélait qu'aucun des motifs principaux de l'existence des corporations n'était de diminuer le montant de l'impôt qui aurait été autrement payable — Appel rejeté — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 138A(2),(3) — Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/54-682, art. 900(1).*

APPEL.

<sup>e</sup> AVOCATS:

*J. C. Couture, c.r.*, pour l'appelante.  
*R. Roy* pour l'intimée.

<sup>f</sup> PROCUREURS:

*Ogilvy, Montgomery, Renault, Clarke, Kirkpatrick, Hannon & Howard*, Montréal, pour l'appelante.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

<sup>g</sup> *Voici les motifs du jugement prononcés en français à l'audience par*

<sup>h</sup> LE JUGE PRATTE: L'appelante se pourvoit à l'encontre d'un jugement du juge Marceau de la Division de première instance [jugement non publié, T-1848-75, en date du 21/8/78] qui a rejeté l'action qu'elle avait intentée pour contester ses cotisations d'impôt sur le revenu pour les années d'imposition 1967, 1968 et 1969.

<sup>j</sup> Ces cotisations ont été établies en prenant pour acquis que l'appelante et près de 30 autres compagnies avaient été associées pendant ces trois ans. Cela, parce que des directives avaient été émises en vertu du paragraphe 138A(2) de la *Loi de*

R.S.C. 1952, c. 148,<sup>1</sup> ordering that all these companies be deemed to be associated with each other during the years in question.

Appellant argued, as it did unsuccessfully at the trial level, that the Department was wrong to assess it as if it had been associated with the other companies covered in the directions issued pursuant to subsection 138A(2). Its argument was two-fold: first, it maintained that the directions were invalid, and because of that could not be a basis for valid assessments; then, it argued that the directions were in fact unjustified and should be vacated in accordance with subparagraph 138A(3)(b)(ii):

**138A.** ...

(3) On an appeal from an assessment made pursuant to a direction under this section, the Tax Appeal Board or the Exchequer Court may

(b) vacate the direction if

(ii) in the case of a direction under subsection (2), it determines that none of the main reasons for the separate existence of the two or more corporations is to reduce the amount of tax that would otherwise be payable under this Act; ...

Appellant's first argument, therefore, was that the directions issued pursuant to subsection 138A(2) were invalid, and accordingly could not be a basis for valid assessments. In support of this first argument, counsel for the appellant made three arguments, of which it appears only the first was submitted to the Trial Judge.

<sup>1</sup> The wording of this provision is as follows:

**138A.** ...

(2) Where, in the case of two or more corporations, the Minister is satisfied

(a) that the separate existence of those corporations in a taxation year is not solely for the purpose of carrying out the business of those corporations in the most effective manner, and

(b) that one of the main reasons for such separate existence in the year is to reduce the amount of taxes that would otherwise be payable under this Act

the two or more corporations shall, if the Minister so directs, be deemed to be associated with each other in the year.

*l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148,<sup>1</sup> ordonnant que toutes ces compagnies soient considérées comme ayant été associées entre elles pendant ces années-là.

*a*

L'appelante prétend, comme elle l'a fait sans succès en première instance, qu'on a eu tort de la cotiser comme si elle avait été associée aux autres compagnies visées par les directives émises en vertu du paragraphe 138A(2). Cela pour deux motifs: elle affirme d'abord que les directives étaient invalides et ne pouvaient, à cause de cela, être le fondement de cotisations valables; elle affirme ensuite que les directives étaient, en fait, injustifiées et devaient être infirmées en vertu du sous-alinéa 138A(3)b(ii):

**138A.** ...

(3) Sur un appel d'une cotisation établie conformément à une directive aux termes du présent article, la Commission d'appel de l'impôt ou la Cour de l'Échiquier peuvent

b) infirmer la directive si,

(ii) dans le cas d'une directive prévue au paragraphe (2), elle précise qu'aucun des principaux motifs de l'existence distincte des deux corporations ou plus est de diminuer le montant de l'impôt qui autrement serait payable en vertu de la présente loi; ...

Le premier moyen de l'appelante, c'est donc que les directives émises en vertu du paragraphe 138A(2) étaient invalides et ne pouvaient, en conséquence, être la base de cotisations valables. Au soutien de ce premier moyen, l'avocat de l'appelante a invoqué trois arguments dont le premier seulement, semble-t-il, a été soumis au juge de première instance.

<sup>1</sup> Le texte de cette disposition est le suivant:

**138A.** ...

(2) Lorsque, dans le cas de deux corporations ou plus, le Ministre est convaincu

a) que l'existence distincte de ces corporations dans une année d'imposition n'a pas pour seul objet la poursuite des affaires de ces corporations de la manière la plus efficace, et

b) que l'un des principaux motifs de cette existence distincte dans l'année est la réduction du montant des impôts qui seraient autrement payables en vertu de la présente loi,

les corporations, au nombre de deux ou plus, doivent, si le Ministre l'ordonne, être considérées comme associées entre elles dans l'année.

This first argument is that the directions were wrong in that they were based on an error of law. In the submission of counsel for the appellant, it appears from the evidence that the directions were made because their writer misinterpreted the decision of the Exchequer Court in *Holt Metal Sales of Manitoba Ltd v. M.N.R.* [1970] Ex.C.R. 612. This misinterpretation allegedly consisted in believing that the Court, in that case, had held that under the Act the Minister, before issuing a direction under subsection 138A(2), must examine the reasons for the separate existence of the corporations in question during the taxation year at issue, not the reasons why those corporations had been created. There is a simple answer to this argument. Even if the writer of the directions was mistaken in citing *Holt Metal Sales* in support of his interpretation of the Act, the fact remains that, as counsel for the appellant indeed recognized, that interpretation is legally correct. It certainly is not possible to vacate for illegality a direction based on a correct interpretation of the Act.

The second argument made by counsel for the appellant in support of the view that the directions are invalid is that there is nothing in the documentary evidence presented which establishes that the writer of the directions was satisfied, as he had to be under subsection 138A(2), of the existence of the facts mentioned in paragraphs (a) and (b) of that provision. This argument seems to me devoid of any basis. Subsection 138A(2) clearly requires that, before making a direction, the Minister should be satisfied of the existence of certain facts; however, it does not require that he shall indicate that belief in writing or include it in the direction issued by him.

The third argument made in support of the first ground of appeal emphasized the fact that the directions in question here were made not by the Minister himself, but by an Assistant Deputy Minister of National Revenue for Taxation, without any intervention by the Minister. Counsel for the appellant did not dispute that the Assistant Deputy Minister had been empowered to make the directions in question. It was common ground that subsection 900(1) of the *Income Tax Regulations*,

Ce premier argument est que les directives étaient irrégulières en ce qu'elles étaient fondées sur une erreur de droit. Suivant l'avocat de l'appelante, il appert de la preuve que les directives ont été émises parce que leur auteur a donné une mauvaise interprétation à la décision de la Cour de l'Échiquier dans *Holt Metal Sales of Manitoba Ltd c. M.R.N.* [1970] R.C.É. 613. Cette erreur d'interprétation aurait consisté à croire que la Cour avait décidé dans cette cause-là que, suivant la Loi, le Ministre avant d'émettre une directive en vertu du paragraphe 138A(2) devait s'interroger sur les motifs de l'existence distincte des corporations concernées pendant l'année d'imposition en cause et non pas sur les motifs pour lesquels ces corporations avaient été créées. Il y a une réponse simple à cet argument. Même si l'auteur des directives a pu se tromper en invoquant la décision *Holt Metal Sales* au soutien de son interprétation de la Loi, il n'en demeure pas moins que cette interprétation est, comme l'a d'ailleurs reconnu l'avocat de l'appelante, juridiquement correcte. Il n'est certes pas possible d'annuler pour cause d'illégalité une directive qui est fondée sur une interprétation correcte de la Loi.

Le second argument invoqué par l'avocat de l'appelante pour conclure à l'invalidité des directives est que rien dans la preuve documentaire produite n'établit que l'auteur des directives était convaincu, comme il devait l'être aux termes du paragraphe 138A(2), de l'existence des faits mentionnés aux alinéas a) et b) de cette disposition. Cet argument me paraît démuné de tout fondement. Le paragraphe 138A(2) exige bien que le Ministre, avant d'émettre une directive, soit convaincu de l'existence de certains faits; il n'exige pas, cependant, qu'il manifeste cette conviction par écrit ou en fasse état dans la directive qu'il émet.

Le troisième argument invoqué au soutien du premier moyen d'appel tient au fait que les directives dont il s'agit ici n'ont pas été émises par le Ministre lui-même, mais par un sous-ministre adjoint du Revenu national pour l'impôt sans aucune intervention du Ministre. L'avocat de l'appelante ne conteste pas que le sous-ministre adjoint ait été habilité à émettre les directives en question. Il est en effet constant que le paragraphe 900(1) des *Règlements de l'impôt sur le revenu*,

SOR/54-682, issued pursuant to paragraph 117(1)(f) of the Act, authorized the Assistant Deputy Minister of National Revenue for Taxation to "exercise all the powers and perform all the duties of the Minister under the Act."<sup>2</sup> Appellant's argument was that though the Assistant Deputy Minister was authorized to exercise the power conferred on the Minister by subsection 138A(2) to issue a direction, he was not authorized to arrive at a conclusion in place of the Minister on the matters referred to in paragraphs (a) and (b) of that subsection. Under subsection 138A(2), counsel for the appellant maintained, before the power to issue a direction can be authorized by the Minister himself or by some person authorized to act for him, the Minister must first be personally satisfied of the existence of the facts mentioned in paragraphs (a) and (b). As it was admitted that, in the case at bar, the Minister was not even aware of the facts on which the directions were based, it follows in the submission of counsel for the appellant that the directions issued by the Assistant Deputy Minister are void. Reference was made in support of this argument to the decision of the Court of Appeal of Quebec in *Procureur général du Canada v. Marcotte* [1975] C.A. 570, and of the Court of Appeal of Alberta in *Medicine Hat Greenhouses Ltd. v. The Queen* 79 DTC 5091, regarding the interpretation of subsection 244(4) of the *Income Tax Act*.

In my view, these decisions have no application to the case at bar. Subsection 138A(2) provides that before issuing a direction, the Minister must be satisfied of the existence of certain facts. In other words, even as it confers a power on the Minister, this provision imposes on him a duty, and the existence of the power is conditional on performance of the duty. The problem is whether

<sup>2</sup> The French text of subsection 900(1) of the Regulations is as follows:

900. (1) *Un fonctionnaire qui occupe le poste de "sous-ministre adjoint du Revenu national pour l'impôt" peut exercer tous les pouvoirs et remplir toutes les fonctions que la Loi attribue au Ministre.*

The English text of the same provision reads as follows:

900. (1) An official holding a position of "Assistant Deputy Minister of National Revenue for Taxation" may exercise all the powers and perform all the duties of the Minister under the Act.

DORS/54-682, édicté en vertu de l'alinéa 117(1)f) de la Loi, autorisait le sous-ministre adjoint du Revenu national pour l'impôt à «exercer tous les pouvoirs et remplir toutes les fonctions que la Loi attribue au Ministre.»<sup>2</sup> L'argument de l'appelante, c'est que si le sous-ministre adjoint était bien autorisé à exercer le pouvoir que le paragraphe 138A(2) confère au Ministre d'émettre une directive, il n'était pas autorisé à se former une conviction au lieu et place du Ministre sur les sujets dont parlent les alinéas a) et b) de ce paragraphe. Suivant le paragraphe 138A(2), dit l'avocat de l'appelante, avant que le pouvoir d'émettre une directive puisse être exercé par le Ministre lui-même ou par une personne autorisée à agir pour lui, le Ministre doit d'abord être personnellement convaincu de l'existence des faits mentionnés aux alinéas a) et b). Comme il est constant que le Ministre, en l'espèce, n'était même pas au courant des faits ayant pu motiver les directives, il s'ensuit, d'après l'avocat de l'appelante, que les directives émises par le sous-ministre adjoint sont nulles. On invoque à l'appui de cet argument l'arrêt de la Cour d'appel du Québec dans *Procureur général du Canada c. Marcotte* [1975] C.A. 570, et celui de la Cour d'appel de l'Alberta dans *Medicine Hat Greenhouses Ltd. c. La Reine* 79 DTC 5091, concernant l'interprétation du paragraphe 244(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Ces arrêts n'ont, à mon avis, aucune application en l'espèce. Le paragraphe 138A(2) prescrit que le Ministre doit, avant d'émettre une directive, être convaincu de l'existence de certains faits. En d'autres mots, cette disposition en même temps qu'elle confère un pouvoir au Ministre lui impose un devoir dont l'exécution conditionne l'existence du pouvoir. Le problème à résoudre est celui de savoir

<sup>2</sup> Le texte français du paragraphe 900(1) des Règlements est le suivant:

900. (1) Un fonctionnaire qui occupe le poste de «sous-ministre adjoint du Revenu national pour l'impôt» peut exercer tous les pouvoirs et remplir toutes les fonctions que la Loi attribue au Ministre.

Quant au texte anglais de cette même disposition, il se lit comme suit:

900. (1) *An official holding a position of "Assistant Deputy Minister of National Revenue for Taxation" may exercise all the powers and perform all the duties of the Minister under the Act.*

subsection 900(1) of the Regulations authorizes the Assistant Deputy Minister only to exercise the power that subsection 138A(2) confers on the Minister, or whether it authorizes him also to perform in place of the Minister the preliminary duty imposed by that subsection. I have no difficulty in answering this question. Under subsection 900(1) of the Regulations, the Assistant Deputy Minister is authorized to “*exercer tous les pouvoirs et remplir toutes les fonctions que la Loi attribue au Ministre*”. This provision should be interpreted in light of its English version: “may exercise all the powers and perform all the duties of the Minister under the Act.” In my view, this Regulation authorizes the Assistant Deputy Minister not only to exercise the powers of the Minister but also, in place of the Minister, to perform the duties imposed on the latter by the Act. In my opinion, subsection 900(1) of the Regulations permits the Assistant Deputy Minister not only to exercise the power of the Minister to issue a direction but also to perform the preliminary duty which the Act imposes on the Minister to be satisfied of the facts mentioned in paragraphs 138A(2)(a) and (b). In other words, in order to fully perform “*les fonctions*” of the Minister, as authorized by the French version of the Regulation, it seems to me that the Assistant Deputy Minister must be able not only to issue a direction under subsection 138A(2), but also to arrive at the conclusion referred to in that subsection in place of the Minister. I would not conclude differently if subsection 900(1) only allowed the Assistant Deputy Minister to exercise the powers of the Minister, without mentioning his “*fonctions*” or his “*duties*”. In that case I would refer to the decision of the Privy Council in *Mungoni v. Attorney-General of Northern Rhodesia* [1960] A.C. 336, and say that the duty at issue here is in reality a limit or condition imposed by the Act on the power to issue a direction, and that this limit or condition is to be observed by anyone who exercises the power, whether the Minister himself or his representative.

Appellant’s first argument must therefore be dismissed: the directions on which the assessments are based are not invalid.

It now remains to consider the second head of appeal, namely that the Trial Judge should have set aside the directions because the evidence

si le paragraphe 900(1) des Règlements autorise le sous-ministre adjoint uniquement à exercer le pouvoir que le paragraphe 138A(2) confère au Ministre ou s’il l’autorise aussi à accomplir, au lieu et place du Ministre, le devoir préalable que ce paragraphe impose. Je n’ai aucune difficulté à répondre à cette question. Aux termes du paragraphe 900(1) des Règlements, le sous-ministre adjoint est autorisé à «exercer tous les pouvoirs et remplir toutes les fonctions que la Loi attribue au Ministre.» Ce texte doit être interprété à la lumière de sa version anglaise: «*may exercise all the powers and perform all the duties of the Minister under the Act.*» Ce Règlement, à mon avis, autorise le sous-ministre adjoint non seulement à exercer les pouvoirs du Ministre mais aussi à remplir, au lieu et place du Ministre, les devoirs que la Loi impose à ce dernier. A mon avis, le paragraphe 900(1) des Règlements permet au sous-ministre adjoint non seulement d’exercer le pouvoir du Ministre d’émettre une directive mais aussi d’exécuter le devoir préalable que la Loi impose au Ministre d’être convaincu des faits mentionnés aux alinéas 138A(2)a) et b). En d’autres mots, pour remplir pleinement «les fonctions» du Ministre, comme l’y autorise la version française du Règlement, il me paraît que le sous-ministre adjoint doit pouvoir non seulement émettre une directive en vertu du paragraphe 138A(2) mais aussi se former, à la place du Ministre, la conviction dont parle ce paragraphe. Je n’arriverais pas à une conclusion différente si le paragraphe 900(1) permettait seulement au sous-ministre adjoint d’exercer les pouvoirs du Ministre sans parler de ses «fonctions» ou de ses «duties». J’invoquerais alors la décision du Conseil privé dans *Mungoni c. Attorney-General of Northern Rhodesia* [1960] A.C. 336, et dirais que le devoir dont il s’agit ici est en réalité une limite ou une condition posée par la Loi au pouvoir d’émettre une directive et que cette limite ou condition doit être observée par celui qui exerce le pouvoir, que ce soit le Ministre lui-même ou son délégué.

Le premier moyen de l’appelante doit donc être rejeté: les directives sur lesquelles sont fondées les cotisations ne sont pas invalides.

Reste maintenant à considérer le second grief d’appel, savoir, que le premier juge aurait dû infirmer les directives parce que la preuve révélait

indicated that none of the principal reasons for the existence of the corporations in question here was to reduce the amount of tax which would otherwise have been payable under the Act. In this regard, counsel for the appellant admitted that he could find no significant error in the findings of fact contained in the judgment of Marceau J. He further admitted that he could identify no error of law in that part of the judgment. However, he contended that the Judge ought to have taken a different view of the evidence than he did, and that in particular, he ought to have attached more importance to the fact that most of the companies in question here were created a long time ago for a purpose other than the gaining of a tax advantage. This complaint seems to me to be without foundation. As to this it will suffice to say that the decision *a quo* appears to be based on a judicious assessment of the evidence.

I would therefore dismiss the appeal with costs.

\* \* \*

RYAN J. concurred.

\* \* \*

LALANDE D.J. concurred.

qu'aucun des motifs principaux de l'existence des corporations dont il s'agit ici n'était de diminuer le montant de l'impôt qui aurait été autrement payable en vertu de la Loi. A ce sujet, l'avocat de l'appelante a reconnu qu'il ne pouvait déceler aucune erreur importante dans les constatations de faits contenues dans le jugement du juge Marceau. Il a reconnu aussi qu'il ne pouvait découvrir aucune erreur de droit dans cette partie du jugement. Il a cependant soutenu que le juge aurait dû apprécier la preuve autrement qu'il ne l'a fait et qu'il aurait dû, en particulier, attacher plus d'importance au fait que la plupart des compagnies dont il s'agit ici avaient été créées il y a longtemps dans un but autre que celui d'obtenir un avantage fiscal. Ce reproche ne me paraît pas fondé. Qu'il me suffise de dire sur ce point que la décision attaquée me paraît basée sur une appréciation judicieuse de la preuve.

Je rejetterais donc l'appel avec dépens.

\* \* \*

LE JUGE RYAN y a souscrit.

\* \* \*

LE JUGE SUPPLÉANT LALANDE y a souscrit.