

T-1780-89

T-1780-89

Robert Austin Doyle (Plaintiff)

v.

Minister of National Revenue (Defendant)*INDEXED AS: DOYLE v. M.N.R. (T.D.)*

Trial Division, Reed J.—Vancouver, September 14; Ottawa, September 21, 1989.

Income tax — Practice — Act s. 225.1(5) not requiring abeyance letter be signed personally by taxpayer — Letter can be signed by taxpayer's duly authorized agent — M.N.R. can delegate s. 225.1(5) powers to Department official pursuant to principles of implied delegation.

Agency — Practice in income tax matter — Abeyance letter signed for taxpayer by agent — Sufficient authority granted — Letter not excluded from agency agreement as not binding settlement of dispute — Signing letter not acting as legal counsel — Unnecessary to discuss cases cited as to apparent or ostensible authority.

In February 1987, a Revenue Canada appeals officer wrote the taxpayer's agent, H.N. Thill & Associates (Thill), seeking the taxpayer's consent to have proceedings with respect to his 1984 tax return held in abeyance pending the outcome of similar cases already before the Court. Consent was given in a letter signed by an officer of Thill. Judgment in the other cases, dismissing the taxpayers' actions, was rendered in January 1989. The Minister thereupon became entitled, pursuant to subsection 225.1(5), to collect the taxes claimed to be owing. The situation would have been otherwise had there been no letter of abeyance.

In an effort to prevent the immediate collection of the amounts assessed, the taxpayer argued that his agent did not have authority to sign the abeyance agreement and that even if authority had been granted, it was ineffective because the statute provides that the abeyance agreement is between the taxpayer and the Minister, neither of whom signed the relevant documents.

Held, order to issue in accordance with reasons.

Upon examination of the circumstances of the case and of the agency agreement between Thill and the taxpayer, there was no doubt that Thill was the taxpayer's agent and had been granted sufficient authority to sign the abeyance letter in question. The letter did not constitute a binding settlement of a dispute excluded from the authorization agreement. Nor can it be said that the signing of a letter of abeyance by Thill was an unauthorized act reserved to legal counsel.

Robert Austin Doyle (demandeur)

c.

a

Ministre du Revenu national (défendeur)*RÉPERTORIÉ : DOYLE c. M.R.N. (1^{re} inst.)*

b Section de première instance, juge Reed—Vancouver, 14 septembre; Ottawa, 21 septembre 1989.

Impôt sur le revenu — Pratique — L'art. 225.1(5) de la Loi n'exige pas qu'une lettre de suspension soit signée personnellement par le contribuable — Cette lettre peut être signée par le mandataire dûment autorisé du contribuable — Le M.R.N. peut déléguer les pouvoirs prévus à l'art. 225.1(5) à un fonctionnaire du Ministère conformément aux principes de la délégation implicite.

Mandat — Pratique en matière fiscale — Lettre de suspension signée pour le contribuable par le mandataire — Le pouvoir conféré est suffisant — La lettre visée n'est pas exclue de l'entente sur le mandat puisqu'elle n'a pas pour effet de lier le contribuable en concluant un règlement — La signature de la lettre ne fait pas partie des actes réservés aux avocats — Il n'est pas nécessaire de discuter des différents arrêts sur le mandat apparent ou prétendu qui ont été cités.

e En février 1987, un agent de la Division des appels de Revenu Canada a écrit au mandataire du contribuable, H.N. Thill & Associates (Thill), pour lui demander que le contribuable consente à ce que les procédures relatives à sa déclaration d'impôt de l'année 1984 soient suspendues jusqu'au prononcé du jugement dans d'autres affaires déjà soumises à la Cour. Un consentement a été donné à cet égard dans une lettre signée par un des administrateurs de Thill. En janvier 1989, un jugement rejetant les actions des contribuables a été rendu dans les autres affaires. Le ministre a alors acquis le droit, en vertu du paragraphe 225.1(5), de recouvrer l'impôt qu'il prétendait être dû. La situation eût été différente si aucune lettre de suspension n'avait été signée.

g Tentant d'empêcher le recouvrement immédiat des montants cotisés, le contribuable a soutenu que son mandataire n'était pas habilité à signer la lettre de suspension et que, même dans l'hypothèse où un tel pouvoir aurait été conféré, ce mandat serait sans effet puisque la Loi exige que l'entente prévoyant la suspension des procédures soit conclue entre le ministre et le contribuable, qui, ni l'un ni l'autre, n'avaient signé les documents pertinents.

Jugement: une ordonnance sera prononcée conformément aux présents motifs.

i À l'examen des circonstances de l'affaire et de l'entente conclue au sujet du mandat entre Thill et le contribuable, il ne fait aucun doute que Thill a été le mandataire du contribuable et a reçu des pouvoirs suffisants pour lui permettre de signer la lettre de suspension en cause. Cette lettre ne réglait pas un litige de façon à lier le contribuable et n'était donc pas exclue de l'entente relative au mandat. Il ne peut non plus être dit que la signature de la lettre de suspension par Thill constituait un acte non autorisé qui aurait été réservé à un avocat.

The taxpayer was not personally required to sign. Subsection 225.1(5), invoked by the plaintiff, does not expressly or impliedly exclude the possibility of agents signing on behalf of taxpayers. And while the Department's practice was to require that letters of abeyance be personally signed by the taxpayer, this could not constitute *estoppel* nor could it dictate what the interpretation of the applicable statutory provisions should be.

Neither the Minister nor an assistant deputy minister is personally required to sign. It is clear that the Minister's authority to enter into abeyance agreements pursuant to subsection 225.1(5) is such as to be subject to an implied delegation rule. It is not a case requiring the personal attention of the Minister. Indeed it would be unreasonable to require the Minister to personally agree in writing with, on this issue alone, some 1,700 taxpayers. The agreements are not ones of sensitive public policy.

Subsection 225.1(5) is not referred to in the "legislative code" of delegation of section 900 of the *Income Tax Regulations*. This does not mean, however, that an assistant deputy minister can be the only delegate of the Minister with respect to that subsection: the common law principle of implied delegation still applies. The general authority conferred on assistant deputy ministers does not detract from the ability to delegate the Minister's powers under subsection 225.1(5) to officials of the department of lower rank than A.D.M. The principles allowing implied delegation to operate apply and that authority has not been exceeded by allowing an appeals officer to sign the letters seeking consent to abeyance.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 150(1)(d) (as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 85; 1986, c. 44, s. 2), 221(1)(f), 225.1(5) (as enacted by S.C. 1985, c. 45, s. 116), 225.2 (as enacted *idem*).

Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945, s. 900(1),(2)(a) (as am. by SOR/83-797, s. 1(1)), (b) (as am. by SOR/88-219, s. 1(1)), (3) (as am. by SOR/87-470, s. 1(4)), (a),(b), (4) (as am. by SOR/82-711, s. 1), (a),(b).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

PS & E Contractors Ltd. v. R. (1989), 89 DTC 5067 (Sask. C.A.); *Pica (F) et al v The Queen*, [1985] 1 CTC 73 (Ont. S.C.); *Woon, Bert W. v. Minister of National Revenue*, [1951] Ex.C.R. 18; (1950), 50 DTC 871.

DISTINGUISHED:

Fortier v. Minister of National Revenue, [1969] 2 Ex.C.R. 400; 69 DTC 5354; *Moloney v. R.* (1989), 89 DTC 5099 (F.C.T.D.).

Le contribuable n'était pas tenu de signer personnellement. Le paragraphe 225.1(5), qui a été invoqué par le demandeur, n'exclut pas expressément ou implicitement la possibilité que des mandataires signent pour des contribuables. Et, bien que la pratique du Ministère consistât à exiger que les lettres de suspension des procédures soient signées personnellement par le contribuable, cette façon d'agir ne peut donner lieu à une préclusion et ne saurait dicter l'interprétation qui doit être donnée aux dispositions applicables de la Loi.

Ni le ministre, ni un sous-ministre adjoint n'est tenu de signer personnellement. Il est clair que le pouvoir du ministre de conclure des ententes relatives à la suspension des procédures sur le fondement du paragraphe 225.1(5) est de nature à être assujéti à une règle de délégation implicite. Ce pouvoir n'est pas de ceux qui exigent une attention personnelle du ministre. Il serait certes déraisonnable d'exiger du ministre qu'il conclue personnellement une entente écrite avec quelque 1 700 contribuables concernant cette seule question. Les ententes envisagées ne concernent pas des questions délicates d'intérêt public.

Le paragraphe 225.1(5) n'est pas mentionné dans le «code législatif» de la délégation de l'article 900 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Cela ne signifie toutefois pas que seul un sous-ministre adjoint peut agir comme délégué du ministre à l'égard de ce paragraphe: le principe de la délégation implicite édicté par la *common law* continue de s'appliquer. Le pouvoir général conféré aux sous-ministres adjoints n'amoindrit pas l'autorité de déléguer les pouvoirs détenus par le ministre sous le régime du paragraphe 225.1(5) à des fonctionnaires du ministère qui occupent un rang inférieur à celui de sous-ministre adjoint. Les principes permettant une délégation implicite s'appliquent, et ce pouvoir n'a pas été excédé par l'autorisation faite à un fonctionnaire chargé des appels de signer les lettres demandant qu'il soit consenti à la suspension des procédures.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 150(1)(d) (mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 85; 1986, chap. 44, art. 2), 221(1)(f), 225.1(5) (édicte par S.C. 1985, chap. 45, art. 116), 225.2 (édicte, *idem*).

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., chap. 945, art. 900(1),(2)(a) (mod. par DORS/83-797, art. 1(1)), (b) (mod. par DORS/88-219, art. 1(1)), (3) (mod. par DORS/87-470, art. 1(4)), (a),(b), (4) (mod. par DORS/82-711, art. 1), (a),(b).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

PS & E Contractors Ltd. v. R. (1989), 89 DTC 5067 (C.A. Sask.); *Pica (F) et al v The Queen*, [1985] 1 CTC 73 (C.S. Ont.); *Woon, Bert W. v. Minister of National Revenue*, [1951] R.C.É. 18; (1950), 50 DTC 871.

DISTINCTION FAITE AVEC:

Fortier v. Minister of National Revenue, [1969] 2 R.C.É. 400; 69 DTC 5354; *Moloney c. R.* (1989), 89 DTC 5099 (C.F. 1^{re} inst.).

REFERRED TO:

Freeman and Lockyer (a firm) v. Buckhurst Park Properties (Mangal), Ltd., [1964] 1 All E.R. 630 (C.A.); *European Asian Bank A.G. v. Punjab & Sind Bank (No. 2)*, [1983] 1 W.L.R. 642 (C.A.); *Woodhouse AC Israel Cocoa Ltd SA v Nigerian Produce Marketing Co Ltd*, [1972] 2 All ER 271 (H.L.); *Jensen v. South Trail Mobile Ltd.*, [1972] 5 W.W.R. 7 (Alta. C.A.); *Cypress Disposal Ltd. v. Inland Kenworth Sales (Nanaimo) Ltd.*, [1975] 3 W.W.R. 289 (B.C.C.A.); *Cumberland Properties Ltd. v. Canada*, [1989] 3 F.C. 390; 89 DTC 5333 (C.A.); *Hawitt v. Campbell* (1983), 46 B.C.L.R. 260 (C.A.).

COUNSEL:

S. K. Hansen for plaintiff.
J. Van Iperen, Q.C. for defendant.

SOLICITORS:

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

The following are the reasons for order rendered in English by

REED J.: There are two main issues in this case. The first is whether subsection 225.1(5) [as enacted by S.C. 1985, c. 45, s. 116] of the *Income Tax Act*, (R.S.C. 1952, c. 148 as amended [by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1] to February 25, 1987) requires that a taxpayer personally sign a letter of abeyance or whether such can be signed by an agent on the taxpayer's behalf. The second is whether the Minister of National Revenue can delegate his powers under that subsection to an official of his Department. The decision in this case is potentially applicable to a large number of taxpayers.

Subsection 225.1(5) provides:

225.1 . . .

(5) Notwithstanding any other provision in this section, where a taxpayer has served a notice of objection under this Act to an assessment or has appealed to the Tax Court of Canada or the Federal Court — Trial Division from the assessment and agrees in writing with the Minister to delay proceedings on the objection or appeal, as the case may be,

DÉCISIONS CITÉES:

Freeman and Lockyer (a firm) v. Buckhurst Park Properties (Mangal), Ltd., [1964] 1 All E.R. 630 (C.A.); *European Asian Bank A.G. v. Punjab & Sind Bank (No. 2)*, [1983] 1 W.L.R. 642 (C.A.); *Woodhouse AC Israel Cocoa Ltd SA v Nigerian Produce Marketing Co Ltd*, [1972] 2 All ER 271 (H.L.); *Jensen v. South Trail Mobile Ltd.*, [1972] 5 W.W.R. 7 (C.A. Alb.); *Cypress Disposal Ltd. v. Inland Kenworth Sales (Nanaimo) Ltd.*, [1975] 3 W.W.R. 289 (C.A.C.-B.); *Cumberland Properties Ltd. c. Canada*, [1989] 3 C.F. 390; 89 DTC 5333 (C.A.); *Hawitt v. Campbell* (1983), 46 B.C.L.R. 260 (C.A.).

AVOCATS:

S. K. Hansen pour le demandeur.
J. Van Iperen, c.r. pour le défendeur.

PROCUREURS:

Thorsteinson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, pour le demandeur.
Le sous-procureur général du Canada pour le défendeur.

Ce qui suit est la version française des motifs de l'ordonnance rendus par

LE JUGE REED: La présente espèce soulève deux questions principales. La première est celle de savoir si le paragraphe 225.1(5) [édicte par S.C. 1985, chap. 45, art. 116] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (S.R.C. 1952, chap. 148 modifié [par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1] ainsi que les modifications qui y ont été apportées jusqu'au 25 février 1987) exige que le contribuable ait signé personnellement une lettre de suspension ou si une telle lettre peut être signée par le mandataire du contribuable pour le compte de celui-ci. La deuxième question soulevée est celle de savoir si le ministre du Revenu national est habilité à déléguer les pouvoirs qu'il détient en vertu de ce paragraphe à un fonctionnaire de son Ministère. La décision en l'espèce est susceptible de s'appliquer à un grand nombre de contribuables.

Le paragraphe 225.1(5) est ainsi libellé:

225.1 . . .

(5) Par dérogation aux autres dispositions du présent article, lorsqu'un contribuable signifie, conformément à la présente loi, un avis d'opposition à une cotisation ou en appelle d'une cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt ou la Division de première instance de la Cour fédérale et qu'il convient par écrit avec le ministre de retarder la procédure d'opposition ou la

until judgment has been given in another action before the Tax Court of Canada, the Federal Court of Canada or the Supreme Court of Canada in which the issue is the same or substantially the same as that raised in the objection or appeal of the taxpayer, the Minister may take any of the actions described in paragraphs (1)(a) to (g) for the purpose of collecting the amount assessed, or a part thereof, determined in a manner consistent with the decision or judgment of the Court in the other action at any time after the Minister notifies the taxpayer in writing that

- (a) the decision of the Tax Court of Canada in that action has been mailed to the Minister,
 - (b) judgment has been pronounced by the Federal Court of Canada in that action, or
 - (c) judgment has been delivered by the Supreme Court of Canada in that action,
- as the case may be. [Underlining added.]

The relevant facts are as follows. A letter (an "abeyance letter") was sent, by Revenue Canada on February 25, 1987, to H.N. Thill & Associates ("Thill"), Re: Robert A. Doyle. The letter sought the taxpayer Doyle's consent to have proceedings with respect to his 1984 tax return delayed. It was proposed that proceedings be held in abeyance pending the outcome of other cases which were already before the Court. These other cases raised the same issue as that which was the subject of the dispute between the taxpayer and Revenue Canada, i.e., deductions on account of advance royalty payments for licences to use certain speed reading materials. The letter seeking the taxpayer Doyle's consent was returned to Revenue Canada signifying consent that the proceedings with respect to his return be held in abeyance. The letter was signed on behalf of Mr. Doyle by Mr. Sinclair, a director of Thill.

On January 20, 1989 a judgment in the other cases was rendered by Mr. Justice Joyal: *Moloney v. R.* (1989), 89 DTC 5099 (F.C.T.D.). The judgment was not in the taxpayers' favour. An appeal has been filed.

The Minister is now entitled, pursuant to subsection 225.1(5), to collect the taxes which it is claimed are owing by Mr. Doyle for his 1984 taxation year. Had there been no letter of abeyance signed and had Mr. Doyle himself pursued litigation, as a plaintiff, through the courts the

procédure d'appel, selon le cas, jusqu'à ce que la Cour canadienne de l'impôt, la Cour fédérale du Canada ou la Cour suprême du Canada rende jugement dans une autre action qui soulève la même question, ou essentiellement la même, que celle soulevée dans l'opposition ou appel par le contribuable, le ministre peut prendre des mesures visées aux alinéas (1)a) à g) pour recouvrer tout ou partie du montant de la cotisation établi de la façon envisagée par le jugement rendu dans cette autre action, à tout moment après que le ministre a avisé le contribuable par écrit que, selon le cas,

- a) le jugement de la Cour canadienne de l'impôt dans l'action a été posté au ministre;
- b) la Cour fédérale du Canada a rendu jugement dans l'action;
- c) la Cour suprême du Canada a rendu jugement dans l'action. [Non souligné dans le texte original.]

Les faits pertinents sont les suivants. Une lettre (une [TRADUCTION] «lettre de suspension des procédures») a été adressée par Revenu Canada le 25 février 1987 à H.N. Thill & Associates («Thill») au sujet de Robert A. Doyle. Cette lettre demandait que le contribuable Doyle consente à ce que les procédures relatives à sa déclaration d'impôt de l'année 1984 soit retardées. L'on y proposait la suspension de ces procédures jusqu'au prononcé d'un jugement dans d'autres affaires déjà soumises à la Cour. Ces autres affaires soulevaient la même question que le litige entre le présent contribuable et Revenu Canada; le demandeur en l'espèce réclamait des déductions à l'égard des paiements anticipés de redevances qu'il avait reçues pour des licences autorisant l'utilisation de certains documents relatifs à la lecture rapide. L'on a renvoyé la lettre qui recherchait le consentement du contribuable Doyle à Revenu Canada en signifiant à ce Ministère que Doyle acquiesçait à la suspension des procédures relatives à sa cotisation. Cette lettre a été signée pour le compte de M. Doyle par M. Sinclair, un des administrateurs de Thill.

Le 20 janvier 1989, un jugement a été rendu dans les autres affaires par M. le juge Joyal: l'arrêt *Moloney c. R.* (1989), 89 DTC 5099 (C.F. 1^{re} inst.). Ce jugement n'était point favorable aux contribuables. Un appel a été interjeté à son égard.

Le ministre a maintenant le droit, en vertu du paragraphe 225.1(5), de recouvrer l'impôt qu'il prétend être dû par M. Doyle pour l'année d'imposition 1984. Dans l'hypothèse où aucune lettre de suspension n'aurait été signée et où M. Doyle aurait lui-même agi comme demandeur devant les

Minister would have been precluded from taking collection action until the litigation was finally disposed of at the appeal level.

Counsel for Mr. Doyle argues, with respect to his client's situation, that: (1) there was never any authority granted to Thill by the taxpayer to sign an abeyance agreement on his behalf; (2) even if such authority was granted it is ineffective because the statute (subsection 225.1(5)) requires that an abeyance agreement be with the taxpayer; (3) in addition, subsection 225.1(5) requires that an abeyance agreement be with the Minister and in this case the relevant letter was not signed by the Minister; it was signed by an officer of the Appeals Division of Revenue Canada (Mr. Gunn).

Scope of Agency Agreement

With respect to counsel's first argument, I have no doubt that Thill was the taxpayer's agent and had been granted sufficient authority by Doyle to sign the abeyance letter in question. The reason for that conclusion will appear clear from the following facts, which facts set out the framework for all three of counsel's arguments.

Thill prepared the taxpayer's 1983 tax return. While Doyle signed that return personally the address listed thereon as his own was Thill's. Thill prepared Doyle's 1984 tax return and again the address given as Doyle's was Thill's. These are not crucial facts. They merely set the background and demonstrate that Doyle was looking to Thill for considerable guidance in the preparation and filing of his tax returns.

On February 15, 1985, when Doyle signed his 1984 tax return, he also signed the following authorization:

TO: H. N. Thill & Associates Inc.
22—1818 Cornwall Avenue
Vancouver, B. C.

tribunaux dans le cadre du présent litige, le ministre aurait été empêché de prendre des mesures de recouvrement des impôts avant que le litige ne soit tranché en appel de façon définitive.

^a L'avocat de M. Doyle fait valoir les prétentions suivantes concernant la situation de son client: (1) le contribuable n'a jamais autorisé Thill à signer pour son compte une entente prévoyant la suspension des procédures; (2) dans l'hypothèse où un tel pouvoir aurait été conféré, ce mandat serait sans effet puisque la Loi (le paragraphe 225.1(5)) exige que l'entente prévoyant la suspension des procédures soit conclue avec le contribuable; (3) de plus, le paragraphe 225.1(5) exige que l'entente sur la suspension des procédures soit conclue avec le ministre, alors que, en l'espèce, la lettre pertinente n'a pas été signée par le ministre; cette lettre a été signée par un agent de la Division des appels de Revenu Canada (M. Gunn).

Portée du mandat

En ce qui concerne le premier argument de l'avocat du demandeur, je ne doute aucunement que Thill ait été le mandataire du contribuable et ait reçu de Doyle des pouvoirs suffisants pour lui permettre de signer la lettre de suspension en cause. Les motifs de cette conclusion ressortiront clairement des faits suivants, qui établissent le cadre dans lequel s'inscrivent chacun des trois arguments de cet avocat.

Thill a préparé la déclaration d'impôt du contribuable pour l'année 1983. Bien que Doyle ait signé cette déclaration lui-même, l'adresse personnelle qui est donnée en ce qui le concerne est celle de Thill. Thill a préparé la déclaration d'impôt de Doyle pour l'année 1984, et, encore une fois, l'adresse y figurant au nom de Doyle est celle de Thill. Ces faits n'ont pas une importance déterminante. Ils ne font qu'établir le contexte de la présente affaire et démontrer que Doyle se fiait beaucoup à l'expertise de Thill en ce qui concernait la préparation et la présentation de ses déclarations d'impôt.

Le 15 février 1985, lorsque Doyle a signé sa déclaration d'impôt de l'année 1984, il a également signé l'autorisation suivante:

^j [TRADUCTION] À: H. N. Thill & Associates Inc.
22—1818 avenue Cornwall
Vancouver (C.-B.)

The undersigned, in consideration of your acting herein, hereby empowers you and your authorized representatives to represent me as agent (any not by way of legal counsel or in any other professional capacity) with Revenue Canada in respect of any and all disputes arising from the filing of any income tax returns on my behalf and any assessments or reassessments resulting therefrom, and in each case including the power to conclude a binding settlement of such disputes or appeals based on oral or written instructions.

Revenue Canada wrote to Doyle personally sometime prior to the end of April 1985 notifying him that the Minister was disallowing the deductions he had claimed in his 1984 tax return with respect to the advance royalty payments for the licensing of the speed reading materials. That letter also stated that the Minister would be assessing accordingly. Mr. Doyle responded, by letter dated April 30, 1985:

Dear Sir,

I suggest, that you submit all further correspondence regarding my 1984/83 Tax Return to H. N. Till [sic] & Assoc. who have assured me that they are filing a formal objection, but were mystified [sic] by your thirty day requirement.

Yours
Robert A. Doyle

Thill wrote to Revenue Canada on May 3, 1985 sending a copy of the agency authorization which Mr. Doyle had signed on February 15, 1985 and informing the Department that no further representations or submissions would be made at that time, on behalf of Mr. Doyle. The letter also asked that the Department please proceed with assessment of Mr. Doyle's return "at the earliest possible instant". An assessment was subsequently made and a notice of objection with respect thereto was filed on May 31, 1985. The notice of objection was signed by the taxpayer personally. The address given on that notice as the taxpayer's was that of Thill. Thill was also described as the taxpayer's "authorized agent".

The issue in dispute respecting the taxpayer's 1984 tax return was also a matter of dispute in 1 736 other tax returns. Negotiations took place between Thill and Revenue Canada and it was agreed that four test cases would be proceeded

Aux fins de vous permettre de remplir les fonctions qu'il vous confie à l'égard du présent dossier, le soussigné, par les présentes, autorise votre société ainsi que ses fondés de pouvoir à le représenter à titre de mandataires (pour les actes qui ne sont pas réservés aux avocats ou aux membres de corporations professionnelles) auprès de Revenu Canada en ce qui concerne tout litige pouvant découler du dépôt de quelque déclaration d'impôt pour son compte ainsi que de toute cotisation ou nouvelle cotisation y faisant suite, ce mandat comprenant, dans chaque cas, le pouvoir de le lier en concluant des règlements à l'égard de tels litiges ou appels sur le fondement de directives orales ou écrites.

Vers la fin d'avril 1985, Revenu Canada a adressé une lettre à Doyle personnellement pour l'aviser que le ministre refusait les déductions qu'il avait réclamées dans sa déclaration d'impôt de l'année 1984 à l'égard des paiements anticipés de redevances relatives à des licences qui visaient des documents enseignant la lecture rapide. Cette lettre déclarait également que le ministre imposerait le contribuable Doyle en conséquence. M. Doyle a répondu, dans une lettre en date du 30 avril 1985:

[TRADUCTION] Cher monsieur,

Je suggère que vous adressiez toutes les autres lettres visant ma déclaration d'impôt de 1984/83 à la société H. N. Till [sic] & Assoc., qui m'a assuré qu'elle présenterait une opposition formelle à l'encontre de votre décision, en me faisant savoir qu'elle était mystifiée [sic] par votre exigence des trente jours. Avec mes salutations respectueuses,

Robert A. Doyle

Thill a écrit à Revenu Canada le 3 mai 1985. En plus de lui faire parvenir une copie du mandat que M. Doyle avait signé le 15 février 1985, elle informait le Ministère qu'aucune observation et aucun argument ne seraient, pour lors, présentés de la part de M. Doyle. Cette lettre demandait également au Ministère de fixer la cotisation relative à la déclaration de M. Doyle [TRADUCTION] «dès l'instant où cela sera possible». Une cotisation a ensuite été établie, qui a fait l'objet d'un avis d'opposition déposé le 31 mai 1985. L'avis d'opposition a été signé par le contribuable personnellement. L'adresse de Thill se trouvait inscrite au titre de l'adresse du contribuable sur cet avis. Thill y était également décrite comme la [TRADUCTION] «mandataire autorisée» du contribuable.

La question sur laquelle portait le litige relatif à la déclaration d'impôt du contribuable pour l'année 1984 se posait également à l'égard de 1 736 autres déclarations d'impôt. Des négociations se sont déroulées entre Thill et Revenu Canada, qui

with through the Federal Court. The fact that some assessments were confirmed and others were held in abeyance at the notice of objection stage is not important for the purposes of this case.

A dispute then arose between Revenue Canada and Thill concerning the appropriate signatory to the abeyance letters. Revenue Canada took the position that the letters of abeyance had to be signed by the taxpayer personally. Thill took the position that the agency authorizations which it held from its clients were sufficient to allow Thill to sign on the client's behalf. Mr. Gunn of Revenue Canada, attests as follows:

4. At all relevant times Thill took the position that Revenue Canada was wrong in its position that the "abeyance letters" had to be signed by the taxpayers and acted on the basis that the abeyance letters were properly executed.

5. In the course of the next month I prepared abeyance letters with respect to all the Notices of Objection held in abeyance and send them to Thill. I had indicated to Thill and Mr. Bruce Benzel in particular that the letter should be signed by the taxpayers and not the representatives.

6. At no time did Thill or its employees agree with my position. All abeyance letters were returned to me, including the letter relating to Robert A. Doyle, a copy of which is attached to this my Affidavit as Exhibit "A", signed by Thill.

7. At no time did I question the authority of Thill to act as agent for Robert A. Doyle.

Mr. Doyle states that he was never informed about the letter of abeyance, was never consulted about it and did not know of its existence until a few months ago. The evidence from Thill is that they did not consult their clients before signing the letters.

Counsel for the taxpayer argues that the authorization of February 15, 1985 did not authorize Thill to sign the letter of abeyance because the abeyance letter constitutes a binding settlement of a dispute which type of agreement is expressly exempted from the authorization agreement. Alternately, it is argued that the signing of the letter of abeyance is acting "by way of legal counsel" and as such is outside the scope of Thill's authority as being expressly exempted from the authorization agreement. Thirdly, it is argued that

ont convenu que quatre causes-types seraient plaidées devant la Cour fédérale. Le fait que certaines cotisations ont été confirmées tandis que d'autres ont été maintenues en suspens au stade de l'avis d'opposition n'est pas important pour les fins de la présente espèce.

Revenu Canada et Thill n'ont alors pu s'entendre sur la question de savoir qui devait signer les lettres de suspension des procédures. Revenu Canada a prétendu que les lettres de suspension devaient être signées personnellement par le contribuable. Thill a soutenu que les mandats qu'elle détenait de ses clients lui permettaient de signer de tels documents pour leur compte. M. Gunn, de Revenu Canada, atteste les faits suivants:

[TRADUCTION] 4. À tous les moments pertinents, Thill a soutenu que Revenu Canada commettait une erreur en considérant que les «lettres de suspension des procédures» devaient être signées par les contribuables. Elle a donc agi en tenant pour acquis que ces lettres avaient été signées régulièrement.

5. Au cours du mois qui a suivi, j'ai préparé des lettres de suspension des procédures pour tous les avis d'opposition visés par une suspension, et je les ai adressées à Thill. J'avais indiqué à Thill, plus particulièrement à M. Bruce Benzel, que ces lettres devaient être signées par les contribuables et non par leurs mandataires.

6. Thill et ses employés n'ont à aucun moment souscrit à mon point de vue. Toutes les lettres de suspension des procédures m'ont été retournées, y compris celle qui concernait Robert A. Doyle, dont une copie, signée par Thill, est attachée au présent affidavit à titre de pièce «A».

7. À aucun moment n'ai-je contesté que Thill détienne le pouvoir d'agir comme mandataire de Robert A. Doyle.

M. Doyle déclare qu'il n'a jamais été avisé de l'existence de la lettre de suspension des procédures; il affirme n'avoir jamais été consulté au sujet de cette lettre et n'être au courant de son existence que depuis quelques mois. Le témoignage de Thill veut que cette société n'ait pas consulté ses clients avant de signer les lettres.

L'avocat du contribuable soutient que l'autorisation du 15 février 1985 n'avait pas permis à Thill de signer la lettre de suspension des procédures. Cette lettre réglerait un litige de façon à lier le contribuable et appartiendrait à une catégorie d'ententes expressément exclues du mandat. Subsidièrement, il est soutenu que la signature de la lettre de suspension des procédures fait partie des actes [TRADUCTION] «réservés aux avocats» et excède le mandat confié à Thill en étant expressément exclue de l'entente qui autorise cette société

even if the action taken by Thill does not fall within the specific exemption clauses of the authorization the signing of the letter can not be held to have been authorized because that action does not fall within the principal grant of authority given by the agreement.

None of these arguments is convincing. A letter of abeyance is not a "binding settlement of the dispute". It merely holds matters in abeyance pending the outcome of other litigation which outcome may lead to the settlement of the taxpayer's claim. But neither the letter of abeyance nor the outcome of the other litigation determines the specific rights or liabilities of the taxpayer who has agreed to have the resolution of his or her dispute delayed pending outcome of the other litigation. Nor do I think that the signing a letter of abeyance by Thill was acting "by way of legal counsel". It was acting on Doyle's behalf but not in a capacity which required that only legal counsel could act. With respect to counsel's third argument, reference was made to *Information Circular IC 86-2R2, Guidelines for T1 Tax Return Preparers*, paragraphs 29 and 31. That guideline states that Revenue Canada requires the filing of an authorization before it will discuss a taxpayer's return with anyone other than the taxpayer. That requirement however is not a governing factor with respect to the proper interpretation of the authorization agreement of February 15, 1985. The words of the authorization govern. The authority granted by those words is very broad: "to represent me as agent . . . with Revenue Canada in respect of any and all disputes arising from the filing of any income tax returns on my behalf and any assessments or reassessments resulting therefrom". [Underlining added.] In my view there is no doubt that these words encompassed the signing of a letter of abeyance on Doyle's behalf.

Having come to the conclusion set out above it is not necessary for me to discuss the various cases on apparent or ostensible authority which were cited to me: *Freeman and Lockyer (a firm) v.*

à représenter le contribuable. Troisièmement, même si la mesure prise par Thill ne tombait pas sous le coup des clauses d'exclusion du mandat, la signature de la lettre ne pourrait être considérée comme ayant été autorisée puisque cette action n'est pas autorisée par la stipulation établissant le mandat principal de cette entente.

Aucun de ces arguments n'est convaincant. Une lettre de suspension n'a pas pour effet de «lier [le contribuable] en concluant [un règlement]». Elle ne fait qu'arrêter le déroulement des procédures jusqu'à ce que soient tranchés d'autres litiges dont l'issue peut entraîner le règlement de la demande du contribuable. Cependant, ni la lettre de suspension des procédures ni l'issue des autres litiges ne détermine précisément les droits ou les responsabilités du contribuable ayant accepté que le litige auquel il est partie ne soit tranché qu'une fois une autre affaire résolue. Je ne crois pas non plus que la signature d'une lettre de suspension des procédures par Thill faisait partie des actes [TRADUCTION] «réservés aux avocats». Cette société agissait pour le compte de Doyle mais n'exerçait pas des pouvoirs qui n'appartiennent qu'aux avocats. Concernant le troisième argument de cet avocat, il a été fait référence aux paragraphes 29 et 31 de la *Circulaire d'information CI 86-2R2, Directives à l'usage des spécialistes en déclarations T1*. Ces directives veulent que Revenu Canada exige le dépôt d'un mandat avant de discuter d'une déclaration avec une autre personne que le contribuable concerné. Cette exigence n'influence toutefois pas l'interprétation du mandat du 15 février 1985. Cette interprétation doit se fonder sur le libellé de ce mandat. Le pouvoir conféré par les termes utilisés est très large: [TRADUCTION] «le représenter à titre de mandataires . . . auprès de Revenu Canada en ce qui concerne tout litige pouvant découler du dépôt de quelque déclaration d'impôt pour son compte ainsi que de toute cotisation ou nouvelle cotisation y faisant suite». [Soulignement ajouté.] À mon sens, il ne fait aucun doute que ces termes englobaient la signature d'une lettre de suspension des procédures pour le compte de Doyle.

Étant parvenue à la conclusion qui précède, il ne m'est pas nécessaire de discuter des différents arrêts sur le mandat apparent ou prétendu qui ont été cités par les parties: *Freeman and Lockyer (a*

Buckhurst Park Properties (Mangal), Ltd., [1964] 1 All E.R. 630 (C.A.); *European Asian Bank A.G. v. Punjab & Sind Bank (No. 2)*, [1983] 1 W.L.R. 642 (C.A.); *Woodhouse AC Israel Cocoa Ltd SA v Nigerian Produce Marketing Co Ltd*, [1972] 2 All ER 271 (H.L.); *Jensen v. South Trail Mobile Ltd.*, [1972] 5 W.W.R. 7 (Alta. C.A.); *Cypress Disposal Ltd. v. Inland Kenworth Sales (Nanaimo) Ltd.*, [1975] 3 W.W.R. 289 (B.C.C.A.); *Cumberland Properties Ltd. v. Canada*, [1989] 3 F.C. 390; 89 DTC 5333 (C.A.); *Hawitt v. Campbell* (1983), 46 B.C.L.R. 260 (C.A.).

Taxpayer Personally Required to Sign?

More difficult is the issue as to whether subsection 225.1(5) requires the taxpayer to personally sign the letter of abeyance. The argument is that subsection 225.1(5) states that it must be the "taxpayer" which agrees in writing with the Minister to delay proceedings and that that does not authorize agreement being given by an agent on the taxpayer's behalf. Counsel for the defendant referred me to *Fortier v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 Ex.C.R. 400; 69 DTC 5354; a decision not in his favour. In that case the Court seemed to hold that a provision which required that a copy of a Tax Appeal Board decision be sent to the taxpayer was not satisfied when the decision was sent to an agent of the taxpayer. In addition, reference was made to the fact that the Department's position had always been that taxpayers must personally sign such letters and that notices of objection are always signed, as they were in this case, by taxpayers personally.

Firstly, I note that subsection 225.1(5) does not expressly state that agreements in writing to delay proceedings cannot be signed by an agent of the taxpayer. That subsection is not framed, for example, in a manner analogous to paragraph 150(1)(d) [as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 85; 1986, c. 44, s. 2] where it is made clear that when the taxpayer is an individual, tax returns must be signed by that individual. Nor is it similar to a provision such as 225.2(1) [as enacted by S.C. 1985, c. 45, s. 116]

firm) v. Buckhurst Park Properties (Mangal), Ltd., [1964] 1 All E.R. 630 (C.A.); *European Asian Bank A.G. v. Punjab & Sind Bank (No. 2)*, [1983] 1 W.L.R. 642 (C.A.); *Woodhouse AC Israel Cocoa Ltd SA v Nigerian Produce Marketing Co Ltd*, [1972] 2 All ER 271 (H.L.); *Jensen v. South Trail Mobile Ltd.*, [1972] 5 W.W.R. 7 (C.A. Alb.); *Cypress Disposal Ltd. v. Inland Kenworth Sales (Nanaimo) Ltd.*, [1975] 3 W.W.R. 289 (C.A.C.-B.); *Cumberland Properties Ltd. c. Canada*, [1989] 3 C.F. 390; 89 DTC 5333 (C.A.); *Hawitt v. Campbell* (1983), 46 B.C.L.R. 260 (C.A.).

c Est-il nécessaire que le contribuable signe personnellement?

Plus difficile est la question de savoir si le paragraphe 225.1(5) exige que le contribuable signe personnellement la lettre de suspension des procédures. Selon l'argument qui est mis de l'avant par le demandeur, le paragraphe 225.1(5) porte que le «contribuable» est celui qui doit convenir par écrit de retarder les procédures avec le ministre, de sorte qu'un mandataire ne peut être autorisé à consentir à la suspension pour le compte du contribuable. L'avocat du défendeur a cité l'arrêt *Fortier v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 R.C.É. 400; 69 DTC 5354, une décision qui lui est défavorable. Dans cette affaire, la Cour a semblé conclure qu'une disposition exigeant qu'une copie de la décision rendue par la Commission d'appel de l'impôt soit expédiée au contribuable n'était point satisfaite par l'expédition de cette décision au mandataire de ce contribuable. L'on a également fait valoir les faits suivants: le Ministère avait toujours considéré que les contribuables devaient signer de telles lettres personnellement, et les avis d'opposition sont toujours, comme c'est le cas en l'espèce, signés par les contribuables personnellement.

Premièrement, j'observe que le paragraphe 225.1(5) ne déclare pas expressément que les ententes écrites visant à retarder les procédures ne peuvent être signées par un mandataire du contribuable. Le libellé de ce paragraphe diffère par exemple de celui de l'alinéa 150(1)d) [mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 85; 1986, chap. 44, art. 2], qui établit clairement que les déclarations d'impôt d'un particulier contribuable doivent être signées par ce particulier. Ce paragraphe n'est pas

which specifies that it must be the taxpayer personally who is dealt with except to the extent that a specific alternative is expressly allowed.

Secondly, with respect to the *Fortier* case, it is clear that the “agent” in that case was not in fact an agent at the time the decision of the Tax Appeal Board was sent — his mandate had expired. The case therefore cannot be taken, on its facts, for a decision dealing with a situation in which an agent was acting for the taxpayer. Also, Noël J. seemed to be saying at pages 407 Ex.C.R.; 5356 DTC of his decision that the statutory provisions (which required mailing of the decision to the taxpayer) could be departed from if this was done with the express consent of the parties.

Thirdly, with respect to the Department’s practice of requiring that taxpayers personally sign letters of abeyance, it is clear, and was agreed by both counsel, that such action cannot constitute *estoppel*: *Woon, Bert W. v. Minister of National Revenue*, [1951] Ex.C.R. 18; (1950), 50 DTC 871. It may very well be that the Department’s position in this regard is taken for a great variety of administrative reasons: the overriding one might be the difficulties which arise in proving agency, scope of authority, ostensible and apparent. Whatever the administrative imperatives might be which dictate the conduct of departmental officials, they do not dictate the interpretation of the applicable statutory provisions. In summary, I have been directed to no authority, either express or implied, which requires that the use of the term “taxpayer” in subsection 225.1(5) of the *Income Tax Act* be interpreted so as to preclude a taxpayer designating an agent to act on his or her behalf for the purposes of that subsection. I do not think the use of the term “taxpayer” in subsection 225.1(5) has the rigidity which counsel for the plaintiff argues. In my view it should be interpreted as allowing an agent to sign on behalf of a

non plus similaire à une disposition comme le paragraphe 225.2(1) [édicte par S.C. 1985, chap. 45, art. 116], qui précise au sujet de certaines mesures qu’elles doivent être prises à l’égard du contribuable personnellement à moins qu’une autre manière de procéder ne soit expressément permise.

Deuxièmement, en ce qui concerne l’arrêt *Fortier*, il est clair que le [TRADUCTION] «mandataire» qu’il visait ne l’était en fait plus au moment de l’expédition de la décision de la Commission d’appel de l’impôt — son mandat avait expiré. Les faits de cet arrêt ne peuvent le mettre au rang des décisions dans lesquelles un mandataire agissait pour le compte du contribuable. De plus, aux pages 400 R.C.É.; 5356 DTC de son jugement, le juge Noël semble dire que l’on peut s’éloigner des dispositions de la Loi (qui exigeaient que la décision soit expédiée au contribuable par la poste) à la condition que les parties y consentent expressément.

Troisièmement, en ce qui a trait à la pratique du Ministère d’exiger que les contribuables signent personnellement les lettres de suspension des procédures, il est clair que, ainsi que l’ont reconnu les deux avocats, elle ne peut donner lieu à une préclusion: *Woon, Bert W. v. Minister of National Revenue*, [1951] R.C.É. 18; (1950), 50 DTC 871. Il est fort possible que la position adoptée par le Ministère à cet égard procède d’une série de motifs d’ordre administratif très variés: celui de ces motifs qui pourrait être prépondérant concerne les difficultés que risque de présenter la preuve de l’existence et de la portée d’un mandat prétendu ou apparent. Quelles que soient les nécessités administratives régissant la conduite des fonctionnaires du Ministère, elles ne dictent pas l’interprétation qui doit être donnée aux dispositions applicables de la loi. En résumé, aucune jurisprudence n’a été citée qui exigerait de façon expresse ou implicite que l’utilisation du terme «contribuable» au paragraphe 225.1(5) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* soit interprété comme empêchant les contribuables de charger des mandataires d’agir pour leur compte pour les fins de ce paragraphe. Je ne crois pas que le terme «contribuable» au paragraphe 225.1(5) ait un sens aussi rigide que le voudrait le demandeur. À mon avis, il devrait s’interpréter comme permettant à un mandataire de signer pour

taxpayer providing the agency is well and truly established.

Minister or Assistant Deputy Minister Personally Required to Sign?

With respect to the third argument raised by counsel, there is no disagreement that at common law the powers accorded to a Minister under a statute are frequently such that the authority to delegate those powers is easily implied: *PS & E Contractors Ltd. v. R.* (1989), 89 DTC 5067 (Sask. C.A.) esp. at page 5070 (2nd column); *Pica (F) et al v The Queen*, [1985] 1 CTC 73 (Ont. S.C.). Absent any statutory provisions I have no doubt that the kind of authority described in subsection 225.1(5) is such that it would be reasonable, indeed almost mandatory, to find that there was an implied intention in the legislation to allow the Minister to delegate that authority to the officials of his or her department. The authority is not such as requires personal attention or agreement of the Minister. Indeed, the thought that the Minister should personally be required to agree in writing with some 1 700 taxpayers (who are concerned about the issue to which this litigation alone relates) seems clearly unreasonable. The agreements contemplated by subsection 225.1(5) are not ones of sensitive public policy; they merely have for their purpose the efficient channelling of legal disputes through the appeals division of the Department of National Revenue and through the courts. There is no good reason why abeyance agreements have to be signed by the Minister personally.

Applying the principles set out in the jurisprudence it is clear that the Minister's authority to enter into abeyance agreements pursuant to subsection 225.1(5) is such as to be subject to an implied delegation rule. However, paragraph 221(1)(f) of the *Income Tax Act* specifically authorizes the making, by regulation, of delegations for the purposes of the *Income Tax Act*:

221. (1) The Governor in Council may make regulations

le compte d'un contribuable à la condition que le mandat soit bien établi.

Le ministre ou le sous-ministre adjoint est-il tenu de signer personnellement?

En ce qui concerne le troisième argument soulevé par l'avocat du demandeur, personne ne conteste que, en *common law*, il est fréquent que la nature des pouvoirs accordés à un ministre sous le régime d'une loi permette facilement d'induire qu'ils peuvent être sous-délégués: *PS & E Contractors Ltd. v. R.* (1989), 89 DTC 5067 (C.A. Sask.), en particulier à la page 5070 (2^e colonne); *Pica (F) et al v The Queen*, [1985] 1 CTC 73 (C.S. Ont.). En l'absence d'une disposition au contraire dans la Loi, je ne doute point que la nature du pouvoir décrit au paragraphe 225.1(5) rende raisonnable, sinon presque obligatoire, la conclusion que la Loi est conçue de façon à permettre implicitement au ministre de déléguer un tel pouvoir aux fonctionnaires de son Ministère. Ce pouvoir n'est pas de ceux qui exigent une attention personnelle ou un consentement du ministre. En effet, l'idée que le ministre doive conclure une entente écrite avec quelque 1 700 contribuables (le présent litige vise à lui seul un tel groupe) semble clairement déraisonnable. Les ententes envisagées par le paragraphe 225.1(5) ne concernent pas des questions délicates d'intérêt public; elles n'ont pour objet que le traitement efficace des litiges juridiques par la division des appels du ministère du Revenu national et par les tribunaux. Il n'existe aucun motif valable pour lequel les ententes relatives à la suspension des procédures devraient être personnellement signées par le ministre.

En appliquant les principes énumérés par la jurisprudence, il est clair que le pouvoir du ministre de conclure des ententes relatives à la suspension des procédures sur le fondement du paragraphe 225.1(5) est de nature à être assujéti à une règle de délégation implicite. Toutefois, l'alinéa 221(1)f de la *Loi de l'impôt sur le revenu* autorise expressément l'adoption de règlements déléguant des pouvoirs pour les fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

221. (1) Le gouverneur en conseil peut établir des règlements

(f) authorizing a designated officer or class of officers to exercise powers or perform duties of the Minister under this Act,

Regulations have been enacted for this purpose. I quote part of them [*Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945, s. 900(1), (2)(a) (as am. by SOR/83-797, s. 1(1)), (b) (as am. by SOR/88-219, s. 1(1)), (3) (as am. by SOR/87-470, s. 1(4)), (a),(b),(4) (as am. by SOR/82-711, s. 1),(a),(b)]:

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.

(2) An official holding a position of Director-Taxation in a District Office of the Department of National Revenue, Taxation, may exercise the powers and perform the duties of the Minister under

(a) sections 48, 224, 224.1, 224.3 and 233 of the Act;

(b) subsections 10(3) and (7), 13(6), 28(3), 45(3), 58(5), 65(3), 66(12.72), (12.73) and (14.4), 70(6), (9), (9.2), and (9.4), 74(5), 83(3.1), 85(7.1), 91(2), 93(5.1), 96(5.1), 104(2), 109(5), 110(7), 116(2), (4) and (5.2), 125(4), 126(5.1), 127(10), (10.4) and (10.5), 127.53(3), 131(1.2), 149.1(15), 150(2), 153(1.1), 159(2),(4) and (5), 162(3), 164(1.2), 190.17(3), 220(4), (4.1), (4.2), and (5), 223(1), 225.2(1), 226(1), 227(10.5), 230(1), (1.1), (3), (7) and (8), 230.1(3) (with respect to the application of subsections 230(3), (7) and (8) of the Act), 231.2(1), 244(4) and 248(9) of the Act;

(3) The Director General, Appeals Branch, the Director, Appeals and Referrals Division, or the Director, Policy and Programs Division, of the Department of National Revenue, Taxation, may exercise the powers and perform the duties of the Minister under

(a) sections 174 and 179.1 of the Act; and

(b) subsections 164(4.1), 165(3) and (6) and 239(4) of the Act.

(4) An official holding a position of Chief of Appeals in a District Office or in a Taxation Centre of the Department of National Revenue, Taxation, may exercise the powers and perform the duties of the Minister under

(a) subsection 165(3) of the Act other than in respect of appeals to the Federal Court; and

(b) subsections 165(6) and 239(4) of the Act.

Nowhere in these provisions is reference made to subsection 225.1(5) of the Act.

The question in issue therefore is whether, in the face of this "legislative code" of delegations the common law principle of implied delegation has any role left to play. The question is whether it should be assumed that since Parliament has accorded the Governor in Council authority to

f) autorisant un fonctionnaire désigné ou une catégorie désignée de fonctionnaires à exercer les pouvoirs ou remplir les fonctions du Ministre sous le régime de la présente loi,

Des dispositions réglementaires ont été édictées à cette fin. J'en cite une partie [*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., chap. 945, art. 900(1),(2)a) (mod. par DORS/83-797, art. 1(1)), b) (mod. par DORS/88-219, art. 1(1)), (3) (mod. par DORS/87-470, art. 1(4)), a),b),(4) (mod. par DORS/82-711, art. 1), a),b)]:

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.

(2) Un fonctionnaire qui occupe le poste de directeur de l'Impôt auprès d'un bureau de district du ministère du Revenu national, Impôt, peut exercer les pouvoirs et remplir les fonctions que la Loi attribue au Ministre en vertu

a) des articles 48, 224, 224.1, 224.3 et 233 de la Loi;

b) des paragraphes 10(3) et (7), 13(6), 28(3), 45(3), 58(5), 65(3), 66(12.72), (12.73) et (14.4), 70(6), (9), (9.2) et (9.4), 74(5), 83(3.1), 85(7.1), 91(2), 93(5.1), 96(5.1), 104(2), 109(5), 110(7), 116(2), (4) et (5.2), 125(4), 126(5.1), 127(10), (10.4) et (10.5), 127.53(3), 131(1.2), 149.1(15), 150(2), 153(1.1), 159(2), (4), et (5), 162(3), 164(1.2), 190.17(3), 220(4), (4.1), (4.2) et (5), 223(1), 225.2(1), 226(1), 227(10.5), 230(1), (1.1), (3), (7) et (8), 230.1(3) (en ce qu'il vise l'application des paragraphes 230(3), (7) et (8) de la Loi), 231.2(1), 244(4) et 248(9) de la Loi;

(3) Le directeur général de la Direction des appels, le directeur de la Division des appels et renvois ou le directeur de la Division de la politique et des programmes du ministère du Revenu national, Impôt, peuvent exercer les pouvoirs et remplir les fonctions attribués au Ministre en vertu:

a) des articles 174 et 179.1 de la Loi; et

b) des paragraphes 164(4.1), 165(3) et (6) et 239(4) de la Loi.

(4) Un fonctionnaire qui occupe le poste de chef des Appels dans un bureau de district ou dans un centre fiscal du ministère du Revenu national, Impôt, peut exercer les pouvoirs et remplir les fonctions que la Loi attribue au Ministre en vertu

a) du paragraphe 165(3) de la Loi autrement qu'à l'égard d'appels interjetés à la Cour fédérale; et

b) des paragraphes 165(6) et 239(4) de la Loi.

Nulle part ces dispositions mentionnent-elles le paragraphe 225.1(5) de la Loi.

La question soulevée est donc celle de savoir si, devant ce [TRADUCTION] «code législatif» des délégations, le principe de la délégation implicite de la *common law* a encore quelque rôle à jouer. Elle consiste à savoir si, du fait que le législateur a attribué au gouverneur en conseil l'autorité voulue

delegate the Minister's powers and because the Governor in Council has exercised that authority that Parliament intended to remove the implied authority to delegate which the Minister would otherwise possess.

I note first of all that the regulation making authority in subsection 221(1) is permissive:

221. (1) The Governor in Council may make regulations

(f) authorizing a designated officer [Underlining added.]

Also, while assistant deputy ministers are authorized by section 900 of the Regulation to exercise all the powers of the Minister under the Act, various directors general of the Department are also empowered to exercise some of these same powers. The specific empowering of officials below the rank of assistant deputy minister to exercise authority with respect to certain sections of the Act does not detract from the general authority of the assistant deputies to also exercise that power. Nor would it detract from the authority of the Minister to personally exercise the powers in question should he or she decide to do so. The whole scheme is permissive.

As has already been noted, subsection 225.1(5) is nowhere specifically dealt with in section 900 of the Regulation. I have no doubt that the Minister's power under that section can be exercised by an assistant deputy minister pursuant to subsection 900(1) of the Regulation. The question remains whether the failure to specifically deal with subsection 225.1(5) in the regulations which follow subsection 900(1) should be interpreted as meaning that an assistant deputy can be the only delegate of the Minister with respect to that subsection. I am not persuaded that it does. I am not persuaded that the general authority conferred on the assistant deputy ministers detracts from the ability to delegate the Minister's powers under subsection 225.1(5) to officials of the department of a lower rank than assistant deputy minister. It may very well be, with respect to the specifically enumerated sections in section 900 of the Regulation, that a scheme of delegation which accorded directors general other than those specifically iden-

pour déléguer les pouvoirs du ministre et que le gouverneur en conseil a exercé un tel pouvoir, l'on doit considérer que le législateur a voulu retirer au ministre le pouvoir de délégation implicite qui lui serait normalement dévolu.

J'observe tout d'abord que le pouvoir d'édicter des règlements que prévoit le paragraphe 221(1) est facultatif:

b 221. (1) Le gouverneur en conseil peut établir des règlements

f) autorisant un fonctionnaire désigné ... [Soulignement ajouté.]

De plus, si les sous-ministres adjoints sont autorisés par l'article 900 du Règlement à exercer tous les pouvoirs que la Loi attribue au ministre, plusieurs directeurs généraux du Ministère se trouvent également habilités à exercer certains de ces pouvoirs. L'autorisation expresse d'exercer les pouvoirs relatifs à certains articles de la Loi qui est accordée à des fonctionnaires occupant un poste de rang inférieur à celui de sous-ministre adjoint ne diminue en rien le pouvoir général des sous-ministres adjoints d'exercer, eux aussi, un tel pouvoir. Cette attribution ne rendrait pas non plus le ministre moins apte à exercer de tels pouvoirs personnellement si telle était sa décision. De par leur économie générale, ces dispositions ont un caractère facultatif.

Comme il a déjà été noté, l'article 900 du Règlement ne traite nulle part du paragraphe 225.1(5) de façon expresse. Je ne doute point que le pouvoir détenu par le ministre sous le régime de cet article puisse être exercé par un sous-ministre adjoint en vertu du paragraphe 900(1) du Règlement. Il reste à savoir si, du fait que les dispositions du Règlement qui suivent son paragraphe 900(1) omettent de traiter expressément du paragraphe 225.1(5), l'on doit considérer qu'un sous-ministre adjoint peut seul agir comme délégué du ministre à l'égard de ce paragraphe. Je ne suis pas convaincu que tel soit le cas. Je ne suis pas convaincu que le pouvoir général conféré aux sous-ministres adjoints amoindrisse l'autorité de déléguer les pouvoirs détenus par le ministre sous le régime du paragraphe 225.1(5) à des fonctionnaires du Ministère qui occupent un poste de rang inférieur au poste de sous-ministre adjoint. Il se peut fort bien que les articles énumérés expressément à l'article 900 du Règlement soient soumis à

tified in the Regulation authority to exercise the Minister's powers pursuant to a specific section would be invalid as in conflict with the regulation. But this issue does not have to be decided. With respect to subsection 225.1(5) of the Act, it is my view that the principles allowing implied delegation to operate apply and that that authority has not been exceeded by allowing Mr. Gunn, an appeals officer, to sign the letters seeking consent to abeyance pursuant to subsection 225.1(5) of the *Income Tax Act*.

An order will issue in accordance with these reasons.

des règles particulières et que, dans leur cas, un régime de délégation habilitant des directeurs généraux autres que ceux qui se trouvent expressément identifiés dans le Règlement à exercer les pouvoirs détenus par le ministre sous le régime d'un article particulier soit invalide parce que contraire au règlement. Cette question n'a cependant pas à être tranchée en l'espèce. Je suis d'avis que les principes permettant une délégation implicite s'appliquent au paragraphe 225.1(5) de la Loi; à mon sens, ce pouvoir n'a pas été excédé par l'autorisation faite à M. Gunn, un fonctionnaire chargé des appels, de signer les lettres demandant qu'il soit consenti à une suspension des procédures conformément au paragraphe 225.1(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Une ordonnance conforme aux présents motifs y fera suite.