

A-329-81

A-329-81

The Queen (Appellant)

v.

Columbia Enterprises Ltd. (Respondent)

Court of Appeal, Pratte, Le Dain JJ. and Cowan D.J.—Vancouver, May 3 and 9, 1983.

Income tax — Penalties — Penalty imposed on company for false return filed by accountant — Trial Division confirming Tax Review Board decision disallowing penalty — Knowledge of accountant that of company — Accountant directing mind and will of company in matters assigned to him — Appeal allowed — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 163(2) — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 56(2) (as am. by S.C. 1960, c. 43, s. 16).

The respondent's accountant knowingly prepared and filed an incomplete income tax return for the company's 1973 taxation year. The penalty imposed on the respondent by the Minister for having filed a false statement was disallowed by the Tax Review Board. The Trial Division dismissed an appeal from that decision, holding that the respondent could not be held liable because it did not know or suspect that the return was inaccurate and because the accountant's knowledge could not be attributed to it for the reason that there did not exist a master-servant relationship between the respondent and its accountant. The issue is whether the respondent should be held liable for the act of its accountant.

Held (Pratte J. dissenting), the appeal should be allowed.

Per Cowan D.J. (Le Dain J. concurring): The accountant was a vital organ of the respondent and virtually its directing mind and will for the purposes of the preparation, signing and filing of financial statements and income tax returns. The acts of the accountant were the acts of the respondent. The accountant's knowledge of the statements and omissions is knowledge of the respondent.

Per Pratte J. (dissenting): Subsection 163(2) of the Act cannot be interpreted so as to make a taxpayer liable for the offences committed by persons acting on his behalf as well as for his own. The argument that the knowledge of the accountant must be imputed to the respondent is based on English case law to the effect that, a knowledge requirement in a provision of the *Licensing Act* creating an offence notwithstanding, it was held that licensees under that Act who delegate their authority to others can be held liable for these persons' offences, their knowledge being imputed to the licensees. That doctrine of delegation must, however, be restricted to the interpretation of the *Licensing Act*. Furthermore, the sphere of the accountant's delegated authority was much too narrow to make him a directing mind of the company.

La Reine (appelante)

c.

Columbia Enterprises Ltd. (intimée)

Cour d'appel, juges Pratte et Le Dain, juge suppléant Cowan—Vancouver, 3 et 9 mai 1983.

Impôt sur le revenu — Pénalités — Pénalité imposée à une compagnie pour la fausse déclaration remplie par son comptable — La Division de première instance a confirmé la décision de la Commission de révision de l'impôt qui annulait la pénalité — La connaissance des faits par le comptable pouvait être attribuée à la compagnie — Le comptable était l'âme dirigeante de la compagnie dans le domaine des fonctions qui lui avaient été confiées — Appel accueilli — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 163(2) — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, chap. 148, art. 56(2) (mod. par S.C. 1960, chap. 43, art. 16).

d Le comptable de l'intimée a sciemment préparé et déposé au nom de la compagnie une déclaration d'impôt sur le revenu incomplète pour l'année d'imposition 1973. La Commission de révision de l'impôt a annulé la pénalité imposée à l'intimée par le Ministre pour avoir déposé une fausse déclaration. La Division de première instance a rejeté l'appel de cette décision au motif que l'intimée ne pouvait être tenue responsable parce qu'elle ignorait ou ne se doutait pas que la déclaration était inexacte, et que la connaissance des faits par le comptable ne pouvait lui être imputée parce qu'il n'existait aucun rapport de commettant et de préposé entre l'intimée et le comptable. Il s'agit de déterminer si l'intimée devrait être tenue responsable des actes de son comptable.

Arrêt (le juge Pratte dissident): l'appel devrait être accueilli.

Le juge suppléant Cowan (avec l'appui du juge Le Dain): Le comptable était un organe essentiel de l'intimée et, en fait, son âme dirigeante en ce qui concernait la préparation, la signature et la production d'états financiers et de déclarations d'impôt sur le revenu. Les actes du comptable étaient ceux de l'intimée. La connaissance par le comptable des énoncés et omissions est aussi la connaissance de l'intimée.

Le juge Pratte (dissident): On ne peut interpréter le paragraphe 163(2) de la Loi de façon à rendre la contribuable responsable non seulement des infractions qu'elle a elle-même commises mais aussi de celles qui ont été commises par les personnes agissant en son nom. L'argument voulant que la connaissance des faits par le comptable doive être attribuée à l'intimée se fonde sur des décisions rendues en Angleterre où il a été jugé, même s'il existait une exigence quant à la connaissance des faits dans une disposition du *Licensing Act* créant une infraction, que les détenteurs de permis en vertu de la Loi, qui délèguent leurs pouvoirs à d'autres personnes, peuvent être tenus responsables des infractions commises par ces dernières, leur connaissance des faits étant attribuée aux détenteurs de permis. Cette théorie de la délégation ne doit cependant servir qu'à l'interprétation du *Licensing Act*. De plus, les pouvoirs délégués au comptable étaient beaucoup trop restreints pour faire de lui l'âme dirigeante de la compagnie.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Regina v. St. Lawrence Corp. Ltd. (and nineteen other corporations), [1969] 2 O.R. 305 (C.A.).

DISTINGUISHED:

Udell v. Minister of National Revenue, [1970] Ex.C.R. 176; [1969] C.T.C. 704; 70 DTC 6019.

CONSIDERED:

Howker v. Robinson, [1972] 2 All E.R. 786 (Q.B.).

REFERRED TO:

Vane v. Yiannopoulos, [1965] A.C. 486 (H.L.); *Tesco Supermarkets Ltd. v. Natrass*, [1972] A.C. 153 (H.L.); *Regina v. P. G. Market-place et al.* (1979), 51 C.C.C. (2d) 185 (B.C.C.A.); *Regina v. Spot Supermarket Inc.* (1980), 50 C.C.C. (2d) 239 (Que. C.A.).

COUNSEL:

J. S. Gill for appellant.
Ian Pitfield for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

PRATTE J. (*dissenting*): The reasons for judgment prepared by my brother Cowan contain a full and accurate account of the facts involved in this case.

It is common ground that Lee, the respondent's accountant, knowingly filed a false income tax return on behalf of his client. Moreover, there is ample evidence to support the finding of the Trial Judge that On Lim, the president of the respondent, did not know of the filing of that false return and was not guilty of gross negligence. In these circumstances, can it be said that the respondent itself knowingly filed a false return so as to be liable to the penalty provided for in subsection 163(2) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63]?

The Trial Division answered that question in the negative [judgment not reported, T-592-79, dated May 13, 1981]. Counsel for the appellant argued

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

Regina v. St. Lawrence Corp. Ltd. (and nineteen other corporations), [1969] 2 O.R. 305 (C.A.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Udell v. Ministre du Revenu national, [1970] R.C.É. 177; [1969] C.T.C. 704; 70 DTC 6019.

DÉCISION EXAMINÉE:

Howker v. Robinson, [1972] 2 All E.R. 786 (Q.B.).

DÉCISIONS CITÉES:

Vane v. Yiannopoulos, [1965] A.C. 486 (H.L.); *Tesco Supermarkets Ltd. v. Natrass*, [1972] A.C. 153 (H.L.); *Regina v. P. G. Market-place et al.* (1979), 51 C.C.C. (2d) 185 (C.A.C.-B.); *Regina v. Spot Supermarket Inc.* (1980), 50 C.C.C. (2d) 239 (C.A. Qué.).

AVOCATS:

J. S. Gill pour l'appelante.
Ian Pitfield pour l'intimée.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, pour l'intimée.

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

LE JUGE PRATTE (*dissident*): Les motifs rédigés par mon collègue le juge Cowan contiennent un exposé complet et précis des faits de l'espèce.

Il est admis que M. Lee, comptable de l'intimée, a sciemment produit une fausse déclaration d'impôt sur le revenu au nom de sa cliente. Il existe de plus suffisamment de preuves à l'appui de la conclusion du juge de première instance selon lequel M. On Lim, le président de l'intimée, n'était pas au courant de la production de cette fausse déclaration d'impôt sur le revenu et ne s'était pas rendu coupable d'une faute lourde. Étant donné les faits, peut-on affirmer que l'intimée elle-même a sciemment produit une fausse déclaration et qu'en conséquence, la pénalité prévue au paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63] peut lui être imposée?

Le juge de première instance a répondu à cette question par la négative [jugement non publié, T-592-79, en date du 13 mai 1981]. L'avocat de

that it should be answered in the affirmative for three reasons: first, because the knowledge of the accountant was, in his view, the knowledge of the company since the accountant was, insofar as the preparation and filing of the income tax return were concerned, the directing mind of the company; second, because the knowledge of the accountant was, in any event, to be imputed to the respondent which, instead of performing its legal duty to file an income tax return, had delegated that task to its accountant; third, because subsection 163(2) must be interpreted so as to make a taxpayer liable not only for the offences committed by himself, but also for the offences committed by persons acting on his behalf.

With respect to the last argument, I need only say that it must, in my view, be rejected because subsection 163(2), as it is written, is not susceptible of being interpreted in the manner suggested.

The second argument is that, in spite of the words used in subsection 163(2), the knowledge of the accountant Lee must be imputed to the respondent itself as a result of the delegation by the respondent to its accountant of the performance of its duty to file an income tax return. This argument is based on decisions rendered in England under provisions of Licensing Acts prohibiting licensees from doing certain things "knowingly". The principle established by those judgments was clearly stated by Bristow J. in *Howker v. Robinson*:¹

It is a general rule of English law that an accused person cannot be convicted unless he has a guilty mind. An exception to this rule is where Parliament by statute creates an absolute offence. Whether Parliament has done so is to be decided on the construction of the statutory provision concerned. An example of such an absolute offence is s 13 of the Licensing Act 1872 which made it an offence for a licensee to supply liquor to an intoxicated person: See *Police Comrs v Cartman*, [1896] 1 QB 655.

Where Parliament, as in s 169(1) of the 1964 Act, prohibits someone from doing something "knowingly" it is clear that an absolute offence has not been created, but a canon of construction of the provisions of the Licensing Acts has grown up in the courts that where the statute provides that the licensee shall not

l'appelante allègue qu'il fallait y répondre par l'affirmative pour trois raisons: premièrement, parce qu'à son avis, la connaissance des faits par le comptable était celle de la compagnie puisque, en ce qui concernait la préparation et le dépôt de la déclaration d'impôt sur le revenu, le comptable était l'âme dirigeante de la compagnie; deuxièmement, parce qu'en tout état de cause, la connaissance des faits par le comptable devait être attribuée à l'intimée qui, au lieu de s'acquitter de son obligation légale de produire une déclaration d'impôt sur le revenu, avait confié cette tâche à son comptable; et troisièmement, parce qu'il faut interpréter le paragraphe 163(2) de façon à rendre le contribuable responsable non seulement des infractions qu'il a lui-même commises mais aussi de celles qui ont été commises par les personnes agissant en son nom.

À mon avis, le dernier argument doit tout simplement être rejeté, puisque le paragraphe 163(2), tel qu'il est libellé, ne peut être interprété de la manière proposée.

Le second argument est que, malgré les termes du paragraphe 163(2), la connaissance des faits par le comptable Lee doit être attribuée à l'intimée puisqu'elle lui a délégué l'exécution de son obligation de produire une déclaration d'impôt sur le revenu. Cet argument se fonde sur des décisions rendues en Angleterre en vertu des dispositions des *Licensing Acts* qui interdisent aux titulaires de permis de faire «sciemment» certaines choses. Le juge Bristow a clairement exposé le principe établi par ces décisions dans *Howker v. Robinson*¹:

[TRADUCTION] Selon la règle générale du droit anglais, une personne ne peut être reconnue coupable sans avoir d'intention coupable. Il y a exception à cette règle lorsque le Parlement crée par une loi une infraction de responsabilité absolue. L'interprétation de la disposition légale en question permet de déterminer si c'est ce qu'a fait le Parlement. L'art. 13 du *Licensing Act* de 1872 qui prévoit que le titulaire d'un permis qui procure de l'alcool à une personne en état d'ébriété commet une infraction, est un exemple de ce genre d'infraction de responsabilité absolue: voir *Police Comrs v Cartman*, [1896] 1 QB 655.

Lorsque le Parlement interdit à quelqu'un de faire «sciemment» quelque chose, comme il le fait au par. 169(1) de la Loi de 1964, il est évident qu'il ne crée pas une infraction de responsabilité absolue. Toutefois, il ressort de l'interprétation donnée par les tribunaux aux dispositions des *Licensing Acts*

¹ [1972] 2 All E.R. 786 [Q.B.], at pp. 788-789.

¹ [1972] 2 All E.R. 786 [Q.B.], aux pp. 788 et 789.

do something knowingly, and he does not, as the justices found in this case, in fact know that the thing is being done, nevertheless if he has delegated his control of the premises to the person who does the thing, he cannot get out of the responsibilities and duties attached to the licence, and the knowledge of his delegate is imputed to him. As Lord Goddard CJ said in *Linnett v Metropolitan Police Comr*, [1946] KB 290 at 294, 295, cf [1946] I All ER 380 at 382, a case of “knowingly permitting disorderly conduct, contrary to s 44 of the Metropolitan Police Act, 1839”:

“The principle . . . depends on the fact that the person who is responsible in law, as for example, a licensee under the Licensing Acts, has chosen to delegate his duties, powers and authority to another.”

As Lord Alverstone CJ put it in *Emary v Nolloth*, [1903] 2 KB 264 at 269, [1900-3] All ER Rep 606 at 608, the principle to be extracted from the decisions is that if the licensee has delegated his authority to someone else, delegating his own “power to prevent” and the person left in charge commits the offence, the licensee is responsible. If on the other hand there has been no delegation of authority and the licensee is himself controlling the business and the offence is committed by his servant behind his back and against his orders, then he is not responsible.

It now seems to be the prevailing view, however, that this doctrine of delegation, which clearly ignores the plain words of Parliament, if it is to be retained, must be restricted to the interpretation of the Licensing Acts.² For that reason I am of opinion that the Trial Judge was right in refusing to apply it in this case.

The other argument of the appellant is that the respondent had in effect known that a false return had been filed on its behalf since the knowledge of its accountant was, in law, its own knowledge. This argument is based on the well established principle that, while a company is an abstraction having no mind, knowledge or intention, the law nevertheless treats certain persons who act for it as being the company itself so that their state of mind becomes that of the company. Who are those persons? Those who do not only act for or on behalf of the company but also constitute its “directing mind

² See: *Vane v. Yiannopoulos*, [1965] A.C. 486 [H.L.], at pp. 487, 500, 510-512; *Tesco Supermarkets Ltd. v. Natrass*, [1972] A.C. 153 [H.L.], at pp. 173, 202 and 203; Glanville Williams, *Criminal Law* (1978 ed.), pp. 943-944.

que, lorsque la loi prévoit que le détenteur d'un permis ne doit pas faire quelque chose sciemment et, comme les juges ont conclu que c'était le cas en l'espèce, qu'il ne sait réellement pas que cette chose est faite, il ne peut néanmoins se dégager des responsabilités et devoirs découlant de son permis s'il a délégué le contrôle des lieux à la personne qui fait la chose, et la connaissance des faits par son délégué lui est imputée. Comme l'a dit le juge en chef lord Goddard dans l'affaire *Linnett v Metropolitan Police Comr*, [1946] KB 290 aux pp. 294 et 295, cf [1946] I All ER 380 à la p. 382, traitant d'un cas où on avait «sciemment permis une conduite contrairement à l'art. 44 du *Metropolitan Police Act* de 1839»:

«Ce principe . . . dépend du fait que la personne qui est responsable selon la loi, comme par exemple, le titulaire d'un permis en vertu des *Licensing Acts*, a choisi de déléguer ses fonctions, ses pouvoirs et son autorité à une autre personne.»

Comme l'a expliqué le juge en chef lord Alverstone dans *Emary v Nolloth*, [1903] 2 KB 264 à la p. 269, [1900-3] All ER Rep 606 à la p. 608, il faut retenir de ces décisions le principe suivant: si le titulaire d'un permis a délégué ses pouvoirs à quelqu'un, lui déléguant donc son «pouvoir d'empêcher que quelque chose se produise», et que la personne à laquelle il a laissé ces pouvoirs commet l'infraction, il en est responsable. En revanche, s'il n'y a pas eu délégation de pouvoirs, que le titulaire du permis s'occupe lui-même de son commerce et que son préposé agit à son insu et à l'encontre de ses directives, il n'est alors pas tenu responsable.

Toutefois, s'il faut retenir cette théorie de la délégation qui ne tient manifestement pas compte des termes clairs employés par le Parlement, il semble maintenant généralement admis qu'elle ne doit servir qu'à l'interprétation des *Licensing Acts*². Pour ce motif, je suis d'avis que le juge de première instance a eu raison de refuser de l'appliquer en l'espèce.

L'appelante soutient aussi qu'en fait, l'intimée savait qu'une fausse déclaration avait été produite en son nom puisque selon le droit, la connaissance des faits par son comptable était sa propre connaissance. Cet argument se fonde sur un principe bien établi selon lequel même si la compagnie est une entité abstraite n'ayant ni esprit ni connaissance ni intention, le droit considère comme étant la compagnie elle-même certaines personnes qui agissent en son nom de sorte que leur état d'esprit devient celui de la compagnie. Qui sont ces personnes? Celles qui non seulement agissent pour la

² Voir: *Vane v. Yiannopoulos*, [1965] A.C. 486 [H.L.], aux pp. 487, 500, 510 et 512; *Tesco Supermarkets Ltd. v. Natrass*, [1972] A.C. 153 [H.L.], aux pp. 173, 202 et 203; Glanville Williams, *Criminal Law* (éd. de 1978), aux pp. 943 et 944.

and will and control what it does".³ Here, it is said that the accountant, though he was not an officer of the respondent and did not control its activities, was nevertheless the directing mind of the respondent insofar as the preparation and filing of the income tax returns were concerned. I cannot agree with that assertion. The sphere of the accountant's delegated authority, limited as it was to the making and filing of the income tax returns, was, in my opinion, much too narrow to make him a directing mind of the company. In my opinion, the Trial Judge was right in deciding that his knowledge could not be attributed to the respondent. I am aware that this conclusion is difficult to reconcile with the decision of the British Columbia Court of Appeal in *Regina v. P. G. Market-place et al.*⁴ and that of the Quebec Court of Appeal in *Regina v. Spot Supermarket Inc.*⁵ However these two decisions appear to me to have considered as the "directing minds" of companies persons who, in effect, were simply their servants or agents.

For those reasons, I would dismiss the appeal with costs.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

COWAN D.J.: This is an appeal by Her Majesty the Queen from a judgment of the Trial Division dismissing an appeal from a decision of the Tax Review Board which disallowed a penalty of \$5,234.35 imposed by the Minister of National Revenue upon the respondent taxpayer for its 1973 taxation year pursuant to subsection 163(2) of the *Income Tax Act*.

Subsection 163(2), at the relevant time, read:

³ *Tesco Supermarkets Ltd. v. Natrass*, at pp. 171, 187, 190, 199; *Regina v. St. Lawrence Corp. Ltd. (and nineteen other corporations)*, [1969] 2 O.R. 305 [C.A.], at p. 320.

⁴ (1979), 51 C.C.C. (2d) 185 (B.C.C.A.).

⁵ (1980), 50 C.C.C. (2d) 239 (Que. C.A.).

compagnie ou en son nom mais qui constituent également son «âme dirigeante et qui ont la haute main sur son activité»³. En l'espèce, on a affirmé que même s'il n'était pas un employé de l'intimée et qu'il n'avait pas la haute main sur ses activités, le comptable en était néanmoins l'âme dirigeante en ce qui concernait la préparation et la production des déclarations d'impôt sur le revenu. Je ne peux souscrire à cette affirmation. À mon avis, les pouvoirs délégués au comptable qui se limitaient à la préparation et à la production de déclarations d'impôt sur le revenu, étaient beaucoup trop restreints pour faire de lui une âme dirigeante de la «compagnie. J'estime que le juge de première instance a eu raison de conclure que la connaissance des faits par le comptable ne pouvait être attribuée à l'intimée. Je sais que cette conclusion s'accorde mal avec la décision de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique dans *Regina v. P. G. Market-place et al.*⁴ et avec celle de la Cour d'appel du Québec dans *Regina v. Spot Supermarket Inc.*⁵. Toutefois, il me semble que, dans ces deux décisions, on a considéré comme «âmes dirigeantes» de compagnies des personnes qui n'étaient en réalité que de simples préposés ou agents.

Par ces motifs, je rejeterais l'appel avec dépens.

* * *

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

LE JUGE SUPPLÉANT COWAN: La Cour est saisie d'un appel formé par Sa Majesté la Reine contre un jugement de la Division de première instance qui rejetait l'appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt. Cette décision annulait une pénalité de 5 234,35 \$ imposée par le ministre du Revenu national à la contribuable intimée pour son année d'imposition 1973, conformément au paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

À l'époque en cause, le paragraphe 163(2) était ainsi libellé:

³ *Tesco Supermarkets Ltd. v. Natrass*, aux pp. 171, 187, 190 et 199; *Regina v. St. Lawrence Corp. Ltd. (and nineteen other corporations)*, [1969] 2 O.R. 305 [C.A.], à la p. 320.

⁴ (1979), 51 C.C.C. (2d) 185 (C.A.C.-B.).

⁵ (1980), 50 C.C.C. (2d) 239 (C.A. Qué.).

163. ...

(2) Every person who, knowingly, or under circumstances amounting to gross negligence in the carrying out of any duty or obligation imposed by or under this Act, has made, or has participated in, assented to or acquiesced in the making of, a statement or omission in a return, certificate, statement or answer filed or made as required by or under this Act or a regulation, as a result of which the tax that would have been payable by him for a taxation year if the tax had been assessed on the basis of the information provided in the return, certificate, statement or answer is less than the tax payable by him for the year, is liable to a penalty of 25% of the amount by which the tax that would so have been payable is less than the tax payable by him for the year.

The respondent taxpayer is a company incorporated in 1950 under the laws of the Province of British Columbia and has a fiscal year end of December 31. Its income tax returns must be filed on or before June 30 of each succeeding year.

In December of 1972 the respondent acquired from the estate of Butt Lim rental property at 122 East Pender Street in the City of Vancouver for \$120,000. In the 1973 taxation year the respondent earned rental income of \$4,820 from the property and in March of 1973 it sold the property for \$230,000.

The shareholders of the respondent are five brothers, sons of Butt Lim. The respondent is a holding company for assets it received from Butt Lim. The brothers had their own professions or businesses. On Lim, one of the brothers, is a mechanical engineer, employed as such by another company, and he had the responsibility for maintaining the financial records of the respondent, including a synoptic journal. In that journal were recorded all financial matters including those relating to the sale of the Pender Street property.

The corporation income tax return of the respondent with respect to its taxation year ended December 31, 1973, is dated June 28, 1974, and was filed on or before June 30, 1974. It contained a statement of affairs as at December 31, 1973 and a statement of profit and loss for the year ended December 31, 1973, including rental income from two properties other than the Pender Street property. The aggregate of the net rental income and of investment income amounting to \$15,675.13 was reduced by the same amount charged as salaries so that the return showed no taxable income for the year 1973.

163. ...

(2) Toute personne qui, dans l'exécution d'une fonction ou d'une obligation imposée par la présente loi ou en vertu de celle-ci, a fait sciemment ou dans des circonstances qui justifient l'imputation d'une faute lourde, un énoncé ou une omission dans une déclaration, un certificat, un relevé ou une réponse faits par ou en vertu de la présente loi ou d'un règlement, ou a participé, consenti, acquiescé à cet énoncé ou à cette omission, d'où il résulte que l'impôt qui aurait été payable par elle pour une année d'imposition, si l'impôt avait été établi d'après les renseignements fournis dans la déclaration, le certificat, le relevé ou la réponse, est inférieur à l'impôt qu'elle doit payer pour l'année, encourt une pénalité de 25% du montant, si le montant il y a, obtenu en soustrayant l'impôt qui aurait été ainsi payable de l'impôt qu'elle doit payer pour l'année.

La contribuable intimée est une compagnie constituée en 1950 sous le régime des lois de la Colombie-Britannique et dont l'exercice financier se termine le 31 décembre. Elle doit produire ses déclarations d'impôt sur le revenu au plus tard le 30 juin de l'année suivante.

En décembre 1972, l'intimée a acquis de la succession de Butt Lim, pour la somme de 120 000 \$, un immeuble locatif situé au 122 rue Pender est, dans la ville de Vancouver. Pendant l'année d'imposition 1973, cet immeuble a produit un revenu locatif de 4 820 \$ et a été vendu, au mois de mars de la même année, pour 230 000 \$.

Les actionnaires de l'intimée sont cinq frères, les fils de Butt Lim. L'intimée est une compagnie de gestion des actifs qu'elle a reçus de Butt Lim. Les frères exercent leur propre profession ou ont leur propre commerce. L'un d'eux, On Lim, est ingénieur mécanicien et travaille pour une autre compagnie. Il était chargé de tenir les livres comptables de l'intimée et un journal synoptique dans lequel étaient consignées toutes les opérations financières, dont celles concernant la vente de la propriété de la rue Pender.

La déclaration d'impôt sur le revenu de la compagnie intimée, pour l'exercice financier se terminant le 31 décembre 1973, est datée du 28 juin 1974 et a été produite avant le 30 juin 1974. Elle contenait un bilan au 31 décembre 1973 et un état des profits et des pertes pour l'année se terminant le 31 décembre 1973, y compris le revenu locatif provenant de deux propriétés autres que celle de la rue Pender. Le total du revenu locatif net et du revenu de placement, s'élevant à 15 675,13 \$, a été réduit du même montant par suite de déductions au titre des salaires; la déclaration n'indiquait donc aucun revenu imposable pour l'année 1973.

Neither the statement of affairs nor the schedules contained anything to show that the respondent had acquired the Pender Street property, or that it had disposed of it, or that it had received the rental income of \$4,820 in respect of that property or any other property. The return did not contain any answer to the question "Has the corporation realized any capital gains (including capital gains dividends) or incurred any capital losses?"

The Minister of National Revenue reassessed the respondent on December 24, 1976, with respect to its 1973 taxation year. He added to the net income reported the unreported rental income of \$4,820 and an unreported taxable capital gain of \$50,875 and assessed income tax of \$34,441.72 and levied a penalty of \$5,234.35 under subsection 163(2) of the *Income Tax Act*.

The respondent filed a notice of objection to the reassessment but only with respect to the penalty. The notice read:

Facts.

The company inadvertently did not report the capital gain on a building that it was bequeathed by the shareholder's late mother. It was through confusion, family strife and shock from the loss of the mother that caused this.

Reason for objection.

It is the belief of the company that the department will realize when it studies the situation that the penalty should not apply in the circumstances.

The Minister confirmed the assessment but on appeal to the Tax Appeal Board the respondent's appeal was allowed and the assessment was varied by deleting the penalty imposed.

The appeal to the Trial Division was dismissed and the Crown now appeals.

There is no dispute as to the facts in this case. Mr. Paul Lee, a chartered accountant, had been the respondent's accountant since 1959. He had knowledge of its general operations and of its financial affairs. He was asked by On Lim, president of the respondent, to prepare the respondent's income tax return for 1973 and was given by Mr. Lim all the records pertaining to the year. He had all the documents relating to the sale of the Pender Street property and to the rental income received

Rien dans le bilan ni dans les annexes ne montrait que l'intimée avait fait l'acquisition de la propriété de la rue Pender, qu'elle l'avait vendue ou qu'elle avait perçu un revenu locatif de 4 820 \$ sur cette propriété ou sur une autre propriété. La déclaration ne répondait pas à la question «La corporation a-t-elle réalisé des gains en capital (y compris des dividendes sur les gains en capital) ou subi des pertes en capital?»

Le 24 décembre 1976, le ministre du Revenu national a imposé à l'intimée une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1973. Il a ajouté au revenu net déclaré le revenu locatif non déclaré de 4 820 \$ et un gain en capital imposable non déclaré de 50 875 \$; il a fixé la cotisation de l'impôt sur le revenu à 34 441,72 \$ et a imposé, conformément au paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, une pénalité de 5 234,35 \$.

L'intimée a déposé un avis d'opposition à la nouvelle cotisation visant uniquement la pénalité. L'avis était ainsi rédigé:

[TRADUCTION] Faits.

La compagnie a, par inadvertance, omis de déclarer le gain en capital réalisé sur un immeuble qui avait été légué par la défunte mère des actionnaires. Cette omission a été causée par la confusion, les querelles familiales et le choc résultant du décès de la mère.

Motif de l'opposition.

La compagnie croit que le ministère se rendra compte, en étudiant la situation, qu'il n'y a pas lieu, étant donné les faits, d'imposer une pénalité.

Le Ministre a confirmé la cotisation mais la Commission de révision de l'impôt a accueilli l'appel de l'intimée et a modifié la cotisation en supprimant la pénalité imposée.

L'appel à la Division de première instance a été rejeté et la Couronne interjette maintenant appel devant la présente Cour.

Les faits de l'espèce ne sont pas contestés. M. Paul Lee, comptable agréé, était le comptable de l'intimée depuis 1959. Il était au courant de ses opérations générales et de ses affaires financières. M. On Lim, président de l'intimée, lui a demandé de préparer la déclaration d'impôt sur le revenu de 1973 et lui a donné tous les documents relatifs à cette année. M. Lee possédait tous les documents concernant la vente de la propriété de la rue Pender et le revenu locatif perçu sur celle-ci pen-

throughout the year. He was briefed on what was going on and sat in on conferences with the solicitor for the respondent after the sale. Mr. Lee considered that he had all the necessary information. He knew that there was a capital gain on sale of the Pender Street property.

Mr. Lee worked on the capital gain information and on the information with regard to the rental income but he did not include any of that information in the income tax return for the year. He gave as his reason for not disclosing this information that he had difficulty in determining the adjusted cost of the Pender Street property, that it had been acquired in a non-arm's length transaction and that he was not sure which was the most advantageous method of reporting in order to minimize the impact of income tax. He admitted that he knew that there would be a taxable capital gain from the disposition of the property.

Mr. Lee said that he did not have any difficulty with the rental income from the property but said that he did not include it in the return as he wanted to include it all at the same time as it all pertained to the Pender Street property.

Mr. Lee said that he filed the return before June 30, 1974, in order to have it filed on time, and that he intended at all times to file an amended return with the information on the capital gain and the rental income when he came to a proper conclusion. In fact no amended return was ever filed by or on behalf of the respondent.

The form of certification stating that the return including the accompanying schedules and statements had been examined by the person certifying and was a true, correct and complete return, was completed by having typed in: "I, On Lim, of Vancouver, B.C., am an authorized signing officer of the Corporation" and by being signed "On Lim_{pp}".

Mr. Lee's evidence was to the effect that Mr. On Lim did not sign the return and that his name was placed there by a member of Mr. Lee's staff. Mr. Lim had authorized Mr. Lee to sign the

dant toute l'année. On lui a expliqué ce qui se passait et il a participé à des entretiens avec le procureur de l'intimée après la vente. M. Lee estimait qu'il possédait tous les renseignements nécessaires. Il savait qu'un gain en capital avait été réalisé sur la vente de la propriété de la rue Pender.

Pour préparer la déclaration, M. Lee s'est basé sur les renseignements concernant le gain en capital et le revenu locatif, mais il n'a inclus aucun de ces renseignements dans la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année. Il a expliqué qu'il n'avait pas révélé ces renseignements parce qu'il avait des difficultés à déterminer le prix rajusté de la propriété de la rue Pender, que cette dernière avait été acquise dans une opération où il n'existait aucun lien de dépendance et qu'il ne savait pas de quelle manière les déclarer pour payer le minimum d'impôt. Il a admis qu'il savait que la vente de la propriété avait produit un gain en capital imposable.

M. Lee a déclaré que le revenu locatif provenant de la propriété ne lui avait causé aucun problème mais qu'il ne l'avait pas inclus dans la déclaration parce qu'il voulait le déclarer en même temps que le gain en capital, puisque l'un et l'autre concernaient la propriété de la rue Pender.

M. Lee a affirmé qu'il avait produit la déclaration avant le 30 juin 1974 pour respecter les délais et qu'il avait toujours eu l'intention de produire une déclaration modifiée contenant les renseignements sur le gain en capital et le revenu locatif, dès qu'il aurait trouvé la meilleure solution. En fait, aucune déclaration modifiée n'a été produite par l'intimée ou en son nom.

La formule d'attestation portant que la déclaration, les annexes et les relevés avaient été examinés par la personne qui les attestait et que la déclaration était conforme, exacte et complète, se terminait par la mention suivante écrite à la machine à écrire: [TRADUCTION] «Je, On Lim, de Vancouver, C.-B., déclare être la personne autorisée à signer pour la compagnie» suivie de la signature «On Lim_{pp}».

Selon le témoignage de M. Lee, M. On Lim n'a pas signé la déclaration; son nom y a été apposé par un membre du personnel de M. Lee. M. On Lim avait autorisé M. Lee à signer la déclaration

return for him. Mr. Lee had prepared the income tax returns of the respondent since 1959 and those returns were signed on behalf of the company by someone in his office.

Mr. Lee did not tell Mr. On Lim that he was going to leave out of the return some items of income nor did he send to Mr. Lim a copy of the return after he had filed it. It had been his practice in other years to send to the company a copy of the return some time after it had been filed.

Mr. On Lim's evidence was to the effect that he gave all pertinent information to Mr. Lee in the spring of 1974 and that he did not receive a copy of the return filed on behalf of the company with respect to the year 1973. He was concerned about payment of the capital gains tax, which he always assumed would have to be paid, and from time to time he asked Mr. Lee how much tax was payable by the company on the capital gains. Lee never told him that there might be a procedure adopted which would result in no tax payable by the company. Mr. Lee merely told him that he needed more time to sort it out so that he could determine the amount of tax payable. Mr. Lim's notes indicated that as late as August 6, 1974, he was asking Mr. Lee about the capital gains tax.

Mr. Lim said that he never asked Mr. Lee for a copy of the return, that Mr. Lee usually gave it to him without his asking. He said that Lee had previously done a pretty good job and that normally he left it to Lee's discretion.

The Trial Judge found that On Lim, the president of the respondent corporation, did not know that Lee, the accountant, had filed the income tax return without disclosing the rental income and the capital gain realized. He was of the opinion that the knowledge of Lee, the accountant, could not be attributed to the respondent for the reason that the relationship of master and servant did not exist between the company and Lee.

The principles relating to the criminal liability of one person, including a corporation, for the acts of another person are discussed in *Regina v. St. Lawrence Corp. Ltd. (and nineteen other*

pour lui. M. Lee préparait depuis 1959 les déclarations d'impôt sur le revenu de l'intimée qui étaient signées au nom de la compagnie par un des employés de son bureau.

M. Lee n'a pas averti M. On Lim qu'il allait omettre dans la déclaration certains éléments de son revenu et il ne lui a pas envoyé de copie de la déclaration produite. Les années précédentes, il envoyait habituellement à la compagnie une copie de la déclaration quelque temps après sa production.

D'après son propre témoignage, M. On Lim a donné à M. Lee tous les renseignements nécessaires, au printemps de 1974, et n'a pas reçu de copie de la déclaration faite au nom de la compagnie pour l'année 1973. La question du paiement de l'impôt sur les gains en capital le préoccupait; il a toujours pensé qu'il y aurait un impôt à payer, et il a demandé à plusieurs reprises à M. Lee quel en serait le montant. M. Lee ne lui a jamais dit qu'il y aurait peut-être moyen pour la compagnie de ne pas payer d'impôt. Il lui a simplement déclaré qu'il avait besoin de plus de temps pour s'y retrouver et déterminer le montant de l'impôt payable. Les notes de M. Lim indiquaient que, le 6 août 1974, il s'informait encore auprès de M. Lee au sujet de l'impôt sur les gains en capital.

M. Lim a déclaré qu'il n'a jamais demandé à M. Lee de lui fournir une copie de la déclaration, ce dernier ayant l'habitude de le faire sans qu'il ait à le lui demander. Il a également affirmé que M. Lee avait auparavant fait du très bon travail et que normalement, il s'en remettait à sa discrétion.

Le juge de première instance a conclu que M. On Lim, le président de la compagnie intimée, ignorait que M. Lee, le comptable, avait produit la déclaration sans y inscrire le revenu locatif ni le gain en capital réalisé. Il a estimé que la connaissance des faits par le comptable Lee ne pouvait être imputée à l'intimée parce qu'il n'existait aucun rapport de commettant et de préposé entre la compagnie et Lee.

Les principes concernant la responsabilité pénale d'une personne, ou d'une compagnie, pour les actes d'une autre personne sont examinés dans *Regina v. St. Lawrence Corp. Ltd. (and nineteen*

corporations)⁶ where Schroeder J.A. said:

While in cases other than criminal libel, criminal contempt of Court, public nuisance and statutory offences of strict liability criminal liability is not attached to a corporation for the criminal acts of its servants or agents upon the doctrine of *respondeat superior*, nevertheless, if the agent falls within a category which entitles the Court to hold that he is a vital organ of the body corporate and virtually its directing mind and will in the sphere of duty and responsibility assigned to him so that his action and intent are the very action and intent of the company itself, then his conduct is sufficient to render the company indictable by reason thereof. It should be added that both on principle and authority this proposition is subject to the proviso that in performing the acts in question the agent was acting within the scope of his authority either express or implied.

In the present case the respondent was under a legal duty to prepare and file income tax returns which were true, correct and complete returns of the income of the respondent for each fiscal year. The respondent maintained records of its income and expenses and all other financial information necessary for the preparation of financial statements and of its income tax return for the year 1973. It retained Paul Lee, its accountant, to prepare the financial statements and its income tax return and to sign on its behalf and file the return. The form and content of the return were left to the discretion of Paul Lee and the respondent did not require that the return be sent to it before completion and filing or even after filing. All matters relating to the return and to its contents were left to the unfettered discretion of Paul Lee without any attempt on the part of the respondent to control his actions.

Paul Lee was a vital organ of the respondent corporation and virtually its directing mind and will in the sphere of duty and responsibility assigned to him, that is, the preparation, signing and filing of financial statements and income tax returns, so that his action and intent were the very action and intent of the company itself.

The case of *Udell v. Minister of National Revenue*⁷ relied on by the Trial Judge, is distinguishable on its facts from the present case. There the taxpayer made faithful entries in his books of

other corporations)⁶ où le juge d'appel Schroeder a déclaré:

[TRADUCTION] Dans les cas autres que ceux de libelle, d'outrage au tribunal en matière pénale, de nuisance publique et d'infractions légales de responsabilité stricte, la responsabilité pénale n'est pas imputée à une compagnie pour les actes criminels de ses préposés ou agents, en vertu de la doctrine *respondeat superior*; néanmoins, si l'agent fait partie d'une catégorie qui autorise la Cour à juger qu'il est un organe essentiel de la compagnie et, en fait, son âme dirigeante dans le domaine des fonctions et responsabilités qui lui ont été confiées et qu'en conséquence, ses actions et ses intentions sont celles de la compagnie elle-même, il peut alors par sa conduite engager la responsabilité pénale de la compagnie. Il faudrait ajouter qu'en principe et suivant la doctrine, cet énoncé est soumis à la condition qu'en accomplissant les actes en cause, l'agent agissait dans l'exercice de ses fonctions expresses ou tacites.

En l'espèce, la loi imposait à l'intimée de préparer et de produire des déclarations conformes, exactes et complètes de son revenu pour chaque exercice financier. Elle a tenu des registres concernant ses revenus et dépenses et tous les autres renseignements nécessaires pour la préparation de ses états financiers et de sa déclaration d'impôt sur le revenu pour 1973. Elle a retenu les services de Paul Lee, son comptable, pour préparer ses états financiers et sa déclaration d'impôt sur le revenu, pour signer la déclaration en son nom et pour la déposer. La forme et le contenu de la déclaration ont été laissés à la discrétion de Paul Lee et l'intimée n'a pas exigé qu'elle lui soit envoyée avant d'être terminée et produite ni même après qu'elle eut été produite. Paul Lee avait toute liberté en ce qui avait trait à la déclaration et à son contenu, et l'intimée n'a pas cherché à vérifier ce qu'il faisait.

Paul Lee était un organe essentiel de la compagnie intimée et, en fait, son âme dirigeante dans le domaine des fonctions et responsabilités qui lui avaient été confiées, c'est-à-dire la préparation, la signature et la production d'états financiers et de déclarations d'impôt sur le revenu; en conséquence, ses actions et ses intentions étaient celles de la compagnie elle-même.

L'arrêt *Udell v. Ministre du Revenu national*⁷, cité par le juge de première instance, se distingue de l'espèce par ses faits. Dans cette cause, le contribuable avait inscrit des données exactes dans

⁶ [1969] 2 O.R. 305 (C.A.), at p. 320.

⁷ [[1970] Ex.C.R. 176]; [1969] C.T.C. 704; 70 DTC 6019.

⁶ [1969] 2 O.R. 305 (C.A.), à la p. 320.

⁷ [[1970] R.C.É. 177]; [1969] C.T.C. 704; 70 DTC 6019.

account but employed a public accountant to prepare his income tax returns. The taxpayer's records were kept in a book designed for cost purposes and the accountant found it necessary to prepare his own work sheets from the information contained in the farm account book. In transposing the information to his work sheets the accountant made a number of inexplicable errors in substantial amounts, so that some revenue items and some expense items were reduced in amount and carried forward to the income tax return, resulting in an increase in the amount of loss reported over the actual amount lost by the taxpayer. This affected his loss carried back to previous years. The accountant also omitted certain amounts paid for cattle purchases. The Minister re-assessed and imposed a penalty under subsection 56(2) [R.S.C. 1952, c. 148, as am. by S.C. 1960, c. 43, s. 16] the predecessor of subsection 163(2) of the *Income Tax Act*.

In the case of returns for two years they were signed by the accountant on behalf of the taxpayer. In the case of two returns for other years, the returns were signed by the taxpayer personally. These latter returns had been forwarded to the taxpayer by the accountant for examination and signature. Copies of the former returns were forwarded by the accountant to the taxpayer for perusal, examination and retention and the taxpayer was found to have ratified the signature by the accountant of these returns.

Cattanach J. found that the accountant had made the errors and omissions in the taxpayer's returns and that he was grossly negligent in doing so. He also found that the taxpayer had not knowingly made or participated in or assented to, or acquiesced in the making of the errors and omissions in his tax returns and that, in the circumstances, the taxpayer was not personally guilty of gross negligence rendering him liable to penalty under subsection 56(2).

Cattanach J. then considered the submission of the Minister that the gross negligence of the

ses livres comptables mais il avait retenu les services d'un comptable agréé pour préparer ses déclarations d'impôt sur le revenu. Le contribuable enregistrait ses transactions dans un livre destiné à l'inscription des dépenses et le comptable avait jugé nécessaire de préparer ses propres feuilles de travail à partir des renseignements fournis par le livre comptable de la ferme. En transcrivant ces renseignements sur ses feuilles de travail, le comptable avait fait un certain nombre d'erreurs inexplicables et substantielles entraînant la réduction du montant de postes ayant trait à certains revenus et à certaines dépenses et leur report dans la déclaration d'impôt sur le revenu; le montant de la perte déclarée était donc plus élevé que le montant réel de la perte subie par le contribuable. Cela modifiait aussi la perte reportée aux années antérieures. Le comptable avait également omis certaines dépenses relatives à l'achat de bétail. Le Ministre avait établi une nouvelle cotisation et imposé une pénalité en vertu du paragraphe 56(2) [S.R.C. 1952, chap. 148, mod. par S.C. 1960, chap. 43, art. 16], qui a été remplacé par le paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Les déclarations de deux années avaient été signées par le comptable au nom du contribuable. Les déclarations de deux autres années avaient été signées par le contribuable lui-même. Le comptable avait envoyé ces dernières déclarations au contribuable pour qu'il les examine et les signe. Il lui avait envoyé copies des premières pour lecture, vérification et classement et il avait été jugé que le contribuable avait ratifié la signature du comptable sur ces déclarations.

Le juge Cattanach a conclu que c'était le comptable qui avait commis les erreurs et les omissions dans les déclarations du contribuable et qu'il s'était donc rendu coupable de faute lourde. Il a également conclu que le contribuable n'avait pas sciemment contribué, participé, consenti ni acquiescé à l'introduction des erreurs et omissions dans ses déclarations d'impôt et, qu'en conséquence, il ne s'était pas rendu personnellement coupable d'une faute lourde le rendant passible de la pénalité prévue au paragraphe 56(2).

Le juge Cattanach a ensuite examiné l'argumentation du Ministre selon laquelle la faute lourde du

accountant could be attributed to the taxpayer. He found that the relationship between the taxpayer and his accountant was that of principal and agent, that the omissions and errors of the accountant in preparing the tax returns constituted gross negligence on the part of the accountant and that the taxpayer did not know of these omissions and errors on the part of the accountant. He said:⁸

In general, a person is not personally responsible for infractions of a penal nature committed by another in the position of an agent, but this rule is not absolute. A principal may be involved in penal responsibility for the act or omission of his agent by the effect of the statutory enactment.

Whether the appellant has been properly assessed to penalties is, therefore, dependent upon the interpretation of section 56(2). Does that section contemplate that a taxpayer shall be personally responsible for the gross negligence of his agent in the making of a statement or omission in a return? The language of the section is clear that the penalty is to be imposed, if the circumstances contemplated by the section are present, on the taxpayer and not upon a person who made the statement or omission on the taxpayer's behalf. The person, who is liable to penalty, is the person by whom the tax is payable. Therefore, in the present case, the person who may be liable to penalty is the appellant, not his agent, the accountant. It is conceivable that the appellant might have a cause of action against the accountant for any loss arising out of the preparation of the returns, but that matter does not concern me in the present action.

There is no doubt that section 56(2) is a penal section. In construing a penal section there is the unimpeachable authority of Lord Esher in *Tuck & Sons v. Priester* ((1887) 19 Q.B.D. 629) to the effect that if the words of a penal section are capable of an interpretation that would, and one that would not, inflict the penalty, the latter must prevail. He said at page 638:

We must be very careful in construing that section, because it imposes a penalty. If there is a reasonable interpretation which will avoid the penalty in any particular case we must adopt that construction.

The circumstances of this case, as I have found them to be, do not constitute personal gross negligence on the part of the appellant for the reasons I have previously outlined.

Accordingly there remains the question of whether or not section 56(2) contemplates that the gross negligence of the appellant's agent, the professional accountant, can be attributed to the appellant. Each of the verbs in the language "participated in, assented to or acquiesced in" connotes an element of knowledge on the part of the principal and that there must be concurrence of the principal's will to the act or omission of his agent, or a tacit and silent concurrence therein. The other verb used in section 56(2) is "has made". The question, there-

⁸ At [pp. 190-192 Ex.C.R.]; pp. 712-714 C.T.C.; pp. 6025-6026 DTC.

comptable pouvait être attribuée au contribuable lui-même. Il a conclu que les relations existant entre le contribuable et son comptable étaient celles de commettant et préposé, que les omissions et les erreurs du comptable dans la préparation des déclarations d'impôt constituaient une faute lourde de sa part et que le contribuable n'avait pas eu connaissance des erreurs et omissions commises par ce dernier. Il a déclaré⁸:

En général, on n'est pas personnellement responsable des infractions de nature pénale commises par son préposé; mais la règle n'est pas absolue. Un commettant peut être tenu pénalement responsable par une loi de l'action ou de l'omission de son préposé.

La question de savoir si l'appelant a été soumis à juste titre aux pénalités dépend donc de l'interprétation de l'article 56(2). Cet article envisage-t-il de rendre un contribuable personnellement responsable de la négligence flagrante de son préposé, pour omission ou énoncé d'une donnée dans une déclaration? Il est clair, d'après les termes de l'article, que la pénalité doit être imposée, si les circonstances prévues sont réunies, au contribuable, et non à la personne qui a fait l'énoncé ou l'omission pour le compte du contribuable. La personne passible de pénalité est celle qui doit payer l'impôt. Par conséquent, en l'espèce, la personne passible de pénalité est l'appelant et non son préposé, le comptable. Il est concevable que l'appelant puisse avoir une cause d'action contre le comptable pour toute perte due à la préparation des déclarations, mais cela ne nous concerne pas dans la présente instance.

Il ne fait aucun doute que l'article 56(2) ne soit un article pénal. Pour interpréter un texte pénal, il faut se référer à la jurisprudence incontestable établie par lord Esher dans l'affaire *Tuck & Sons v. Priester* ((1887) 19 Q.B.D. 629), où il précise que si l'on peut donner aux termes d'un article pénal deux interprétations, l'une infligeant la pénalité et l'autre l'écartant, celle-ci doit prévaloir; il déclare en effet, à la page 638:

Il faut interpréter cet article avec précaution, car il inflige une pénalité. S'il existe une interprétation raisonnable qui permette, dans un cas donné, d'éviter la pénalité, il faut l'adopter.

Les circonstances de l'espèce, telles que j'ai pu les constater, ne constituent pas une négligence flagrante et personnelle de la part de l'appelant, pour les motifs que j'ai soulignés précédemment.

En conséquence, reste la question de savoir si l'article 56(2) considère que la négligence flagrante du préposé de l'appelant, en l'occurrence le comptable professionnel, peut être attribuée à l'appelant lui-même. Chacun des verbes de l'article «a participé, consenti, ou acquiescé» implique un élément de connaissance de la part du commettant, ou avec le consentement tacite de ce dernier. L'autre verbe utilisé dans l'article 56(2) est «a fait». La question est par conséquent de savoir si les principes régissant ordinairement les rapports entre commettants et préposés vont

⁸ Aux [pp. 191 et 193 R.C.É.]; pp. 712 à 714 C.T.C.; pp. 6025 et 6026 DTC.

fore, is whether the ordinary principles of agency would apply, that is, that what one does by an agent, one does by himself, and the principal is liable for the actions of his agent purporting to act in the scope of his authority even though no express command or privity of the principal be proved.

In my view the use of the verb "made" in the context in which it is used also involves a deliberate and intentional consciousness on the part of the principal to the act done which on the facts of this case was lacking in the appellant. He was not privy to the gross negligence of his accountant. This is most certainly a reasonable interpretation.

I take it to be a clear rule of construction that in the imposition of a tax or a duty, and still more of a penalty if there be any fair and reasonable doubt the statute is to be construed so as to give the party sought to be charged the benefit of the doubt.

In my opinion the reasoning in the *Udell* case does not apply in the present case. In the present case the acts of Paul Lee, the accountant, were the acts of the respondent company. It had retained him to prepare and file financial statements and income tax returns, using his discretion as to what was to be contained in those documents without any reference to the respondent company for approval in advance of the filing or even after the filing. The relationship between him and the respondent was very different from that between the accountant and the taxpayer in *Udell*.

The respondent must be taken to have made the statements and the omissions in the income tax return for the year 1973 prepared and filed on its behalf by Paul Lee and his knowledge of the statements and omissions is knowledge of the respondent. Subsection 163(2) therefore applies. The appeal should be allowed with costs to the appellant in this Court, and the assessment of penalty against the respondent should be restored.

LE DAIN J.: I concur.

s'appliquer, c'est-à-dire que ce que l'on fait faire par un préposé revient à ce que l'on fait soi-même, et que le commettant est ainsi responsable des actes de son préposé, lorsque celui-ci prétend agir dans l'exercice de ses fonctions, même en l'absence d'ordre exprès ou de consentement de la part du commettant.

^a A mon avis, l'utilisation du terme «a fait», dans ce contexte, implique aussi une connaissance délibérée et intentionnelle de l'employeur quant à l'acte fait; or, ce n'était pas le cas, d'après les circonstances de l'espèce. L'appelant n'a pas été complice de la négligence flagrante de son comptable. Il s'agit sûrement là d'une interprétation raisonnable.

^b Il est de règle, à mon avis, que lorsqu'il existe, pour l'imposition d'une taxe ou d'un droit, et *a fortiori* d'une pénalité, un doute raisonnablement fondé, il faut interpréter la loi de façon à donner à la partie visée le bénéfice du doute.

^c À mon avis, on ne peut appliquer en l'espèce le raisonnement suivi dans l'arrêt *Udell*. Les actes du comptable Paul Lee étaient ceux de la compagnie intimée. Cette dernière avait retenu ses services pour qu'il prépare et produise des états financiers et des déclarations d'impôt sur le revenu; le contenu de ces documents était laissé à sa discrétion et il ne lui était pas nécessaire de les présenter à l'approbation de la compagnie intimée avant ou après leur dépôt. Les relations existant entre M. Lee et l'intimée étaient très différentes de celles qui existaient entre le comptable et le contribuable dans l'arrêt *Udell*.

^d Il faut conclure que l'intimée a fait les énoncés et les omissions contenus dans la déclaration d'impôt sur le revenu de 1973, préparée et déposée en son nom par Paul Lee, et que la connaissance par ce dernier de ces énoncés et omissions est aussi la connaissance de l'intimée. Par conséquent, le paragraphe 163(2) s'applique. L'appel devrait être accueilli avec dépens à l'appelante en cette Cour, et la pénalité imposée à l'intimée devrait être rétablie.

LE JUGE LE DAIN: Je souscris à ces motifs.