
Rio Algom Mines Limited *Appellant;*

and

The Minister of National Revenue *Respondent.*

1969: October 16, 17; 1970: January 27.

Present: Cartwright C.J. and Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie, Hall, Spence and Pigeon JJ.

ON APPEAL FROM THE EXCHEQUER COURT
OF CANADA

Taxation—Income tax—Deductions—Provincial mining taxes—Prescribed formula—Method of computing deduction—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 11(1)(p)—Income Tax Regulations, s. 701.

Rio Algom Mines Limited *Appelante;*

et

Le Ministre du Revenu National *Intimé.*

1969: les 16 et 17 octobre; 1970: le 27 janvier.

Présents: Le Juge en Chef Cartwright et les Juges Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie, Hall, Spence et Pigeon.

EN APPEL DE LA COUR DE L'ÉCHIQUIER DU CANADA

Revenu—Impôt sur le revenu—Deductions—Impôts miniers provinciaux—Formule prescrite—Méthode de calculer la déduction—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 11(1)(p)—Règlements de l'impôt sur le revenu, art. 701.

The appellant, a mining company, sought to deduct under s. 11(1)(p) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, and Regulation 701(1)(b), the amount of mining taxes it had paid to the province of Ontario under the *Mining Tax Act* of that province. The Minister construed the formula in the Regulation as prescribing that the numerator of the fraction of the provincial mining taxes that is permitted to be deducted was "federally computed mining income" and that the denominator was "provincially computed mining income". The appellant contended that both the numerator and the denominator of the fraction were the same and referred to "federally computed mining income". The Exchequer Court accepted the Minister's formula, and the company appealed to this Court.

Held (Hall, Spence and Pigeon JJ. dissenting): The appeal should be dismissed.

Per Cartwright C.J.: The word "income" used in setting forth the denominator is not defined and should be given its ordinary meaning having regard to the context in which it is used. It would require compelling reasons to enable the Court to hold that income "in respect of which certain taxes were paid" was income other than that defined by the authority which imposed the taxes and made by that authority the basis with regard to which the taxes were calculated, that is, in the case at bar, the income of the taxpayer computed under the Ontario *Mining Tax Act*. No adequate reason could be found for departing from what appeared to be the plain and natural meaning of the concluding words of clause (b) of s. 701(1).

Per Fauteux, Abbott, Martland, Judson and Ritchie JJ.: The Minister's formula is the correct one. The words in Regulation 701(1)(b) "income in respect of which the taxes were so paid", being the words forming the denominator of the fraction, must and could only refer to income as computed under the provincial *Mining Tax Act* since it is only in respect of provincially computed income that taxes are paid to the province. Any other construction produces this anomaly—that the taxpayer may deduct in full the provincial taxes notwithstanding the fact that the Regulation says that the deduction is the lesser of two sums, the first of which is the taxes actually paid, and the second, a proportion only of these taxes. Deduction in full according to the appellant's formula is contrary to the meaning and intent of the Regulation.

L'appelante, une société minière, a tenté de déduire, en vertu de l'art. 11(1)(p) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148 et de l'art. 701(1)(b) des Règlements, le montant des impôts miniers qu'elle a payés à la province d'Ontario selon la loi dite *Mining Tax Act* de cette province. Le Ministre a interprété la formule du Règlement comme prescrivant que le numérateur de la fraction des impôts miniers prélevés par la province qu'il est permis de déduire était «le revenu minier calculé par le fisc fédéral» et que le dénominateur était «le revenu minier calculé par le fisc provincial». Dans la formule préconisée par l'appelante, le numérateur et le dénominateur de la fraction sont les mêmes et sont «le revenu minier calculé par le fisc fédéral». La Cour de l'Échiquier a accepté la formule du Ministre, et la société en a appelé à cette Cour.

Arrêt: L'appel doit être rejeté, les Juges Hall, Spence et Pigeon étant dissidents.

Le Juge en Chef Cartwright: Le mot «revenu» dont on se sert pour établir le dénominateur n'est pas défini et on doit le prendre dans son sens ordinaire en tenant compte du contexte dans lequel on l'a inséré. Il faudrait des raisons péremptoires pour permettre à cette Cour de décider que le revenu «à l'occasion duquel certains impôts ont été payés» est un revenu autre que celui que l'autorité fiscale a défini et a établi comme base de calcul des impôts, savoir en l'instance, le revenu du contribuable calculé conformément au *Mining Tax Act* de l'Ontario. Il n'y a aucune raison valable de s'écarter de ce qui est considéré comme le sens clair et naturel des derniers mots de l'alinéa (b) de l'art. 701(1).

Les Juges Fauteux, Abbott, Martland, Judson et Ritchie: La formule du Ministre est la bonne. Les mots «revenu à l'occasion duquel les impôts ont été ainsi payés» dans l'art. 701(1)(b) des Règlements, étant les mots que l'on retrouve au dénominateur de la fraction, doivent nécessairement s'entendre des revenus calculés en conformité de la loi provinciale *Mining Tax Act*, puisque c'est seulement à l'égard de revenus calculés par la province que celle-ci perçoit des impôts. Toute autre interprétation aboutit à une anomalie puisque le contribuable peut alors déduire la totalité de l'impôt provincial bien que le Règlement précise que la déduction doit être la moindre de deux sommes: soit l'impôt réellement payé, soit une proportion de celui-ci. Une déduction en totalité conformément à la formule préconisée par l'appelante est contraire au sens et à l'esprit du Règlement.

Per Hall, Spence and Pigeon JJ., dissenting: It is clear that the numerator of the fraction is to be determined and computed in accordance with the federal definition of "income" for taxation purposes. The same word "income" when used to specify the denominator is to be similarly construed. When using the word "income" in describing both the numerator and the denominator of the fraction, the author of the Regulations meant "income" within the meaning of the *Income Tax Act*. The literal construction yields a result that is not only logical but also consistent and gives effect to every word used. It also avoids any conflict with the 1957 Tax Sharing Agreement between Canada and Ontario.

APPEAL from a judgment of Cattanach J. of the Exchequer Court of Canada¹, in an income tax matter. Appeal dismissed, Hall, Spence and Pigeon JJ. dissenting.

W. B. Williston, Q.C., and J. W. Swackhamer, Q.C., for the appellant.

J. D. Arnup, Q.C., and G. W. Ainslie, Q.C., for the respondent.

THE CHIEF JUSTICE—The relevant provisions of the regulations made pursuant to the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended to 1960, are set out in the reasons of my brothers Judson and Pigeon which I have had the advantage of reading. What we have to decide is the construction of s. 701 of those regulations and the question has been narrowed down to the meaning of clause (b) of s. 701(1) which reads:

(b) that proportion of such taxes that his income derived from mining operations in the province for the year is of his income in respect of which the taxes were so paid.

It is common ground that the words "such taxes" mean the taxes described in s. 701(1)(a) and there is no question as to their amount; the dispute is as to how the proportion thereof referred to in clause (b) is to be ascertained.

Les Juges Hall, Spence et Pigeon, dissidents: Il est clair que le numérateur de la fraction doit être déterminé et calculé selon la définition que le législateur fédéral a donnée du mot «revenu» pour les fins de l'impôt. Le même mot «revenu», lorsqu'il est utilisé pour déterminer le dénominateur doit s'interpréter ainsi. En employant le mot «revenu» pour déterminer le numérateur comme le dénominateur de la fraction, l'auteur des Règlements a voulu dire «revenu» au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'interprétation littérale produit un résultat non seulement logique mais uniforme et elle donne plein effet à chaque mot employé. Elle évite de plus toute contradiction avec l'entente fiscale que le gouvernement du Canada et celui de la province d'Ontario ont conclue en 1957.

APPEL d'un jugement du Juge Cattanach de la Cour de l'Échiquier du Canada¹, en matière d'impôt sur le revenu. Appel rejeté, les Juges Hall, Spence et Pigeon étant dissidents:

W. B. Williston, c.r., et G. W. Swackhamer, c.r., pour l'appelante.

J. D. Arnup, c.r., et G. W. Ainslie, c.r., pour l'intimé.

LE JUGE EN CHEF—Les dispositions pertinentes des règlements établis en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, y compris les modifications jusqu'à 1960, sont reproduites dans les motifs de mes collègues les Juges Judson et Pigeon, que j'ai eu le privilège de lire. La question qu'il nous faut trancher est l'interprétation de l'alinéa (b) de l'art. 701(1) qui se lit comme il suit:

(b) de la proportion desdits impôts que le revenu qu'il a tiré d'opérations minières dans la province pour l'année représente par rapport au revenu à l'occasion duquel des impôts ont été ainsi payés.

Il est admis de part et d'autre que les mots «desdits impôts» signifient les impôts décrits à l'art. 701(1)(a) et aucune question ne se pose quant au montant; le litige porte sur la manière de déterminer la proportion de ces impôts que mentionne l'alinéa (b).

¹ [1967] 2 Ex. C.R. 169, [1966] C.T.C. 570, 66 D.T.C. 5376.

¹ [1967] 2 R.C. de l'É. 169, [1966] C.T.C. 570, 66 D.T.C. 5376.

The formula contended for by the respondent and accepted by Cattnach J. is:

Taxes paid to the Province in respect of the appellant's income derived from mining operations in the Province

Impôts payés à la province à l'occasion du revenu tiré par l'appelante d'opérations minières

×

La formule que préconise l'intimé et que le Juge Cattnach a acceptée est la suivante:

Income derived from mining operations in the Province as computed under s. 701(2) of the Regulation, (i.e. federally computed mining Income)

Provincially computed mining Income.

Revenu tiré d'opérations minières dans la province, calculé d'après l'art. 701(2) des Règlements (c.-à-d. le revenu minier calculé par le fisc fédéral)

Revenu minier calculé par le fisc provincial.

In the formula contended for by the appellant the multiplicand is the same and so is the numerator of the fraction by which it is to be multiplied. To avoid any misunderstanding of the appellant's position, I will set out the words of the written memorandum filed by its counsel during the argument stating how he contends that the denominator should be described:

Income in respect of which the taxes were so paid (i.e.—the total of the income derived from mining operations and income from processing and income from other sources which is taxed)

or more precisely

Income derived from mining operations in the Province of Ontario as defined under Regulation 701(2)(a) + any other income excluded by Regulations 701(2)(a)(ii)(A) and (B) which is taxed.

I agree with the view of my brother Pigeon that under the appellant's formula the fraction will not necessarily in the case of every Province be always one over one; but in spite of this the concluding words of Clause (b) "his income in respect of which the taxes were so paid" appear to me to have the meaning ascribed to them by the learned trial Judge and by my brother Judson.

The phrase "income derived from mining operations" used in clause (b) in setting forth the numerator is defined in s. 701(2)(a) but the word "income" used in setting forth the denomi-

Dans la formule préconisée par l'appelante le multiplicande est le même, ainsi que le numérateur de la fraction par laquelle il faut le multiplier. Pour éviter toute confusion au sujet de la position adoptée par l'appelante, je cite ici le texte du mémoire déposé par son avocat au cours des plaidoiries; il y expose comment, selon lui, il faut décrire le dénominateur:

[TRANSLATION] Le revenu à l'occasion duquel les impôts miniers ont été ainsi payés (c.-à-d. l'ensemble du revenu tiré d'opérations minières, du revenu tiré de la transformation et du revenu découlant d'autres sources et assujetti à l'impôt)

ou, plus précisément,

Le revenu tiré d'opérations minières dans la province d'Ontario, tel que décrit dans l'art. 701(2)(a) des Règlements + tout autre revenu exclu en vertu de l'art. 701(2)(a)(ii)(A) et (B) et assujetti à l'impôt.

Je me range à l'avis de mon collègue le Juge Pigeon quand il dit que suivant la formule proposée par l'appelante, la fraction ne sera pas nécessairement un sur un dans le cas de chaque province; en dépit de cela, les derniers mots de l'alinéa (b) «revenu à l'occasion duquel les impôts ont été ainsi payés» me paraissent avoir la signification que le savant Juge de première instance et mon collègue le Juge Judson leur ont attribuée.

L'expression «revenu tiré d'opérations minières», dont se sert l'alinéa (b) pour établir le numérateur, a sa définition à l'art. 701(2)(a), mais le mot «revenu» dont on se sert pour établir

nator is not defined and should be given its ordinary meaning having regard to the context in which it is used. The terms "on" and "in respect of" applied to income which is taxed are not terms of art and, in my opinion, it would require compelling reasons to enable the Court to hold that income "in respect of which certain taxes were paid" was income other than that defined by the authority which imposed the taxes and made by that authority the basis with regard to which the taxes were calculated, that is, in the case at bar, the income of the taxpayer computed under the *Ontario Mining Tax Act*. I can find no adequate reason for departing from what appears to me to be the plain and natural meaning of the concluding words of clause (b).

I am fortified in this conclusion by the view expressed by Kellock J. with the concurrence of Taschereau J. and by Rand J. in *M.N.R. v. Spruce Falls Power & Paper Co. Ltd.*², as to the meaning of a phrase used in a similar legislative scheme. In that case the fraction to be employed was described as follows:

1. Subject to these regulations the amount that a person may deduct from income under paragraph (w) of subsection one of section five, is an amount not exceeding the proportion of the total taxes therein mentioned paid by him to

- (a) the Government of a Province, or
- (b) a municipality in lieu of taxes on property or any interest in property other than his residential property or any interest therein

that the part of his income that is equal to the amount of

- (c) income derived by him from mining operations as defined herein, or
- (d) income derived by him from logging operations as defined herein

is of the total income in respect of which the taxes therein mentioned were so paid.

It will be observed that the numerator of the fraction with which the Court was there concerned was federally computed income from logging operations, which corresponds to the

le dénominateur n'est pas défini et on doit le prendre dans son sens ordinaire en tenant compte du contexte dans lequel on l'a inséré. Les mots «sur» et «à l'occasion de» accolés au revenu assujéti à l'impôt, ne sont pas des termes techniques et, à mon avis, il faudrait des raisons péremptoires pour permettre à cette Cour de décider que le revenu «à l'occasion duquel certains impôts ont été payés» est un revenu autre que celui que l'autorité fiscale a défini et a établi comme base de calcul des impôts, savoir en l'instance, le revenu du contribuable calculé conformément à l'*Ontario Mining Tax Act*. Je ne vois aucune raison valable de m'écarter de ce que je considère comme le sens clair et naturel des derniers mots de l'alinéa (b).

Cette conclusion est fortifiée par l'opinion exprimée par le Juge Kellock et à laquelle les Juges Taschereau et Rand ont souscrit dans *M.R.N. c. Spruce Falls Power & Paper Co. Ltd.*², au sujet du sens d'une expression employée dans un contexte juridique analogue. Dans cette affaire-là, la description de la fraction à utiliser était la suivante:

1. Sous réserve des présents règlements, le montant qu'une personne peut déduire du revenu de l'alinéa (w) du premier paragraphe de l'article 5, est un montant n'excédant pas la proportion qui existe entre les impôts globaux y mentionnés qu'elles a versés

- (a) au gouvernement d'une province, ou
- (b) à une municipalité, au lieu de taxes sur les biens de cette personne ou sur un intérêt dans ces biens, sauf la résidence de cette personne ou un intérêt dans cette résidence,

et la partie de son revenu qui est égale au montant

- (c) de son revenu provenant d'opérations minières—y définies—ou
- (d) de son revenu provenant d'opérations forestières—y définies—

par rapport au montant global à l'égard duquel les impôts y mentionnés ont ainsi été acquittés.

On remarquera que le numérateur de la fraction dont la Cour a dû se préoccuper en cette affaire était le revenu provenant d'opérations forestières calculé par le fisc fédéral, qui cor-

² [1953] 2 S.C.R. 407, [1953] C.T.C. 325, [1953] D.T.C. 1214, [1953] 4 D.L.R. 741.

² [1953] 2 R.C.S. 407, [1953] C.T.C. 325, [1953] D.T.C. 1214, [1953] 4 D.L.R. 741.

numerator in the case at bar, while the denominator was to be "the total income in respect of which the taxes therein mentioned (i.e. the taxes paid to the Province or municipality) were so paid". It will be observed how closely these words correspond to those with which we are dealing "income in respect of which the taxes were so paid".

In dealing with clause (d) and the words which follow it Kellock J. said at pp. 417 and 418:

. . . As amended, the deduction authorized was the fraction of the provincial or municipal tax represented by the taxpayer's income from logging operations as defined by the regulations, divided by the taxpayer's total income in respect of which the taxes mentioned in s. 5(1)(w) were paid, i.e., the total income from logging as defined by the provincial legislation.

and at p. 420, dealing with the same words, Rand J. said:

The important words are 'income . . . from logging operations as defined herein' that is, the basis set up in the regulations. In other words, if that basis should produce only one-half of the amount of income taxed by the province, then only one-half of the taxes paid could be deducted under (w). The Dominion did not intend to allow deduction on the basis of larger income than that produced by the application of its own formula. What is clear is that the denominator of that fraction is a figure determined not by the Minister or any court but by the province.

I do not cite these passages as binding upon us; I am prepared to assume that they were spoken *obiter*; their importance lies in the fact that the learned Judges regarded as clear the meaning of the words describing the denominator.

That the question we are called upon to decide is not free from difficulty is evidenced by the difference of opinion in this Court, but having considered all the arguments advanced in support of the appeal I find myself in agreement with the conclusion arrived at by the learned trial judge and would dispose of the appeal as proposed by my brother Judson.

respond ici au numérateur, alors que le dénominateur devait être le «montant global à l'égard duquel les impôts y mentionnés (savoir les impôts payés à la province ou à la municipalité) ont ainsi été acquittés.» On voit comment cela correspond à peu près à ce qui nous préoccupe ici (revenu à l'occasion duquel les impôts ont été ainsi payés). Traitant de l'alinéa (d) et des mots qui le suivent, le Juge Kellock dit, aux pages 417 et 418:

[TRADUCTION] . . . Ainsi modifiée, la déduction autorisée est la fraction de l'impôt provincial ou municipal représentée par le revenu tiré par le contribuable d'opérations forestières, au sens que les règlements attribuent à ces mots, divisé par son revenu global à l'égard duquel les impôts mentionnés dans l'art. 5(1)(w) ont été acquittés, c.-à-d. le revenu total découlant des opérations minières, selon la définition qu'en fait la loi provinciale.

et, à la page 420, au sujet du même texte, le Juge Rand dit:

[TRADUCTION] Les mots importants sont «revenu découlant d'opérations minières—y définies» savoir l'assiette établie par les règlements. En d'autres mots, si cette base d'imposition ne parvenait à toucher que la moitié du revenu imposé par la province, il s'ensuivrait que seulement la moitié des impôts payés pourrait être déduite en vertu de l'alinéa (w). Le fédéral n'a pas voulu permettre de déduction fondée sur un chiffre de revenu plus élevé que celui que produit l'application de sa propre formule. Un point ressort clairement: le dénominateur de cette fraction est un chiffre déterminé non par le Ministre ni par aucun tribunal, mais par la province.

Je n'ai pas cité ces extraits comme nous liant; je veux bien présumer qu'ils sont un *obiter dictum*; mais ils tirent leur importance du fait que ces savants Juges ont trouvé clair le sens des mots décrivant le dénominateur.

Les divergences d'opinion en cette Cour prouvent à l'évidence que la question que nous devons trancher n'est pas dépourvue de difficulté, mais après avoir examiné toutes les thèses avancées au soutien du pourvoi, je suis en accord avec le savant Juge de première instance quant à la conclusion qu'il a tirée et je suis d'avis de disposer du pourvoi comme le propose mon collègue, le Juge Judson.

The judgment of Fauteux, Abbott, Martland, Judson and Ritchie JJ. was delivered by

JUDSON J.—We are concerned in this appeal from a judgment of the Exchequer Court of Canada³ with the extent of the permissible deductions under the *Income Tax Act* for mining taxes paid to a province. These are provided for under s. 11(1)(p) of the *Income Tax Act*. As the legislation read at the relevant period, the permissible amount was “such amount as may be allowed by regulation in respect of taxes on income for the year from mining or logging operations.” The regulation is No. 701, subs. (1) of which I now set out in full:

701. (1) In computing his income for a taxation year, a taxpayer may deduct, under paragraph (p) of subsection (1) of section 11 of the Act, an amount equal to the lesser of

(a) the aggregate of the taxes paid, in respect of his income derived from mining operations in the province for the year,

(i) to the province, and

(ii) to a municipality in the province in lieu of taxes on property or any interest in property (other than his residential property or any interest therein), or

(b) that proportion of such taxes that his income derived from mining operations in the province for the year is of his income in respect of which the taxes were so paid.

(2) In this section,

(a) “income derived from mining operations” in a province for a taxation year by a taxpayer means,

(i) if the taxpayer has no source of income other than mining operations, the amount that would otherwise be his income for the year if no amount had been deducted in computing his income under paragraph (b) of subsection (1) of section 11 of the Act or paragraph (g) of subsection (1) of section 1100 of these Regulations, or

(ii) in any other case, the amount that would otherwise be his income for the year if no amount had been deducted in computing his

Le jugement des Juges Fauteux, Abbott, Martland, Judson et Ritchie a été rendu par

LE JUGE JUDSON—Dans ce pourvoi à l'encontre d'un jugement de la Cour de l'Échiquier du Canada³, nous devons décider jusqu'où vont les déductions permises par la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'égard des impôts miniers payés à une province. Ceux-ci font l'objet des dispositions de l'art. 11(1)(p) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. D'après le texte de cette loi comme il s'appliquait à la période considérée, les montants déductibles sont «les montants autorisés par règlement à l'égard des impôts sur le revenu de l'année provenant d'opérations minières ou de l'exploitation des bois et forêts.» La disposition du règlement est l'art. 701 et j'en cite le par. (1) en entier:

701. (1) En calculant son revenu pour une année d'imposition, le contribuable peut déduire, suivant l'alinéa (p) du paragraphe (1) de l'article 11 de la Loi, un montant égal au moindre

(a) de la totalité des impôts payés, à l'occasion du revenu qu'il a tiré d'opérations minières dans une province pour l'année,

(i) à la province, et

(ii) à une municipalité dans la province en remplacement de taxes sur des biens ou sur un intérêt dans ceux-ci (autres que sa maison d'habitation ou un intérêt dans celle-ci), ou

(b) de la proportion desdits impôts que le revenu qu'il a tiré d'opérations minières dans la province pour l'année représente par rapport au revenu à l'occasion duquel les impôts ont été ainsi payés.

(2) Dans le présent article, l'expression

(a) «revenu tiré d'opérations minières» dans une province par un contribuable pour une année d'imposition désigne

(i) si le contribuable ne dispose pas de sources de revenu autres que les opérations minières, le montant qui serait autrement son revenu pour l'année si aucun montant n'avait été déduit dans le calcul de son revenu en vertu de l'alinéa (b) du paragraphe (1) de l'article 11 de la Loi ou de l'alinéa (g) du paragraphe (1) de l'article 1100 des présents Règlements, et

(ii) dans tout autre cas, le montant qui serait autrement son revenu pour l'année si aucun montant n'avait été déduit dans le calcul de

³ [1967] 2 Ex. C.R. 169, [1966] C.T.C. 570, 66 D.T.C. 5376.

³ [1967] 2 R.C. de l'É. 169, [1966] C.T.C. 570, 66 D.T.C. 5376.

income under paragraph (b) of subsection (1) of section 11 of the Act or paragraph (g) of subsection (1) of section 1100 of these Regulations, minus the aggregate of

(A) his income for the year from all sources other than mining, processing and sale of mineral ores, minerals and products produced therefrom, and

(B) an amount equal to 8 per cent of the original cost to him of properties described in Schedule B to these Regulations used by him in the year in the processing of mineral ores, minerals or products derived therefrom, or, if the amount so determined is greater than 65 per cent of the income remaining after deducting the amount determined under clause (A), 65 per cent of the income so remaining, or, if the amount so determined is less than 15 per cent of the income so remaining, 15 per cent of the income so remaining;

* * *

(e) "mining operations" means the extraction or production of mineral ore from ore in any mine or its transportation to, or over any part of the distance to, the point of egress from the mine, including processing thereof prior to or in the course of such transportation but not including any processing thereof after removal from the mine.

The significant point to note in the definition of "mining operations" is that it restricts the meaning to extraction and excludes processing after removal from the mine. Ontario taxes only profit (income) from extraction. Quebec taxes both extraction and processing.

In the definition of "Income derived from mining operations" there is an exclusion of capital cost allowance except to the extent permitted by regulation 701(2)(ii)(B) on properties used in processing.

The submission made by the appellant in the Exchequer Court and in this Court was that under this regulation it was entitled to deduct mining taxes paid to the Province of Ontario in full and in every case, and this notwithstanding the clear statement in the regulation that it was the lesser of two amounts that was to be deducted. The

son revenu en vertu de l'alinéa (b) du paragraphe (1) de l'article 11 de la Loi ou de l'alinéa (g) du paragraphe (1) de l'article 1100 des présents Règlements, moins l'ensemble

(A) de son revenu pour l'année de toutes provenances autres que l'exploitation minière, la transformation et la vente de minerais, de minéraux et de leurs sous-produits, et

(B) d'un montant égal à 8 pour cent du coût initial, en ce qui le concerne, de biens désignés à l'Annexe B des présents Règlements et utilisés par lui dans l'année dans la transformation de minerais, de minéraux ou de leurs sous-produits, ou, si le montant ainsi déterminé est supérieur à 65 pour cent du revenu qui reste une fois opérée la déduction du montant déterminé en vertu de la clause (A), 65 pour cent du montant qui reste ainsi ou, si le montant ainsi déterminé est inférieur à 15 pour cent du montant qui reste ainsi, 15 pour cent du revenu qui reste ainsi;

* * *

(e) «opérations minières» désigne l'extraction de minerai d'une mine ou sa production dans une mine ou son transport vers ou jusqu'à l'issue de la mine, y compris toute transformation effectuée avant ou pendant ce transport, mais non pas une transformation effectuée après l'enlèvement du minerai de la mine; et . . .

Ce qu'il importe de noter dans la définition «d'opérations minières» c'est qu'elle en restreint le sens à l'extraction et qu'elle exclut la transformation après l'enlèvement du minerai de la mine. La province d'Ontario impose seulement le profit (revenu) provenant de l'extraction. Le Québec impose à la fois l'extraction et la transformation.

Dans la définition de «revenu provenant d'opérations minières», il y a une exclusion de l'allocation de coût en capital, sauf dans la mesure permise par l'art. 701(2)(ii)(B) relatif aux biens utilisés dans la transformation.

D'après les arguments que l'appelante a fait valoir en Cour de l'Échiquier et en cette Cour, cette disposition lui permettrait de déduire en totalité dans tous les cas l'impôt payé au titre des opérations minières à la province d'Ontario, nonobstant la disposition expresse du Règlement à l'effet que c'est le moindre de deux montants qui

effect of this submission, at least in the Province of Ontario, may be summarized as follows:

Taxes paid to the province ×

doit être déduit. Le résultat de cette argumentation, au moins dans la province d'Ontario, peut se résumer comme il suit:

Federally computed Mining Income

Federally computed Mining Income

Revenu minier calculé par le fisc fédéral

Revenu minier calculé par le fisc fédéral

The Minister's formula for computation of allowance is:

Taxes paid to the province ×

Le calcul du ministre peut se résumer comme suit:

Federally computed Mining Income

Provincially computed Mining Income

Revenu minier calculé par le fisc fédéral

Revenu minier calculé par le fisc provincial

The Exchequer Court has accepted the Minister's formula, as did the Tax Appeal Board when it had the same problem. In my opinion, these decisions are right.

La Cour de l'Échiquier a accepté la formule du ministre, ainsi que l'avait fait la Commission d'appel de l'impôt quand elle a été saisie du même problème. A mon avis, ces décisions sont correctes.

The result of the application of the first formula would give the taxpayer 100 per cent deduction in every case. It is simply multiplying taxes paid to the province by one. There can be no lesser of two sums if such a formula is spelled out from the regulation. My opinion is that deduction in full according to the first formula is contrary to the meaning and intent of the regulation.

L'application de la première formule aurait pour résultat d'accorder au contribuable cent pour cent de déduction, dans chaque cas. On se contente de multiplier par un l'impôt payé à la province. Il ne saurait être question du moindre de deux montants si une telle formule découlait du Règlement. D'après moi, cette déduction en totalité conformément à la première formule est contraire au sens et à l'esprit du Règlement.

I now turn to an examination of Regulation 701(1)(a), which provides the first alternative: "taxes paid in respect of his income derived from mining operations in the province for the year to the province" can only have one meaning—that is the income referred to must be computed under the provincial *Mining Tax Act*. The elaborate definition of "income derived from mining operations" contained in reg. 701(2)(a) cannot be applied to reg. 701(1)(a) without rendering the paragraph meaningless, since no mining taxes are paid to the province in respect of income computed under the *Income Tax Act* (Canada) and Regulation 701(2)(a).

Examinons maintenant l'alinéa 701(1)(a), qui énonce la première alternative: «des impôts payés, à l'occasion du revenu qu'il a tiré d'opérations minières dans une province pour l'année, à la province»; cette disposition ne peut avoir qu'un seul sens, savoir que le revenu en question doit être calculé en vertu de la loi provinciale dite *Mining Tax Act*. La définition détaillée de l'expression «revenu tiré d'opérations minières» que donne le par. 701(2) ne peut pas s'appliquer à l'alinéa 701(1)(a) sans priver cet alinéa de tout son sens, puisqu'il n'est pas payé d'impôt minier à la province au titre du revenu calculé en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) et de l'alinéa 701(2)(a).

The alternative deduction is provided by reg. 701(1)(b):

that proportion of such taxes that his income derived from mining operations in the province for the year is of his income in respect of which the taxes were so paid.

This gives us a formula:

Such taxes as in reg. 701(1)(a), i.e., taxes paid to the province $\times$

Impôt prévu à l'alinéa 701(1)(a), c'est-à-dire les impôts payés à la province $\times$

It is common ground that the elaborate definition of reg. 701(2)(a) applies to the numerator of the fraction (A) and that it is federally computed income under the *Income Tax Act* (Canada) and Regulation 701(2)(a). What is to be done about the denominator (B), "Income in respect of which the taxes were so paid?" The taxes "so paid" were paid in respect of income derived from mining operations in the province as referred to in the first alternative, (701(1)(a)), and must and can only refer to income as computed under the provincial *Mining Tax Act* since it is only in respect of provincially computed income that taxes are paid to the province. These words relate to actual facts and events and can only be ascertained by reference to the provincial tax return which discloses an actual income and an actual tax based upon a provincial assessment according to provincial law. Federally computed income can have nothing to do with the determination of this denominator.

I am therefore of the opinion that the Minister's formula as set out above is the correct one:

Taxes paid to the province $\times$

Impôt payé à la province $\times$

L'autre déduction possible est prévue par l'alinéa 701(1)(b):

de la proportion desdits impôts que le revenu qu'il a tiré d'opérations minières dans la province pour l'année représente par rapport au revenu à l'occasion duquel les impôts ont été ainsi payés.

Ceci nous donne la formule:

A Income derived from mining operations in the province

B Income in respect of which the taxes were so paid.

A *Revenu provenant d'opérations minières dans la province*

B *Revenu à l'occasion duquel les impôts ont été ainsi payés.*

Il est admis de part et d'autre que la longue définition de l'alinéa 701(2)(a) s'applique au numérateur de la fraction (A) et qu'il s'agit du revenu calculé par le fisc fédéral en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) et de l'alinéa 701(2)(a). En quoi consiste le dénominateur (B), «Revenu à l'occasion duquel les impôts ont été ainsi payés»? Les impôts «ainsi payés» l'ont été à l'égard du revenu provenant d'opérations minières dans la province, comme le prévoit le premier élément du calcul (701(1)(a)) et doivent nécessairement s'entendre des revenus calculés en conformité de la loi provinciale *Mining Tax Act*, puisque c'est seulement à l'égard de revenus calculés par la province que celle-ci perçoit des impôts. Ces mots se rapportent à des faits et à des événements réels et ne peuvent être précisés qu'au moyen de la déclaration d'impôt provincial faisant état d'un revenu effectif et d'un impôt effectivement établi par une cotisation provinciale en vertu de la loi provinciale. Le revenu calculé par le fisc fédéral n'a rien à voir avec la détermination de ce dénominateur.

Par conséquent, je suis d'avis que la formule du Ministre, comme elle est exposée ci-dessus est la bonne:

Federally computed mining income

Provincially computed mining income

Revenu minier calculé par le fisc fédéral

Revenu minier calculé par le fisc provincial

The practical application of the formula is illustrated by the assessment for the period May 1, 1959, to December 31, 1959.

For its 1959 taxation year the company paid taxes in the amount of \$358,290.85 to the Province of Ontario under the *Mining Tax Act*, R.S.O. 1950, c. 237. In computing its income for the eight-month period commencing on May 1, 1959, it allocated, in its income tax return filed under the *Income Tax Act*, the sum of \$231,198.98 of the amount of \$358,290.85 to that period and sought to deduct that amount under s. 11(1)(p) and regulation 701 in computing its income or loss for 1959. The Minister allocated \$232,917.55 and the parties have agreed to accept the Minister's figure. The figure of \$232,917.55 may, therefore, for the purposes of this appeal, be treated as having been paid in respect of the eight-month period commencing on May 1, 1959.

The appellant's profit, as computed under the *Mining Tax Act*, R.S.O. 1950, c. 237, was, for the appellant's 1959 taxation year, \$3,717,189.55, and the Minister, on assessing, assumed that of that amount \$2,416,474.24 was attributable to the eight-month period following April 30, 1959.

The Minister, for the purposes of the computation of the amount deductible under s. 11(1)(p) and reg. 701(1)(b), calculated the appellant's income derived from mining operations in the Province of Ontario in accordance with the *Income Tax Act* (Canada) to be \$2,137,973.46 less a "milling allowance" (Reg. 701(2)(b)(ii)) of \$340,837.61, or \$1,797,135.85. Thus, the basis of the Minister's computation of the amount deductible by the appellant under s. 11(1)(p) was:

taxes paid to the Province of Ontario in respect of its income derived from mining operations in the Province of Ontario

L'application pratique de cette formule est démontrée par la cotisation visant la période du 1^{er} mai 1959 au 31 décembre 1959.

Pour son année d'imposition 1959, la compagnie a payé des impôts s'élevant à \$358,290.85 à la province d'Ontario, en vertu du *Mining Tax Act*, R.S.O. 1950, c. 237. En calculant son revenu pour la période de huit mois commençant le 1^{er} mai 1959, elle a, dans sa déclaration d'impôt sur le revenu produite en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, attribué à cette période la somme de \$231,198.98 du montant de \$358,290.85, et a tenté de déduire ce montant en vertu de l'art. 11(1)(p) et du Règlement 701, dans le calcul de son revenu ou de sa perte pour 1959. Le Ministre ayant attribué la somme de \$232,917.55, les parties se sont entendues pour accepter ce montant. Par conséquent, aux fins du présent appel, le montant de \$232,917.55 doit être considéré comme ayant été payé pour la période de huit mois commençant le 1^{er} mai 1959.

Le profit de l'appelante, calculé en vertu du *Mining Tax Act*, R.S.O. 1950, c. 237, s'élevait à \$3,717,189.55 pour son année d'imposition 1959, et le Ministre, en établissant la cotisation, a considéré que, de ce montant, la somme de \$2,416,474.24 était attribuable à la période de huit mois à compter du 30 avril 1959.

Aux fins de calculer le montant déductible en vertu de l'art. 11(1)(p) et de l'alinéa 701(1)(b), le Ministre a fixé le revenu de l'appelante, provenant de ses opérations minières dans la province d'Ontario, conformément à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à \$2,137,973.46 moins une déduction pour broyage (alinéa 701(2)(b)(ii)) de \$340,837.61, soit \$1,797,135.85. Ainsi, la base du calcul fait par le Ministre du montant déductible par l'appelante en vertu de l'art. 11(1)(p) est:

income derived from mining operations in the Province of Ontario as computed under section 701(2) of the Regulations and the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148

×

income in respect of which the taxes were so paid to the Province of Ontario, computed under the Ontario Mining Tax Act

Impôt payé à la province d'Ontario à l'occasion de son revenu provenant d'opérations minières dans la province d'Ontario

×

Revenu provenant d'opérations minières dans la province d'Ontario, calculé en vertu de l'article 701(2) du Règlement et de la Loi de l'impôt sur le revenu S.R.C. 1952, ch. 148

Revenu à l'égard duquel l'impôt avait été ainsi payé à la province d'Ontario, calculé en vertu du Mining Tax Act de l'Ontario.

that is to say:

ce qui veut dire:

$$\begin{array}{r} \$232,917.55 \times \frac{\$1,797,135.85}{\$2,416,474.24} = \$173,221.16 \end{array}$$

Accordingly, the Minister allowed as a deduction for 1959 the sum of \$173,221.16 rather than \$231,198.98 claimed by the appellant. This assessment is right and the appeal from it fails.

There was an assessment for the period January 1, 1960, to June 30, 1960, made on the same basis. The appeal from this assessment fails.

There was also an appeal filed against an assessment for the period January 30, 1956, to April 30, 1956. During this period the taxpayer sustained a loss from its mining operations. The numerator in the fraction is zero. The result is that no amount is deductible under s. 11(1)(p) of the *Income Tax Act* for this period. No argument was submitted by the appellant against this.

The plain meaning of the regulation requires this construction and this computation. Any other construction produces this anomaly—that the taxpayer may deduct in full the provincial taxes notwithstanding the fact that the regulation says that the deduction is the lesser of two sums, the first of which is the taxes actually paid, and the second, a proportion only of these taxes. No rule of construction can be applicable to produce such a result and no rule of construction is required here. The words are plain and are referable only to provincially computed mining income and for a very good reason. The Canadian tax authori-

Par conséquent, le Ministre a accordé à titre de déduction pour 1959 la somme de \$173,221.16 et non celle de \$231,198.98 qu'avait réclamée l'appelante. Cette cotisation est correcte et l'appelante est déboutée de son pourvoi à cet égard.

Une cotisation a été établie sur la même base pour la période du 1^{er} janvier 1960 au 30 juin 1960. L'appelante est aussi déboutée de son pourvoi à l'égard de cette cotisation.

Un autre appel a été interjeté contre une cotisation établie pour la période du 30 janvier 1956 au 30 avril 1956, au cours de laquelle le contribuable a subi une perte sur ses opérations minières. Le numérateur de la fraction étant zéro, aucun montant n'est deductible pour cette période en vertu de l'art. 11(1)(p) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'appelante n'a présenté aucun argument à l'encontre de cette proposition.

Le sens clair du Règlement impose cette interprétation et ce calcul. Toute autre interprétation aboutit à une anomalie puisque le contribuable peut alors déduire la totalité de l'impôt provincial bien que le Règlement précise que la déduction doit être la moindre de deux sommes: soit l'impôt réellement payé, soit une proportion de celui-ci. Aucune règle d'interprétation ne saurait produire un tel résultat et aucune ne s'applique au présent cas. Le texte est clair. Il se réfère seulement au revenu provenant d'opérations minières calculé par le fisc provincial, et ce pour une excellente raison. Les autorités canadiennes en matière

ties recognized that the tax basis for mining companies might vary from province to province. If the tax basis of any province were precisely the same as the Canadian tax basis, then a 100 per cent deduction would be allowed. I know of no such uniformity. If the provincial tax basis differs from the Canadian tax basis, then regulation 701 does not permit a full deduction if the provincial tax has been calculated in a way more favourable to the provincial government than is regarded as normal by the federal Act and regulation.

The appeal should be dismissed with costs and the assessments affirmed.

The judgment of Hall, Spence and Pigeon JJ. was delivered by

PIGEON J. (*dissenting*)—The only question raised on this appeal is the construction of s. 701 of the *Income Tax Regulations*. Subsection (1) is as follows:

701. (1) In computing his income for a taxation year, a taxpayer may deduct, under paragraph (p) of subsection (1) of section 11 of the Act, an amount equal to the lesser of

(a) the aggregate of the taxes paid, in respect of his income derived from mining operations in a province for the year,

(i) to the province, and

(ii) to a municipality in the province in lieu of taxes on property or any interest in property (other than his residential property or any interest therein), or

(b) that proportion of such taxes that his income derived from mining operations in the province for the year is of his income in respect of which the taxes were so paid.

In subsection (2), the expression "mining operations" is defined so as to exclude any processing of mineral ore after removal from the mine; "income derived from mining operations", if the taxpayer has a source of income other than mining operations (v.g. if he has income from processing), is defined so as to be in effect the income from mining, processing and sale of minerals and products without any allowance for depletion or in respect of capital cost but less 8 per cent of the original cost of the properties

d'impôt reconnaissent que l'assiette de l'impôt peut varier, pour les compagnies minières, d'une province à l'autre. Si l'assiette de l'impôt de toutes les provinces était exactement la même que celle du gouvernement canadien, une déduction de 100 pour cent serait accordée. Je ne sais pas qu'une telle uniformité existe. Si l'assiette de l'impôt provincial diffère de celle de l'impôt canadien, l'art. 701 n'accorde pas de déduction intégrale lorsque l'impôt provincial a été calculé de façon à favoriser le gouvernement provincial plus que la Loi et les Règlements fédéraux le jugent normal.

Le pourvoi est rejeté avec dépens et les cotisations sont confirmées.

Le jugement des Juges Hall, Spence et Pigeon a été rendu par

LE JUGE PIGEON (*dissident*)—Le seule question que pose le présent pourvoi est l'interprétation de l'art. 701 des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, dont le par. (1) est comme suit:

701. (1) En calculant son revenu pour une année d'imposition, le contribuable peut déduire, suivant l'alinéa (p) du paragraphe (1) de l'article 11 de la Loi, un montant égal au moindre

a) de la totalité des impôts payés, à l'occasion du revenu qu'il a tiré d'opérations minières dans une province pour l'année,

(i) à la province, et

(ii) à une municipalité dans la province en remplacement de taxes sur des biens ou sur un intérêt dans ceux-ci (autres que sa maison d'habitation ou un intérêt dans celle-ci), ou

(b) de la proportion desdits impôts que le revenu qu'il a tiré d'opérations minières dans la province pour l'année représente par rapport au revenu à l'occasion duquel les impôts ont été ainsi payés.

Le paragraphe (2) définit le terme «opérations minières» de façon à exclure toute transformation du minerai après qu'on l'a sorti de la mine; quant à l'expression «revenu tiré d'opérations minières», si le contribuable dispose de sources de revenu autres que lesdites opérations (par exemple, s'il tire un revenu de la transformation du minerai), elle est ainsi définie qu'elle englobe le revenu découlant de l'exploitation minière, la transformation et la vente de minéraux et de leurs sous-produits, sans aucune allocation d'épuisement ou

used in the processing, this allowance not to exceed 65 per cent of the income on which it is allowed nor to be less than 15 per cent thereof.

It is common ground that this definition being in the regulations under the *Income Tax Act* is to be construed by reference to that Act and accordingly the word "income" means income as defined therein. Therefore, it is clear that the numerator of the fraction of the provincial mining taxes that is permitted to be deducted by para. (b) of subs. (1) is to be determined and computed in accordance with the federal definition of "income" for taxation purposes. It is, however, contended by the Minister that the same word "income" when used to specify the denominator of the fraction is not to be similarly construed but must be taken to mean what the provincial Act levying mining taxes defines as the basis of such taxation, that is in effect what the *Mining Tax Act* of the Province of Ontario describes as the "profit" subject to such taxation.

In the Exchequer Court, Cattanach J. said:

In considering the words, "income from mining operations" in the context in which they appear in Regulation 701(1)(a), it seems to me that the clear and unequivocal meaning of those words, considering only that paragraph, is the income in respect of which taxes were paid to the Province, which of necessity must be mining income calculated as required by the Provincial Statute. It follows, therefore, that there is a contrary intention as contemplated in section 34 of the Interpretation Act and accordingly the definition of the words in Regulation 701(2)(a) is not applicable to them as used in Regulation 701(1)(a),

With deference, I fail to see any necessity for so construing the regulation. In effect, the assertion that there is such a necessity really means nothing else than that such must be the meaning because it is assumed that this is how it must be. This is contrary to the cardinal rule of interpretation that one must seek the meaning in the literal sense of the words used and not in any

de coût en capital, mais moins 8 pour cent du coût initial des biens utilisés dans la transformation, ladite allocation ne devant pas dépasser 65 pour cent ni être inférieure à 15 pour cent du revenu à l'égard duquel elle est accordée.

Il est admis de part et d'autre que, cette définition étant celle que donnent les règlements établis en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, elle doit s'interpréter par rapport à celle-ci; il s'ensuit donc que le mot «revenu» doit s'entendre du revenu défini dans cette Loi. Par conséquent, il est clair que le numérateur de la fraction des impôts miniers prélevés par les provinces que l'alinéa (b) du par. (1) permet de déduire, doit être déterminé et calculé selon la définition que le législateur fédéral a donnée du mot «revenu» pour les fins de l'impôt. Néanmoins, le ministre a soutenu que le même mot «revenu», lorsqu'il est utilisé pour déterminer le dénominateur de la fraction, ne doit pas s'interpréter ainsi, mais doit s'entendre de ce que la loi provinciale prélevant des impôts miniers définit comme assiette de cette imposition, autrement dit ce que le *Mining Tax Act* de la province d'Ontario décrit comme le «profit» assujetti à cette imposition.

En Cour de l'Échiquier, le Juge Cattanach a dit:

[TRADUCTION] Lorsqu'on étudie les mots «revenu tiré d'opérations minières» dans le contexte où les situe la règle 701(1)(a), il me semble que leur sens clair, non équivoque, si l'on tient compte seulement de cet alinéa, est celui du revenu à l'occasion duquel des impôts ont été payés à la province et qui, de toute nécessité, doit être un revenu tiré d'opérations minières et calculé comme le prescrit la loi provinciale. Il s'ensuit donc que l'intention contraire dont parle l'article 34 de la Loi d'interprétation existe et, par conséquent, que la définition des mots, insérée dans le paragraphe (2)(a) de la règle 701, ne saurait s'appliquer aux mêmes mots lorsque c'est le paragraphe (1)(a) de ladite règle qui les emploie.

En toute déférence, je dois dire que je ne vois pas la nécessité d'interpréter ainsi le règlement. En fait, affirmer que cette nécessité existe revient réellement à dire que telle doit être la signification parce qu'on présume qu'il doit en être ainsi. Cela va à l'encontre de la règle primordiale d'interprétation qui veut que l'on s'emploie à découvrir le sens au moyen des mots utilisés et non d'une in-

supposed intention. This is also really to deprive of any effect the rule that the words used in a regulation are to be taken in the meaning that they have in the act under which it is made. Of course, as with other rules of construction, this is subject to the well known exception "unless the contrary intention appears". But this exception requires the contrary intention to be manifest either by explicit words or by necessary implication. Explicit words, there are none; nor is there any implication to be found.

It was contended that because the taxes sought to be deducted are provincial taxes, the "income in respect of which the taxes were so paid" must be taken to refer to the amount of money that is the basis on which those taxes are levied. Against this contention, it is significant that

(1) the first word used to specify the denominator of the fraction, i.e. "income", is the same as the first word used to specify the numerator; it is a primary rule of legal construction that the same word in the same enactment is presumed to mean the same thing;

(2) the word thus used is not that which is found in the provincial act "profit" but that which is used in the federal act "income";

(3) in the act, where a reference is intended to a basis of taxation other than "income" as therein defined, such as in s. 41, the word "profit" is used;

(4) the word used in the regulation to describe the relation of the taxes to the amount of money so described is not the preposition "on" regularly used in referring to the basis of taxation but "in respect of", a locution that connotes a more indefinite relation.

If, instead of presuming that the author of the regulations did not mean what he said when using the word "income" in describing both the numerator and the denominator of the fraction, it is presumed that he did mean what he said, namely "income" within the meaning of the *Income Tax Act*, on what basis can one find fault with the manner in which he expressed himself?

tention supposée. C'est aussi réellement rendre inopérante la règle que, dans un règlement, les mots conservent le même sens que dans la loi en vertu de laquelle il est établi. Évidemment, comme les autres règles d'interprétation, celle-ci est assujettie à l'exception bien connue «à moins que l'intention contraire ne soit manifeste». Mais cette exception exige que l'intention contraire se manifeste par des termes explicites ou une implication nécessaire. Des termes explicites, il n'y en a pas; et je ne trouve pas non plus la moindre implication en ce sens.

On a prétendu que, vu que les impôts que l'on veut déduire sont des impôts provinciaux, le «revenu à l'occasion duquel les impôts ont ainsi été payés» doit s'entendre du montant d'argent qui a servi de base au prélèvement de ces impôts. A l'encontre de cette prétention, il importe de noter que

(1) le premier mot employé pour énoncer le dénominateur de la fraction, savoir «revenu», est le même que le premier mot employé pour énoncer le numérateur; or, une règle fondamentale d'interprétation des lois veut que le même mot dans le même texte législatif soit censé signifier la même chose;

(2) le mot ainsi employé n'est pas celui de «profit» que l'on trouve dans le texte législatif provincial, mais celui de «revenu» qu'utilise la loi fédérale;

(3) dans la loi, lorsqu'un texte vise une assiette d'impôt autre que le «revenu» au sens où elle l'entend, comme dans l'art. 41, c'est le mot «profit» qu'elle utilise;

(4) le mot employé dans le règlement pour décrire la relation existant entre les impôts et le montant d'argent ainsi défini n'est pas la préposition «sur», qui revient sans cesse dans les renvois à l'assiette de l'impôt, mais bien «à l'occasion duquel», une locution qui implique un rapport moins défini.

Si, au lieu de présumer que l'auteur des règlements a mal rendu sa pensée en employant le mot «revenu» pour déterminer le numérateur comme le dénominateur de la fraction, l'on présume qu'il a exprimé ce qu'il voulait dire, savoir le «revenu» au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, sur quoi peut-on se fonder pour critiquer sa façon de s'exprimer?

As against this, it was contended that if para. (b) is so construed, the fraction will always be unity because the numerator and the denominator will always be the same. As to this, one must observe that appellant's formula for the computation of the allowance is

$$\text{Taxes paid to the province} \times \frac{\text{Federally computed Mining Income}}{\text{Federally computed Income in respect of which taxes were paid.}}$$

$$\text{Impôts payés à la province} \times \frac{\text{Revenu minier calculé par le fisc fédéral}}{\text{Revenu calculé par le fisc fédéral à l'occasion duquel des impôts ont été payés.}}$$

The underlined words are an essential part of the formula, para. (b) clearly requires them and whenever mining taxes are paid in respect of anything else than federally computed mining income, they result in the fraction being less than unity. At the second hearing this was conceded by counsel for the Minister. The effect of the underlined words is that if a Province levies mining taxes on anything that is *excluded* by the definition of "income derived from mining operations"—the numerator of the fraction—this must be *included* in computing the "income in respect of which the taxes were paid" i.e. the denominator. More concretely if, in computing the numerator a processing allowance was deducted this will have to be added back in computing the denominator, if mining tax was levied on profits that include it.

One must not consider the effect of the Regulation only as it applies to Ontario mining taxes. In that province, mining taxes are not levied on anything but the profit from "mining operations" as those last words are defined in the Regulations, that is they are levied only on the profit derived from the extraction of the ore without further processing. Therefore, the income in respect of which those taxes are paid includes nothing but "income derived from mining operations" as defined in the Regulations.

However, it is not necessarily so in all cases. In fact, mining taxes in the Province of Quebec

A l'encontre de ce raisonnement, on a prétendu que la fraction sera toujours égale à l'unité si l'on interprète ainsi l'alinéa (b), car le numérateur et le dénominateur seront alors toujours le même nombre. A ce sujet, il faut observer que la formule de l'appelante pour calculer l'allocation est:

Les mots soulignés constituent une partie essentielle de la formule, l'alinéa (b) les exige de façon non équivoque et, chaque fois que des impôts sont payés à l'égard d'autre chose que du revenu minier calculé par le fisc fédéral, la conséquence est que la fraction est moindre que l'unité. Lors de la seconde audition, l'avocat du ministre l'a admis. Il découle des mots soulignés que, si une province prélève des impôts miniers sur quelque chose d'exclu dans la définition de «revenu tiré d'opérations minières» (le numérateur de la fraction), il faut l'inclure dans le calcul du «revenu à l'occasion duquel les impôts ont été payés» (le dénominateur). Plus concrètement, si dans le calcul du numérateur on a déduit une allocation de transformation, il faut la rajouter dans le calcul du dénominateur lorsque l'impôt minier a été prélevé sur des profits qui englobent cette allocation.

Il ne faut pas considérer les effets des Règlements seulement à l'égard des impôts miniers de l'Ontario. Dans cette province-là, les impôts miniers frappent uniquement le profit tiré «d'opérations minières», au sens que donnent à ces mots les Règlements; en d'autres termes, ces impôts ne sont prélevés que sur le revenu découlant de l'extraction du minerai à l'exclusion de toute transformation. Par conséquent, le revenu à l'occasion duquel ces impôts sont payés ne comprend rien d'autre que le «revenu tiré d'opérations minières», au sens des Règlements.

Cependant, il n'en va pas nécessairement de même dans tous les cas. De fait, la province de

are levied on a "profit" that includes processing. It follows that for Quebec mining companies, their "income in respect of which" those taxes are paid includes, if they derive any profit from processing, something which the definition of "income derived from mining operations" excludes from consideration. Therefore, in their case, the fraction is less than unity.

This shows that the literal construction yields a result that is not only logical but also consistent and gives effect to every word used. I dare say that even if at the time the regulations were made no province had been levying mining taxes on profits including processing, para. (b) could not properly have been considered useless. The possibility would have remained of an extension by one or more provinces of their taxation of mining profits to processing profits. This possibility would have been sufficient reason for a cautious draftsman to provide for such an eventuality.

It must now be considered that in para. (a) the expression used to describe the taxes for which a deduction may be allowed is "taxes paid, in respect of his income derived from mining operations in the province". Two things must be noted in that connection. First, that para. (b) contemplates a "proportion of *such* taxes". Those last two words undoubtedly mean "the taxes described in para. (a)". Therefore, para. (a) cannot be construed as applicable only to provincial taxes levied on the federal tax base. If so, there would be no deduction whatsoever: (b) is a fraction of (a). Secondly, the same locution "in respect" is used in both (a) and (b). In the former, it clearly cannot refer to the tax base because this would make the Regulation inapplicable to any existing taxes. It must therefore refer to the incidence of the tax, not to the tax base, and, as a matter of principle, it cannot have a different meaning in (b) than in (a).

It was argued by counsel for the Minister that the word "lesser" implies that either of the quantities to be compared may be the greater, but if

Québec prélève ses impôts miniers sur un «profit» qui tient compte de la transformation du minerai. Il s'ensuit que, pour les sociétés minières de la province de Québec, le «revenu à l'occasion duquel» elles paient ces impôts englobe, si elles tirent des profits de la transformation du minerai, quelque chose que la définition du «revenu tiré d'opérations minières» exclut. Donc, dans leur cas, la fraction est réduite à moins que l'unité.

On voit par là que l'interprétation littérale produit un résultat non seulement logique mais uniforme et qu'elle donne plein effet à chaque mot employé. Je n'hésite pas à affirmer que même si, lors de l'adoption des Règlements, aucune province n'avait encore prélevé d'impôts miniers sur les profits découlant de la transformation du minerai, on n'aurait pu à bon droit regarder l'alinéa (b) comme inutile. Il serait demeuré possible qu'une ou plusieurs provinces décident d'étendre leurs impôts miniers aux profits découlant de la transformation. Cette possibilité aurait suffi pour qu'un rédacteur prudent veuille parer à une telle éventualité.

Il faut maintenant se rappeler que l'expression utilisée dans l'alinéa (a) pour décrire les impôts à l'égard desquels une déduction peut être permise est celle-ci: «impôts payés à l'occasion du revenu qu'il a tiré d'opérations minières dans une province». A ce sujet, il faut retenir deux choses. Premièrement, l'alinéa (b) vise une «proportion *desdits* impôts». Ces derniers mots signifient indubitablement «les impôts décrits à l'alinéa (a)». Il s'ensuit qu'on ne peut interpréter l'alinéa (a) comme s'appliquant exclusivement aux impôts provinciaux prélevés sur la même base que l'impôt fédéral. S'il en était ainsi, il n'y aurait absolument aucune déduction: (b) est une fraction de (a). Deuxièmement, la même locution «à l'occasion de » se retrouve dans les deux alinéas, (a) et (b). Dans l'alinéa (a), cette locution ne vise évidemment pas l'assiette fiscale car cela rendrait les Règlements inapplicables à tout impôt minier existant. Elle a donc rapport, non à l'assiette de l'impôt, mais à son incidence et, par principe, son sens dans (a) ne saurait différer de celui que (b) lui attribue.

L'avocat du ministre a soutenu que «le moindre» donne à entendre que l'une ou l'autre des quantités à comparer peut être la plus grande;

paragraph (b) is read as appellant contends, the "proportion" therein described can never be greater than the "aggregate" mentioned in para. (a). Such an inference is entirely unwarranted; it is not at all unusual in enactments to specify the "lesser" of two amounts even when it is obvious that the second can never be larger than the first. For instance, the following is to be found in subs. 3(e) of s. 11 of the *Income Tax Act*:

... there may be deducted ... an amount equal to the lesser of

(a) ...

(b) the amount determined under paragraph (a) less the amount, if any ...

It must now be observed that s. 702 (1) of the regulations in force at the material time defines to a certain extent the mining taxes that may be deducted in computing income. This provision is in the following terms:

702 (1). Nothing contained in this Part shall be construed as allowing a taxpayer to deduct an amount in respect of taxes imposed under a statute or by-law which is not restricted to the taxation of persons engaged in logging or mining operations.

It must be noted that this does not restrict the deduction to taxes imposed in respect of "logging or mining operations" as those words are defined, but to taxes imposed under "a statute or by-law restricted to the taxation of persons engaged in" such operations. The result is that as long as none but "persons engaged in logging or mining operations" are taxed, the right to the deduction arises even though the incidence of the tax may not be restricted to what is defined as "logging or mining operations". It is obviously the difference between the description of the taxes that may be deducted and the definition of the "income" in respect of which the deduction may be allowed that gave rise to the necessity of providing for a proportion only to be allowed if the provincial statute levies the tax on a wider base. This in no way implies that the apportionment should be made by reference to the provincially computed base of taxation. The illogical result of this

mais si l'alinéa (b) doit s'interpréter comme le propose l'appelante, la «proportion» qu'il décrit ne peut jamais être plus grande que «la totalité» dont il est question à l'alinéa (a). Une telle conclusion ne repose sur aucun fondement; il n'est pas du tout rare que les textes législatifs spécifient «le moindre» de deux montants, même s'il est évident que le second ne dépassera jamais le premier. Ainsi, voici ce qu'on peut lire dans le par. (3) de l'art. 11 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

... il peut être déduit ... un montant égal au moindre

(a) ...

(b) du montant déterminé en vertu de l'alinéa (a) moins le montant, s'il en est ...

Il faut bien remarquer que l'art. 702 (1) des Règlements en vigueur durant toute la période qui nous intéresse définit jusqu'à un certain point les impôts miniers qu'il est permis de déduire dans le calcul du revenu. En voici le texte:

702 (1). Aucune disposition de la présente Partie ne doit s'interpréter comme permettant au contribuable de déduire un montant à l'égard d'impôts établis en vertu d'une loi ou d'un règlement qui ne se limite pas à l'imposition des personnes s'adonnant aux opérations forestières ou minières.

Il faut noter que cette disposition ne restreint pas la déduction aux impôts établis à l'égard «d'opérations forestières ou minières», selon la définition de ces mots, mais bien aux impôts établis en vertu «d'une loi ou d'un règlement qui ne se limite pas à l'imposition des personnes s'adonnant à de telles opérations. Il s'ensuit qu'à la seule condition que ne soient imposées que les «personnes s'adonnant aux opérations forestières ou minières», le droit à la déduction existe même si l'incidence de l'impôt ne se limite pas à ce qu'on a appelé des «opérations forestières ou minières». C'est évidemment la différence entre la description des impôts qu'il est permis de déduire et la description du «revenu» à l'occasion duquel la déduction peut être permise qui a fait naître la nécessité de prévoir la déduction possible d'une proportion seulement des impôts, si la loi provinciale étend davantage son champ d'imposition. Cela ne signifie aucunement que la répartition doive se faire

assumption is, in this case, to allow a part only of the mining taxes to be deducted when there is no reason for not allowing the whole.

It must now be pointed out that the literal construction of the regulation avoids any conflict with the Tax Sharing Agreement between the Government of Canada and the Government of the Province of Ontario dated April 16, 1957. This agreement includes an undertaking by the Government of Canada to allow as a deduction under the *Income Tax Act* provincial taxes on "income derived from mining operations"; this is defined substantially as in the regulation. Such an agreement is not a treaty executed under prerogative powers only. It is a legally binding arrangement authorized by federal and provincial legislation. Although the regulation is authorized by *Income Tax Act* provisions not specifically related to this tax sharing legislation, it is obvious that the regulation was passed in order to implement Canada's undertaking under the agreement seeing that this undertaking expressly relates to the *Income Tax Act*. I do not doubt that it is *in pari materia* and should be considered, if necessary, in construing the regulations just as the Rome Convention was considered in construing the *Copyright Amendment Act* intended to implement it. (*CAPAC v. CTV*⁴). However, seeing that the same result is obtained without considering the agreement, it appears unnecessary to express a firm opinion on that point.

On the other hand, it appears essential to give consideration to the decision of this Court in *Minister of National Revenue v. Spruce Falls Power & Paper Co. Ltd.*⁵ on which both parties

en se fondant sur l'assiette d'imposition calculée par le fisc provincial. Ce raisonnement aurait comme résultat illogique, dans l'affaire qui nous occupe, de permettre la déduction d'une partie seulement des impôts miniers, alors qu'il n'y a aucune raison de ne pas l'admettre en totalité.

Il est nécessaire de souligner ici qu'une interprétation littérale du règlement évite toute contradiction avec l'entente fiscale que le gouvernement du Canada et celui de la province d'Ontario ont conclue le 16 avril 1957. Aux termes de cette entente, le gouvernement du Canada s'engage à permettre la déduction, en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, d'impôts provinciaux sur le «revenu découlant d'opérations minières»; cette définition est sensiblement la même que dans le règlement. Une entente de ce genre n'est pas un traité conclu en vertu de la prérogative seulement. C'est une entente contractuelle qui engage juridiquement les parties et que des lois fédérales et provinciales permettent. Bien que les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en vertu desquelles les règlements sont établis n'aient aucun rapport spécifique avec ces textes législatifs sur le partage des impôts, il est évident que ces règlements ont été adoptés dans le but d'exécuter les engagements fédéraux contractés par l'entente précitée, vu que celle-ci se rapporte expressément à la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Je ne doute pas que l'on soit *in pari materia* et qu'on doive, au besoin, en tenir compte dans l'interprétation du règlement, tout comme on a tenu compte de la Convention de Rome en interprétant la *Loi modificatrice du droit d'auteur, 1931* adoptée pour mettre celle-ci en application (*CAPAC c. CTV*⁴). Toutefois, étant donné qu'il est possible d'arriver au même résultat sans recourir à l'entente, il semble inutile d'exprimer une opinion ferme sur ce point.

Par ailleurs, il me paraît essentiel d'examiner la décision de cette Cour dans *Le ministre du Revenu national c. Spruce Falls Power & Paper Co. Ltd.*⁵ que les deux parties ont invoquée. Le pro-

⁴ [1968] S.C.R. 676, 38 Fox Pat. C. 108, 55 C.P.R. 132, 68 D.L.R. (2d) 98.

⁵ [1953] 2 S.C.R. 407, [1953] C.T.C. 325, [1953] D.T.C. 1214, [1953] 4 D.L.R. 741.

⁴ [1968] R.C.S. 676, 38 Fox Pat. C. 108, 55 C.P.R. 132, 68 D.L.R. (2d) 98.

⁵ [1953] 2 R.C.S. 407, [1953] C.T.C. 325, [1953] D.T.C. 1214, [1953] 4 D.L.R. 741.

have relied. In that case the problem was as stated by Kellock J. the following (at p. 413):

The question of construction which arises in each case is as to whether the words "in respect of taxes on income for the year from . . . logging operations" in s. 5(1)(w) are limited to a provincial tax imposed specifically on such income, or whether the paragraph contemplates as well, the deduction of a part of a general income tax, apportioned on the basis of the proportion which income from logging bears to total income.

It was held, on a consideration of the wording of the act together with the regulations applicable to the 1947 taxation year and the *Dominion-Provincial Tax Rental Agreements Act* (1947), that what was contemplated was only (at p. 414) "a provincial tax specifically imposed on income from logging or mining". The applicable regulations did not include a provision similar to regulation 702(1). Such a provision appeared for the first time in Regulation 700 passed on December 22, 1949, that is after the deduction had been claimed for the 1947 taxation year (*James MacLaren Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*⁶).

In discussing the provision of the applicable regulations respecting the proportion of taxes deductible, which are not identical with those applicable to this case, it was said that the denominator of the fraction was a figure determined by the province. This was undoubtedly *obiter dictum*. The Court did not reach the question of apportionment in deciding the case because it was held that the provincial income tax under consideration was not the kind of tax contemplated and, therefore, no part of it was deductible. However, it is noteworthy that this conclusion was reached largely upon consideration of the language of the Tax Rental Agreement. It seems most unlikely that the same view would have been expressed as to the meaning of the apportionment formula if, as in this case, such a construction had run contrary to the clear intent of the federal-provincial arrangement.

blème en cette affaire-là a été exposé par le Juge Kellock (à la page 413) comme suit:

[TRADUCTION] La question d'interprétation qui se pose en chaque cause est de savoir si, dans l'article 5(1)(w), les mots «à l'égard des impôts établis sur le revenu provenant pour l'année . . . d'opérations forestières» visent uniquement un impôt provincial qui frappe spécifiquement un tel revenu, ou si l'alinéa vise tout autant la déduction d'une partie d'un impôt sur le revenu en général, en proportion du revenu découlant d'opérations forestières par rapport au revenu global.

En regard du texte de la loi et des règlements applicables à l'année d'imposition 1947, ainsi que de la *Loi de 1947 sur les conventions entre le Dominion et les provinces en matière de location de domaines fiscaux*, on a décidé que ce que le législateur avait en vue était seulement (à la p. 414) [TRADUCTION] «une taxe provinciale imposée spécifiquement sur du revenu d'opérations forestières ou minières». Les règlements applicables ne comportaient aucune disposition analogue à la règle 702(1). Une telle disposition a fait sa première apparition dans le règlement 700, adopté le 22 décembre 1949, soit après que la déduction eut été réclamée pour l'année d'imposition 1947 (*James MacLaren Co. Ltd. c. Le ministre du Revenu national*⁶).

En parlant des dispositions des règlements alors applicables quant à la proportion déductible des impôts, et qui diffèrent de ceux qui s'appliquent en la présente affaire, on dit que le dénominateur de la fraction représente un nombre déterminé par la province. Il s'agit évidemment là d'un *obiter dictum*. En rendant sa décision, la Cour n'a pas statué sur la question de répartition, parce qu'elle a conclu que l'impôt provincial sur le revenu en question n'était pas le genre d'impôt visé et que, par conséquent, on ne pouvait en déduire aucune partie. Cependant, il faut noter que cette conclusion repose en grande partie sur l'étude du texte de la convention relative au partage des domaines fiscaux. Il semble bien improbable qu'on aurait exprimé la même opinion sur le sens de la formule de répartition si, comme dans la présente affaire, une telle interprétation avait été à l'encontre de l'intention évidente de l'entente fédérale-provinciale.

⁶ [1952] R.C. de l'É. 68, [1951] C.T.C. 358, [1952] D.T.C. 1030.

⁶ [1952] Ex. C.R. 68, [1951] C.T.C. 358, [1952] D.T.C. 1030.

Counsel for the Minister at the second hearing of this case put the Agreement in simple terms, somewhat as this:

We will allow a deduction of mining taxes paid to the Provinces subject to one qualification: if a Province works out a method of computing income which is so broad that it enables the Province to collect more taxes than we are giving up, the deduction will not be of all the taxes paid to the Province but only of that portion equivalent to what we have given up.

In my view that is a fair statement of the intent of the Federal-Provincial Agreement with respect to mining taxes.

Let us now see if in collecting mining taxes the Province of Ontario stayed within the ambit of what the federal government had given up. This is not a specific percentage of income as in some arrangements concerning personal income tax. It is in effect priority for taxes at whatever rate the Province chooses to levy on "income derived from mining operations" (clause 3.2). Therefore, such taxes are allowed "as a deduction in computing income under the *Income Tax Act*" (clause 3.3). At that point in the Agreement, it is perfectly clear that "income derived from mining operations" has the same meaning as the same expression admittedly has in the regulation.

Then, if one turns to the final clause of the Agreement, it will be found that this same expression is the subject of an elaborate definition. Broadly speaking, this definition proceeds by excluding first profit from sources "other than mining operations and the processing and sale of mineral ore or products produced therefrom". Then, because it is not intended to allow a deduction in respect of income from processing but such income is frequently not ascertainable separately, provision is made for an allowance of 8 per cent of the cost of properties used in the processing, subject to a maximum and a minimum.

Did the Province of Ontario levy mining taxes by a method enabling it to go beyond the scope

Au cours de la seconde audition de cette affaire, l'avocat du ministre a résumé l'entente en termes simples, à peu près comme suit:

[TRADUCTION] Nous permettrons la déduction des impôts miniers payés aux provinces, mais avec une réserve: si une province élabore une méthode de calcul si large qu'elle réussit à percevoir plus d'impôts que ceux auxquels nous renonçons, la déduction ne sera pas de tous les impôts payés à la province mais seulement d'une partie équivalant à ceux auxquels nous avons renoncé.

A mon avis, c'est un bon énoncé de l'intention qu'exprime l'entente fédérale-provinciale quant aux impôts miniers.

Voyons maintenant si la province d'Ontario s'est limitée dans la perception des impôts miniers à ceux auxquels le gouvernement fédéral a renoncé. Il ne s'agit pas ici d'un pourcentage déterminé du revenu comme dans certaines ententes concernant l'impôt sur le revenu des particuliers. De fait, il s'agit d'une priorité fiscale, quel que soit le taux des impôts que la province décide de percevoir sur le «revenu découlant d'opérations minières» (clause 3.2). Il s'ensuit que ces impôts sont alloués «à titre de déduction dans le calcul du revenu en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*» (clause 3.3). Jusque-là dans l'entente conclue, il est parfaitement clair que «revenu découlant d'opérations minières» a exactement la même signification que celle que chacun lui reconnaît dans le règlement.

A ce stade, si l'on examine la dernière clause de l'entente fédérale-provinciale, on constate que la même expression y fait l'objet d'une définition détaillée. Généralement parlant, cette définition procède par exclusion, éliminant en premier lieu les profits découlant de sources «autres que les opérations minières et la transformation et la vente de minerai ou de ses sous-produits». Puis, vu qu'on n'a pas l'intention d'allouer une déduction à l'égard du revenu tiré de la transformation du minerai, mais qu'il arrive fréquemment qu'il soit impossible de déterminer ce revenu séparément, une disposition prévoit une allocation égale à 8 pour cent du coût des biens utilisés dans la transformation, sous réserve d'un maximum et d'un minimum.

La province d'Ontario a-t-elle assujéti les opérations minières à l'impôt selon une méthode qui

of the definition "income derived from mining operations"? It is clear that it did not. No mining tax was levied on profits from sources other than mining or processing ore and, in order to avoid taxing income from processing, an allowance was made of 8 per cent of the assets used in the processing subject to the specified minimum and maximum. However, the dollar amount of the "profits" on which mining taxes are levied was greater than the amount of the "income derived from mining operations" because some deductions allowable in computing "income" are not allowable in computing "profits" for mining tax. Does this mean that Ontario thereby taxed profits other than those which are defined in the Agreement as "income derived from mining operations"? In my view it is clear that it did not, the taxation was not thereby made to fall upon income from other sources, it was calculated differently but it exclusively fell upon the income from mining. The mining taxes in question were therefore wholly paid in respect of "income derived from mining operations" and of no other income.

The appeal should be allowed with costs and the judgment of the Exchequer Court dated September 29, 1966, should be reversed. The appeal of the appellant to the Exchequer Court from an assessment for the taxation year 1960 of Pronto Uranium Mines Limited (a predecessor of the appellant) should be allowed with costs and this assessment should be referred back to the Minister for re-assessment in accordance with the above reasons.

Appeal dismissed with costs, Hall, Spence and Pigeon JJ. dissenting.

Solicitors for the appellant: Fasken & Calvin, Toronto.

Solicitor for the respondent: D. S. Maxwell, Ottawa.

lui permet de dépasser la portée de la définition «revenu tiré d'opérations minières»? Il est clair qu'elle ne l'a pas fait. Elle n'a pas frappé d'impôts les profits découlant de sources autres que les opérations minières ou la transformation du minerai et, pour éviter d'imposer le revenu tiré de la transformation, elle a prévu une allocation de 8 pour cent des biens utilisés dans la transformation, sous réserve du minimum et du maximum spécifiés. Cependant, le montant en dollars des «profits» frappés d'impôts miniers a dépassé celui du «revenu découlant d'opérations minières», parce que certaines déductions admises dans le calcul du «revenu» ne le sont pas dans le calcul des «profits» pour les fins des impôts miniers. Faut-il conclure qu'en agissant ainsi, la province d'Ontario a imposé des profits autres que ceux définis dans l'entente comme «revenu découlant d'opérations minières»? A mon avis, elle ne l'a évidemment pas fait, la taxe ainsi prélevée n'a pas été imposée sur le revenu découlant d'autres sources, l'impôt a été calculé selon une formule différente mais il n'a frappé que le revenu découlant d'opérations minières. Les impôts miniers dont il est ici question ont donc été entièrement payés à l'occasion du «revenu tiré d'opérations minières» et d'aucun autre revenu.

J'accueillerais le pourvoi avec dépens et j'infirmerais le jugement de la Cour de l'Échiquier, daté du 29 septembre 1966. J'accueillerais avec dépens l'appel interjeté par l'appelante en Cour de l'Échiquier à l'encontre d'une cotisation de *Pronto Uranium Mines Limited* (à laquelle l'appelante a succédé) pour l'année d'imposition 1960 et je déférerais la présente cotisation au ministre, en vue d'une nouvelle cotisation conforme aux motifs ci-dessus.

Appel rejeté avec dépens, les Juges Hall, Spence et Pigeon étant dissidents.

Procureurs de l'appelante: Fasken & Calvin, Toronto.

Procureur de l'intimé: D. S. Maxwell, Ottawa.