

**Will-Kare Paving & Contracting
Limited** *Appellant*

v.

Her Majesty The Queen *Respondent*

INDEXED AS: WILL-KARE PAVING & CONTRACTING LTD. v.
CANADA

Neutral citation: 2000 SCC 36.

File No.: 26601.

1999: November 10; 2000: July 20.

Present: L'Heureux-Dubé, Gonthier, McLachlin,
Iacobucci, Major, Bastarache and Binnie JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Taxation — Income tax — Deductions — Capital cost of property — Investment tax credit — Manufacturing or processing goods for sale — Taxpayer constructing its own asphalt plant — Asphalt produced by plant mostly used in taxpayer's own paving business but part of production sold to third parties — Whether capital cost of plant qualifies for investment tax credit under s. 127(5) of Income Tax Act and accelerated capital cost allowance under Class 39 of Schedule II of Income Tax Regulations — Whether asphalt plant primarily acquired for "manufacturing or processing goods for sale" — Meaning of "sale" — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 20(1)(a), 127(5), (9) "qualified property" — Income Tax Regulations, C.R.C. 1978, c. 945, Schedule II, Class 39.

The appellant operates a paving business. In 1988, it constructed its own asphalt plant, anticipating that the plant would allow it to bid on larger contracts and that third-party sales of excess production would make the plant economically feasible. After the plant was acquired, the appellant's sales and revenues from paving contracts increased as expected. For the taxation years in question, approximately 75 percent of the appellant's asphalt output was supplied to customers pursuant to contracts for work and materials. The remaining 25 percent was sold to third parties. In the taxation years 1988, 1989 and 1990, the appellant included the plant in Class

**Will-Kare Paving & Contracting
Limited** *Appelante*

c.

Sa Majesté la Reine *Intimée*

RÉPERTORIÉ: WILL-KARE PAVING & CONTRACTING LTD. c.
CANADA

Référence neutre: 2000 CSC 36.

N° du greffe: 26601.

1999: 10 novembre; 2000: 20 juillet.

Présents: Les juges L'Heureux-Dubé, Gonthier,
McLachlin, Iacobucci, Major, Bastarache et Binnie.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Droit fiscal — Impôt sur le revenu — Déductions — Coût en capital des biens — Crédit d'impôt à l'investissement — Fabrication ou transformation de marchandises à vendre — La contribuable a construit sa propre usine de fabrication d'asphalte — L'asphalte fabriqué à l'usine était surtout utilisé pour l'entreprise d'asphaltage de la contribuable, mais une partie de la production était vendue à des tiers — La contribuable peut-elle déduire le coût en capital de l'usine au titre du crédit d'impôt à l'investissement prévu à l'art. 127(5) de la Loi de l'impôt sur le revenu et se prévaloir de la déduction pour amortissement accéléré selon la catégorie 39 de l'annexe II du Règlement de l'impôt sur le revenu? — L'usine de fabrication d'asphalte a-t-elle été acquise principalement pour «la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre»? — Le sens du mot «vendre» — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 20(1)a), 127(5), (9) «bien admissible» — Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C. 1978, ch. 945, annexe II, catégorie 39.

L'appelante exploite une entreprise de pavage. En 1988, elle a construit sa propre usine de fabrication d'asphalte, escomptant que l'usine lui permettrait de soumissionner des travaux de plus grande importance et que la vente de sa production excédentaire à des tiers rendrait l'usine rentable. Après l'acquisition de l'usine, les ventes et les recettes de l'appelante provenant de contrats d'asphaltage ont augmenté comme prévu. Pour les années d'imposition considérées, environ 75 pour 100 de la production d'asphalte de l'appelante était fournie à des clients en application de contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux et 25 pour 100 était vendue à des

39 of Schedule II of the *Income Tax Regulations*, claiming that the plant was property used primarily in the “manufacturing or processing of goods for sale”. As such, the appellant claimed an accelerated capital cost allowance under s. 20(1)(a) of the *Income Tax Act* and the s. 127(5) investment tax credit on the basis that the plant was “qualified property” within the meaning of s. 127(9) of the Act. The Minister of National Revenue reassessed the appellant, reclassifying the plant as Class 8 property for capital cost allowance purposes and denying the investment tax credit, in both cases on the basis that the plant was not being used primarily for the “manufacturing or processing of goods for sale”. The appellant’s appeals to both the Tax Court of Canada and the Federal Court of Appeal were dismissed.

Held (Gonthier, McLachlin and Binnie JJ. dissenting): The appeal should be dismissed.

Per L’Heureux-Dubé, Iacobucci, Major and Bastarache JJ.: To receive the benefit of the s. 127(5) investment tax credit and the accelerated capital cost allowance of Class 39, the taxpayer must establish that it acquired the asphalt plant primarily for the purpose of “manufacturing or processing goods for sale or lease”. Notwithstanding the absence of direction in the wording of the relevant provisions, the concepts of a sale or a lease have settled legal definitions. Parliament was cognizant of these meanings and the implication of using such language, so the availability of the manufacturing and processing incentives at issue must be restricted to property utilized in the supply of goods for sale and not extended to property primarily utilized in the supply of goods through contracts for work and materials. Absent express direction that an interpretation other than that ascribed by settled commercial law be applied, it would be inappropriate to apply another interpretation.

To apply a “plain meaning” interpretation of the concept of a sale in the case at bar would assume that the *Income Tax Act* operates in a vacuum, oblivious to the legal characterization of the broader commercial relationships it affects. Previous jurisprudence of this Court has assumed that reference must be given to the broader commercial law to give meaning to words that, outside the Act, are well-defined. Referring to the broader context of private commercial law in ascertaining the meaning to be ascribed to language used in the *Income Tax*

Act. Pour les années d’imposition 1988, 1989 et 1990, l’appelante a inscrit l’usine dans la catégorie 39 de l’annexe II du *Règlement de l’impôt sur le revenu*, car il s’agissait selon elle d’un bien utilisé principalement pour «la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre». Elle a donc demandé la déduction pour amortissement accéléré en application de l’al. 20(1)a) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* et le crédit d’impôt à l’investissement prévu au par. 127(5) pour le motif que l’usine est un «bien admissible» au sens du par. 127(9) de la Loi. Le ministre du Revenu national a établi une nouvelle cotisation à l’égard de l’appelante, inscrivant l’usine dans la catégorie 8 aux fins de la déduction pour amortissement et refusant le crédit d’impôt à l’investissement, pour le motif, dans les deux cas, que l’usine n’était pas utilisée principalement pour «la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre». Les appels interjetés par l’appelante à la Cour canadienne de l’impôt et à la Cour d’appel fédérale ont été rejetés.

Arrêt (les juges Gonthier, McLachlin et Binnie sont dissidents): Le pourvoi est rejeté.

Les juges L’Heureux-Dubé, Iacobucci, Major et Bastarache: Pour bénéficier du crédit d’impôt à l’investissement prévu au par. 127(5) et de la déduction pour amortissement accéléré de la catégorie 39, la contribuable doit établir qu’elle a acquis l’usine de fabrication d’asphalte principalement pour «la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre ou à louer». Malgré l’absence de précision dans le libellé des dispositions pertinentes, vente et location ont un sens bien établi en droit. Le législateur connaissait le sens de ces termes et était conscient des conséquences de leur emploi, de sorte que les stimulants fiscaux accordés pour la fabrication et la transformation ne visent que les biens utilisés pour la fourniture de marchandises à vendre, à l’exclusion des biens utilisés principalement pour la fourniture de marchandises en exécution de contrats de fourniture d’ouvrage et de matériaux. Sauf indication contraire expresse, il y a lieu de recourir à l’interprétation qui découle des règles bien établies du droit commercial.

Interpréter en l’espèce le mot vente selon son «sens ordinaire» supposerait que la *Loi de l’impôt sur le revenu* s’applique en vase clos sans tenir aucun compte de la qualification juridique des rapports commerciaux plus généraux qu’elle vise. Notre Cour a tenu pour acquis, dans des arrêts antérieurs, qu’il faut s’en remettre aux règles plus générales du droit commercial pour attribuer un sens à des mots qui, indépendamment de la Loi, sont bien définis. Il est également conforme au principe moderne de l’interprétation des lois en fonction

Act is also consistent with the modern purposive principle of statutory interpretation. Since the word "sale" has an established meaning, the technical nature of the *Income Tax Act* does not lend itself to broadening the principle of plain meaning to embrace popular meaning, although it would be open to Parliament to provide for a broadened definition of sale for the purpose of applying the incentives with clear language to that effect.

Here, the appellant is not entitled to claim the two manufacturing and processing tax incentives. For the taxation years in issue, the plant was used primarily in the manufacturing or processing of goods supplied through contracts for work and materials, not through sale. Property in the asphalt was transferred to the appellant's customers as a fixture to real property.

Per Gonthier, McLachlin and Binnie JJ. (dissenting): The appellant is entitled to claim the two manufacturing and processing tax incentives at issue. This appeal does not turn on the percentages of asphalt sold under different types of contract, but on the fact that the asphalt plant produced a manufactured product in a saleable condition. The evidence is that about 25 percent of the product was appropriated by the taxpayer and sold as is to customers. It disposed of the balance of the asphalt under various paving contracts for work and materials. None of the asphalt was retained by the taxpayer. It is common ground that if the taxpayer had sold to its paving customers the asphalt in one contract and the installation of it in another, it would be entitled to the deduction.

The customer's objective was to obtain an asphalt driveway, and the services provided by the taxpayer were incidental to realization of that objective. The price was paid, and the customer became the owner of the asphalt in his driveway. The taxpayer and its customers were likely oblivious to the fact that, in the eye of the law, title to the steaming stretch of asphalt passed by accession. It is important in a self-assessment tax system to promote an interpretation of provisions, where possible, that is comprehensible to the taxpayers themselves. Neither the appellant nor the customers were likely to understand the distinction between accession and sale.

de leur objet de s'en remettre au contexte plus large du droit commercial pour déterminer le sens à donner aux termes employés dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Puisque le mot «vente» a un sens bien établi, la nature technique de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne permet pas d'élargir le principe du sens ordinaire de manière à englober le sens courant, bien qu'il soit loisible au législateur de prévoir une définition plus étendue de la vente aux fins de l'application des stimulants fiscaux en adoptant un libellé clair en ce sens.

En l'espèce, l'appelante n'a pas le droit de se prévaloir des deux stimulants fiscaux aux titres de la fabrication et de la transformation. Pour les années d'imposition considérées, l'usine était utilisée principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises fournies en exécution de contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux, et non en exécution de contrats de vente. La propriété de l'asphalte est passée aux clients de l'appelante comme accessoire fixe d'un bien réel.

Les juges Gonthier, McLachlin et Binnie (dissidents): L'appelante a le droit de se prévaloir des deux stimulants fiscaux aux titres de la fabrication et de la transformation. L'issue du présent pourvoi dépend non pas des pourcentages d'asphalte vendus en application de divers types de contrats, mais du fait que l'usine de fabrication d'asphalte produisait un matériau pouvant être vendu. Selon la preuve, la contribuable a pris environ 25 pour 100 du produit pour le vendre tel quel à des clients. Le reste de l'asphalte a servi à l'exécution de divers contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux, la contribuable n'en ayant pas conservé. Nul ne conteste que, si la contribuable avait conclu avec ses clients un contrat pour la vente de l'asphalte et un autre pour l'étendre, elle aurait droit à la déduction.

L'objectif du client était d'obtenir une allée asphaltée, et les services fournis par la contribuable étaient accessoires à la réalisation de cet objectif. Une fois le prix payé, le client devenait propriétaire de l'asphalte recouvrant son allée. La contribuable et ses clients n'étaient vraisemblablement pas conscients du fait qu'aux yeux de la loi, le titre sur cette bande fumante d'asphalte passait par accession. Il est important dans un régime fiscal fondé sur l'autocotisation de promouvoir une interprétation des dispositions qui soit, dans la mesure du possible, compréhensible pour les contribuables eux-mêmes. Ni l'appelante ni les clients n'étaient vraisemblablement en mesure de comprendre la distinction entre l'accession et la vente.

The primary rule of statutory interpretation is to ascertain the intention of Parliament. Where the meaning of the words used is plain and no ambiguity arises from context, then the words offer the best indicator of Parliament's intent. While the original plain meaning rule has been the subject of some criticism in the past, the modern plain meaning rule is not fairly subject to those criticisms. Here, it is not unreasonable to require the legislative drafter to make plain any intention that the product must not only be manufactured for sale, but must be disposed of under a specific type of contract. It would be a simple matter to signal to the taxpayer in ordinary language that if he or she supplies services along with the manufactured product, the fast write-off and the investment tax credit will be forfeited. A review of the related text in the Act and the legislative history confirms the fact that the "plain meaning" accords with Parliament's intent expressed by the responsible Minister and senior officials.

In this case, the other provisions of the Act, the purpose of the legislation, and the context of economic and commercial reality cannot alter the interpretation of words in the statute that are clear and plain. Nor, given the clarity of the language, would it be appropriate to narrow the words "sale or lease" by reference to technical legal distinctions among various types of disposal contracts which are totally extraneous to the Act and are not easily accessible to the self-assessing taxpayer. Such imported technical distinctions may frustrate not only the plain meaning, but the legislative purpose of the tax provision. Where, as here, Parliament has spoken in language that continues to speak plainly despite "successive circles of context", the taxpayer is entitled to the benefit voted by Parliament.

Cases Cited

By Major J.

Referred to: *Canada v. Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc. (Trustee of)*, [1995] 1 F.C. 830; *Crown Tire Service Ltd. v. The Queen*, [1984] 2 F.C. 219; *Halliburton Services Ltd. v. The Queen*, 85 D.T.C. 5336, aff'd 90 D.T.C. 6320; *The Queen v. Nowasco Well Service Ltd.*, 90 D.T.C. 6312; *Rolls-Royce (Canada) Ltd. v. The Queen*, 93 D.T.C. 5031; *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 298; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27; 65302 *British*

La première règle d'interprétation des lois est qu'il faut déterminer l'intention du législateur. Quand le sens des mots utilisés est clair et que le contexte ne crée pas d'ambiguïté, les mots sont alors les meilleurs indicateurs de l'intention du législateur. Même si la règle initiale du sens ordinaire a fait l'objet de certaines critiques dans le passé, la règle moderne du sens ordinaire ne mérite pas ces critiques. En l'espèce, il n'est pas déraisonnable d'exiger du rédacteur de lois qu'il dise clairement non seulement que le matériau doit être fabriqué en vue de la vente, mais qu'il faut aussi en disposer dans le cadre d'un type précis de contrat. Il serait très simple de signaler au contribuable, en langage clair, que s'il fournit des services en même temps que le matériau fabriqué, il perdra la déduction pour amortissement accéléré et le crédit d'impôt à l'investissement. Un examen des dispositions connexes de la Loi et de l'historique législatif confirme le fait que le «sens ordinaire» concorde avec l'intention du législateur telle qu'elle est exprimée par le ministre et les hauts fonctionnaires responsables.

Dans la présente espèce, les autres dispositions de la Loi, son objet et le contexte de la réalité économique et commerciale ne sauraient altérer l'interprétation des termes de la Loi qui sont clairs et nets. Compte tenu de la clarté du libellé, il n'y aurait pas lieu de restreindre le sens de «vente ou location» en recourant à des distinctions juridiques techniques entre divers types de contrats d'aliénation, distinctions qui sont totalement étrangères à la Loi et ne sont guère à la portée du contribuable en régime d'autocotisation. Le recours à ces distinctions techniques importées risque d'aller à l'encontre non seulement du sens ordinaire, mais aussi de l'objet législatif de la disposition fiscale. Dans un cas où, comme en l'espèce, le législateur a utilisé des termes qui continuent d'être clairs malgré les «cercles contextuels successifs», le contribuable a droit à l'avantage ainsi consenti.

Jurisprudence

Citée par le juge Major

Arrêts mentionnés: *Canada c. Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc. (Syndic)*, [1995] 1 C.F. 830; *Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*, [1984] 2 C.F. 219; *Halliburton Services Ltd. c. La Reine*, 85 D.T.C. 5336, conf. par 90 D.T.C. 6320; *La Reine c. Nowasco Well Service Ltd.*, 90 D.T.C. 6312; *Rolls-Royce (Canada) Ltd. c. La Reine*, 93 D.T.C. 5031; *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; 65302 *British Columbia Ltd.*

Columbia Ltd. v. Canada, [1999] 3 S.C.R. 804; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622.

By Binnie J. (dissenting)

Crown Tire Service Ltd. v. The Queen, [1984] 2 F.C. 219; *Halliburton Services Ltd. v. The Queen*, 85 D.T.C. 5336, aff'd 90 D.T.C. 6320; *Rolls-Royce (Canada) Ltd. v. The Queen*, 93 D.T.C. 5031, leave to appeal refused, [1993] 2 S.C.R. x; *H. W. Liebig & Co. v. Leading Investments Ltd.*, [1986] 1 S.C.R. 70; *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622; *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 298; *Tennant v. M.N.R.*, [1996] 1 S.C.R. 305; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103; *Alberta (Treasury Branches) v. M.N.R.*, [1996] 1 S.C.R. 963; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; *R. v. McIntosh*, [1995] 1 S.C.R. 686; *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695; *Thibaudeau v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 627; *Harel v. Deputy Minister of Revenue of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29.

Statutes and Regulations Cited

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63 [now R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)], ss. 20(1)(a), 125.1 [ad. 1973-74, c. 29, s. 1; am. 1974-75-76, c. 26, s. 82; am. 1976-77, c. 4, s. 50; am. 1983-84, c. 1, s. 70; am. 1984, c. 45, s. 41; am. 1986, c. 55, s. 46; am. 1988, c. 55, s. 103], 127(5) [ad. 1974-75-76, c. 71, s. 9; am. 1983-84, c. 1, s. 72; am. 1988, c. 55, s. 106], 127(9) "investment tax credit", "qualified property", "specified percentage" [ad. 1974-75-76, c. 71, s. 9; am. 1977-78, c. 1, s. 61; am. 1985, c. 45, s. 72; am. 1986, c. 6, s. 71; am. 1986, c. 55, s. 48; am. 1988, c. 55, s. 106].

Income Tax Regulations, C.R.C. 1978, c. 945, ss. 4600(2)(k) [am. SOR/88-165; am. SOR/90-22], 5200, 5201 [am. SOR/82-950], Schedule II, Class 8 [repl. SOR/90-22], Class 29 [am. *idem*], Class 39 [ad. *idem*].

Sale of Goods Act, 1893 (U.K.), 56 & 57 Vict., ch. 71.

Authors Cited

Arnold, Brian J. "Statutory Interpretation: Some Thoughts on Plain Meaning", in *Report of Proceed-*

c. Canada, [1999] 3 R.C.S. 804; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622.

Citée par le juge Binnie (dissident)

Crown Tire Service Ltd. c. La Reine, [1984] 2 C.F. 219; *Halliburton Services Ltd. c. La Reine*, 85 D.T.C. 5336, conf. par 90 D.T.C. 6320; *Rolls-Royce (Canada) Ltd. c. La Reine*, 93 D.T.C. 5031, autorisation de pourvoi refusée, [1993] 2 R.C.S. x; *H. W. Liebig & Co. c. Leading Investments Ltd.*, [1986] 1 R.C.S. 70; *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622; *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298; *Tennant c. M.R.N.*, [1996] 1 R.C.S. 305; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103; *Alberta (Treasury Branches) c. M.R.N.*, [1996] 1 R.C.S. 963; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; *R. c. McIntosh*, [1995] 1 R.C.S. 686; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695; *Thibaudeau c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 627; *Harel c. Sous-ministre du Revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29.

Lois et règlements cités

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63 [maintenant L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.)], art. 20(1)a), 125.1 [aj. 1973-74, ch. 29, art. 1; mod. 1974-75-76, ch. 26, art. 82; mod. 1976-77, ch. 4, art. 50; mod. 1983-84, ch. 1, art. 70; mod. 1984, ch. 45, art. 41; mod. 1986, ch. 55, art. 46; mod. 1988, ch. 55, art. 103], 127(5) [aj. 1974-75-76, ch. 71, art. 9; mod. 1983-84, ch. 1, art. 72; mod. 1988, ch. 55, art. 106], 127(9) «bien admissible», «crédit d'impôt à l'investissement», «pourcentage déterminé» [aj. 1974-75-76, ch. 71, art. 9; mod. 1977-78, ch. 1, art. 61; mod. 1985, ch. 45, art. 72; mod. 1986, ch. 6, art. 71; mod. 1986, ch. 55, art. 48; mod. 1988, ch. 55, art. 106].

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C. 1978, ch. 945, art. 4600(2)k) [mod. DORS/88-165; mod. DORS/90-22], 5200, 5201 [mod. DORS/82-950], annexe II, catégories 8 [repl. DORS/80-926; repl. DORS/90-22], 29 [mod. *idem*], 39 [aj. *idem*].

Sale of Goods Act, 1893 (R.-U.), 56 & 57 Vict., ch. 71.

Doctrine citée

Arnold, Brian J. «Statutory Interpretation: Some Thoughts on Plain Meaning», in *Report of Proceed-*

- ings of the Fiftieth Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1999, 6:1.
- Benjamin's Sale of Goods*. Edited by A. G. Guest. London: Sweet & Maxwell, 1974.
- Bowman, Stephen W. "Interpretation of Tax Legislation: The Evolution of Purposive Analysis" (1995), 43 *Can. Tax J.* 1167.
- Canada. Department of National Revenue, Taxation. Interpretation Bulletin No. IT-145, "Canadian Manufacturing and Processing Profits — Reduced Rate of Corporate Tax", February 5, 1974.
- Canada. *House of Commons Debates*, vol. II, 1st Sess., 29th Parl., February 19, 1973, p. 1428.
- Canada. *House of Commons Debates*, vol. III, 4th Sess., 28th Parl., May 8, 1972, p. 2002.
- Canada. *House of Commons Debates*, vol. V, 1st Sess., 29th Parl., June 13, 1973, p. 4725.
- Canada. *House of Commons Debates*, vol. VII, 1st Sess., 30th Parl., June 23, 1975, p. 7028.
- Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
- Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. by Ruth Sullivan. Toronto: Butterworths, 1994.
- Duff, David G. "Interpreting the Income Tax Act — Part 1: Interpretive Doctrines" (1999), 47 *Can. Tax J.* 464.
- Duff, David G. "Interpreting the Income Tax Act — Part 2: Toward a Pragmatic Approach" (1999), 47 *Can. Tax J.* 741.
- Fulcher, J. E. (Ted). "The Income Tax Act: The Rules of Interpretation and Tax Avoidance. Purpose vs. Plain Meaning: Which, When and Why?" (1995), 74 *Can. Bar Rev.* 563.
- Hogg, Peter W., and Joanne E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*. Scarborough: Carswell, 1995.
- Hogg, Peter W., Joanne E. Magee, and Ted Cook. *Principles of Canadian Income Tax Law*, 3rd ed. Scarborough: Carswell, 1999.
- Kernochan, John M. "Statutory Interpretation: An Outline of Method" (1976), 3 *Dalhousie L.J.* 333.
- Sharlow, Karen. "The Interpretation of Tax Legislation and the Rule of Law — Rejoinder — J.E. (Ted) Fulcher — (1995), 74 *Can. Bar Rev.* 563" (1996), 75 *Can. Bar Rev.* 151.
- Taylor, Roger. "The Interpretation of Fiscal Statutes: The 'Plain Meaning' Approach in Recent Supreme Court of Canada Decisions", in *Report of Proceedings of the Forty-Eighth Tax Conference*, vol. 2. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1997, 64:1.
- Turner, John N. "Banquet Address", in *Report of Proceedings of the Twenty-Fourth Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1973, 278.
- ings of the Fiftieth Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1999, 6:1.
- Benjamin's Sale of Goods*. Edited by A. G. Guest. London: Sweet & Maxwell, 1974.
- Bowman, Stephen W. «Interpretation of Tax Legislation: The Evolution of Purposive Analysis» (1995), 43 *Can. Tax J.* 1167.
- Canada. *Débats de la Chambre des communes*, vol. II, 1^{re} sess., 29^e lég., 19 février 1973, p. 1428.
- Canada. *Débats de la Chambre des communes*, vol. III, 4^e sess., 28^e lég., 8 mai 1972, p. 2002.
- Canada. *Débats de la Chambre des communes*, vol. V, 1^{re} sess., 29^e lég., 13 juin 1973, p. 4725.
- Canada. *Débats de la Chambre des communes*, vol. VII, 1^{re} sess., 30^e lég., 23 juin 1975, p. 7028.
- Canada. Ministère du Revenu national, Impôt. Bulletin d'interprétation n° IT-145, «Bénéfices de fabrication et de transformation au Canada — Taux réduit de l'impôt sur les corporations», 5 février 1974.
- Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
- Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. by Ruth Sullivan. Toronto: Butterworths, 1994.
- Duff, David G. «Interpreting the Income Tax Act — Part 1: Interpretive Doctrines» (1999), 47 *Can. Tax J.* 464.
- Duff, David G. «Interpreting the Income Tax Act — Part 2: Toward a Pragmatic Approach» (1999), 47 *Can. Tax J.* 741.
- Fulcher, J. E. (Ted). «The Income Tax Act: The Rules of Interpretation and Tax Avoidance. Purpose vs. Plain Meaning: Which, When and Why?» (1995), 74 *R. du B. can.* 563.
- Hogg, Peter W., and Joanne E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*. Scarborough: Carswell, 1995.
- Hogg, Peter W., Joanne E. Magee, and Ted Cook. *Principles of Canadian Income Tax Law*, 3rd ed. Scarborough: Carswell, 1999.
- Kernochan, John M. «Statutory Interpretation: An Outline of Method» (1976), 3 *Dalhousie L.J.* 333.
- Sharlow, Karen. «The Interpretation of Tax Legislation and the Rule of Law — Rejoinder — J.E. (Ted) Fulcher — (1995), 74 *Can. Bar Rev.* 563» (1996), 75 *R. du B. can.* 151.
- Taylor, Roger. «The Interpretation of Fiscal Statutes: The 'Plain Meaning' Approach in Recent Supreme Court of Canada Decisions», in *Report of Proceedings of the Forty-Eighth Tax Conference*, vol. 2. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1997, 64:1.
- Turner, John N. «Banquet Address», in *Report of Proceedings of the Twenty-Fourth Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1973, 278.

Weil, Robert D. “Manufacturing and Processing Tax Incentives: Departmental Perspective”, in *Report of Proceedings of the Twenty-Fifth Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1974, 124.

Willis, John. “Statute Interpretation in a Nutshell” (1938), 16 *Can. Bar Rev.* 1.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal (1998), 232 N.R. 381, 98 D.T.C. 6203, [1998] F.C.J. No. 234 (QL) dismissing the taxpayer’s appeal from a decision of the Tax Court of Canada, [1996] 2 C.T.C. 2426, 97 D.T.C. 506, [1996] T.C.J. No. 281 (QL). Appeal dismissed, Gonthier, McLachlin and Binnie JJ. dissenting.

Philip Anisman and Robert B. MacLellan, for the appellant.

Bruce S. Russell and Anne-Marie Lévesque, for the respondent.

The judgment of L’Heureux-Dubé, Iacobucci, Major and Bastarache JJ. was delivered by

MAJOR J. — This appeal concerns the appellant’s ability to claim two manufacturing and processing tax incentives in respect of its 1988, 1989 and 1990 taxation years based upon the capital cost of an asphalt plant it constructed in 1988. The availability of both incentives, an accelerated capital cost allowance and an investment tax credit, turns upon whether using the plant to produce asphalt to be supplied in connection with paving services constitutes use primarily for the purpose of manufacturing or processing goods for sale.

I. Factual Background

The appellant, Will-Kare Paving & Contracting Limited (“Will-Kare”), paves driveways, parking lots and small public roadways for commercial and residential customers.

Until 1988, Will-Kare purchased all its asphalt from competitors, making it vulnerable in terms of

Weil, Robert D. «Manufacturing and Processing Tax Incentives: Departmental Perspective», in *Report of Proceedings of the Twenty-Fifth Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1974, 124.

Willis, John. «Statute Interpretation in a Nutshell» (1938), 16 *Can. Bar Rev.* 1.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d’appel fédérale (1998), 232 N.R. 381, 98 D.T.C. 6203, [1998] A.C.F. n° 234 (QL), qui a rejeté l’appel d’un contribuable à l’encontre d’une décision de la Cour canadienne de l’impôt, [1996] 2 C.T.C. 2426, 97 D.T.C. 506, [1996] A.C.I. n° 281 (QL). Pourvoi rejeté, les juges Gonthier, McLachlin et Binnie sont dissidents.

Philip Anisman et Robert B. MacLellan, pour l’appelante.

Bruce S. Russell et Anne-Marie Lévesque, pour l’intimée.

Version française du jugement des juges L’Heureux-Dubé, Iacobucci, Major et Bastarache rendu par

LE JUGE MAJOR — Le présent pourvoi porte sur le droit de l’appelante de se prévaloir, pour les années d’imposition 1988, 1989 et 1990, de deux stimulants fiscaux aux titres de la fabrication et de la transformation, fondés sur le coût en capital d’une usine de fabrication d’asphalte qu’elle a construite en 1988. Le droit aux deux stimulants, à savoir la déduction pour amortissement accéléré et le crédit d’impôt à l’investissement, est fonction de ce que l’usine produisant l’asphalte fourni dans le cadre des services d’asphaltage soit utilisée principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre.

I. Les faits

L’appelante, Will-Kare Paving & Contracting Limited («Will-Kare»), revêt d’asphalte des allées, des stationnements ainsi que des voies publiques secondaires pour des clients commerciaux et résidentiels.

Jusqu’en 1988, Will-Kare achetait tout son asphalte de concurrents, ce qui la rendait vulné-

1

2

3

price and availability. That year, Will-Kare constructed its own asphalt plant to remove its reliance upon third-party suppliers. As additional motivation, it anticipated that owning its own plant would allow it to bid on larger contracts. Finally, while Will-Kare's previous asphalt consumption did not justify construction of its own plant, it was confident that third-party sales of excess production would make the plant economically feasible.

4 After acquiring the plant, Will-Kare's sales and revenues from paving contracts increased as expected. For the taxation years in question, approximately 75 percent of Will-Kare's asphalt output was utilized in its own paving business and approximately 25 percent of its output was sold to third parties.

5 In the taxation years 1988, 1989 and 1990, Will-Kare included the plant and additions to it in Class 39 of Schedule II of the *Income Tax Regulations*, C.R.C. 1978, c. 945 ("Regulations"), claiming that the plant was property used primarily in the manufacturing and processing of goods for sale. As such, Will-Kare claimed an accelerated capital cost allowance under s. 20(1)(a) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63 ("Act"). Will-Kare also claimed the s. 127(5) investment tax credit on the basis that the plant was "qualified property" within the meaning of s. 127(9) of the Act. Finally, Will-Kare claimed the s. 125.1(1) manufacturing and processing profits deduction for its 1988 and 1989 taxation years with respect to the whole of its income in accordance with s. 5201 of the Regulations, the so-called "Small Manufacturers' Rule".

6 The Minister of National Revenue reassessed Will-Kare, reclassifying the plant as Class 8 property for capital cost allowance purposes and denying the investment tax credit, in both cases on the basis that the plant was not being used primarily for the manufacturing or processing of goods for sale. As a consequence of the reassessment, Will-Kare's active business income was raised above \$200,000, necessitating that the manufacturing and

rentable quant aux prix et à l'approvisionnement. Cette année-là, elle a construit sa propre usine de fabrication d'asphalte afin de ne plus dépendre de tiers fournisseurs. Elle comptait en outre que le fait de posséder sa propre usine lui permettrait de soumissionner des travaux de plus grande importance. Enfin, même si sa consommation antérieure d'asphalte ne justifiait pas la construction de sa propre usine, Will-Kare était convaincue de pouvoir rendre l'usine rentable en vendant sa production excédentaire à des tiers.

Après l'acquisition de l'usine, les ventes et les recettes de Will-Kare provenant des contrats d'asphaltage ont augmenté comme prévu. Pour les années d'imposition considérées, environ 75 pour 100 de la production d'asphalte de Will-Kare était utilisée pour son entreprise d'asphaltage et environ 25 pour 100 était vendue à des tiers.

Pour les années d'imposition 1988, 1989 et 1990, Will-Kare a inscrit l'usine et les ajouts dans la catégorie 39 de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C. 1978, ch. 945 (le «Règlement»), car il s'agissait selon elle d'un bien utilisé principalement pour la fabrication et la transformation de marchandises à vendre. Elle a donc demandé la déduction pour amortissement accéléré en application de l'al. 20(1)a de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63 (la «Loi»). Elle a également demandé le crédit d'impôt à l'investissement prévu au par. 127(5) pour le motif que l'usine était un «bien admissible» au sens du par. 127(9) de la Loi. Enfin, elle a demandé le crédit au titre des bénéfices de fabrication et de transformation prévu au par. 125.1(1), pour les années d'imposition 1988 et 1989, quant à la totalité de son revenu selon l'art. 5201 du Règlement (la «Règle concernant les petits fabricants»).

Le ministre du Revenu national a établi une nouvelle cotisation à l'égard de Will-Kare, inscrivant l'usine dans la catégorie 8 aux fins de la déduction pour amortissement et refusant le crédit d'impôt à l'investissement, pour le motif, dans les deux cas, que l'usine n'était pas utilisée principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre. De ce fait, le revenu de Will-Kare tiré d'une entreprise exploitée active-

processing profits deduction be calculated based upon the general pro-rata formula set out in s. 5200 of the Regulations rather than applying the deduction to Will-Kare’s entire income in accordance with s. 5201 of the Regulations.

Will-Kare’s appeals to both the Tax Court of Canada and the Federal Court of Appeal were dismissed.

II. Relevant Statutory Provisions

For ease of reference, the following statutory provisions are set out.

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63 (now R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.))

20. (1) Notwithstanding paragraphs 18(1)(a), (b) and (h), in computing a taxpayer’s income for a taxation year from a business or property, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto:

(a) such part of the capital cost to the taxpayer of property, or such amount in respect of the capital cost to the taxpayer of property, if any, as is allowed by regulation;

127. . . .

(5) There may be deducted from the tax otherwise payable by a taxpayer under this Part for a taxation year an amount not exceeding the least of

(a) his annual investment tax credit limit for the year,

(b) the aggregate of

(i) his investment tax credit at the end of the year in respect of property acquired, or an expenditure made, before the end of the year,

. . . .

ment se chiffrait à plus de 200 000 \$, de sorte qu’il fallait calculer le crédit au titre des bénéfices de fabrication et de transformation suivant la formule de base proportionnelle prévue à l’art. 5200 du Règlement et non en appliquant le crédit à la totalité du revenu de l’appelante conformément à l’art. 5201 du Règlement.

Les appels interjetés par Will-Kare à la Cour canadienne de l’impôt et à la Cour d’appel fédérale ont été rejetés.

II. Les dispositions pertinentes

Les dispositions suivantes sont applicables:

Loi de l’impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63 (maintenant L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.)):

20. (1) Nonobstant les dispositions des alinéas 18(1)a), b) et h), lors du calcul du revenu tiré par un contribuable d’une entreprise ou d’un bien pour une année d’imposition, peuvent être déduites celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qui peut raisonnablement être considérée comme s’y rapportant:

a) la partie, si partie il y a, du coût en capital des biens supporté par le contribuable ou le montant, si montant il y a, du coût en capital des biens, supporté par le contribuable, que le règlement autorise;

127. . . .

(5) Est déductible de l’impôt payable par ailleurs par un contribuable en vertu de la présente partie pour une année d’imposition un montant qui ne dépasse pas le moins élevé des montants suivants:

a) le crédit annuel maximal d’impôt à l’investissement du contribuable;

b) le total des montants suivants:

(i) le crédit d’impôt à l’investissement du contribuable à la fin de l’année au titre de biens acquis, ou de dépenses faites, avant la fin de l’année,

. . . .

7

8

<p>(9) In this section and section 127.1,</p> <p style="text-align: center;">. . . .</p> <p>“investment tax credit” of a taxpayer at the end of a taxation year means the amount, if any, by which the aggregate of</p> <p>(a) the aggregate of all amounts each of which is the specified percentage of</p> <p style="padding-left: 20px;">(i) the capital cost to him of a qualified property . . .</p> <p style="text-align: center;">. . . .</p> <p>“qualified property” of a taxpayer means property . . . that is</p> <p style="text-align: center;">. . . .</p> <p>(b) prescribed machinery and equipment acquired by the taxpayer after June 23, 1975,</p> <p>that has not been used, or acquired for use or lease, for any purpose whatever before it was acquired by the taxpayer and that is</p> <p>(c) to be used by him in Canada primarily for the purpose of</p> <p style="padding-left: 20px;">(i) manufacturing or processing goods for sale or lease, . . .</p> <p style="text-align: center;">. . . .</p> <p>“specified percentage” means</p> <p>(a) in respect of a qualified property</p> <p style="text-align: center;">. . . .</p> <p>(iii) acquired primarily for use in the Province of Newfoundland, Prince Edward Island, Nova Scotia or New Brunswick or the Gaspé Peninsula,</p> <p style="padding-left: 40px;">(A) after November 16, 1978 and before 1989, 20%, and</p> <p style="padding-left: 40px;">(B) after 1988, 15%, . . .</p> <p><i>Income Tax Regulations, C.R.C. 1978, c. 945</i></p> <p>4600. . . .</p> <p>(2) Property is prescribed machinery and equipment for the purposes of the definition “qualified property” in</p>	<p>(9) Les définitions qui suivent s’appliquent au présent article et à l’article 127.1:</p> <p style="text-align: center;">. . . .</p> <p>«crédit d’impôt à l’investissement» d’un contribuable à la fin d’une année d’imposition s’entend de l’excédent, s’il en est, du total</p> <p>a) de l’ensemble des montants dont chacun représente le pourcentage déterminé:</p> <p style="padding-left: 20px;">(i) du coût en capital pour le contribuable d’un bien admissible, . . .</p> <p style="text-align: center;">. . . .</p> <p>«bien admissible» d’un contribuable s’entend d’un bien [. . .] qui est . . .</p> <p style="text-align: center;">. . . .</p> <p>b) une machine prescrite ou du matériel prescrit que le contribuable a acquis après le 23 juin 1975,</p> <p>qui, avant cette acquisition, n’a été utilisé à aucune fin ni acquis pour être utilisé ou loué à quelque fin que ce soit, et</p> <p>c) qu’il compte utiliser au Canada principalement pour</p> <p style="padding-left: 20px;">(i) la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre ou à louer, . . .</p> <p style="text-align: center;">. . . .</p> <p>«pourcentage déterminé» correspond aux pourcentages suivants:</p> <p>a) dans le cas d’un bien admissible</p> <p style="text-align: center;">. . . .</p> <p>(iii) acquis principalement pour être utilisé dans les provinces de Terre-Neuve, de l’Île-du-Prince-Édouard, de la Nouvelle-Écosse ou du Nouveau-Brunswick ou dans la péninsule de Gaspé,</p> <p style="padding-left: 40px;">(A) après le 16 novembre 1978 et avant 1989, 20 %,</p> <p style="padding-left: 40px;">(B) après 1988, 15 %, . . .</p> <p><i>Règlement de l’impôt sur le revenu, C.R.C. 1978, ch. 945:</i></p> <p>4600. . . .</p> <p>(2) Sont des machines prescrites ou constituent du matériel prescrit pour l’application de la définition de</p>
---	--

subsection 127(9) of the Act if it is depreciable property of the taxpayer . . . that is

«bien admissible», au paragraphe 127(9) de la Loi, les biens amortissables suivants du contribuable qui [. . .] sont . . .

. . . .

. . . .

(k) a property included in any of Classes 21, 24, 27, 29, 34, 39 and 40 in Schedule II.

k) des biens compris dans la catégorie 21, 24, 27, 29, 34, 39 ou 40 de l'annexe II.

. . . .

. . . .

SCHEDULE II

ANNEXE II

. . . .

. . . .

CLASS 8

CATÉGORIE 8

(20 per cent)

(20 pour cent)

Property not included in Class 2, 7, 9, 11 or 30 that is

Les biens non compris dans la catégorie 2, 7, 9, 11 ou 30 qui sont constitués par:

(a) a structure that is manufacturing or processing machinery or equipment;

a) une structure consistant dans des machines ou du matériel de fabrication ou de transformation;

. . . .

. . . .

CLASS 29

CATÉGORIE 29

Property that would otherwise be included in another class in this Schedule

Les biens qui autrement seraient compris dans une autre catégorie de la présente annexe

(a) that is property manufactured by the taxpayer, the manufacture of which was completed by him after May 8, 1972, or other property acquired by the taxpayer after May 8, 1972,

a) c'est-à-dire les biens fabriqués par le contribuable et dont la fabrication a été achevée après le 8 mai 1972, ou autres biens acquis par le contribuable après le 8 mai 1972,

(i) to be used directly or indirectly by him in Canada primarily in the manufacturing or processing of goods for sale or lease, . . .

(i) et devant être utilisés directement ou indirectement par lui au Canada surtout pour la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location, . . .

. . . .

. . . .

(b) that is

b) c'est-à-dire

(i) property that, but for this class, would be included in Class 8, . . .

(i) les biens qui, sans la présente catégorie, seraient compris dans la catégorie 8, . . .

. . . .

. . . .

and

(c) that is property acquired by the taxpayer

c) c'est-à-dire les biens acquis par le contribuable:

(i) before 1988, or

(i) soit avant 1988,

(ii) before 1990

(ii) soit avant 1990 et, selon le cas:

(A) pursuant to an obligation in writing entered into by the taxpayer before June 18, 1987,

(B) that was under construction by or on behalf of the taxpayer on June 18, 1987, or

(C) that is machinery or equipment that is a fixed and integral part of a building, structure, plant facility or other property that was under construction by or on behalf of the taxpayer on June 18, 1987.

CLASS 39

Property acquired after 1987 that is not included in Class 29, but that would otherwise be included in that class if that class were read without reference to subparagraphs (b)(iii) and (v) and paragraph (c) thereof.

III. Judicial History

A. *Tax Court of Canada*, 97 D.T.C. 506

⁹ Sarchuk T.C.C.J., in dismissing Will-Kare's appeal, viewed its entitlement to both the investment tax credit and the Class 39 accelerated capital cost allowance as depending upon whether the asphalt plant was acquired primarily for the purpose of manufacturing or processing goods for sale or lease. Adopting the reasoning in *Canada v. Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc. (Trustee of)*, [1995] 1 F.C. 830 (C.A.), Sarchuk T.C.C.J. concluded that use of the plant to produce asphalt for use in Will-Kare's own paving business did not constitute the manufacture of goods for sale, but rather for use in contracts for work and materials.

¹⁰ Sarchuk T.C.C.J. also dismissed Will-Kare's argument that because potential third-party sales of asphalt were of equal importance in its decision to acquire the plant, the manufacturing of goods for sale was one of the plant's prospective primary uses. As third-party sales never represented more than 25 percent of total sales, Sarchuk T.C.C.J.

(A) qui ont été acquis conformément à une obligation écrite contractée par le contribuable avant le 18 juin 1987,

(B) dont la construction par le contribuable ou pour son compte était commencée le 18 juin 1987,

(C) qui sont des machines ou de l'équipement constituant une partie fixe et intégrante d'un bâtiment, d'une structure, d'une installation d'usine ou d'un autre bien dont la construction par le contribuable ou pour son compte était commencée le 18 juin 1987.

CATÉGORIE 39

Les biens acquis après 1987 qui ne sont pas compris dans la catégorie 29 mais qui seraient compris par ailleurs dans cette catégorie s'il était fait abstraction de ses sous-alinéas b)(iii) et (v) et de son alinéa c).

III. Les jugements antérieurs

A. *La Cour canadienne de l'impôt*, 97 D.T.C. 506

En rejetant l'appel de Will-Kare, le juge Sarchuk a dit estimer que, pour avoir droit au crédit d'impôt à l'investissement et à la déduction pour amortissement accéléré pour les biens de la catégorie 39, la contribuable devait avoir acquis l'usine de fabrication d'asphalte principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre ou à louer. Reprenant le raisonnement tenu dans *Canada c. Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc. (Syndic)*, [1995] 1 C.F. 830 (C.A.), le juge Sarchuk a conclu que l'utilisation de l'usine pour la fabrication d'asphalte destiné à l'exploitation de l'entreprise d'asphaltage de Will-Kare était non pas une utilisation pour la fabrication de marchandises à vendre, mais plutôt une utilisation pour la fabrication de marchandises devant servir à l'exécution de contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux.

Le juge Sarchuk a également réfuté l'argument de Will-Kare selon lequel, vu que sa décision d'acquiescer l'usine était fondée de façon également importante sur la possibilité de vendre de l'asphalte à des tiers, la fabrication de marchandises à vendre était l'une des principales utilisations éventuelles de l'usine. Comme les ventes à des tiers

concluded that the plant's primary use could not be the manufacture of goods for sale.

B. *Federal Court of Appeal*, 98 D.T.C. 6203

Strayer J.A. dismissed the appeal and concluded that Sarchuk T.C.C.J. correctly characterized the asphalt plant as not being acquired primarily for the manufacturing of goods for sale, but for the production of asphalt for use in Will-Kare's own paving business. Strayer J.A. also agreed that the phrase "goods for sale" be given the same meaning it would be given by the law of sale of goods to exclude contracts for work and materials. Therefore, Will-Kare had not acquired the plant primarily for the purpose of manufacturing or processing goods for sale.

IV. Issue

Does the capital cost of Will-Kare's asphalt plant qualify for the investment tax credit provided for by s. 127(5) of the Act and the accelerated capital cost allowance provided for by Class 39 of Schedule II of the Regulations and s. 20(1)(a) of the Act?

V. Analysis

Will-Kare's ability to claim both the s. 127(5) investment tax credit and the Class 39 accelerated capital cost allowance depends on an interpretation of a statutory requirement common to both incentives.

It was not disputed that Will-Kare was entitled to depreciate its asphalt plant for tax purposes by claiming a capital cost allowance in accordance with s. 20(1)(a) of the Act. What is disputed, however, is into which of the asset pools enumerated in Schedule II of the Regulations Will-Kare's plant was to be placed.

n'ont jamais représenté plus de 25 pour 100 des ventes totales, le juge Sarchuk a conclu que l'utilisation principale de l'usine ne pouvait pas être la fabrication de marchandises à vendre.

B. *La Cour d'appel fédérale*, 98 D.T.C. 6203

Le juge Strayer a rejeté l'appel et a conclu que le juge Sarchuk avait à juste titre considéré que l'usine de fabrication d'asphalte n'avait pas été acquise principalement pour la fabrication de marchandises à vendre, mais bien pour la production d'asphalte destiné à l'entreprise d'asphaltage de Will-Kare. Le juge Strayer a également convenu que l'expression «marchandises à vendre» devait avoir le sens attribué par le droit général en matière de vente de marchandises et exclure les marchandises fournies en exécution de contrats de fourniture d'ouvrage et matériaux. En conséquence, Will-Kare n'avait pas acquis l'usine principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre.

IV. Question en litige

Will-Kare peut-elle déduire le coût en capital de l'usine de fabrication d'asphalte au titre du crédit d'impôt à l'investissement prévu au par. 127(5) de la Loi et se prévaloir de la déduction pour amortissement accéléré selon la catégorie 39 de l'annexe II du Règlement et de l'al. 20(1)a) de la Loi?

V. Analyse

Que Will-Kare puisse ou non se prévaloir à la fois du crédit d'impôt à l'investissement prévu au par. 127(5) et de la déduction pour amortissement accéléré selon la catégorie 39 dépend de l'interprétation d'une exigence légale commune aux deux stimulants.

Les parties conviennent que Will-Kare pouvait amortir le coût de son usine de fabrication d'asphalte en se prévalant d'une déduction pour amortissement selon l'al. 20(1)a) de la Loi. Le litige porte plutôt sur la question de savoir à quelle catégorie de biens prévue à l'annexe II du Règlement appartient l'usine de Will-Kare.

11

12

13

14

15 Will-Kare clearly prefers that its plant be characterized as Class 39 property and, as such, be depreciated at an accelerated rate *vis-à-vis* the plant's alternate characterization as Class 8 property. Schedule II of the Regulations defines Class 39 property essentially as Class 29 property acquired after 1987. Therefore, for the plant to qualify as Class 39 property, Will-Kare must have acquired it "to be used directly or indirectly . . . in Canada primarily in the manufacturing or processing of goods for sale or lease".

Will-Kare préfère évidemment que son usine soit considérée comme un bien de la catégorie 39 et, à ce titre, soit amortie plus rapidement qu'un bien de la catégorie 8. Selon l'annexe II du Règlement, un bien de la catégorie 39 est essentiellement un bien de la catégorie 29 acquis après 1987. Par conséquent, pour que l'usine soit considérée comme un bien de la catégorie 39, Will-Kare doit en avoir fait l'acquisition afin de l'utiliser «directement ou indirectement [. . .] au Canada surtout pour la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location».

16 Will-Kare's ability to claim the s. 127(5) investment tax credit is contingent upon the plant being characterized as "qualified property" within the meaning of s. 127(9) of the Act, generally defined as prescribed machinery and equipment to be used by the taxpayer in Canada primarily for the purpose of manufacturing or processing goods for sale or lease. Pursuant to s. 4600(2)(k) of the Regulations, property is prescribed machinery and equipment if it is property included in, *inter alia*, Class 39 of Schedule II.

Pour donner droit au crédit d'impôt à l'investissement prévu au par. 127(5), l'usine de Will-Kare doit être considérée comme un «bien admissible» au sens du par. 127(9) de la Loi, soit généralement comme machine prescrite ou du matériel prescrit que le contribuable compte utiliser au Canada principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre ou à louer. Selon l'alinéa 4600(2)k du Règlement, un bien est une machine prescrite ou du matériel prescrit s'il appartient notamment à la catégorie 39 de l'annexe II.

17 Therefore, for Will-Kare to receive the benefit of the above incentives, it must establish that it acquired the asphalt plant primarily for the purpose of manufacturing or processing goods for sale or lease.

Par conséquent, pour bénéficier des deux stimulants, Will-Kare doit établir qu'elle a acquis l'usine de fabrication d'asphalte principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre ou à louer.

18 Submissions were made concerning a third incentive, the s. 125.1 manufacturing and processing profits tax credit. The availability of this incentive was not raised in the courts below and is not an issue in this appeal.

Des observations ont été formulées concernant un troisième stimulant, soit le crédit au titre des bénéfices de fabrication et de transformation prévu à l'art. 125.1. Le droit à ce stimulant n'a pas été invoqué devant les tribunaux inférieurs et ne constitue pas une question en litige dans le présent pourvoi.

Manufacturing or Processing Goods for Sale

Fabrication ou transformation de marchandises à vendre

19 Canadian jurisprudence to this point has adopted two divergent interpretations of the activities that constitute manufacturing and processing goods for sale. Without canvassing these authorities exhaustively, it may be helpful to outline briefly those

Il ressort de la jurisprudence canadienne deux interprétations divergentes des activités comportant fabrication et transformation de marchandises à vendre. Il peut être utile, sans examiner de façon approfondie la jurisprudence pertinente, d'exposer

cases which delineate these two distinct approaches.

One point of view is expressed in *Crown Tire Service Ltd. v. The Queen*, [1984] 2 F.C. 219 (T.D.), where the court imports common law and provincial sale of goods law distinctions in defining the scope of the manufacturing and processing incentives' application. Only capital property used to manufacture or process goods to be furnished through contracts purely for the sale of such goods qualifies. Property used to manufacture or process goods to be supplied in connection with the provision of a service, namely through a contract for work and materials, is not viewed as being used directly or indirectly in Canada primarily in the manufacturing or processing of goods for sale, and as such, does not qualify for either the accelerated capital cost allowance or the investment tax credit.

The *Crown Tire* case related to whether the application of treads manufactured by the taxpayer to tires brought in by customers for repair constituted the manufacture or processing of goods for sale. Strayer J. (later J.A.) disallowed the taxpayer's claim to the s. 125.1 manufacturing and processing profits deduction as the manufactured tread was supplied through a contract for work and materials, a characterization based upon the method through which property transferred to the buyer. See p. 223:

In *Benjamin's Sale of Goods* (London, 1974), in considering the distinction between a contract of sale of goods and a contract for work and materials, it is stated:

Where work is to be done on the land of the employer or on a chattel belonging to him, which involves the use or affixing of materials belonging to the person employed, the contract will ordinarily be one for work and materials, the property in the latter passing

brèvement les affaires qui illustrent ces deux écoles de pensée.

L'un des deux points de vue est exprimé dans *Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*, [1984] 2 C.F. 219 (1^{re} inst.), qui invoque des distinctions issues de la common law et du droit provincial en matière de vente de marchandises pour définir l'admissibilité aux stimulants fiscaux accordés pour la fabrication et la transformation. Seuls sont admissibles les biens en immobilisation utilisés pour fabriquer ou transformer des marchandises fournies en exécution de contrats comportant uniquement la vente de ces marchandises. Un bien utilisé pour fabriquer ou transformer des marchandises fournies dans le cadre de la prestation de services, c'est-à-dire en exécution d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux, n'est pas considéré comme utilisé directement ou indirectement au Canada surtout pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente et n'ouvre donc pas droit à la déduction pour amortissement accéléré ou au crédit d'impôt à l'investissement.

La question en litige dans l'affaire *Crown Tire* était de savoir si la fixation de bandes de roulement fabriquées par la contribuable à des pneus que des clients venaient faire réparer équivalait à la fabrication ou à la transformation d'articles à vendre. Le juge Strayer (nommé depuis à la Cour d'appel) a rejeté la prétention de la contribuable selon laquelle elle avait droit au crédit d'impôt au titre des bénéfices de fabrication et de transformation prévu à l'art. 125.1, car les bandes de roulement fabriquées étaient fournies en exécution d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux, cette qualification étant fondée sur le mode de transfert de la propriété à l'acheteur. Il écrit (à la p. 223):

Dans *Benjamin's Sale of Goods* (Londres, 1974), on dit relativement à la distinction entre un contrat de vente de marchandises et un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux:

[TRADUCTION] Lorsqu'un bien, meuble ou immeuble, de l'employeur doit faire l'objet de travaux comportant l'utilisation ou l'adjonction de matériaux appartenant à la personne engagée à cet effet, il s'agira normalement d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de

20

21

to the employer by accession and not under any contract of sale.

matériaux, la propriété de ceux-ci passant alors à l'employeur par accession et non pas en vertu d'un contrat de vente.

I believe that the situation here fits within the general principle as stated in *Benjamin*. With respect to the retreading of tires owned by customers, it appears to me that the customers retain ownership throughout the process.

J'estime que le principe général énoncé dans *Benjamin* s'applique à la situation en l'espèce. Quant aux pneus appartenant aux clients, il me semble que pendant tout le processus de rechapage ces derniers en conservent la propriété.

22 A second line of authority departs from the point of view in *Crown Tire* and declines to apply statutory and common law sale of goods rules in delineating that capital property to which the manufacturing and processing incentives apply. Rather, these cases advocate a literal construction of "sale" such that the provision of a service incidental to the supply of a manufactured or processed good does not preclude receiving the benefit of the incentives. Any transfer of property for consideration would suffice. See *Halliburton Services Ltd. v. The Queen*, 85 D.T.C. 5336 (F.C.T.D.), aff'd 90 D.T.C. 6320 (F.C.A.), and *The Queen v. Newsco Well Service Ltd.*, 90 D.T.C. 6312 (F.C.A.).

L'autre école de pensée se dissocie du point de vue exprimé dans *Crown Tire* et se refuse à appliquer les règles issues des lois et de la common law en matière de vente de marchandises pour déterminer à quels biens en immobilisation s'appliquent les stimulants fiscaux accordés pour la fabrication et la transformation. Elle préconise plutôt une interprétation littérale du mot «vente», de telle sorte que la prestation d'un service accessoire à la fourniture d'un article fabriqué ou transformé n'empêche pas le contribuable de bénéficier des stimulants. Le transfert de propriété contre valeur suffit. Voir *Halliburton Services Ltd. c. La Reine*, 85 D.T.C. 5336 (C.F. 1^{re} inst.), conf. par 90 D.T.C. 6320 (C.A.F.), et *La Reine c. Newsco Well Service Ltd.*, 90 D.T.C. 6312 (C.A.F.).

23 *Halliburton* and *Newsco* considered the form of contract entered into between the taxpayer and customer to be irrelevant. In both cases the Federal Court of Appeal quoted with approval language from Reed J.'s decision in *Halliburton* at the Trial Division that appears to suggest an alternative test based upon the source of the taxpayer's profit. As stated by Reed J., at p. 5338:

Dans *Halliburton* et *Newsco*, le type de contrat entre le contribuable et le client n'a pas été jugé pertinent. Dans les deux cas, la Cour d'appel fédérale a cité et approuvé ce que disait le juge Reed, en première instance, dans *Halliburton*, semblant recommander un autre critère fondé sur la source du bénéfice du contribuable (à la p. 5338):

... I do not find any requirement that the contract which gives rise to the taxpayer's profit must be of a particular nature, eg: one for the sale of goods and not one of a more extensive nature involving work and labour as well as the goods or material supplied. In my view it is the source of the profit, (arising out of processing) that is important ... not the nature of the taxpayer's contract with its customers.

... je ne trouve aucune exigence selon laquelle le contrat qui donne lieu au bénéfice du contribuable doit être d'une nature particulière par ex.: un contrat pour la vente de marchandises et non un contrat d'une nature plus étendue qui comprend le travail et la main-d'œuvre ainsi que les marchandises ou les matériaux qui sont fournis. À mon avis, c'est la source du bénéfice, (qui découle de la transformation) qui est importante [...] et non la nature du contrat du contribuable avec ses clients.

24 *Rolls-Royce (Canada) Ltd. v. The Queen*, 93 D.T.C. 5031 (F.C.A.), attempted to reconcile these diverging lines of authority by restricting *Crown*

L'arrêt *Rolls-Royce (Canada) Ltd. c. La Reine*, 93 D.T.C. 5031 (C.A.F.), tente de concilier les deux courants jurisprudentiels opposés en limitant

Tire's reasoning to circumstances that do not evidence the manufacture of a discrete and identifiable good prior or contemporaneous to the provision of a service. As stated by MacGuigan J.A. at p. 5034:

The crucial distinction between *Crown Tire* and *Halliburton* seems to me to be . . . that the processing in *Crown Tire* "did not involve the creation of a good antecedent to its use in the provision of a service" . . . The rubber strip in *Crown Tire* was not on the evidence manufactured or processed by the taxpayer, whereas the cement in *Halliburton* was made by the taxpayer, indeed was custom-made according to very exact specifications.

In *Hawboldt Hydraulics*, *supra*, the respondent taxpayer relied upon the *Rolls-Royce* interpretation of *Crown Tire* to claim a Class 29 accelerated capital cost allowance and s. 127(5) investment tax credit with respect to property used to manufacture parts for use in repair services. Rejecting the taxpayer's claim, the court reverted to the original *Crown Tire* approach. Isaac C.J. wrote at p. 847:

We are invited by the modern rule of statutory interpretation to give those words their ordinary meaning. But we are dealing with a commercial statute and in commerce the words have a meaning that is well understood. . . . Strayer J. was right, in my respectful view, to say in *Crown Tire*, at page 225 that:

. . . one must assume that Parliament in speaking of "goods for sale or lease" had reference to the general law of sale or lease to give greater precision to this phrase in particular cases.

In this appeal, Will-Kare admits that asphalt supplied in connection with its paving services is provided pursuant to a contract for work and materials. Nevertheless, Will-Kare requests that we adopt the *Halliburton* and *Newsco* ordinary meaning interpretation such that the manufacturing of goods for sale includes all manufactured goods supplied to a customer for consideration, regardless of whether paving services are provided in connection with that supply. To the contrary, the

le raisonnement tenu dans *Crown Tire* aux circonstances n'établissant pas la fabrication d'un article distinct et identifiable avant la prestation d'un service ou simultanément à celle-ci. Comme le dit le juge MacGuigan (à la p. 5034):

La distinction cruciale entre les affaires *Crown Tire* et *Halliburton* me semble [. . .] [tenir au fait] que la transformation en cause dans l'affaire *Crown Tire* «ne comportait pas la création d'une marchandise avant son emploi dans la prestation d'un service» [. . .] Dans l'affaire *Crown Tire*, les bandes de caoutchouc n'étaient pas, selon la preuve, fabriquées ou transformées par la contribuable, alors que dans l'affaire *Halliburton*, le ciment était fabriqué par la contribuable, il l'était même sur mesure selon des stipulations très précises.

Dans *Hawboldt Hydraulics*, précité, la contribuable intimée se fonde sur l'interprétation, dans *Rolls-Royce*, de la décision *Crown Tire* pour demander la déduction pour amortissement accéléré selon la catégorie 29 et le crédit d'impôt à l'investissement prévu au par. 127(5) à l'égard d'un bien utilisé pour fabriquer des pièces devant servir dans la prestation de services de réparation. La cour a débouté la contribuable et est revenue à la position adoptée initialement dans *Crown Tire*. Le juge en chef Isaac écrit (à la p. 847):

La règle moderne d'interprétation des lois nous invite à donner à ces mots leur sens ordinaire. Mais il s'agit en l'espèce d'une loi commerciale et dans le monde du commerce, les mots ont un sens bien compris. [. . .] Le juge Strayer avait raison, à mon humble avis, de dire ceci dans la décision *Crown Tire*, à la page 225:

. . . il faut supposer que le Parlement en parlant «d'articles destinés à la vente ou à la location» a voulu, par une référence au droit général en matière de vente ou de louage, donner à cette expression une plus grande précision dans des cas particuliers.

Dans le présent pourvoi, Will-Kare reconnaît que l'asphalte fourni dans le cadre des services d'asphaltage l'est en application d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux. Néanmoins, elle demande à notre Cour de recourir à l'interprétation fondée sur le sens ordinaire qui est préconisée dans *Halliburton* et *Newsco* et selon laquelle la fabrication de marchandises à vendre s'entend de la fabrication de toute marchandise devant être fournie à un client contre valeur, peu importe que

25

26

respondent asserts that, as noted in *Crown Tire* and *Hawboldt Hydraulics*, use of the term sale in the manufacturing and processing incentives necessarily imports common law and statutory sale of goods concepts.

des services d'asphaltage soient fournis concurrentement. L'intimée fait valoir au contraire que, comme il est mentionné dans *Crown Tire* et *Hawboldt Hydraulics*, le mot vente employé dans le cadre des stimulants fiscaux pour la fabrication et la transformation s'entend nécessairement de la vente de marchandises au sens de la common law et de la loi.

27

Both parties make extensive reference to Hansard as support for their respective interpretations of Parliament's intent in utilizing the words "goods for sale" in connection with the manufacturing and processing incentives. I do not propose to review this legislative material as I generally agree with the characterization ascribed to it by Isaac C.J. in *Hawboldt Hydraulics*, *supra*, at pp. 846-47:

Les deux parties citent abondamment les débats de la Chambre à l'appui de leur interprétation respective de l'intention du législateur qui sous-tend l'emploi de «marchandises à vendre» dans le cadre des stimulants fiscaux accordés pour la fabrication et la transformation. Je ne m'attarderai pas à ces documents législatifs étant donné que je suis généralement d'accord avec la qualification proposée à leur égard par le juge en chef Isaac dans *Hawboldt Hydraulics*, précité, aux pp. 846 et 847:

... it is clear from the total context of the legislation, including the passages from the *House of Commons Debates* to which I have referred, that Parliament's objective in enacting the legislation was encouragement of increased production of manufactured and processed goods to be placed on the domestic and international markets in competition with foreign manufacturers. That that is the activity which Parliament sought to encourage is, to my mind, plain from the Debates. It is equally plain that Parliament intended to benefit manufacturers and processors who engaged in those activities. In other words, the relevant statutory provisions were designed to give Canadian manufacturers and processors an advantage over their foreign competitors in the domestic and foreign markets. It is also clear that Parliament had in mind specific target groups and specific target activities. The legislation was not intended to benefit every manufacturing activity or every manufacturer. The language of the statute is clear that the activity to be benefited was the manufacture of goods for sale or lease

... il ressort clairement du contexte global des textes législatifs, y compris des extraits des *Débats de la Chambre des communes* auxquels j'ai fait référence, que le législateur avait, en adoptant ces textes, pour objectif de favoriser l'accroissement de la production et de la transformation de produits destinés à concurrencer les manufacturiers étrangers au pays comme sur le marché international. Que ce soit là l'activité que le Parlement voulait encourager ressort clairement, à mon sens, des Débats. Il est également manifeste que le Parlement entendait avantager les manufacturiers et les transformateurs engagés dans ce genre d'activités. En d'autres termes, les dispositions législatives applicables visaient à conférer aux manufacturiers et transformateurs canadiens un avantage par rapport à leurs concurrents étrangers, au pays et à l'étranger. Il est également clair que le Parlement avait à l'esprit des groupes ainsi que des activités cibles. Les dispositions n'ont pas été conçues au profit de toutes les activités manufacturières ni à celui de tous les manufacturiers. Il ressort clairement du texte de la loi que l'activité devant être avantagée était la fabrication de marchandises destinées à la vente ou à la location . . .

28

From the legislative material accompanying the manufacturing and processing incentives, it is clear that Parliament's objective was to encourage the manufacturing and processing sector's ability to address foreign competition in the domestic and international markets and foster increased employment in that sector of the Canadian economy. Fur-

Il ressort des documents législatifs se rapportant aux stimulants fiscaux en cause que l'objectif du législateur était de rendre le secteur de la fabrication et de la transformation plus apte à soutenir la concurrence étrangère sur les marchés intérieur et international et de favoriser l'emploi dans ce secteur de l'économie canadienne. De plus, il est

thermore, it is clear that Parliament did not wish to define exhaustively the scope of manufacturing or processing, words which do not have distinct legal meanings, but left it to the courts to interpret this language according to common commercial use. The language in *Hansard* is not helpful as to the meaning which Parliament intended to subscribe to the words “for sale or lease”. It neither dictates, nor precludes, the application of common law sale of goods distinctions.

Notwithstanding this absence of direction, the concepts of a sale or a lease have settled legal definitions. As noted in *Crown Tire* and *Hawboldt Hydraulics*, Parliament was cognizant of these meanings and the implication of using such language. It follows that the availability of the manufacturing and processing incentives at issue must be restricted to property utilized in the supply of goods for sale and not extended to property primarily utilized in the supply of goods through contracts for work and materials.

It is perhaps true, as Will-Kare submitted and as noted in *Halliburton*, *supra*, at p. 5338, that the use of sale of goods law distinctions sometimes yields the anomalous result that the provision of services in connection with manufactured and processed goods will disqualify property that would, but for the services, qualify for the incentives. Nevertheless, it remains that in drafting the manufacturing processing incentives to include reference to sale or lease, Parliament has chosen to use language that imports relatively fine private law distinctions. Indeed, the Act is replete with such distinctions. Absent express direction that an interpretation other than that ascribed by settled commercial law be applied, it would be inappropriate to do so.

To apply a “plain meaning” interpretation of the concept of a sale in the case at bar would assume that the Act operates in a vacuum, oblivious to the legal characterization of the broader commercial

manifeste que le législateur n’a pas voulu définir de manière exhaustive les activités de fabrication et de transformation, ces mots n’ayant aucun sens juridique particulier, mais a plutôt confié aux tribunaux la tâche d’interpréter ces termes conformément à l’usage commercial courant. Le langage employé dans le journal des débats ne permet pas de déterminer le sens que le législateur a voulu attribuer au terme «à vendre ou à louer». Ainsi, l’application des distinctions établies en common law relativement à la vente de marchandises n’est ni prescrite ni exclue.

Malgré cette absence de précision, vente et location ont un sens bien établi en droit. Comme il est signalé dans *Crown Tire* et *Hawboldt Hydraulics*, le législateur connaissait le sens de ces termes et était conscient des conséquences de leur emploi. Il s’ensuit que les stimulants fiscaux accordés pour la fabrication et la transformation ne visent que les biens utilisés pour la fourniture de marchandises à vendre, à l’exclusion des biens utilisés principalement pour la fourniture de marchandises en exécution de contrats de fourniture d’ouvrage et de matériaux.

Il se peut, comme l’a fait valoir Will-Kare et comme il est mentionné dans *Halliburton*, précité, à la p. 5338, que le recours aux distinctions établies en droit relativement à la vente de marchandises ait parfois pour conséquence anormale que la fourniture de services relativement aux marchandises fabriquées et transformées rende inadmissible un bien qui, sans les services, aurait donné droit aux stimulants. Il demeure toutefois que, en incluant les mentions de la vente ou de la location dans les dispositions prévoyant l’octroi de stimulants pour la fabrication ou la transformation, le législateur a opté pour un langage qui fait appel à des distinctions relativement subtiles issues du droit privé. La Loi est en fait truffée de telles distinctions. Sauf indication contraire expresse, il y a lieu de recourir à l’interprétation qui découle des règles bien établies du droit commercial.

Interpréter en l’espèce le mot vente selon son «sens ordinaire» supposerait que la Loi s’applique en vase clos sans tenir aucun compte de la qualification juridique des rapports commerciaux plus

29

30

31

relationships it affects. It is not a commercial code in addition to a taxation statute. Previous jurisprudence of this Court has assumed that reference must be given to the broader commercial law to give meaning to words that, outside of the Act, are well-defined. See *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 298. See also P. W. Hogg, J. E. Magee and T. Cook, *Principles of Canadian Income Tax Law* (3rd ed. 1999), at p. 2, where the authors note:

The Income Tax Act relies implicitly on the general law, especially the law of contract and property. . . . Whether a person is an employee, independent contractor, partner, agent, beneficiary of a trust or shareholder of a corporation will usually have an effect on tax liability and will turn on concepts contained in the general law, usually provincial law.

32

Referring to the broader context of private commercial law in ascertaining the meaning to be ascribed to language used in the Act is also consistent with the modern purposive principle of statutory interpretation. As cited in E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

See *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, at para. 21. The modern approach to statutory interpretation has been applied by this Court to the interpretation of tax legislation. See *65302 British Columbia Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 804, at para. 5, *per* Bastarache J., and at para. 50, *per* Iacobucci J.; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at p. 578.

33

The technical nature of the Act does not lend itself to broadening the principle of plain meaning to embrace popular meaning. The word sale has an established and accepted legal meaning.

généraux qu'elle vise. Il ne s'agit pas d'un code du commerce qui s'ajoute à une loi fiscale. Notre Cour a tenu pour acquis, dans des arrêts antérieurs, qu'il faut s'en remettre aux règles plus générales du droit commercial pour attribuer un sens à des mots qui, indépendamment de la Loi, sont bien définis. Voir *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298. Voir également P. W. Hogg, J. E. Magee et T. Cook, *Principles of Canadian Income Tax Law* (3^e éd. 1999), à la p. 2, où les auteurs signalent:

[TRADUCTION] La Loi de l'impôt sur le revenu se fonde implicitement sur le droit commun et plus particulièrement sur le droit des contrats et le droit des biens [. . .] Le fait qu'une personne soit un employé, un entrepreneur indépendant, un associé, un mandataire, le bénéficiaire d'une fiducie ou l'actionnaire d'une société par actions a généralement une incidence sur l'obligation fiscale et dépend de notions du droit commun, soit généralement du droit provincial.

Il est également conforme au principe moderne de l'interprétation des lois en fonction de leur objet de s'en remettre au contexte plus large du droit commercial pour déterminer le sens à donner aux termes employés dans la Loi. Comme le dit E. A. Driedger dans *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), à la p. 87:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

Voir *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, au par. 21. Pour l'interprétation des lois fiscales, notre Cour a appliqué la méthode moderne. Voir *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, au par. 5, le juge Bastarache, et au par. 50, le juge Iacobucci; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la p. 578.

La nature technique de la Loi ne permet pas d'élargir le principe du sens ordinaire de manière à englober le sens courant. Le mot vente a un sens juridique bien établi et reconnu.

Will-Kare's submissions essentially advocate the application of an economic realities test to the interpretation of what constitutes a sale for the purpose of the manufacturing and processing incentives. However, as noted above, in the absence of express legislative direction to the contrary, I view the incentives' reference to the concepts of sale and lease as importing private law distinctions. As such, the provisions at issue are clear and unambiguous and reference to economic realities is not warranted. See *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622, at para. 40.

It would be open to Parliament to provide for a broadened definition of sale for the purpose of applying the incentives with clear language to that effect. Given, however, the provisions merely refer to sale, it cannot be concluded that a definition other than that which follows from common law and sale of goods legislation was envisioned.

For the taxation years in issue, approximately 75 percent of the asphalt produced by the Will-Kare's plant was supplied in connection with Will-Kare's paving services. Thus the plant was used primarily in the manufacturing or processing of goods supplied through contracts for work and materials, not through sale. Property in the asphalt transferred to Will-Kare's customers as a fixture to real property.

The principles enunciated in *Crown Tire and Hawboldt Hydraulics*, to the extent they dictate reference to a common law and statutory definition of sale, offer a guide preferable to the broader interpretation of sale described in *Halliburton and Nowsco*.

Therefore I would dismiss the appeal with costs throughout.

Dans ses arguments, Will-Kare préconise essentiellement l'application du critère des réalités économiques pour déterminer ce qui constitue une vente pour l'octroi des stimulants fiscaux au titre de la fabrication et de la transformation. Toutefois, comme je l'ai déjà mentionné, sauf indication contraire expresse dans la loi, je considère que, en ce qui concerne les stimulants fiscaux, le renvoi aux notions de vente et de louage introduit des distinctions établies par le droit privé. Les dispositions en cause sont claires et non équivoques, et le renvoi aux réalités économiques n'est pas justifié. Voir *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, au par. 40.

Il serait loisible au législateur de prévoir une définition plus étendue de la vente aux fins de l'application des stimulants fiscaux en adoptant un libellé clair en ce sens. Cependant, comme les dispositions en cause renvoient simplement à la vente, on ne peut conclure qu'il a voulu donner une autre portée que celle découlant de la common law et des lois relatives à la vente de marchandises.

Pour les années d'imposition considérées, environ 75 pour 100 de l'asphalte fabriqué à l'usine de Will-Kare était fourni dans le cadre des services d'asphaltage de Will-Kare. Ainsi, l'usine était utilisée principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises fournies en exécution de contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux, et non en exécution de contrats de vente. La propriété de l'asphalte est passée aux clients de Will-Kare comme accessoire fixe d'un bien réel.

Les principes énoncés dans *Crown Tire et Hawboldt Hydraulics*, dans la mesure où ils privilégient la définition de la vente selon la common law et les lois pertinentes, offrent des paramètres préférables à l'interprétation plus générale de la vente préconisée dans *Halliburton et Nowsco*.

Par conséquent, je suis d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens dans toutes les cours.

34

35

36

37

38

The reasons of Gonthier, McLachlin and Binnie JJ. were delivered by

Version française des motifs des juges Gonthier, McLachlin et Binnie rendus par

39 BINNIE J. (dissenting) — The fundamental issue in this case is the interpretation of everyday words used by Parliament in the context of a tax regime based on self-assessment. In 1997, the last year for which precise statistics are available, 20,453,540 tax returns were filed with Revenue Canada. Most taxpayers are not (and likely have no desire to be) learned in the law. When confronted as here with the phrase “primarily in the manufacturing or processing of goods for sale or lease” under s. 127(9) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63 (“Act”), he or she is entitled, in my opinion, to the benefit of the plain meaning of an everyday word like “sale”. The taxpayer was denied that benefit by the Minister in this case. The millions of taxpayers who are *not* lawyers cannot be expected to reach for *Benjamin’s Sale of Goods* to research the difference between a contract for the sale of goods and a contract for work and materials and to apply these distinctions in the assessment of their own income tax liability. I would therefore allow the appeal.

LE JUGE BINNIE (dissident) — La question fondamentale en l’espèce est l’interprétation de termes courants employés par le législateur dans le contexte d’un régime fiscal fondé sur l’autocotisation. En 1997, dernière année pour laquelle nous disposons de statistiques précises, 20 453 540 déclarations de revenu ont été produites auprès de Revenu Canada. La plupart des contribuables ne sont pas des juristes (et n’ont probablement aucun désir de l’être). Confronté, comme en l’espèce, à l’interprétation de l’expression «principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre ou à louer» au par. 127(9) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63 (la «Loi»), le contribuable a droit, à mon avis, au bénéfice du sens ordinaire d’un mot aussi courant que «vente». En l’espèce, le ministre a refusé ce bénéfice à la contribuable. On ne peut demander aux millions de contribuables qui *ne* sont *pas* des avocats d’aller consulter l’ouvrage *Benjamin’s Sale of Goods* pour y découvrir la différence entre un contrat de vente de marchandises et un contrat de fourniture d’ouvrage et de matériaux, et d’appliquer ces distinctions pour déterminer leur propre obligation fiscale. Je suis donc d’avis d’accueillir le pourvoi.

40 The taxpayer appellant, who was originally in the paving business, expanded his operation to include the manufacture of asphalt, and thereafter claimed an accelerated capital cost allowance under s. 20(1)(a) of the Act. (The appellant also seeks an investment tax credit pursuant to s. 127(5) of the Act.) Entitlement to the accelerated capital cost allowance (“fast tax write-off”) turns on the taxpayer’s ability to demonstrate that its investment in the asphalt plant was made to acquire property

La contribuable appelante, qui était à l’origine une entreprise de pavage, a élargi ses activités pour y inclure la fabrication d’asphalte, et a demandé ensuite une déduction pour amortissement accéléré au titre de l’al. 20(1)a) de la Loi. (L’appelante a également demandé un crédit d’impôt à l’investissement en vertu du par. 127(5) de la Loi.) Le droit à la déduction pour amortissement accéléré dépend de la capacité de la contribuable de démontrer qu’elle a investi dans l’usine de fabrication d’asphalte dans le but d’acquérir des biens

to be used directly or indirectly by him in Canada primarily in the manufacturing or processing of *goods for sale* or lease [emphasis added]

devant être utilisés directement ou indirectement par [elle] au Canada surtout pour la fabrication ou la transformation de *marchandises en vue de la vente* ou de la location [italiques ajoutés]

within the meaning of s. 20(1)(a) of the Act and Classes 39 and 29 in Schedule II of the *Income Tax Regulations*, C.R.C. 1978, c. 945. Entitlement to

au sens de l’al. 20(1)a) de la Loi et des catégories 39 et 29 de l’annexe II du *Règlement de l’impôt sur le revenu*, C.R.C. 1978, ch. 945. Le droit au

the investment tax credit turns on similar wording in s. 127(9)(c)(i).

The asphalt plant produced a manufactured product in a saleable condition. The asphalt came fully into existence prior to any paving services being rendered, obviously. The evidence is that about 25 percent of the product was appropriated by the taxpayer and sold as is to customers. It disposed of the balance of the asphalt under various paving contracts for work and materials. None of the asphalt was retained by the taxpayer. The Minister denied the fast tax write-off because, while the asphalt plant produced a saleable product, the taxpayer chose to dispose of it primarily under contracts for work and materials rather than under contracts of sale within the meaning of the *Sale of Goods Act, 1893* (U.K.), 56 & 57 Vict., c. 71, and various derivative provincial statutes.

It is common ground that if the taxpayer had sold to its paving customers the asphalt in one contract and the installation of it in another, it would be entitled to the deduction.

In this case, the Tax Court of Canada and the Federal Court of Appeal upheld the Minister's decision based on an interpretation developed by Strayer J. in *Crown Tire Service Ltd. v. The Queen*, [1984] 2 F.C. 219 (T.D.), where he said at p. 225:

While the distinctions employed here may seem somewhat technical and remote from revenue law, one must assume that Parliament in speaking of "goods for sale or lease" had reference to the general law of sale or lease to give greater precision to this phrase in particular cases.

As applied to the facts of this case, however, the asphalt at the plant door was in fact "for sale". The Minister's interpretation requires that the statutory text be supplemented with additional words so that, as extended, it would read "goods to be disposed of under contracts for sale or lease". I agree in this respect with the approach of Reed J. speaking of a comparable provision of the Act in *Halliburton Services Ltd. v. The Queen*, 85 D.T.C. 5336

crédit d'impôt à l'investissement est formulé dans des termes similaires au sous-al. 127(9)c)(i).

L'usine de fabrication d'asphalte produisait un matériau prêt à vendre. De toute évidence, l'asphalte était produit avant la prestation de tout service de pavage. Selon la preuve, la contribuable a pris environ 25 pour 100 du produit pour le vendre tel quel à des clients. Le reste de l'asphalte a servi à l'exécution de divers contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux, la contribuable n'en ayant pas conservé. Le ministre a refusé la déduction pour amortissement accéléré au motif que, même si l'usine de fabrication d'asphalte produisait un matériau prêt à vendre, la contribuable a choisi de l'utiliser principalement en exécution de contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux et non de contrats de vente de marchandises, au sens de la *Sale of Goods Act, 1893* (R.-U.), 56 & 57 Vict., ch. 71, et de diverses lois provinciales dérivées.

Nul ne conteste que, si la contribuable avait conclu avec ses clients un contrat pour la vente de l'asphalte et un autre pour l'étendre, elle aurait droit à la déduction.

La Cour canadienne de l'impôt et la Cour d'appel fédérale ont confirmé la décision du ministre en se fondant sur une explication donnée par le juge Strayer dans *Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*, [1984] 2 C.F. 219 (1^{re} inst.), à la p. 225:

Bien que ces distinctions puissent paraître quelque peu subtiles et étrangères au droit fiscal, il faut supposer que le Parlement en parlant «d'articles destinés à la vente ou à la location» a voulu, par une référence au droit général en matière de vente ou de louage, donner à cette expression une plus grande précision dans des cas particuliers.

Toutefois, vu les faits de l'espèce, l'asphalte, à sa sortie de l'usine, était effectivement «à vendre». L'interprétation du ministre suppose l'ajout de quelques mots au texte de la loi pour préciser qu'il s'agit de «marchandises destinées à être aliénées en exécution de contrats de vente ou de location». Je souscris à cet égard à l'analyse du juge Reed qui parlait d'une disposition semblable de la Loi dans *Halliburton Services Ltd. c. La Reine*, 85 D.T.C.

41

42

43

44

(F.C.T.D.), at p. 5338, aff'd 90 D.T.C. 6320 (F.C.A.):

It seems to me to be quite clear that what was intended was a tax deduction with respect to profit arising out of the manufacturing and processing of goods, not a requirement that the goods had to be sold in a particular fashion.

5336 (C.F. 1^{re} inst.), à la p. 5338, conf. par 90 D.T.C. 6320 (C.A.F.):

Il me semble assez évident que ce qui est prévu est une déduction fiscale en ce qui a trait au bénéfice qui découle de la fabrication et de la transformation de marchandises et non une exigence selon laquelle les marchandises doivent être vendues d'une manière particulière.

45 Considerable argument was addressed to us and in the courts below about the percentage of asphalt that was disposed of under contracts of work and materials as opposed to contracts of sale. This debate was precipitated by the word "primarily" in the definition. In my view, the taxpayer's case, if it is to succeed, does not turn on these percentages, but on the proposition that all of the asphalt produced at the plant was for sale and asphalt disposed of under a contract for work and materials was a "sale" of the manufactured asphalt within the plain meaning of the Act.

Contracts for Work and Material

46 The appellant's standard form customer contract was "for furnishing all labour, materials and equipment required for the performance" of the work. In the sample contract provided in the appellant's record, the handwritten notation undertook to "excavate unsuitable material, supply necessary gravel, grade, compact and pave with 2½" of asphalt". The global price for the job is then stipulated. The evidence was that about half of the contract price was for materials, of which about half was for asphalt. These percentages are not significant because the tax benefit relates not to a percentage of the paving contract price but to the \$433,535 wholly spent to acquire the asphalt plant.

47 I note at the outset that this case differs from the "repair cases" such as *Rolls-Royce (Canada) Ltd. v. The Queen*, 93 D.T.C. 5031 (F.C.A.), applica-

La question du pourcentage d'asphalte utilisé en exécution des contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux par opposition aux contrats de vente a été abondamment débattue devant notre Cour et les tribunaux d'instance inférieure. C'est l'emploi de «principalement» dans la définition qui a suscité le débat. À mon avis, le succès de la contribuable dépend non pas de ces pourcentages mais de la thèse selon laquelle la totalité de l'asphalte fabriqué à l'usine était destinée à la vente et l'utilisation de l'asphalte en exécution d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux était une «vente» de l'asphalte fabriqué, selon le sens ordinaire de la Loi.

Contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux

Le contrat type que l'appelante faisait signer à ses clients prévoyait qu'elle fournissait [TRADUCTION] «la totalité de la main-d'œuvre, des matériaux et de l'outillage nécessaires à l'exécution» des travaux. Dans l'exemplaire figurant dans les dossiers de l'appelante, une note manuscrite indique que le contractant s'engage à [TRADUCTION] «enlever les matériaux impropres, fournir le gravier nécessaire, niveler le terrain, effectuer le compactage et appliquer 2½ po d'asphalte». Y figure ensuite le prix global des travaux. Selon la preuve, environ la moitié du prix du contrat s'appliquait aux matériaux, dont à peu près la moitié pour l'asphalte. Ces pourcentages importent peu étant donné que l'avantage fiscal s'attache non pas à un pourcentage du prix du contrat d'asphaltage mais à la totalité de la somme de 433 535 \$ dépensée pour l'acquisition de l'usine de fabrication d'asphalte.

Je souligne d'entrée de jeu que la présente espèce diffère des «affaires de réparation», telle l'affaire *Rolls-Royce (Canada) Ltd. c. La Reine*, 93

tion for leave to appeal to the Supreme Court of Canada refused, [1993] 2 S.C.R. x, where it was held that the overhauling of aircraft engines constituted “manufacturing or processing” but not “for sale” because the engines in issue were throughout owned by customers of the taxpayer. *Crown Tire, supra*, is to the same effect. No such issue arises here. In the beginning, the taxpayer owned the asphalt. At the end, the customer did. The only issue on this appeal is whether the asphalt as manufactured was for sale.

La Forest J. pointed out in *H. W. Liebig & Co. v. Leading Investments Ltd.*, [1986] 1 S.C.R. 70, at p. 83, that “the primary meaning of sale is the transfer of property to another for a price”. Referring to the definition in the *Oxford English Dictionary* of “sale” as “[t]he action or an act of selling or making over to another for a price; the exchange of a commodity for money or other valuable consideration”, La Forest J. said of the word “sale”, in the admittedly different context of a real estate purchase agreement, “I do not think the technical meaning that lawyers may attach to a word for certain purposes should be substituted for the ordinary meaning of that word in everyday speech unless there is evidence that the parties intended to use it in that special or technical sense” (p. 84). In my view, ordinary words in the Act like “for sale” should also be interpreted in light of “the ordinary meaning of the word in everyday speech”. Here, the supply of asphalt was specified, although the price was not allocated in the contract as between work and materials. The customer’s objective was to obtain an asphalt driveway, and the services provided by the taxpayer were incidental to realization of that objective. The price was paid, and the customer became the owner of the asphalt in his driveway. The taxpayer and its customers were likely oblivious to the fact (relied on by the Minister) that, in the eye of the law, title

D.T.C. 5031 (C.A.F.), demande d’autorisation de pourvoi à la Cour suprême du Canada refusée, [1993] 2 R.C.S. x, où on a décidé que la révision de moteurs d’aéronef constituait une activité de fabrication ou de transformation, mais pas d’une marchandise «destinée à la vente» parce que les moteurs en cause demeuraient durant tout le processus la propriété des clients de la contribuable. L’arrêt *Crown Tire*, précité, va dans le même sens. La question ne se pose pas en l’espèce. Au point de départ, l’asphalte appartenait à la contribuable. Au point d’arrivée, elle appartenait au client. La seule question en litige dans le présent pourvoi est de savoir si l’asphalte ainsi fabriqué était destiné à la vente.

Dans l’arrêt *H. W. Liebig & Co. c. Leading Investments Ltd.*, [1986] 1 R.C.S. 70, à la p. 83, le juge La Forest souligne que «le sens premier du mot vente est le transfert de la propriété à quelqu’un d’autre, moyennant un prix quelconque». Renvoyant à la définition que donne le *Oxford English Dictionary* du mot «sale» — «[l]’action ou l’acte de vendre ou de transférer à quelqu’un d’autre moyennant un prix; l’échange d’une marchandise contre de l’argent ou une autre considération valable» —, le juge La Forest dit ceci, dans le contexte certes différent d’une convention d’achat d’un bien immobilier: «Je ne pense pas qu’il faille remplacer le sens ordinaire d’un mot du langage courant par le sens technique que les avocats peuvent lui attribuer à certaines fins, à moins qu’il n’y ait des éléments de preuve que les parties ont voulu utiliser ce mot dans son sens spécial ou technique» (p. 84). À mon avis, des termes ordinaires de la Loi comme le terme «en vue de la vente» devraient aussi être interprétés selon le «sens ordinaire d’un mot du langage courant». En l’occurrence, la fourniture d’asphalte était spécifiée, même si dans le contrat le prix de l’ouvrage n’était pas indiqué séparément de celui des matériaux. L’objectif du client était d’obtenir une allée asphaltée, et les services fournis par la contribuable étaient accessoires à la réalisation de cet objectif. Une fois le prix payé, le client devenait propriétaire de l’asphalte recouvrant son allée. La contribuable et ses clients n’étaient vraisemblablement pas conscients du fait (invoqué par le minis-

to the steaming stretch of asphalt passed by accession.

49 This Court has frequently endorsed the “plain meaning” rule of interpretation in relation to the Act. A recent instance is *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622, *per* McLachlin J., as she then was, for the Court, at para. 40:

Where the provision at issue is clear and unambiguous, its terms must simply be applied. . . .

For this proposition, McLachlin J. cited *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 298, at para. 51, *per* Bastarache J.; *Tenant v. M.N.R.*, [1996] 1 S.C.R. 305, at para. 16, *per* Iacobucci J.; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103, at para. 11, *per* Major J.; *Alberta (Treasury Branches) v. M.N.R.*, [1996] 1 S.C.R. 963, at para. 15, *per* Cory J.

50 This is not to say that the “plain meaning” is to be applied by a court oblivious to the context. In *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at p. 578, Estey J. emphasized that “[c]ourts today apply to this statute [the *Income Tax Act*] the plain meaning rule, but in a substantive sense”, which he elaborated by reference to the oft-quoted passage from E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87 (which Driedger styled “the modern rule”):

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

51 “[W]ords, like people, take their colour from their surroundings”, observed Professor J. Willis at p. 6 in “Statute Interpretation in a Nutshell” (1938), 16 *Can. Bar Rev.* 1, the classic article cited by Estey J. at p. 577 of *Stuart Investments*, *supra*. More recently, Professor J. M. Kernochan has made a similar point: “The precise words which are in issue in relation to the facts must be weighed in the light of successive circles of context” (“Statutory Interpretation: An Outline of Method”

tre) qu’aux yeux de la loi, le titre sur cette bande fumante d’asphalte passait par accession.

Notre Cour a fréquemment sanctionné la règle d’interprétation dite du «sens ordinaire» en ce qui concerne la Loi. L’arrêt *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, en est un récent exemple. Le juge McLachlin (maintenant Juge en chef) y dit ceci au nom de la Cour (au par. 40):

Lorsque la disposition en cause est claire et non équivoque, elle doit simplement être appliquée. . . .

À l’appui de cet énoncé, le juge McLachlin cite *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298, au par. 51, le juge Bastarache; *Tenant c. M.N.R.*, [1996] 1 R.C.S. 305, au par. 16, le juge Iacobucci; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103, au par. 11, le juge Major; *Alberta (Treasury Branches) c. M.N.R.*, [1996] 1 R.C.S. 963, au par. 15, le juge Cory.

Cela ne veut pas dire que le tribunal doit appliquer la règle du «sens ordinaire» hors de tout contexte. Dans l’arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la p. 578, le juge Estey souligne qu’«[a]ujourd’hui, les tribunaux appliquent à cette loi [la *Loi de l’impôt sur le revenu*] la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond», méthode qu’il a expliquée en renvoyant à l’extrait souvent cité de l’ouvrage de E. A. Driedger intitulé *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), à la p. 87 (que Driedger appelle «la règle moderne»):

[TRADUCTION] Aujourd’hui il n’y a qu’un seul principe ou approche: il faut lire les termes d’une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s’harmonise avec l’esprit de la loi, l’objet de la loi et l’intention du législateur.

Selon le professeur J. Willis, à la p. 6, dans «Statute Interpretation in a Nutshell» (1938), 16 *Can. Bar Rev.* 1, article classique que cite le juge Estey, dans *Stuart Investments*, précité, à la p. 577, [TRADUCTION] «[l]es mots, comme les gens, prennent la couleur de leur environnement». Plus récemment, le professeur J. M. Kernochan a exprimé un point de vue similaire: [TRADUCTION] «Les termes précis qui sont en litige eu égard aux faits doivent être appréciés d’après des cercles contextuels succes-

(1976), 3 *Dalhousie L.J.* 333, at pp. 348-49). The *Stubart Investments* principles were further addressed by Cory J. in *Alberta (Treasury Branches) v. M.N.R.*, *supra*, at para. 15:

Even if the ambiguity were not apparent, it is significant that in order to determine the clear and plain meaning of the statute it is always appropriate to consider the “scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament”.

In *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, Gonthier J., for the Court, cited and applied the *Stubart Investments* principles and, at p. 17, adopted the following statement as summarizing his conclusion on the issue of ambiguity in the legislative text:

There has been one distinct change [after *Stubart*], however, in the resolution of ambiguities. In the past, resort was often made to the maxims that an ambiguity in a taxing provision is resolved in the taxpayer’s favour and that an ambiguity in an exempting provision is resolved in the Crown’s favour. Now an ambiguity is usually resolved openly by reference to legislative intent. [Emphasis added by Gonthier J.]

The emphasis on purposive interpretation in *Notre-Dame de Bon-Secours*, *supra*, is occasionally portrayed as somewhat out of step with the modern plain meaning rule: see, e.g., B. J. Arnold, “Statutory Interpretation: Some Thoughts on Plain Meaning”, in *Report of Proceedings of the Fiftieth Tax Conference* (1999), 6:1, at p. 6:20, but I don’t think this observation is correct. The *Notre-Dame de Bon-Secours* judgment was directed against excessive resort to “predetermined presumptions” and advocated greater focus on the actual “legislative provision in question” (p. 20). The Court held that where, after going through the *Stubart Investments* analysis, a court concludes that the words themselves do not disclose a “plain meaning”, other interpretive tools must necessarily gain in influence, including “the context of the statute, its objective and the legislative intent” (p. 20). Far from downplaying the “plain meaning”, Gonthier

sifs» («Statutory Interpretation: An Outline of Method» (1976), 3 *Dalhousie L.J.* 333, aux pp. 348 et 349). Les principes énoncés dans l’arrêt *Stubart Investments* ont été repris par le juge Cory dans *Alberta (Treasury Branches) c. M.N.R.*, précité, au par. 15:

Même si l’ambiguïté n’était pas apparente, il importe de signaler qu’il convient toujours d’examiner «l’esprit de la loi, l’objet de la loi et l’intention du législateur» pour déterminer le sens manifeste et ordinaire de la loi en cause.

Dans *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, le juge Gonthier au nom de la Cour, cite et applique les principes de l’arrêt *Stubart Investments*, et adopte l’énoncé suivant résumant sa conclusion sur la question de l’ambiguïté d’un texte législatif à la p. 17:

Toutefois, il y a eu un net changement [après *Stubart*] dans la résolution d’ambiguïtés. Dans le passé, on recourait souvent aux maximes selon lesquelles toute ambiguïté dans une disposition fiscale doit être résolue en faveur du contribuable et toute ambiguïté dans une disposition prévoyant une exemption doit être résolue en faveur de Sa Majesté. De nos jours, une ambiguïté est habituellement résolue ouvertement en tenant compte de l’intention du législateur. [Souligné par le juge Gonthier.]

L’accent mis dans *Notre-Dame de Bon-Secours*, précité, sur l’interprétation téléologique est parfois considéré comme allant à contre-courant de la règle moderne du sens ordinaire: voir, à titre d’exemple, l’article de B. J. Arnold intitulé «Statutory Interpretation: Some Thoughts on Plain Meaning», dans *Report of Proceedings of the Fiftieth Tax Conference* (1999), 6:1, à la p. 6:20, mais cette observation est à mon sens incorrecte. L’arrêt *Notre-Dame de Bon-Secours* met en garde contre le recours excessif aux «présomptions préétablies» et préconise d’accorder la primauté à la «disposition législative en cause» (p. 20). La Cour dit que si, après avoir appliqué la méthode d’analyse de l’arrêt *Stubart Investments*, le tribunal conclut qu’il ne se dégage pas des mots eux-mêmes un «sens ordinaire», il lui faut alors recourir à d’autres outils d’interprétation, dont «[le] contexte de la loi, [. . .] l’objet de celle-ci et [. . .] l’intention du légis-

J., at p. 21, was at pains to explore the statutory text, finally concluding at p. 27 that:

If the legislature had intended that the tax exemption of a reception centre should be subject to the existence of a permit issued by the proper authority, it would have said so expressly as it did for day-care centres. The same textual argument can be drawn from s. 204(15)

53

The first rule identified in the *Notre-Dame de Bon-Secours* summary at p. 20 is that “[t]he interpretation of tax legislation should follow the ordinary rules of interpretation”. The “ordinary rules” include the modern plain meaning rule, as noted by J. E. Fulcher, a tax counsel with the Department of Justice, in “The Income Tax Act: The Rules of Interpretation and Tax Avoidance. Purpose vs. Plain Meaning: Which, When and Why?” (1995), 74 *Can. Bar Rev.* 563. Commenting at p. 578 on the later case of *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312, he says:

[T]he case never gets beyond the first rule in *Bon-Secours*. The ordinary rule of interpretation here is that unambiguous provisions are to be interpreted as written, and while finding ambiguity is a subjective undertaking, why come to the Finance Department’s aid when the provision is drafted with such blinding certainty?

54

The primary rule of statutory interpretation is to ascertain the intention of Parliament. Where the meaning of the words used is plain and no ambiguity arises from context, then the words offer the best indicator of Parliament’s intent: *R. v. McIntosh*, [1995] 1 S.C.R. 686, at p. 697, *per* Lamer C.J., and at p. 712, *per* McLachlin J., dissenting. No doubt the statement that words have a “plain meaning” is itself a conclusion based on a contextual analysis. However, once the tools of interpretation have been deployed and the issue considered from the different perspectives identified by Professor Driedger, if the result of that exercise is the conclusion that the meaning of the words used by Parliament is plain, then effect must be given to them. The *Stuart Investments* gloss on “plain

lateur» (p. 20). Loin de minimiser la règle du «sens ordinaire», le juge Gonthier analyse soigneusement le texte de la loi (p. 21), pour conclure finalement en ces termes (à la p. 27):

. . . si le législateur avait voulu que l’exemption de taxes d’un centre d’accueil soit subordonnée à l’existence d’un permis délivré par l’autorité compétente, il l’aurait expressément mentionné comme il l’a fait pour les garderies. Le même argument de texte peut être tiré du par. 204(15)

La première règle dégagée dans le résumé figurant à la p. 20 de l’arrêt *Notre-Dame de Bon-Secours* est que «[l]’interprétation des lois fiscales devrait obéir aux règles ordinaires d’interprétation». Les «règles ordinaires» comprennent la règle moderne du sens ordinaire, comme le fait observer J. E. Fulcher, conseiller fiscal au ministère de la Justice, dans «The Income Tax Act: The Rules of Interpretation and Tax Avoidance. Purpose vs. Plain Meaning: Which, When and Why?» (1995), 74 *R. du B. can.* 563. Commentant (à la p. 578) l’arrêt ultérieur *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312, il dit ceci:

[TRADUCTION] [L’]affaire n’a jamais dépassé la première règle énoncée dans *Bon-Secours*. La règle ordinaire d’interprétation dans ce cas est que les dispositions non équivoques doivent être interprétées comme elles sont écrites et, le constat d’ambiguïté relevant d’une certaine subjectivité, pourquoi venir à la rescousse du ministère des Finances quand la disposition est parfaitement claire?

La première règle dans l’interprétation des lois est qu’il faut déterminer l’intention du législateur. Quand le sens des mots utilisés est clair et que le contexte ne crée pas d’ambiguïté, les mots sont alors les meilleurs indicateurs de l’intention du législateur: *R. c. McIntosh*, [1995] 1 R.C.S. 686, à la p. 697, le juge en chef Lamer, et à la p. 712, le juge McLachlin dissidente. Certes, l’affirmation que les mots ont un «sens ordinaire» est en soi une conclusion fondée sur une analyse contextuelle. Toutefois, une fois qu’on a eu recours aux outils d’interprétation et qu’on a examiné la question sous les différents angles identifiés par le professeur Driedger, s’il ressort de cet exercice que le sens des termes utilisés par le législateur est manifeste, il faut leur donner effet. Les commentaires

meaning” was thus reaffirmed by Major J. in *Friesen, supra*, at para. 10. He said that, if, after examining the context and purpose of the tax provision, the Court nevertheless concludes that “a provision is couched in specific language that admits of no doubt or ambiguity in its application to the facts, then the provision must be applied regardless of its object and purpose”: *Friesen, supra*, at para. 11, quoting P. W. Hogg and J. E. Magee, *Principles of Canadian Income Tax Law* (1995), at p. 454.

The strength of the “plain meaning” rule is its recognition that it is the words of the provision themselves that constitute the vehicle used by Parliament to convey its intent to the people who are trying to assess their rights and tax liabilities under the Act. As the Court said in *Antosko, supra*, at pp. 326-27:

While it is true that the courts must view discrete sections of the *Income Tax Act* in light of the other provisions of the Act and of the purpose of the legislation, and that they must analyze a given transaction in the context of economic and commercial reality, such techniques cannot alter the result where the words of the statute are clear and plain and where the legal and practical effect of the transaction is undisputed. . . .

Even less attractive, I think, is the attempt in the present case to narrow the words “sale or lease” by reference to technical legal distinctions among various types of disposal contracts which are totally extraneous to the Act and are not easily accessible to the self-assessing taxpayer. Apart from everything else, such imported technical distinctions may frustrate not only the plain meaning, but the legislative purpose of the tax provision. Where (as here) Parliament has spoken in language that continues to speak plainly despite “successive circles of context”, I think the taxpayer is entitled to the benefit voted by Parliament. It is the Minister (or the Minister’s colleague, the Minister of Finance) who recommended the particular wording to Parliament, and it is the Minister or his colleague who may recommend amendments to the Act if it is thought desirable to narrow the tax benefit.

de *Stuart Investments* sur la notion de «sens ordinaire» sont ainsi réitérés par le juge Major dans *Friesen*, précité, au par. 10. Si, dit-il, après avoir examiné le contexte et l’objet de la disposition fiscale, le tribunal conclut néanmoins qu’«une disposition est rédigée dans des termes précis qui n’admettent aucun doute ni aucune ambiguïté quant à son application aux faits, elle doit être appliquée nonobstant son objet»: *Friesen*, précité, au par. 11, citant P. W. Hogg et J. E. Magee, *Principles of Canadian Income Tax Law* (1995), à la p. 454.

La force de la règle du «sens ordinaire» réside dans la reconnaissance que les termes de la disposition sont eux-mêmes le véhicule par lequel le législateur transmet son intention aux personnes qui tentent de déterminer leurs droits et leurs obligations fiscales au titre de la Loi. Comme la Cour le dit dans l’arrêt *Antosko*, précité (aux pp. 326 et 327):

Même si les tribunaux doivent examiner un article de la *Loi de l’impôt sur le revenu* à la lumière des autres dispositions de la Loi et de son objet, et qu’ils doivent analyser une opération donnée en fonction de la réalité économique et commerciale, ces techniques ne sauraient altérer le résultat lorsque les termes de la Loi sont clairs et nets et que l’effet juridique et pratique de l’opération est incontesté. . . .

À mon avis, est encore moins séduisante la tentative, en l’espèce, de restreindre le sens de «vente ou location» en recourant à des distinctions juridiques techniques entre divers types de contrats d’aliénation, distinctions qui sont totalement étrangères à la Loi et ne sont guère à la portée du contribuable en régime d’autocotisation. Mais outre tout cela, le recours à ces distinctions techniques importées risque d’aller à l’encontre non seulement du sens ordinaire, mais aussi de l’objet législatif de la disposition fiscale. Dans un cas où, comme en l’espèce, le législateur a utilisé des termes qui continuent d’être clairs malgré les «cercles contextuels successifs», j’estime que le contribuable a droit à l’avantage ainsi consenti. C’est le ministre (ou son collègue, le ministre des Finances) qui a recommandé le libellé particulier au législateur, et c’est le ministre ou son collègue qui peut recommander la modification de la Loi s’il l’estime souhaitable pour restreindre l’avantage fiscal.

55

56

Commentary by the Tax Bar

57

The “plain meaning” approach as defined in *Stubart Investments*, *supra*, has been much discussed in the recent tax literature, including S. W. Bowman, “Interpretation of Tax Legislation: The Evolution of Purposive Analysis” (1995), 43 *Can. Tax J.* 1167; Fulcher, *supra*; K. Sharlow, “The Interpretation of Tax Legislation and the Rule of Law — Rejoinder” (1996), 75 *Can. Bar Rev.* 151; R. Taylor, “The Interpretation of Fiscal Statutes: The ‘Plain Meaning’ Approach in Recent Supreme Court of Canada Decisions”, in *Report of Proceedings of the Forty-Eighth Tax Conference* (1997), 64:1; Arnold, *supra*. More recently still, the “plain meaning” rule has been discussed in detail and criticized by Professor D. G. Duff in two articles titled “Interpreting the Income Tax Act” (1999), 47 *Can. Tax J.* 464 and 741. At p. 770, Professor Duff says that by over-simplifying the interpretive task, the plain meaning rule in its pure form (i.e., before Estey J. married the “plain meaning” rule to Driedger’s “modern rule” in *Stubart Investments*, *supra*)

obscures the process of statutory interpretation, artificially limits its scope, produces decisions contrary to legislative intentions and statutory purposes, permits substantial judicial discretion, and places an unreasonable burden on legislative drafters.

Whatever might have been said about the original “plain meaning” rule, I do not think that the modern plain meaning rule spelled out in *Stubart Investments* is fairly subject to these criticisms.

58

To take Professor Duff’s points in reverse order, I do not think it unreasonable to require the legislative drafter to make it plain (if such be the intent) that the product must not only be manufactured for sale, but must be disposed of under a specific type of contract, e.g., excluding contracts for work and materials. It would be a simple matter to signal to the taxpayer in ordinary language that if he or she supplies services along with the manufactured

Observations des fiscalistes

L’analyse fondée sur le «sens ordinaire», telle qu’elle est définie dans *Stubart Investments*, précité, a fait l’objet d’abondants commentaires dans la littérature fiscale récente, notamment par S. W. Bowman, «Interpretation of Tax Legislation: The Evolution of Purposive Analysis» (1995), 43 *Can. Tax J.* 1167; Fulcher, *loc. cit.*; K. Sharlow, «The Interpretation of Tax Legislation and the Rule of Law—Rejoinder» (1996), 75 *R. du B. can.* 151; R. Taylor, «The Interpretation of Fiscal Statutes: The ‘Plain Meaning’ Approach in Recent Supreme Court of Canada Decisions», dans *Report of Proceedings of the Forty-Eighth Tax Conference* (1997), 64:1; Arnold, *loc. cit.* Plus récemment, la règle du «sens ordinaire» a été examinée en détail et critiquée par le professeur D. G. Duff dans deux articles intitulés «Interpreting the Income Tax Act» (1999), 47 *Can. Tax J.* 464 et 741. Le professeur Duff dit (à la p. 770) qu’en simplifiant à l’excès la tâche interprétative, la règle du sens ordinaire, dans sa forme pure (c.-à-d. avant que le juge Estey ne l’associe à la «règle moderne» de Driedger dans l’arrêt *Stubart Investments*, précité)

[TRADUCTION] obscurcit le processus d’interprétation des lois, en restreint artificiellement la portée, donne lieu à des décisions contraires à l’intention du législateur et à l’objet de la loi, laisse place à une discrétion judiciaire substantielle et impose aux rédacteurs des lois un fardeau déraisonnable.

Quoi qu’on ait pu dire de la règle du «sens ordinaire» initiale, je ne crois pas que la règle moderne du sens ordinaire énoncée dans *Stubart Investments* mérite honnêtement ces critiques.

Pour reprendre les arguments du professeur Duff dans l’ordre inverse, j’estime qu’il n’est pas déraisonnable d’exiger du rédacteur de lois qu’il dise clairement (si telle est l’intention) que le matériau doit non seulement être fabriqué en vue de la vente, mais aussi en être disposé dans le cadre d’un type précis de contrat, excluant par exemple les contrats de fourniture d’ouvrage et de matériaux. Il serait très simple de signaler au contribuable, en langage clair, que s’il fournit des services en même temps que le matériau fabriqué il perdra la déduc-

product, the fast write-off and the investment tax credit will be forfeited.

Secondly, adoption of the plain meaning in this case reduces rather than enlarges judicial discretion. The Court respects the very words Parliament has used, and operates on the assumption that Parliament meant what it said: *Friesen, supra*, at para. 53. It does not complicate the Act with ideas borrowed from the *Sale of Goods Act, 1893*.

Thirdly, a review of the related text in the Act and the legislative history confirms the fact that the “plain meaning” accords with Parliament’s intent expressed by the responsible Minister and senior officials, a type of evidence the Court has ruled admissible as part of the interpretive exercise: *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695, at pp. 749-50; *Thibaudeau v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 627, at para. 173; *Friesen, supra*, at para. 63. While the criticism may occasionally be made that “[j]udges have considerable freedom in formulating their descriptions of legislative purpose” (R. Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes* (3rd ed. 1994), at p. 60), the fact is that in this case there is a wealth of authoritative guidance on point.

On May 8, 1972, the Minister of Finance, the Honourable John Turner, introduced to the House of Commons a tax amendment to permit machinery and equipment required for manufacturing operations to be written off within two years (“the fast write-off”) to provide “a substantial incentive for the establishment in Canada of new manufacturing enterprises and the expansion of existing enterprises by increasing the return that can ultimately be realized on capital investment” (*House of Commons Debates*, vol. III, 4th Sess., 28th Parl., at p. 2002). A major emphasis was on creating jobs. Asphalt plants create jobs irrespective of the form of the asphalt disposal contract.

The Minister of Finance returned to the theme of encouraging investment in manufacturing facili-

tion pour amortissement accéléré et le crédit d’impôt à l’investissement.

Deuxièmement, l’adoption du sens ordinaire en l’espèce réduit plutôt qu’elle n’élargit le pouvoir discrétionnaire des tribunaux. La Cour respecte les termes mêmes du législateur et part du postulat que ce dernier a voulu dire ce qu’il a dit: *Friesen*, précité, au par. 53. Elle ne complique pas la Loi en se fondant sur des idées empruntées de la *Sale of Goods Act, 1893*.

Troisièmement, un examen des dispositions connexes de la Loi et de l’historique législatif confirme le fait que le «sens ordinaire» concorde avec l’intention du législateur telle qu’elle est exprimée par le ministre et les hauts fonctionnaires responsables, type de preuve que la Cour a jugé admissible dans le cadre de l’interprétation: *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, aux pp. 749 et 750; *Thibaudeau c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 627, au par. 173; *Friesen*, précité, au par. 63. Même si la critique est occasionnellement faite que [TRADUCTION] «[l]es juges jouissent d’une liberté considérable pour définir à leur manière l’objet de la loi» (R. Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes* (3^e éd. 1994), à la p. 60), le fait est qu’il existe en l’espèce d’abondantes sources convaincantes sur lesquelles s’appuyer.

Le 8 mai 1972, le ministre des Finances, l’honorable John Turner, présentait à la Chambre des communes une modification fiscale visant à permettre l’amortissement sur deux ans («amortissement accéléré») de la machinerie et de l’outillage utilisés dans les industries de fabrication, ces mesures devant aboutir à «des stimulants substantiels en vue de la création, au Canada, de nouvelles entreprises de fabrication, et de l’expansion de celles qui existent déjà, en accroissant les revenus que produiront, en fin de compte, les capitaux investis» (*Débats de la Chambre des communes*, vol. III, 4^e sess., 28^e lég., à la p. 2002). L’accent était mis sur la création d’emplois. Or, les usines de fabrication d’asphalte créent des emplois, peu importe le type de contrat d’aliénation de l’asphalte.

Le ministre des Finances est revenu sur le thème de l’encouragement à l’investissement dans les

59

60

61

62

ties in his budget address of February 19, 1973 (*House of Commons Debates*, vol. II, 1st Sess., 29th Parl., at p. 1428), and in the post-budget debate on June 13, 1973, when he pointed out that “increasing the after-tax rate of return on investment, these measures will help to achieve these national objectives by encouraging the establishment in many parts of the country of new manufacturing and processing industries and of supporting service industries” (*House of Commons Debates*, vol. V, 1st Sess., 29th Parl., at p. 4725). Whatever else may be said of the taxpayer’s activities in this case, it acquired a new manufacturing plant and it worked the plant in conjunction with its paving service business.

unités de production dans son exposé budgétaire du 19 février 1973 (*Débats de la Chambre des communes*, vol. II, 1^{re} sess., 29^e lég., à la p. 1428) et dans le débat sur les prévisions budgétaires le 13 juin 1973, où il a souligné qu’«[e]n augmentant le montant, net d’impôt, du revenu des placements, ces mesures permettront d’atteindre les objectifs nationaux en encourageant la création, dans différentes régions de notre pays, de nouvelles industries de fabrication et de transformation ainsi que des industries de service» (*Débats de la Chambre des communes*, vol. V, 1^{re} sess., 29^e lég., à la p. 4725). Or, quoi qu’on puisse dire des activités de la contribuable en l’espèce, elle a fait l’acquisition d’une nouvelle usine de fabrication et elle l’a exploitée parallèlement à son entreprise de service d’asphaltage.

63 On June 23, 1975, the Finance Minister returned to the same theme, explaining that “I am therefore proposing to introduce an investment tax credit as a temporary extra incentive for investment in a wide range of new productive facilities” (*House of Commons Debates*, vol. VII, 1st Sess., 30th Parl., at p. 7028).

Le ministre des Finances a de nouveau repris ce thème le 23 juin 1975: «Je propose donc d’établir, à titre de stimulant supplémentaire et temporaire, un dégrèvement pour les investissements dans une gamme étendue de nouvelles installations de production» (*Débats de la Chambre des communes*, vol. VII, 1^{re} sess., 30^e lég., à la p. 7028).

64 In the same year, he explained to the Canadian Tax Foundation that:

La même année, il dit ceci devant l’Association canadienne d’études fiscales:

We want the application of the policy to be clear as well. Grey areas in tax administration are no more popular with governments than with taxpayers.

[TRADUCTION] Nous voulons aussi que l’application de la politique soit claire. Le gouvernement, pas plus que les contribuables, n’apprécie les zones grises dans l’administration fiscale.

To apply the reduced rate, a taxpayer must be able to answer two questions:

Pour appliquer le taux réduit, le contribuable doit répondre à deux questions:

Am I carrying on a manufacturing or processing activity?

Est-ce que j’exerce une activité de fabrication ou de transformation?

If I am, how much of my business income is subject to the reduced rate?

Si oui, quelle part de mon revenu d’entreprise est assujettie au taux réduit?

(“Banquet Address”, in *Report of Proceedings of the Twenty-Fourth Tax Conference* (1973), 278, at p. 281.)

(«Banquet Address», dans *Report of Proceedings of the Twenty-Fourth Tax Conference* (1973), 278, à la p. 281.)

65 In the following year, R. D. Weil, C.A., of the Technical Interpretations Division of the Department of National Revenue, further explained the tax changes in an address to the Canadian Tax

L’année suivante, R. D. Weil, c.a., de la Division des interprétations techniques au ministère du Revenu national, explique de nouveau les modifications fiscales devant l’Association canadienne

Foundation and gave an example which is apposite in the present appeal:

Where a company enters into a *supply and erect* contract, the *off-site* manufacturing of building products is not considered to be construction, whereas the activities of erecting and installing these products in place at the construction site are considered to be construction. Where a building product such as ready-mix concrete or asphalt is manufactured or processed off site and then is installed at the place of construction by the same company, some concern may exist that there is no sale of the concrete or asphalt. In these and similar circumstances, the product is considered to be sold at the time the completed structure is sold and therefore such activities will qualify. [Italics in original; underlining added.]

(“Manufacturing and Processing Tax Incentives”, in *Report of Proceedings of the Twenty-Fifth Tax Conference* (1974), 124, at p. 127.)

Administrative policy and interpretation are not determinative but are entitled to weight and can be an important factor in case of doubt about the meaning of legislation: *Harel v. Deputy Minister of Revenue of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851, at p. 859, *per de Grandpré J.*; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, at p. 37, *per Dickson J.* Bulletin No. IT-145 issued by the Department of National Revenue on February 5, 1974, incorporated Mr. Weil’s interpretation as follows:

9. Where a building product such as ready-mix concrete or asphalt is manufactured or processed off site and then is installed at the place of construction by the same corporation, some concern may exist that there is no sale of the concrete or asphalt. In these and similar circumstances, the product is considered to be sold at the time the completed structure is sold and therefore such activities will qualify. [Emphasis added.]

These comments seem directed to construction projects which are a traditional heartland of work

d’études fiscales et il donne un exemple pertinent aux fins du présent pourvoi:

[TRADUCTION] Lorsqu’une entreprise signe un contrat de *fourniture* et d’*erection*, la fabrication hors chantier des produits de construction n’est pas considérée comme une activité de construction, tandis que leurs érection et installation au lieu de construction sont considérées comme des activités de construction. Lorsqu’un produit de construction, tel que le béton ou l’asphalte préparés, est fabriqué ou transformé ailleurs que sur les lieux de construction et est ensuite appliqué par la même entreprise sur les lieux de construction, une difficulté peut sembler surgir du fait qu’il n’y a pas eu de vente du béton ou de l’asphalte en question. Dans un tel cas ou un cas semblable, on considère que le produit a été vendu au moment où l’ouvrage terminé est lui-même vendu et les activités en question remplissent donc les conditions requises. [En italique dans l’original; je souligne.]

(«Manufacturing and Processing Tax Incentives», dans *Report of Proceedings of the Twenty-Fifth Tax Conference* (1974), 124, à la p. 127.)

La politique et l’interprétation de l’administration ne sont pas des sources concluantes, mais elles ont un certain poids en cas de doute sur la signification d’un texte législatif: *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851, à la p. 859, le juge de Grandpré; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la p. 37, le juge Dickson. Le Bulletin n° IT-145 publié par le ministère du Revenu national le 5 février 1974 reprend l’interprétation de M. Weil:

9. Lorsqu’un matériau ou produit de construction, tel que le béton ou l’asphalte préparés, est fabriqué ou transformé ailleurs que sur les lieux de construction, et est ensuite posé par la même corporation sur les lieux de construction, une difficulté peut sembler surgir du fait qu’il n’y a pas eu de vente du béton ou de l’asphalte en question. Dans un tel cas ou un cas semblable, on considère que le produit a été vendu au moment où l’édifice terminé est lui-même vendu et les activités en question répondent donc aux exigences de la Loi et peuvent être considérées comme des activités de construction. [Je souligne.]

Ces observations, qui paraissent viser les projets de construction — terrain traditionnel privilégié

and materials contracts, and, I think, undermine the Minister's narrow interpretation urged here.

68 Moreover, this legislative history makes it clear that the distinction drawn from the niceties of contract law adopted by the Minister and the courts below to defeat the taxpayer's claim is unrelated to the purpose of the deductions. By basing the availability of the tax incentives on the distinction between a contract for the sale of goods and a contract for work and materials, the Minister applies doctrines developed in a non-tax context aimed at the totally different (and irrelevant) law governing the rights and obligations of buyers and sellers. There are, no doubt, provisions in the *Income Tax Act* which require for their proper understanding resort to commercial law or accounting practice, but the provisions at issue in the present appeal are not among them.

69 *Notre-Dame de Bon-Secours, supra*, at p. 18, recognized that, while at one time tax legislation was arguably limited to raising funds to cover government expenses, "[i]n our time it has been recognized that such legislation serves other purposes and functions as a tool of economic and social policy. . . . Both are legitimate purposes which equally embody the legislative intent and it is thus hard to see why one should take precedence over the other." In my view, the legislative purpose here is to give positive encouragement to manufacturing and processing plants. This corroborates and reinforces the "plain meaning" of the Act.

70 While the plain meaning principle to some extent limits the scope of the interpretive exercise, it does not do so "artificially". It arrives at the intent of Parliament by the most direct route, namely by giving effect to the words Parliament has used where Parliament has made its meaning plain. While there is little danger that the Act will ever become user-friendly or self-explanatory, it is of particular importance in a self-assessment tax system to promote an interpretation of provisions,

des contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux —, affaiblissent à mon avis l'interprétation étroite que préconise le ministre en l'espèce.

De plus, l'historique législatif que nous venons d'esquisser montre clairement qu'il n'y a pas de lien entre la distinction inspirée des subtilités du droit des contrats que le ministre et les tribunaux inférieurs ont invoquées pour rejeter la prétention de la contribuable, et l'objet des déductions. En fondant le droit aux stimulants fiscaux sur la distinction entre un contrat de vente de marchandises et un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux, le ministre applique des doctrines élaborées dans un contexte non fiscal visant des règles totalement différentes (et non pertinentes) régissant les droits et obligations des vendeurs et des acheteurs. Il y a sans aucun doute dans la Loi des dispositions dont la bonne compréhension exige de recourir au droit commercial ou aux pratiques comptables, mais les dispositions en cause dans le présent pourvoi ne sont pas de celles-là.

L'arrêt *Notre-Dame de Bon-Secours*, précité, à la p. 18, reconnaît que, si à une époque on pouvait soutenir que la législation fiscale était limitée aux campagnes de financement destinées à couvrir les dépenses du gouvernement, «de nos jours, la loi sert d'autres objectifs et se présente comme instrument d'intervention économique et sociale. [. . .] Il s'agit là de deux buts légitimes qui expriment également l'intention du législateur et, à ce titre, on voit difficilement pourquoi l'un devrait primer l'autre.» À mon avis, l'objet de la loi en l'espèce, soit l'encouragement concret donné aux usines de fabrication et de transformation, corrobore et renforce le «sens ordinaire» de la Loi.

Si le principe du sens ordinaire limite dans une certaine mesure la portée de l'interprétation, il ne le fait pas «artificiellement». Il permet d'arriver à l'intention du législateur par le chemin le plus direct, soit en donnant effet aux termes que le législateur a utilisés dans les cas où il s'est exprimé clairement. S'il est peu probable que la Loi devienne un jour conviviale ou évidente en soi, il est d'une importance primordiale dans un régime fiscal fondé sur l'autocotisation de promouvoir une

where possible, that is comprehensible to the taxpayers themselves.

Disposition

I would therefore allow the appeal and remit the matter to the Minister to be dealt with in accordance with these reasons.

Appeal dismissed with costs, GONTHIER, MCLACHLIN and BINNIE JJ. dissenting.

Solicitors for the appellant: Philip Anisman, Toronto; Burchell MacDougall, Truro, Nova Scotia.

Solicitor for the respondent: The Department of Justice, Halifax.

interprétation des dispositions qui soit, dans la mesure du possible, compréhensible pour les contribuables eux-mêmes.

Dispositif

Je suis par conséquent d'avis d'accueillir le pourvoi et de renvoyer l'affaire au ministre pour qu'il en soit disposé en conformité avec les présents motifs.

Pourvoi rejeté avec dépens, les juges GONTHIER, MCLACHLIN et BINNIE sont dissidents.

Procureurs de l'appelante: Philip Anisman, Toronto; Burchell MacDougall, Truro, Nouvelle-Écosse.

Procureur de l'intimée: Le ministère de la Justice, Halifax.