

Johns-Manville Canada Inc. Appellant;

and

Her Majesty The Queen Respondent.

File No.: 16940.

1984: May 15, 16; 1985: July 31.

Present: Dickson C.J. and Ritchie*, Beetz, Estey, McIntyre, Chouinard and Wilson JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Income tax — Income/capital distinction — Open pit mining operation — Land acquired for rimming — Land not overlaying ore body — Whether acquisition cost a capital expense or deductible as revenue expense — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 4, 11(1)(a), 12(1)(a), (b) — Income Tax Regulations, s. 1100(1).

Appellant, in the course of operating its open pit mine, was forced to buy peripheral land in order to continue the necessary wall slope and angle of repose of the overburden. The land did not overlay any of the ore body and would gradually disappear as the mine deepened and the mouth of the mine became wider. At issue was whether or not appellant had the right to charge the purchase cost of this land to expense rather than to capital.

Held: The appeal should be allowed.

These expenditures should be allocated to the revenue account and not to capital. Common sense dictated that these expenditures, made in the course of the taxpayer's regular day-to-day business operations, were necessary to avoid a shut down of the taxpayer's operations. These expenditures were not part of a plan for assembling assets and had no semblance of a once and for all acquisition. Since the expenditures were not connected with assembling an ore body or a mining property that itself could be developed independently of any ore body, there was no entitlement to depletion or capital cost allowance. These expenditures, however, were not disqualified by s. 12(1)(a). That section favoured the inclusion of these expenditures in authorized expenses because there is no other provision made in the Act for these items which were incurred of necessity according

Johns-Manville Canada Inc. Appelante;

et

Sa Majesté La Reine Intimée.

^a

N° du greffe: 16940.

1984: 15, 16 mai; 1985: 31 juillet.

Présents: Le juge en chef Dickson et les juges Ritchie*, Beetz, Estey, McIntyre, Chouinard et Wilson.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Impôt sur le revenu — Distinction entre revenu et capital — Mine à ciel ouvert — Acquisition de biens-fonds pour maintenir la stabilité de la paroi de la mine — Biens-fonds non situés au-dessus du gisement de minerai — Le coût d'acquisition est-il une dépense de capital ou est-il déductible comme dépense d'exploitation? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, chap. 148, art. 4, 11(1)a), 12(1)a), b) — Règlement de l'impôt sur le revenu, art. 1100(1).

L'appelante a dû acquérir, dans le cours de l'exploitation de sa mine à ciel ouvert, des biens-fonds situés autour de celle-ci pour maintenir la pente de la paroi et l'angle de talus du mort-terrain. Les biens-fonds ne sont pas situés au-dessus du gisement de minerai et disparaissent à mesure que la profondeur de la mine augmente et que son entrée en surface s'agrandit. La question en litige est de savoir si l'appelante a le droit de porter le coût d'acquisition de ces biens-fonds au compte de dépenses d'exploitation plutôt qu'au compte de capital.

Arrêt: Le pourvoi est accueilli.

Ces dépenses doivent être imputées au compte de revenu et non au compte de capital. Le bon sens exigeait que ces dépenses, qui étaient engagées par la contribuable dans l'exploitation régulière de son entreprise, soient faites pour éviter la fermeture de son entreprise. Ces dépenses ne faisaient pas partie d'un projet visant à réunir des biens et n'avaient rien de commun avec une acquisition faite une fois pour toutes. Puisque ces dépenses n'étaient pas liées à l'aménagement d'un gisement minier ou d'un bien minier qui pourrait lui-même être exploité indépendamment de tout gisement, il n'y a pas de droit à une déduction pour amortissement ou pour épuisement. Toutefois, ces dépenses ne sont pas exclues par l'al. 12(1)a); cette disposition favorise l'inclusion de ces dépenses dans les dépenses permises parce qu'il n'y a dans la Loi aucune autre disposition applicable à celles-ci qui ont nécessairement été engagées conformé-

* Ritchie J. took no part in the judgment.

* Le juge Ritchie n'a pas pris part au jugement.

to good business and engineering practice.

Cases cited

Denison Mines Ltd. v. Minister of National Revenue, [1976] 1 S.C.R. 245; *B.P. Australia Ltd. v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*, [1966] A.C. 224, considered; *Knight v. Calder Grove Estates* (1954), 35 T.C. 447; *British Salmson Aero Engines, Ltd. v. Commissioner of Inland Revenue* (1937), 22 T.C. 29; *Minister of National Revenue v. Algoma Central Railway*, [1968] S.C.R. 447; *Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 634; *Sun Newspapers Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1938), 61 C.L.R. 337; *Commissioner of Taxes v. Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd.*, [1964] A.C. 948; *Mitchell v. B.W. Noble, Ltd.*, [1927] 1 K.B. 719; *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton*, [1926] A.C. 205; *Vallambrosa Rubber Co. v. Farmer*, [1910] S.C. 519; *Ounsworth v. Vickers, Ltd.*, [1915] 3 K.B. 267; *Regent Oil Co. v. Strick*, [1966] A.C. 295; *Golden Horse Shoe (New), Ltd. v. Thurgood*, [1934] 1 K.B. 548; *Kennecott Copper Corp. v. United States*, 347 F.2d 275 (1965); *Welch v. Helvering*, 290 U.S. 111 (1933); *Commissioner of Internal Revenue v. Lincoln Savings & Loan Assn.*, 403 U.S. 345 (1971); *Tucker v. Granada Motorway Services Ltd.*, [1979] 2 All E.R. 801, referred to.

Statutes and Regulations Cited

Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 4, 11(1)(a), 12(1)(a), (b).
Income Tax Regulations, s. 1100(1).

Authors Cited

Bittker, Boris I. *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, vol. 1, Boston, Warren, Gorham & Lamont, 1981.
 Mertens *Law of Fed Income Tax* §25.20 (1979 Rev., vol. 4A), Wilmette, Illinois, Callaghan & Co.
 Pinson, Barry. *Pinson on Revenue Law*, 15 ed., London, Sweet & Maxwell, 1982.
 Tiley, John. *Revenue Law*, London, Butterworths, 1981.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal, [1982] CTC 56, 82 DTC 6054, allowing an appeal from a judgment of Gibson J. Appeal allowed.

Donald G. H. Bowman, Q.C., and William I. Innes, for the appellant.

Alban Garon, Q.C., and Roger Roy, for the respondent.

ment aux pratiques approuvées en matière de commerce et d'ingénierie.

Jurisprudence

Arrêts examinés: *Denison Mines Ltd. c. Ministre du Revenu national*, [1976] 1 R.C.S. 245; *B.P. Australia Ltd. v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*, [1966] A.C. 224; arrêts mentionnés: *Knight v. Calder Grove Estates* (1954), 35 T.C. 447; *British Salmson Aero Engines, Ltd. v. Commissioner of Inland Revenue* (1937), 22 T.C. 29; *Minister of National Revenue v. Algoma Central Railway*, [1968] R.C.S. 447; *Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 634; *Sun Newspapers Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1938), 61 C.L.R. 337; *Commissioner of Taxes v. Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd.*, [1964] A.C. 948; *Mitchell v. B.W. Noble, Ltd.*, [1927] 1 K.B. 719; *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton*, [1926] A.C. 205; *Vallambrosa Rubber Co. v. Farmer*, [1910] S.C. 519; *Ounsworth v. Vickers, Ltd.*, [1915] 3 K.B. 267; *Regent Oil Co. v. Strick*, [1966] A.C. 295; *Golden Horse Shoe (New), Ltd. v. Thurgood*, [1934] 1 K.B. 548; *Kennecott Copper Corp. v. United States*, 347 F.2d 275 (1965); *Welch v. Helvering*, 290 U.S. 111 (1933); *Commissioner of Internal Revenue v. Lincoln Savings & Loan Assn.*, 403 U.S. 345 (1971); *Tucker v. Granada Motorway Services Ltd.*, [1979] 2 All E.R. 801.

Lois et règlements cités

Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, chap. 148, art. 4, 11(1)a), 12(1)a), b).
Règlement de l'impôt sur le revenu, art. 1100(1).

Doctrine citée

Bittker, Boris I. *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, vol. 1, Boston, Warren, Gorham & Lamont, 1981.
 Mertens *Law of Fed Income Tax* §25.20 (1979 Rev., vol. 4A), Wilmette, Illinois, Callaghan & Co.
 Pinson, Barry. *Pinson on Revenue Law*, 15 ed., London, Sweet & Maxwell, 1982.
 Tiley, John. *Revenue Law*, London, Butterworths, 1981.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale, [1982] CTC 56, 82 DTC 6054, qui a accueilli l'appel d'une décision du juge Gibson. Pourvoi accueilli.

Donald G. H. Bowman, c.r., et William I. Innes, pour l'appelante.

Alban Garon, c.r., et Roger Roy, pour l'intimée.

The judgment of the Court was delivered by

Version française du jugement de la Cour rendu par

ESTEY J.—The question on appeal is whether the taxpayer-appellant has the right under the *Income Tax Act* of Canada to charge to expense, rather than to capital, the cost of purchase of land at the periphery of an open pit mine, in the course of its mining operations. The issue concerns the taxation years ending in 1969 (two fiscal periods) and 1970. The pre-1972 *Income Tax Act* applies.

There is no problem of credibility, the facts are few and are largely agreed upon by the parties in their pleadings. The following are the relevant extracts from the statements of claim and defence on which there is no disagreement.

Statement of Claim

3. The Plaintiff [appellant] is in the business of mining and processing asbestos ore from an open pit mine located within the municipal limits of the town of Asbestos, Quebec and of selling asbestos produced thereby. The mine has been in operation since 1881.

4. The open pit from which the ore is mined measures approximately 5700 feet at major axis, 3500 feet at minor axis and 950 feet in depth. The ore body is cylindrical with east and west bulges in shape and plunges to the southwest, away from the Town, at an angle of approximately 55°. It measures approximately 2000 feet in diameter.

5. In order to achieve both safe and economic mining of the ore it is, at all times and for each segment of the wall of the pit, necessary to determine the wall slope and the angle of repose of the overburden.

12. No part of the ore body is located subjacent to the properties purchased by the Plaintiff during its 1969 and 1970 taxation years, so that the Plaintiff did not by acquiring the said properties add to or augment the reserves available to it from which ore could be extracted.

LE JUGE ESTEY—La question soulevée par le présent pourvoi est de savoir si la contribuable appelante a, en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada, le droit de porter au compte de dépenses plutôt qu'au compte de capital le coût d'acquisition de biens-fonds autour de la mine à ciel ouvert qu'elle exploite dans le cours de ses opérations minières. Le litige porte sur les années d'imposition qui se sont terminées en 1969 (deux exercices financiers) et 1970. C'est la *Loi de l'impôt sur le revenu* antérieure à 1972 qui s'applique.

Il n'y a aucun problème de crédibilité, les faits sont peu nombreux et pour la plupart reconnus par les parties dans leurs actes de procédure. Voici les extraits pertinents non contestés de la déclaration et de la défense.

La déclaration

[TRADUCTION] 3. La demanderesse [l'appelante] fait l'extraction et le traitement du minerai d'amiante que renferme une mine à ciel ouvert située dans les limites de la municipalité d'Asbestos au Québec et elle s'occupe de vendre l'amiante ainsi produite. La mine est exploitée depuis 1881.

4. Le puits à ciel ouvert d'où est tiré le minerai mesure environ 5 700 pieds dans son axe principal, 3 500 pieds dans son axe secondaire et 950 pieds de profondeur. Le gisement de minerai a une forme cylindrique avec des renflements à l'est et à l'ouest et s'enfonce vers le sud-ouest, en s'éloignant de la ville, à un angle d'environ 55°. Il mesure approximativement 2 000 pieds de diamètre.

5. Pour obtenir une extraction économique et sans danger du minerai, il est nécessaire d'établir, en tout temps et pour chaque segment de la paroi du puits, la pente de la paroi et l'angle de talus du mort-terrain.

12. Aucune portion du gisement de minerai n'est située sous les biens-fonds acquis par la demanderesse pendant les années d'imposition 1969 et 1970, de sorte que l'acquisition desdits biens-fonds n'a pas eu pour effet d'augmenter les réserves disponibles dont la demanderesse dispose pour extraire du minerai.

Statement of Defence

3. He [the Deputy-Attorney General of Canada on behalf of Her Majesty] admits that in the course of carrying on its mining operations the level of the ore body was lowered and that it became necessary for the Plaintiff to push back year by year the walls of the pit in order to maintain an appropriate wall angle and that for the purpose of doing so properties were acquired carrying with them pursuant to Article 414 of the Civil Code the ownership of what was above and what was below and that pursuant to the rights given to the Plaintiff by Article 414 of the Civil Code as the proprietor of lands acquired, the Plaintiff made excavations thereon and drew away therefrom such materials as were necessary for the exploitation of the existing mine

The learned trial judge found that in the years in question the land purchases amounted to \$2,758,670, a figure slightly higher than that pleaded in the statement of defence, but no issue was taken with this finding by the respondent before this Court. The law of gravity being what it is, the hole dug in the ground in order to remove the ore must be conically shaped and must expand outwards but on the same slope as the hole is deepened by the removal of ore. Hence the required enlargement of the diameter of the hole at the top of the mining pit necessitates the purchase of land at the periphery of the pit and the removal therefrom of the soil and rock to a substantial depth. The evidence was that for almost forty years mining operations have required a progressive acquisition of land so as to maintain the walls of the conically-shaped mining pit at a safe angle. As the pit deepens in the course of mine operations its mouth at the surface must widen in order to maintain a safe angle of slope. Consequently, additional land was regularly acquired and any buildings thereon were removed. The soil was then stripped away so that the wall of the pit was pushed back or outwards from its prior location. In the conventional sense of "land", all that remains of the acquired area is a part of a sloped wall, well below the original surface, between the top of the mine and the exposed ore body at the bottom of the pit. As additional land was acquired, the sloping wall was pushed further outward and consequently the actual location of the surface of each acquisition moves down the wall although the

La défense

[TRADUCTION] 3. Il [le sous-procureur général du Canada, pour le compte de Sa Majesté] reconnaît que, dans le cours de l'exploitation minière, le niveau du gisement a baissé et la demanderesse a dû, au fil des années, repousser les parois du puits afin de les maintenir à l'angle voulu et qu'à cette fin, elle a fait l'acquisition de biens-fonds emportant, conformément à l'article 414 du Code civil, la propriété du dessus et du dessous et, en vertu des droits conférés par l'article 414 du Code civil à la demanderesse à titre de propriétaire des terrains ainsi acquis, elle y a fait des fouilles et en a extrait les matières dont l'extraction était nécessaire à l'exploitation de la mine existante . . .

Le savant juge de première instance a conclu qu'au cours des années en cause, les acquisitions de biens-fonds se sont élevées à 2 758 670 \$, ce chiffre étant un peu plus élevé que le montant mentionné dans la défense, mais l'intimée n'a pas contesté cette conclusion en cette Cour. À cause de la loi de la gravité, le trou creusé dans le sol pour extraire le minerai doit être de forme conique et aller en s'agrandissant vers l'extérieur, mais selon une pente constante à mesure que la profondeur du puits s'accroît par suite de l'extraction du minerai. Donc la nécessité d'agrandir le diamètre du haut du puits de la mine exige l'acquisition de biens-fonds à la périphérie du puits et l'enlèvement du sol et du roc jusqu'à une grande profondeur. Il ressort de la preuve que, depuis presque quarante ans, les opérations minières ont exigé l'acquisition progressive de biens-fonds pour maintenir les parois du puits de la mine de forme conique à un angle sûr. À mesure que la profondeur du puits augmente à cause de l'exploitation de la mine, son entrée en surface doit être agrandie pour maintenir un angle sûr. En conséquence, il a fallu régulièrement acquérir des biens-fonds et enlever les bâtisses qui s'y trouvaient. La terre a été ensuite enlevée de sorte que la paroi du puits a été déplacée vers l'extérieur par rapport à sa situation antérieure. Ce qui reste de la partie de «terrain», au sens ordinaire de ce terme, ainsi acquise, c'est une portion de la paroi en pente, bien plus bas que la surface initiale, entre le haut de la mine et le gisement de minerai découvert dans le fond du puits. À mesure que d'autres biens-fonds sont

sloped angle of its surface remains generally constant. Any roadways located on the "steps" cut into the face of the wall likewise disappear on each enlargement of the pit and are re-established on the new sloping wall after the surface of the additional lands has been stripped off. All these changes proceed as the removal of the ore body progresses.

The mining operations are extensive. During the relevant time period, production was 33,000 tons of ore and 60,000-65,000 tons of overburden and waste materials daily. Thus about 100,000 tons of material were removed from the base of the pit in these mining operations every day. In order to show the hazards against which the program of land acquisition was carried out as a safeguard, events in the periods immediately succeeding the taxation years in question were the subject of both pleadings and evidence:

Statement of Claim

9. In January 1971, at a time when the Plaintiff [appellant] was seeking means to prevent the collapse of the easterly wall, there occurred a serious landslide stimulated by a large inflow of water under the easterly slope which came about when the ground pressure caused a water and sewer main to break. The slide damaged seven commercial buildings and resulted in the evacuation and relocation of a substantial number of families.

13. In 1974 it became increasingly evident that some movement of overburden on the easterly slope was again taking place and after consultation with its advisers on this question the Plaintiff decided upon a buffer zone of 150 feet as a safety measure. This decision resulted in an accelerated schedule of property purchases and related relocations which continued into 1975. In spite of these precautions, in January of 1975 a serious slide occurred on the east side of the pit with the result that some 3,000,000 tons of material was suddenly dislodged and together with four residences dropped into the pit, fortunately without loss of life.

acquis, la paroi inclinée est déplacée vers l'extérieur et, en conséquence, le niveau réel de chacun des biens-fonds acquis s'enfonce avec la paroi, bien que l'angle de pente de sa surface soit assez constant. Tous les chemins situés sur les «gradins» taillés dans la paroi disparaissent eux aussi à chaque agrandissement et sont reconstruits sur la nouvelle paroi inclinée après que la surface des biens-fonds additionnels a été enlevée. Tous ces changements surviennent au fur et à mesure que l'extraction du minerai se poursuit.

Les opérations minières sont de grande envergure. Pendant la période en cause, la production quotidienne atteignait 33 000 tonnes de minerai et 60 000 à 65 000 tonnes de mort-terrain et de rebuts. Donc environ 100 000 tonnes de matière étaient tirées du fond du puits chaque jour, au cours de ces opérations minières. Dans le but de démontrer les risques que le programme d'acquisition de biens-fonds visait à prévenir, on a mentionné, dans les actes de procédure et dans la preuve, des événements qui se sont produits pendant les périodes qui ont immédiatement suivi les années d'imposition en cause:

La déclaration

[TRADUCTION] 9. En janvier 1971, au moment où la demanderesse [l'appelante] cherchait des moyens de prévenir l'effondrement du mur, il s'est produit un glissement de terrain grave causé par une infiltration considérable d'eau sous la pente, survenue lorsque la pression du sol a causé la rupture de conduites d'eau et d'égouts. Le glissement a causé des dommages à sept édifices commerciaux et entraîné l'évacuation et le relogement d'un grand nombre de familles.

13. En 1974, il y avait des signes de plus en plus clairs que le mort-terrain de la pente recommençait à bouger et après avoir consulté ses conseillers en la matière, la demanderesse a décidé d'établir une zone tampon de 150 pieds comme mesure de précaution. Cette décision a eu pour effet d'accélérer l'acquisition prévue de biens-fonds et les relocalisations qu'elle entraînait, lesquelles se sont poursuivies jusqu'en 1975. En dépit de ces précautions, il s'est produit en janvier 1975 un glissement de terrain grave du côté est du puits au cours duquel 3 000 000 de tonnes de matière se sont soudainement déplacées entraînant quatre maisons dans le puits, heureusement sans causer de pertes de vie.

The learned trial judge discussing this program said:

According to the evidence, it is the eastern wall which is adjacent to the town which is subject to instability. It is in this area that land was acquired for the purpose of using it for slope stability so that the operation of the mine could continue.

He also found:

No part of the ore body is located subadjacent [sic] to the properties purchased for this purpose during the 1969 and 1970 taxation years. In other words, the properties did not add or augment the reserves of the mine from which ore could be extracted but it did permit Johns-Manville to extract the ore that was in the mine and sell it.

The learned trial judge concluded that these land expenditures were not in the nature of capital outlays but rather were expenses incurred in the mining operations and should be taken into account in the computation of net income in connection therewith. In the course of so determining, the learned justice stated: "The evidence also discloses that the acquisition of property at the periphery of its mining pit has been a constant part of the mining operations of Johns-Manville and purchases of land have occurred annually for almost 40 years. The acquisition cost of the purchases of such lands represent only . . . " about 3 per cent of the average of the cost of sales of the appellant during the eight-year period from 1966 to 1973 inclusive. He continued:

The subject expenditures did not add to or preserve the ore body. Instead, the lands purchased by these expenditures were in essence consumed for all practical purposes in the course of and as part of the mining operations of Johns-Manville and as a consequence were expenditures "incidental to the production and sale of the output of the mine" (cf *Denison Mines Limited v. M.N.R.* [[1976] 1 S.C.R. 245]) and were part of the cost in the determination of profits.

His Lordship concluded:

Therefore, after considering the whole of the evidence, and as stated, looking at the character or quality of the expenditures based upon business or commercial practice rather than the character of the asset acquired by

Le savant juge de première instance dit à propos de ce programme:

D'après la preuve, c'est la paroi est, adjacente à la ville, qui risque de bouger. C'est dans ce secteur que la Compagnie a acheté un terrain aux fins de veiller à la stabilité des pentes, de manière à être en mesure de continuer d'exploiter la mine.

Il a aussi conclu:

Aucune partie du gisement n'est sous-jacente aux biens-fonds acquis à cette fin au cours des années d'imposition 1969 et 1970. En d'autres termes, alors que ces biens-fonds n'ont pas accru les réserves de la mine d'où l'on pouvait extraire le minerai, leur acquisition a permis à la Johns-Manville d'extraire et de vendre celui qui se trouvait déjà dans la mine.

Le savant juge de première instance a conclu que ces dépenses d'acquisition de biens-fonds n'étaient pas des dépenses de capital, mais plutôt des dépenses faites dans le cours des opérations minières et dont il fallait tenir compte dans le calcul du revenu net qui en découlait. Pour arriver à cette conclusion, le juge dit: «La preuve révèle également que l'acquisition de biens-fonds à la périphérie de son puits de mine a fait constamment partie des opérations minières de la Johns-Manville et que l'achat des terrains est intervenu chaque année pendant près de quarante ans. Le coût d'acquisition de ces terrains ne représente . . . « qu'environ 3 pour 100 du coût moyen des ventes de l'appelante au cours de la période de huit ans s'étendant de 1966 à 1973 inclusivement. Il poursuit:

Les dépenses relatives aux terrains attenants à la mine n'ont rien ajouté au minerai d'amiante. Elles n'ont pas contribué à sa préservation. Les terrains acquis au moyen de ces dépenses ont plutôt été, pour l'essentiel, employés à tous les usages pratiques dans le cours des opérations minières de la Johns-Manville et à titre d'élément de ces opérations. Par conséquent, ces dépenses étaient «accessoires à la production et la vente de ce qui était extrait de la mine» (*v. Denison Mines Limited c. M.R.N.* [[1976] 1 R.C.S. 245]) et faisaient partie du coût dans le calcul des profits.

Le juge conclut:

En conséquence, après avoir examiné l'ensemble des éléments de preuve et, comme je l'ai déjà mentionné, après avoir envisagé la nature des dépenses, en me fondant sur les usages courants en matière commerciale

the expenditures, the conclusion is that the subject expenditures in the taxation years 1969 and 1970 were not on capital account within the meaning of section 12(1)(b) of the *Income Tax Act*.

The Court of Appeal, Ryan J. writing on behalf of the court, reversed the trial court and concluded that these expenditures were of a capital nature and could not be charged as an expense in the computation of profit from the appellant's mining operations. In the course of his judgment, His Lordship acknowledged:

It is no doubt true that the overburden, soil and rock removed in the course of blending the lots with the pit have little or no commercial value. It may also be true that, on completion of the mining of the ore, the site of the asbestos deposit and the pit may be a valueless wasteland—a real possibility.

Later in the judgment it was stated: "It may even be, as he [the trial judge] concluded, that the lots in question are in a way consumed." Indeed the Court of Appeal stated: "... I accept the Trial judge's basic findings of fact."

However, in reaching the conclusion that these expenditures were capital in nature, it was stated:

As I see it, the lots were bought because they were adjacent to the pit and thus could be used to extend its slope, an extension that resulted in the lots becoming part of the pit. The lots, as part of the pit, serve as land on which the operation is in part carried on; for example, roads (the location of which may shift as the wall extends), spiralling up the side of the pit, are used to carry ore out of the pit.

And further, it was stated that the expenditures were:

... for purchases of lots of land which were incorporated in the operating structure of the enterprise ... [This] dominates the consideration that the lots are purchased annually in anticipation of the lowering of the level of the ore deposit. And it dominates the consideration that the lots may only remain as portions of a virtual wasteland when the mine ceases to operate.

The Court of Appeal, in the course of its judgment, distinguished the judgment of this Court in *Denison Mines Ltd. v. Minister of National Reve-*

plutôt que sur la nature de l'actif acquis au moyen de ces dépenses, j'en conclus que les dépenses en litige, effectuées au cours des années d'imposition 1969 et 1970, n'étaient pas imputables au compte de capital au sens de l'alinéa 12(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

La Cour d'appel, dont le juge Ryan a rédigé l'arrêt, a infirmé la décision de première instance et conclu qu'il s'agissait de dépenses de capital, qui ne pouvaient être imputées comme dépenses dans le calcul des profits tirés des opérations minières de l'appelante. Dans ses motifs de jugement, le juge reconnaît:

Il ne fait aucun doute que le mort-terrain, la terre et le roc enlevés au cours de la fusion des lots de terrain et de la mine ont une valeur commerciale minime ou nulle. Il se peut en outre qu'à la fin de l'extraction du minerai, l'emplacement du dépôt d'amianté et de la mine ne soit plus qu'un terrain sans valeur—c'est bien possible.

Plus loin dans l'arrêt, il dit encore: «Il se peut même, ainsi qu'il [le juge de première instance] a conclu, que les lots en question soient d'une certaine façon utilisée». En fait, la Cour d'appel dit: «... je souscris aux principales conclusions de fait du juge de première instance».

Toutefois en arrivant à la conclusion qu'il s'agit de dépenses de capital, on affirme:

Selon moi, les lots ont été achetés parce qu'ils étaient adjacents à la mine et pouvaient ainsi servir à prolonger sa pente, de telle sorte qu'ils devenaient partie de la mine et servaient de terrain sur lequel une partie des opérations était effectuée; par exemple, les voies (pouvant changer d'endroit lorsque la paroi est prolongée), qui montent en spirale sur les côtés de la mine, servent à transporter le minerai en dehors de celle-ci.

Plus loin, il est dit que les dépenses ont été:

... consacrées à l'achat de terrains qui ont été incorporés dans la structure opérationnelle de l'entreprise ... [Cela] prévaut contre l'idée selon laquelle l'intimée achète des lots tous les ans en prévision de la baisse du niveau du gisement du minerai et contre l'idée selon laquelle ces lots ne pourront que faire partie d'un terrain sans valeur lorsqu'elle cessera d'exploiter la mine.

Dans son arrêt, la Cour d'appel a fait une distinction avec l'arrêt de cette Cour *Denison Mines Ltd. c. Ministre du Revenu national*, [1976]

nue, [1976] 1 S.C.R. 245. In that case this Court found that the creation of corridors and haulage ways in a mine in the course of removing the ore body entailed expenditures which were not capital in nature but were expenses to be deducted from the sale of ore once removed. The Court found that on ordinary commercial principles the cost of removing the ore was deductible in the computing of the annual profit or loss of the mining operation. The passageways, haulage ways and corridors were really created or resulted as a by-product of the mining operation. The court below distinguished this case because there the taxpayer was required to expense the expenditures which were made in the very extraction of the ore.

The fact that the expenditures here involved were made for the purchase of land is perhaps an important if not vital part of the reasoning which led the court below to its conclusion that they were capital expenditures. After concluding, as the quotations above reveal, that the dominant consideration was that the lots were purchased for incorporation into the operating structure of the enterprise, the court found support for that conclusion in *Knight v. Calder Grove Estates* (1954), 35 T.C. 447. That case concerned open pit mining, as does this appeal, and there the taxpayer, already possessing mineral rights, purchased the surface rights in lands lying above the mineral deposit. It was not possible to gain access to the minerals without passing through the acquired lands and of course, had a single owner owned both the fee and the minerals, there would have been but one purchase. It is not surprising therefore that Lord Upjohn, at p. 453, concluded on those facts that "[i]t is a purchase of land for the adventure" The acquisition of the surface and minerals were both essential and known to be essential at the outset of the mining venture, in order to open the mine.

It is interesting to note that the respondent, the Minister of National Revenue, in the *Denison* case, *supra*, took the opposite position from that

1 R.C.S. 245. Dans cet arrêt, cette Cour a conclu que l'aménagement de corridors et des voies de roulage dans une mine au cours de l'extraction du minerai engendre non pas des dépenses de capital, mais des dépenses déductibles du prix de vente du minerai extrait. La Cour a conclu que, selon les principes commerciaux courants, le coût de l'extraction du minerai était déductible dans le calcul des profits ou des pertes annuels découlant des opérations minières. L'aménagement de galeries, de voies de roulage et de corridors était vraiment accessoire à l'exploitation de la mine ou en découlait. La Cour d'appel a établi une distinction entre cette affaire et l'espèce parce que, dans cette affaire, la contribuable était tenue de faire ces dépenses qui étaient liées à l'extraction même du minerai.

Le fait que les dépenses en l'espèce aient été engagées pour l'acquisition de biens-fonds constitue probablement une partie importante voire essentielle du raisonnement qui a amené la Cour d'appel à conclure qu'il s'agit de dépenses de capital. En concluant, comme en font foi les citations qui précèdent, que l'élément dominant était le fait que les lots ont été acquis pour être intégrés dans la structure opérationnelle de l'entreprise, la Cour d'appel s'est appuyée sur l'arrêt *Knight v. Calder Grove Estates* (1954), 35 T.C. 447. Comme dans le présent pourvoi, cette affaire portait sur l'exploitation d'une mine à ciel ouvert et le contribuable, qui était déjà propriétaire des droits miniers, a acquis les droits sur la surface des biens-fonds situés au-dessus du gisement minier. Il n'était pas possible d'atteindre les minéraux sans passer par les biens-fonds acquis et, de toute évidence, s'il n'y avait eu qu'un seul propriétaire de la surface et des minéraux, il n'y aurait eu qu'une seule acquisition. Il n'est donc pas surprenant qu'à la p. 453 lord Upjohn ait conclu, d'après ces faits, que [TRADUCTION] «[i]l s'agit de l'achat d'un terrain à des fins commerciales . . . » L'acquisition de la surface et l'acquisition des minéraux étaient toutes deux essentielles et reconnues comme telles, dès le début de l'entreprise minière, pour ouvrir la mine.

Il est intéressant de souligner que l'intimé, le ministre du Revenu national, dans l'arrêt *Denison*, précité, a adopté un point de vue contraire à celui

which the Crown takes in this appeal. In *Denison* the Minister asserted that the expenditures were in the nature of current expenses and not capital outlays in contrast to the position here that the mining operation expenditures are capital in nature and not in the nature of expense outlays for the removal of ore. Presumably, although the court below does not so state, the expenditures in question here do not qualify because they are incurred, in a sense, as a preparatory measure to the actual removal of ore. This is a distinction perhaps too fine to be made in the determination of tax liability. If this were to be a consideration or a test, then in the *Denison* circumstances, should the operations momentarily pass through non-ore-bearing rock, the expenditures would become capital but would resume their current expense nature when the tunnelling once again encountered ore-bearing rock. This explanation of the *Denison* judgment would seem to be at variance with a statement in the court below later in its judgment:

The lots, on being absorbed, become part of a combined structure consisting of the ore body and the sloping pit without which the enterprise could not be carried on because, otherwise, there would be danger of slides.

In *Denison*, the operation of the mine could not be carried on without the creation and preservation of the haulage ways which resulted from the removal of ore-bearing rock. In each case, *Denison* and here, the taxpayer's expenditures resulted in the creation of a facility which had some relationship, according to the court below, to the removal of ore thereafter. In the one case, the Minister assigns to the expenditure the character of expense and to the other the character of capital. This Court in *Denison* concluded that the former was the characterization appropriate in the law on the facts. Whether the same conclusion must be reached on the facts of this case must now be discussed.

The simple question which must here be decided, therefore, is this: can the taxpayer, when pur-

de Sa Majesté dans le présent pourvoi. Dans l'affaire *Denison*, le Ministre a affirmé que les dépenses étaient des dépenses courantes et non pas des dépenses de capital, alors qu'ici il soutient que les dépenses d'exploitation de la mine sont des dépenses de capital et non des dépenses engagées pour l'extraction du minerai. Il est probable, bien que la Cour d'appel ne le dise pas expressément, que les dépenses dont il est question en l'espèce ne sont pas des dépenses courantes parce qu'elles sont faites, d'une certaine manière, à titre de mesure préparatoire à l'extraction même du minerai. C'est une distinction qui est peut-être trop subtile pour ce qui est de déterminer l'assujettissement à l'impôt. Si c'était là un élément déterminant ou un critère, alors, d'après les circonstances de l'arrêt *Denison*, si le forage traversait momentanément du roc qui ne contient pas de minerai, les dépenses deviendraient des dépenses de capital, mais reprendraient leur nature de dépenses courantes lorsque le perçage de galeries atteindrait de nouveau du roc contenant du minerai. Cette explication de l'arrêt *Denison* semblerait contredire la déclaration qui est faite plus loin dans l'arrêt de la Cour d'appel:

Une fois utilisés, les lots deviennent partie intégrante d'une structure constituée du gisement et de la mine en pente, sans lesquels l'entreprise ne pourrait être exploitée parce qu'il y aurait danger d'éboulement.

Dans l'affaire *Denison*, l'exploitation de la mine ne pouvait se poursuivre sans l'aménagement et le maintien des voies de roulage résultant de l'extraction du roc contenant du minerai. Dans l'affaire *Denison* et en l'espèce, les dépenses de la contribuable ont amené la création d'installations qui, par la suite, d'après la Cour d'appel, ont été liées d'une certaine façon à l'extraction du minerai. Dans un cas, le Ministre les a caractérisées de dépenses d'exploitation et dans l'autre cas de dépenses de capital. Cette Cour a, dans l'arrêt *Denison*, conclu que la première caractérisation était la bonne sur le plan juridique, compte tenu des faits. Il s'agit maintenant de décider s'il faut arriver à la même conclusion suivant les faits de la présente espèce.

La simple question qui doit être tranchée en l'espèce est donc la suivante: lorsqu'elle acquiert de

chasing the additional surface area needed for the enlargement of the cone, charge the purchase price of the land as a production expense or must the taxpayer capitalize the land cost? The taxpayer's expense incurred in removing the overburden from these lands is not in issue. It should be noted that at one stage the Minister allowed a depletion allowance for part of the lands so acquired. This was acknowledged by both parties to be a conciliatory gesture rather than a supportable interpretation of the *Income Tax Act* depletion allowance provisions. These lands were not ore bearing and were not part of the surface overlaying the mineral deposit. The classification of these expenditures as capital would leave the taxpayer, of course, without any deductions from income in respect thereto. This of course is not decisive but may be of relevance in assessing the interaction of the "expense" and "capital" provisions in the overall pattern of the statute.

This proceeding concerns only s. 12(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, which provided as follows:

12. (1) In computing income, no deduction shall be made in respect of

- (a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from property or a business of the taxpayer,
- (b) an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part,

Section 4 of the Act may also be of some relevance:

4. Subject to the other provisions of this Part, income for a taxation year from a business or property is the profit therefrom for the year.

nouveaux biens-fonds en surface, dont elle a besoin pour l'agrandissement du cône, la contribuable peut-elle porter le prix d'acquisition de ces biens-fonds au compte des dépenses de production ou doit-elle inscrire le coût de ces biens-fonds comme une dépense de capital? Les dépenses engagées par la contribuable pour enlever le mort-terrain de ces biens-fonds ne sont pas en cause. Il y a lieu de souligner qu'à un moment donné le Ministre a accordé une déduction pour épuisement à l'égard d'une partie des biens-fonds ainsi acquis. Les deux parties ont reconnu qu'il s'agissait d'une mesure de conciliation plutôt que d'une interprétation fondée sur les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relatives aux déductions pour épuisement. Ces biens-fonds ne contenaient pas de minerai et ne faisaient pas partie des terrains situés en surface au-dessus du gisement de minerai. Il va sans dire que la caractérisation de ces déboursés comme dépenses de capital enlevait à la contribuable toute possibilité de déduction du revenu à leur égard. Ce facteur n'est pas déterminant, mais peut avoir une importance dans l'appréciation de l'interaction entre les dispositions relatives aux «dépenses» et celles relatives au «capital» selon l'économie générale de la loi.

L'espèce porte uniquement sur le par. 12(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, qui dispose:

12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

- a) d'une somme déboursée ou dépensée, sauf dans la mesure où elle l'a été par le contribuable en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise du contribuable,
- b) d'une somme déboursée, d'une perte ou d'un remplacement de capital, d'un paiement à compte de capital ou d'une allocation à l'égard de dépréciation, désuétude ou d'épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente Partie,

L'article 4 de la Loi peut également être important:

4. Sous réserve des autres dispositions de la présente Partie, le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une entreprise ou de biens est le bénéfice en découlant pour l'année.

When one turns to the appropriate principles of law to apply to the determination of the classification of an expenditure as being either expense or capital, an unnerving starting place is the comment of the Master of the Rolls, Sir Wilfred Greene, in *British Salmson Aero Engines, Ltd. v. Commissioner of Inland Revenue* (1937), 22 T.C. 29, at p. 43:

... there have been ... many cases where this matter of capital or income has been debated. There have been many cases which fall upon the borderline: indeed, in many cases it is almost true to say that the spin of a coin would decide the matter almost as satisfactorily as an attempt to find reasons

This Court encountered s. 12(1)(b) in *Minister of National Revenue v. Algoma Central Railway*, [1968] S.C.R. 447. Fauteux J., as he then was, at p. 449, stated:

Parliament did not define the expressions "outlay ... of capital" or "payment on account of capital". There being no statutory criterion, the application or non-application of these expressions to any particular expenditures must depend upon the facts of the particular case. We do not think that any single test applies in making that determination

The Court thereupon expressed agreement with the decision of the Privy Council in *B.P. Australia Ltd. v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*, [1966] A.C. 224. The Privy Council there determined that a payment made by the taxpayer as an inducement to a service station operator to sign an exclusive agency contract was an income expenditure and not a capital outlay. The contract had a life of five years and thus was an asset of sorts which amounted to an opportunity by the taxpayer to market its gasoline exclusively through the operator's outlet. Nonetheless Lord Pearce concluded, at p. 260:

B.P.'s ultimate object was to sell petrol and to maintain or increase its turnover. There can be no doubt that the only ultimate reason for any lump payment was to maintain or increase gallonage.

Lorsqu'il s'agit d'examiner les principes de droit pertinents applicables à la caractérisation d'une somme déboursée comme dépense d'exploitation ou comme dépense de capital, l'observation formulée par le maître des rôles sir Wilfred Greene dans l'arrêt *British Salmson Aero Engines, Ltd. v. Commissioner of Inland Revenue* (1937), 22 T.C. 29, à la p. 43 constitue un point de départ déconcertant:

[TRADUCTION] ... il y a eu ... de nombreux cas où cette question de capital ou de revenu a été débattue. Il y a de nombreux cas qui se situent à la limite; en effet, dans de nombreux cas il est presque vrai de dire que tirer à pile ou face permettrait de trancher la question de façon presque aussi satisfaisante qu'essayer de trouver des raisons

Cette Cour a eu à se prononcer au sujet de l'al. 12(1)(b) dans l'arrêt *Minister of National Revenue v. Algoma Central Railway*, [1968] R.C.S. 447. Le juge Fauteux, alors juge puîné, affirme à la p. 449:

[TRADUCTION] Le Parlement ne définit pas les expressions «dépense ... de capital» ou «dépense à compte de capital». Comme il n'y a pas de critère législatif, appliquer ou non ces expressions à toutes dépenses particulières doit dépendre des circonstances propres à l'affaire. Nous ne pensons pas qu'un critère unique permet d'élaborer cette définition

À ce propos, la Cour dit qu'elle est d'accord avec l'arrêt du Conseil privé *B.P. Australia Ltd. v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*, [1966] A.C. 224. Dans cet arrêt, le Conseil privé a statué qu'un paiement fait par la contribuable à un exploitant de station-service pour l'inciter à conclure un contrat de représentation exclusive était une dépense d'exploitation et non une dépense de capital. Le contrat était d'une durée de cinq ans et constituait en quelque sorte un actif qui accordait à la contribuable la possibilité de distribuer de l'essence de façon exclusive par l'entremise de l'exploitant de cette station-service. Lord Pearce a néanmoins conclu, à la p. 260:

[TRADUCTION] L'objectif ultime de B.P. était de vendre de l'essence et de maintenir ou d'augmenter son chiffre d'affaires. Il ne peut y avoir de doute que tout paiement d'une somme forfaitaire avait pour objet ultime de maintenir ou d'augmenter la quantité d'essence vendue.

Here the taxpayer made the expenditure not in order to acquire a piece of land so that it could strip non-ore-bearing rock from it but in order to derive income from the taxpayer's existing ore body which was not located underneath the land in question. After reviewing a number of different approaches to the problem of classifying in law and accounting the nature of the expenditure, Lord Pearce stated, at pp. 264-65:

The solution to the problem is not to be found by any rigid test or description. It has to be derived from many aspects of the whole set of circumstances some of which may point in one direction, some in the other. One consideration may point so clearly that it dominates other and vaguer indications in the contrary direction. It is a commonsense appreciation of all the guiding features which must provide the ultimate answer. Although the categories of capital and income expenditure are distinct and easily ascertainable in obvious cases that lie far from the boundary, the line of distinction is often hard to draw in border line cases; and conflicting considerations may produce a situation where the answer turns on questions of emphasis and degree. That answer:

"depends on what the expenditure is calculated to effect from a practical and business point of view rather than upon the juristic classification of the legal rights, if any, secured, employed or exhausted in the process":

per Dixon J. in *Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 634, 648.

(Emphasis added.)

The Privy Council applied another test in the course of characterizing the expenditures in *B.P. Australia Ltd.*, *supra*, at p. 271:

Finally, were these sums expended on the structure within which the profits were to be earned or were they part of the money-earning process?

This question is remarkably apt on the circumstances in the appeal now before this Court. The Privy Council's answer was that the expenditure was not to be taken as being on the structure but rather as part of the money earning process. At page 273, Lord Pearce, in considering the manner

En l'espèce, la contribuable a fait une dépense non pas dans le but d'acquérir un bien-fonds duquel elle pourrait enlever le roc qui ne contient pas de minéral, mais dans le but de tirer un revenu du gisement déjà existant qu'elle possédait et qui n'était pas situé sous le bien-fonds en cause. Après avoir examiné les différentes façons d'aborder le problème de la classification en droit et en comptabilité de la nature du déboursé, lord Pearce dit, aux pp. 264 et 265:

[TRADUCTION] On ne peut pas trouver la solution du problème en appliquant un critère ou une description rigide. Elle doit découler de plusieurs aspects de l'ensemble des circonstances dont certaines peuvent aller dans un sens et d'autres dans un autre. Une considération peut se détacher si nettement qu'elle domine d'autres et de plus vagues indications dans le sens contraire. C'est une appréciation saine de toutes les caractéristiques directrices qui doit apporter la réponse finale. Bien que les catégories de dépenses de capital et de dépenses d'exploitation soient distinctes et facilement reconnaissables dans les cas clairs qui sont loin des cas limites, la distinction est souvent difficile à établir dans les cas limites; les considérations contradictoires peuvent engendrer une situation où la réponse tient à des facteurs de degré et d'insistance. Cette réponse

«dépend de l'effet envisagé de la dépense d'un point de vue pratique et commercial plutôt que de la classification juridique des droits, s'il en est, garantis, employés ou épuisés en cours de route»:

le juge Dixon dans l'arrêt *Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 634, 648.

(C'est moi qui souligne.)

Le Conseil privé a appliqué un autre critère dans la caractérisation des dépenses dans l'arrêt *B.P. Australia Ltd.*, précité, à la p. 271:

[TRADUCTION] Enfin, les dépenses ont-elles été engagées à l'égard de l'entreprise qui devait générer les profits ou faisaient-elles partie du processus générateur de revenus?

Cette question est tout spécialement pertinente vu les circonstances du présent pourvoi. Le Conseil privé a répondu qu'il fallait considérer la dépense non pas comme engagée à l'égard de l'entreprise, mais plutôt comme faisant partie du processus générateur de revenus. À la page 273, lorsqu'il

in which the benefit procured by the expenditure was to be used, stated that such benefit was to be used "in the continuous and recurrent struggle to get orders and sell petrol". In my view, the same result is reached on the circumstances existing in this appeal. The removal of the ore here was obviously the continuous and recurrent struggle in which the taxpayer was principally engaged, and the expenditure here was, as revealed by its uniform history over the years and by its role in the process of the recovery of ore, part of the essential profit-seeking operation of the taxpayer.

In the *Hallstroms* case, [*Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 634], Dixon J., as he then was, in discussing the difference between capital and income expenditures, stated, at p. 647, that the difference lay:

... between the acquisition of the means of production and the use of them; between establishing or extending a business organisation and carrying on the business; between the implements employed in work and the regular performance of the work ...; between an enterprise itself and the sustained effort of those engaged in it.

Other tests have been adopted in other tax systems. Also in Australia, in the High Court decision in *Sun Newspapers Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1938), 61 C.L.R. 337, the court, speaking through Dixon J. enunciated three principles to be applied in determining the character of an expenditure by a taxpayer for the purposes of applying the taxation statute. He stated, at p. 363:

There are, I think, three matters to be considered, (a) the character of the advantage sought, and in this its lasting qualities may play a part, (b) the manner in which it is to be used, relied upon or enjoyed, and in this and under the former head recurrence may play its part, and (c) the means adopted to obtain it; that is, by providing a periodical reward or outlay to cover its use or enjoyment for periods commensurate with the payment or by making a final provision or payment so as to secure future use or enjoyment.

examine la façon dont l'avantage tiré de la dépense devait être utilisé, lord Pearce affirme que cet avantage devait être utilisé [TRADUCTION] «dans le cadre de l'effort soutenu qui est déployé en vue d'obtenir des commandes et de vendre de l'essence». À mon avis, on en arrive au même résultat dans les circonstances du présent pourvoi. L'extraction du minerai constitue manifestement un effort soutenu qui forme l'occupation principale de la contribuable et la dépense faite en l'espèce, comme en fait foi son caractère répétitif d'année en année et son rôle dans le processus d'extraction du minerai, fait partie des opérations essentielles de la contribuable visant à générer des profits.

À la page 647 de l'arrêt *Hallstroms* [*Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 634], le juge Dixon, tel était alors son titre, dit, à propos de la différence entre les dépenses de capital et les dépenses d'exploitation, que la distinction tient à la différence:

[TRADUCTION] entre l'acquisition des moyens de production et leur usage; entre l'établissement ou l'extension de l'entreprise et son exploitation; entre les instruments de travail et l'exécution régulière des travaux ...; entre une entreprise et l'effort soutenu de ceux qui en font partie.

D'autres critères ont été adoptés dans d'autres systèmes fiscaux. En Australie également, dans l'arrêt de la Haute Cour *Sun Newspapers Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1938), 61 C.L.R. 337, le juge Dixon, s'exprimant au nom de la cour, énonce trois principes qui doivent s'appliquer à la caractérisation d'une dépense faite par le contribuable, aux fins de l'application de la loi fiscale. Il dit, à la p. 363:

[TRADUCTION] À mon sens, il faut examiner trois aspects: a) la nature de l'avantage recherché (son caractère permanent peut alors entrer en ligne de compte), b) son utilisation, son importance ou la façon d'en jouir (comme pour le critère précédent, la fréquence de l'emploi peut représenter un élément à considérer) et c) les moyens adoptés pour l'obtenir; par exemple, des compensations ou des débours ont-ils été effectués périodiquement en contrepartie de l'utilisation ou de la jouissance et pour une durée proportionnée au paiement? Ou encore, existe-t-il une clause définitive pour en garantir à l'avenir l'utilisation ou la jouissance, ou un paiement final à cet effet?

On the preceding page, His Lordship, in explaining the test from another aspect, said:

... the expenditure is to be considered of a revenue nature if its purpose brings it within the very wide class of things which in the aggregate form the constant demand which must be answered out of the returns of a trade or its circulating capital and that actual recurrence of the specific thing need not take place or be expected as likely.

The Court on that occasion was concerned with the character to be ascribed to a payment made by one competitor to another to secure a discontinuance of a new and threatening adventure. The Court concluded the payment was capital in nature and should not be charged to revenue.

There is almost an endless rainbow of expressions used to differentiate between expenditures in the nature of charges against revenue and expenditures which are capital. It has been said that the terminology employed is merely an attempt to identify particular factors which may tilt the scale in a particular case in favour of one or the other conclusions. At one time it was considered helpful to identify the funds expended as either "circulating capital" or "fixed capital". The vocabulary has changed but the same problem of classification survives.

Another example of these helpful but not controlling tests, and of the changing taxation law vocabulary, is found in the decision of the Privy Council in *Commissioner of Taxes v. Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd.*, [1964] A.C. 948, where Viscount Radcliffe stated, at p. 959:

Nevertheless, it has to be remembered that all these phrases, as, for instance, "enduring benefit" or "capital structure" are essentially descriptive rather than definitive, and, as each new case arises for adjudication and it is sought to reason by analogy from its facts to those of one previously decided, a court's primary duty is to inquire how far a description that was both relevant and significant in one set of circumstances is either significant or relevant in those which are presently before it.

The judicial committee added, at p. 960, that when defining what was a capital structure established

À la page précédente, le juge avait dit pour expliquer un autre aspect du critère:

[TRADUCTION] ... il faut la considérer comme dépense d'exploitation si son objet la range dans la très grande catégorie des choses qui, dans l'ensemble, constituent la demande constante à laquelle il faut répondre à même les revenus d'une activité ou de son capital de roulement, mais il n'est pas nécessaire que la répétition de la chose se produise ou soit probable.

Dans cette affaire, la cour devait caractériser un paiement fait par un concurrent à un autre pour s'assurer l'arrêt d'une entreprise nouvelle et menaçante. La cour a conclu qu'il s'agissait d'un paiement de capital qui ne pouvait être imputé au revenu.

Il y a presque une infinité de nuances d'expressions qui servent à établir la différence entre des dépenses à porter au compte de revenu et des dépenses de capital. On a dit que la terminologie utilisée tente simplement d'identifier les facteurs particuliers qui peuvent faire pencher la balance dans un sens ou dans l'autre, dans un cas donné. À une époque, on a cru utile d'identifier les fonds dépensés soit comme «capital de roulement», soit comme «capital fixe». Le vocabulaire a changé, mais le problème de classification est demeuré.

Un autre exemple de ces critères utiles mais non déterminants et du changement du vocabulaire en droit fiscal se trouve dans l'arrêt du Conseil privé *Commissioner of Taxes v. Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd.*, [1964] A.C. 948, où le vicomte Radcliffe dit, à la p. 959:

[TRADUCTION] Il faut cependant se rappeler que toutes les expressions comme, par exemple, «bénéfice durable» ou «structure du capital» sont essentiellement descriptives plutôt que définitoires et que chaque fois qu'on lui soumet un nouveau cas et que l'on tente de raisonner par analogie en rapprochant ses faits avec ceux de décisions antérieures, la cour a d'abord le devoir de se demander jusqu'à quel point une description qui est à la fois pertinente et importante dans un ensemble de circonstances l'est aussi dans celles du cas qui lui est alors soumis.

Le comité judiciaire a ajouté à la p. 960 que, dans la définition de ce qu'est une structure de capital

for "enduring" benefit, "enduring" did not necessarily mean permanent, nor did it mean perpetual.

Analogies in this field are infinite. One which comes to mind is the lump sum payment to an employee in order to terminate an employment contract or rights on dismissal. This was determined many years ago to be a payment in the nature of a charge against revenue rather than capital. In *Mitchell v. B. W. Noble, Ltd.*, [1927] 1 K.B. 719, Lord Hanworth M.R., at p. 737, stated that the payment was made "not in order to secure an actual asset to the company but to enable the company to continue to carry on, as it had done in the past . . ." The findings in both courts below in the case at bar are that no intention to acquire a lasting asset is present and indeed no lasting asset was acquired. Both courts, in slightly different terminology, found the land to have been consumed in the mining process. If this analogy is apt, the "expense" classification is to be preferred in the circumstances here.

At one time, the test applied by the courts in discriminating as between revenue and capital was the "once and for all" test. This test was adopted by Viscount Cave L.C. in *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton*, [1926] A.C. 205, at p. 213. Viscount Cave observed that the finding of revenue or capital was a question of fact, but then concerned himself with the answer to the question because of an imprecise finding below. The test he adopted at p. 213 was "to say that capital expenditure is a thing that is going to be spent once and for all, and income expenditure is a thing that is going to recur every year", although he recognized that this test was not "to be, a decisive one in every case". Later on at pp. 213-14 the Lord Chancellor elaborated:

établie en vue d'un bénéfice «durable», «durable» ne signifie pas nécessairement permanent ni même perpétuel.

Les analogies dans ce domaine sont innombrables. Celle à laquelle on pense d'abord est le paiement d'une somme forfaitaire à un employé pour mettre fin à un contrat d'emploi ou éteindre des droits à l'occasion d'un renvoi. Il a été décidé, il y a de nombreuses années, qu'un tel paiement doit être imputé au compte de revenu plutôt qu'au compte de capital. Dans l'arrêt *Mitchell v. B.W. Noble, Ltd.*, [1927] 1 K.B. 719, le maître des rôles lord Hanworth affirme, à la p. 737, que le paiement a été fait [TRADUCTION] «en vue non pas de procurer un bien à la compagnie, mais de lui permettre de poursuivre ses activités comme elle l'avait fait dans le passé . . . » Les cours d'instance inférieure ont conclu toutes les deux, en l'espèce, qu'il n'y a pas eu d'intention d'acquérir un bien durable et qu'aucun bien durable n'a été acquis. La Cour de première instance et la Cour d'appel ont toutes les deux conclu, en des termes légèrement différents, que le bien-fonds avait été consommé dans le processus d'exploitation minière. Si cette analogie est applicable, la caractérisation en tant que «dépense d'exploitation» est préférable dans les circonstances de l'espèce.

À un moment donné, le critère appliqué par les tribunaux pour distinguer entre revenu et capital était le critère dit «une fois pour toutes». Ce critère a été adopté par le vicomte Cave, lord Chancelier, dans l'arrêt *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton*, [1926] A.C. 205, à la p. 213. Le vicomte Cave fait remarquer que la caractérisation comme revenu ou comme capital est une question de fait, mais il s'est intéressé à la réponse à la question à cause d'une conclusion imprecise des cours d'instance inférieure. Le critère qu'il adopte, à la p. 213, consiste à [TRADUCTION] «affirmer qu'une dépense de capital est une chose qui se produit une fois pour toutes et qu'une dépense d'exploitation est une chose qui se reproduit chaque année», bien qu'il reconnaisse que ce critère n'est pas [TRADUCTION] «décisif dans tous les cas». Plus loin, aux pp. 213 et 214, le lord Chancelier explicite son idée:

... where an expenditure is made, not only once and for all, but with a view to bringing into existence an asset or an advantage for the enduring benefit of a trade, I think that there is a very good reason (in the absence of special circumstances leading to an opposite conclusion) for treating such an expenditure as properly attributable not to revenue but to capital.

In this the Court relied upon the earlier decision of *Vallambrosa Rubber Co. v. Farmer*, [1910] S.C. 519, at p. 525. A few years later in *Ounsworth v. Vickers, Ltd.*, [1915] 3 K.B. 267, at p. 273, Rowlatt J. interpreted this test as not requiring that expenditures be made on an annual basis in order to qualify them as a deduction from revenue but rather that the expenditures be "made to meet a continuous demand".

This discussion of authorities takes one full circle to the words of Lord Reid in *Regent Oil Co. v. Strick*, [1966] A.C. 295, at p. 313:

So it is not surprising that no one test or principle or rule of thumb is paramount. The question is ultimately a question of law for the court, but it is a question which must be answered in the light of all the circumstances which it is reasonable to take into account, and the weight which must be given to a particular circumstance in a particular case must depend rather on common sense than on strict application of any single legal principle.

(Emphasis added.)

It is of little help, in my respectful opinion, to attempt to classify the character of the expenditure according to the subject of that expenditure. Here it was land, and expenditure for land may be classified in good accounting and in good law as capital or, in different circumstances, as an expenditure chargeable against revenue in the computation of profit. In the words of Romer L. J.:

It depends in no way upon what may be the nature of the asset in fact or in law. Land may in certain circumstances be circulating capital. A chattel or a chose in action may be fixed capital. The determining factor must be the nature of the trade in which the asset is employed.

[TRADUCTION] ... lorsqu'une dépense est faite non seulement une fois pour toutes, mais dans le but de créer un bien ou un avantage qui profite à une entreprise de façon durable, je crois que c'est un motif très valable (en l'absence de circonstances spéciales menant à une conclusion dans le sens opposé) pour considérer une telle dépense comme véritablement imputable non pas au revenu, mais au capital.

En cela, la Cour s'est fondée sur l'arrêt antérieur *Vallambrosa Rubber Co. v. Farmer*, [1910] S.C. 519, à la p. 525. Quelques années plus tard, dans l'arrêt *Ounsworth v. Vickers, Ltd.*, [1915] 3 K.B. 267, à la p. 273, le juge Rowlatt a considéré que ce critère exigeait non pas que la dépense soit annuelle pour être déductible du revenu, mais que la dépense soit [TRADUCTION] «faite en vue de répondre à une demande continue».

Cette analyse de la jurisprudence nous ramène à l'idée première exprimée par lord Reid dans l'arrêt *Regent Oil Co. v. Strick*, [1966] A.C. 295, à la p. 313:

[TRADUCTION] Il n'est donc pas surprenant qu'aucun critère, principe ou règle pratique ne soit déterminant. En définitive, il s'agit d'une question de droit que la cour doit trancher, mais c'est là une question à laquelle il faut répondre en fonction de toutes les circonstances dont il faut raisonnablement tenir compte; le poids qu'il faut accorder aux circonstances particulières d'un cas donné doit dépendre du bon sens plutôt que de l'application stricte d'un principe juridique quelconque.

(C'est moi qui souligne.)

Avec égards il n'est pas très utile d'essayer de caractériser la dépense en fonction de son objet. Ici il s'agit d'un bien-fonds et une dépense pour un bien-fonds peut, selon les principes de comptabilité et les principes de droit, se caractériser comme une dépense de capital ou, dans d'autres circonstances, comme une dépense imputable au revenu dans le calcul du profit. Selon les termes du lord juge Romer:

[TRADUCTION] Cela ne dépend nullement de ce que peut être la nature du bien en fait ou en droit. Un bien-fonds peut dans certaines circonstances constituer un capital de roulement. Un bien meuble ou un droit peut constituer un capital fixe. Le facteur déterminant doit être la nature de l'entreprise dans laquelle le bien est utilisé.

Golden Horse Shoe (New), Ltd. v. Thurgood, [1934] 1 K.B. 548 (C.A.), at p. 563.

The interest in the land there involved was large piles of tailings, and the courts found the purchase of that interest was a cost in the nature of expense and not capital.

Textwriters have made heroic attempts to reconcile the fluctuating tests and standards applied by the courts in determining this question. Repeatedly it is said, except for the one authority already noted, *British Insulated and Helsby Cables*, *supra*, that the question is one of law. No doubt in the predominant sense that is true. However, the underlying facts upon which the question of law is determined are so interwoven with the principles of law that it is difficult to say that it is not at least a mixed question of law and fact. Having explored the earlier cases under "the once and for all" and "the common sense" rules, one textwriter concludes:

The courts seem now to have accepted an "identifiable asset test," making the obtaining of or the enrichment of some capital asset as the key factor in capital expenditure. The test is: can a capital asset be identified for which the payment was made?

Pinson on Revenue Law (15th ed. 1982), at p. 50.

Other textwriters tend to cast their eyes further back into the earlier cases where the terminology employed was "fixed capital" on the one hand or "circulating capital" on the other, so that an expenditure with the former in mind was a capital expenditure while an expenditure from the latter source was not. The definitions in those cases were, of course, critical to the sense of the court's reasoning. Fixed capital was taken to be that which is in the form or shape of assets, either tangible or intangible, but identifiable as such, and which either produces income directly or can be employed to earn or produce income, for example, a machine. On the other hand, circulating capital was said to be that form or part of the wealth of a taxpayer which is intended to be used, in the sense of being temporarily expended, dedicated or disposed of by circulation in the business undertak-

Golden Horse Shoe (New), Ltd. v. Thurgood, [1934] 1 K.B. 548 (C.A.), à la p. 563.

Le droit immobilier en cause dans cette affaire consistait en de grands amas de résidus et les tribunaux ont conclu que l'acquisition de ce droit était une dépense d'exploitation et non une dépense de capital.

Les auteurs ont fait des efforts inouïs pour tenter de concilier les divers critères et normes que les tribunaux ont appliqués pour trancher cette question. On a affirmé à maintes reprises, sauf dans l'arrêt déjà mentionné *British Insulated and Helsby Cables*, qu'il s'agit d'une question de droit. Il n'y a pas de doute que c'est vrai pour l'ensemble. Toutefois, les faits sous-jacents qui servent à trancher la question de droit sont si intimement liés aux principes de droit qu'il est difficile de dire qu'il ne s'agit pas, au moins, d'une question mixte de droit et de fait. Après avoir analysé la jurisprudence relative aux règles dites «une fois pour toutes» et «de bon sens», un auteur a conclu:

[TRADUCTION] Les tribunaux semblent maintenant avoir accepté un «critère des biens identifiables» qui fait de l'acquisition ou de l'enrichissement d'un actif immobilisé l'élément déterminant de la dépense de capital. Le critère est le suivant: Le paiement a-t-il un lien avec un actif immobilisé?

Pinson on Revenue Law (15th ed. 1982), à la p. 50.

D'autres auteurs ont tendance à se tourner vers la jurisprudence plus ancienne où on s'est servi des expressions «capital fixe» d'une part et «capital de roulement» d'autre part, de sorte qu'une dépense faite en vue du premier objet constituait une dépense de capital alors qu'une dépense faite en vue du dernier objet n'en constituait pas une. Les définitions dans ces cas étaient, bien sûr, déterminantes quant au sens du raisonnement de la Cour. Capital fixe voulait dire celui qui prend la forme ou l'aspect d'un bien tangible ou intangible, mais identifiable comme tel et qui produit directement un revenu ou peut servir à gagner ou à produire un revenu, comme par exemple une machine. D'autre part, capital de roulement signifiait la forme ou partie des richesses d'un contribuable qu'il entend utiliser c.-à-d. consacrer ou affecter à l'entreprise, l'y dépenser ou mettre en circulation, de façon

ing, and which comes back to headquarters bringing a profit. Such is the case with inventory in a sales enterprise. The learned author of *Revenue Law*, Butterworths, 1981, John Tiley, at p. 226, declined to bring the older vocabulary of circulating and fixed capital into the test and he likewise declined to modernize the "once and for all test", *supra*. The latter he rejected because all expenditures which have "an enduring effect" are not of a capital nature, as we have already seen in the employment case, *supra*. He then goes on to criticize the asset test, particularly where "the asset is not discernible as part of the assets of the business ..." (p. 226); and concludes, on the same page, with reference to adhering too closely to the use of the acquired asset to determine the nature of the expenditure, that "the danger is that it [the asset test] will be applied, as have its predecessors, without regard to the variety of facts or, again like its predecessors, without regard to the disclaimer of universality uttered by its formulators".

The federal taxation scene in the United States does not appear to offer much assistance in the solution of this problem. The relevant provision in the *Internal Revenue Code*, § 162(a) provides in part as follows:

§162. ...

(a) ... There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business

(Emphasis added.)

In determining what is "ordinary and necessary", the American courts take an approach similar to the "common sense rule" discussed *supra*. In *Kennecott Copper Corp. v. United States*, 347 F.2d 275 (1965) (Ct. Cls.), the Court stated at p. 304:

... the terms 'ordinary and necessary' as used in the statute are not to be given a narrow, restricted, dictionary-type meaning, but are to be applied in each case in the context of the taxpayer's business and the circumstances occasioning the expenditure.

temporaire et qui revient au bureau principal en rapportant un profit. C'est le cas de l'inventaire dans une entreprise de vente. Le savant auteur de *Revenue Law*, Butterworths, 1981, John Tiley a refusé, à la p. 226, de reprendre l'ancien vocabulaire de «capital de roulement» et de «capital fixe» comme critère et il a de même refusé de moderniser le critère dit, «une fois pour toutes», précité. Il rejette ce dernier critère parce que toutes les dépenses qui ont «un effet durable» ne sont pas des dépenses de capital, comme on a pu le voir dans l'arrêt sur l'emploi précité. Il critique ensuite le critère du bien, particulièrement lorsque [TRADUCTION] «le bien n'est pas identifiable comme partie de l'actif de l'entreprise ...» (p. 226) et conclut, à la même page, au sujet de ceux qui s'en tiennent de trop près à l'usage du bien acquis pour déterminer la nature de la dépense, qu'il y a un [TRADUCTION] «danger que [le critère du bien] soit appliqué, à l'instar des critères qui l'ont précédé, sans tenir compte de la diversité des faits ou, encore une fois comme ceux qui l'ont précédé, sans tenir compte de l'avertissement de ceux qui l'ont formulé, portant que celui-ci n'est pas universel».

La situation fiscale sur la scène fédérale américaine ne nous aide pas beaucoup à résoudre ce problème. La disposition pertinente de l'*Internal Revenue Code*, savoir §162a), dispose notamment:

[TRADUCTION] **§162. ...**

a) ... Il est permis de déduire toutes les dépenses ordinaires et nécessaires faites ou engagées pendant l'année d'imposition dans l'exploitation de tout commerce ou entreprise ...

(C'est moi qui souligne.)

Pour déterminer ce qui est «ordinaire et nécessaire» les tribunaux américains ont adopté un point de vue semblable à la «règle du bon sens» déjà mentionnée. Dans l'arrêt *Kennecott Copper Corp. v. United States*, 347 F.2d 275 (1965) (Ct. Cls.), la Cour affirme à la p. 304:

[TRADUCTION] ... il ne faut pas donner aux termes «ordinaires et nécessaires» employés dans la Loi le genre de sens étroit et restreint qu'on trouve dans un dictionnaire, mais il faut les appliquer dans chaque cas en fonction de l'entreprise du contribuable et des circonstances qui ont donné lieu à la dépense.

(See also: *Welch v. Helvering*, 290 U.S. 111 (1933), *per* Cardozo J., at pp. 113-15.) However, it has been said:

Viewed as a prohibition against deductions for capital expenditures, however, the phrase "ordinary and necessary" is a handkerchief thrown over something that is already covered by a blanket. This is because IRC §263(a), denying any deduction for amounts paid for the acquisition, improvement, or betterment of property, explicitly embodies "the basic principle that a capital expenditure may not be deducted from current income" and takes precedence over IRC §162.

Boris I. Bittker. *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, (Boston 1981), vol. 1, p. 20-43.

The learned author, after discussing a rule which appears to be the counterpart of our distinct asset rule, *supra*, states, at p. 20-66:

There are, however, many other situations in which the usual criteria of a capital expenditure are either over-inclusive or under-inclusive. The "separate and distinct additional asset" and "useful life beyond the current year" criteria, if applied rigorously, would classify numerous purchases of minor items as capital expenditures

The *Internal Revenue Code* is, of course, a much more finely articulated instrument of legislation than are the taxation statutes in the United Kingdom and Canada which include fewer provisions more generally expressed. Congress has sought to deal explicitly with individual sectors of commerce and industry, and as a result the Code contains approximately 2000 sections, in addition to numerous regulations. Accordingly, we find comments in the United States tax literature about the disqualification of expenditures from revenue deductions where the result of the expenditure is the acquisition of property rights, as such expenditures may be recovered through complicated statutorily-created depletion allowance provisions. Additionally, there is a special provision in the IRC (§616(a)) which enables a mining operator to deduct expenditures "resulting directly from such physical mining processes or activities as the driving of shafts, tunnels, galleries and similar operations undertaken to make the ore or mineral in place accessible for production operations". The

(Voir également: *Welch v. Helvering*, 290 U.S. 111 (1933), le juge Cardozo, aux pp. 113 à 115). On a cependant dit:

[TRADUCTION] Prise comme une interdiction de déduire les dépenses de capital, l'expression «ordinaires et nécessaires» équivaut toutefois à jeter un mouchoir sur ce qui est déjà sous une couverture. Il en est ainsi parce que §263a de l'IRC, qui interdit la déduction de toute somme payée pour l'acquisition, l'amélioration ou la transformation d'un bien, comporte explicitement «le principe fondamental qu'une dépense de capital n'est pas déductible du revenu courant» et l'emporte sur §162 de l'IRC.

Boris I. Bittker. *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts* (Boston 1981), vol. 1, p. 20-43.

Le savant auteur, après avoir traité d'une règle qui semble équivalente à notre règle du bien distinct, précitée, dit à la p. 20-66:

[TRADUCTION] Il y a cependant beaucoup d'autres situations où le critère ordinaire de la dépense de capital est beaucoup trop général ou trop restreint. Les critères des «biens supplémentaires distincts et séparés» et de «l'utilité au delà de l'année courante» appliqués de façon rigoureuse auraient pour effet de caractériser l'acquisition de nombreux achats de menus articles comme dépenses de capital . . .

L'*Internal Revenue Code* est bien sûr un ensemble de dispositions articulées de façon beaucoup plus précise que ne le sont les lois fiscales du Royaume-Uni et du Canada qui comportent moins de dispositions et sont formulées de façon plus générale. Le Congrès a voulu viser expressément certains secteurs du commerce et de l'industrie, et le Code comporte en conséquence environ 2 000 articles, en plus de nombreux règlements. Par conséquent, la doctrine fiscale américaine parle de l'exception à la déductibilité du revenu de certaines dépenses lorsque ces dépenses ont pour résultat l'acquisition de droits de propriété, puisque de telles dépenses peuvent être récupérées grâce à des dispositions légales compliquées en matière de déductions pour épuisement. De plus, une disposition spéciale de l'IRC (§616a)) permet à l'exploitant d'une mine de déduire les dépenses [TRADUCTION] «qui résultent directement des activités ou des opérations d'exploitation minière comme le creusage de puits, de tunnels, de galeries et des opérations semblables visant à rendre le minerai accessible pour les opé-

IRC additionally includes detailed provisions for the deduction of development expenditures in mining generally (introduced by s. 309(a) and (d) in the 1951 Act). Apart from the mining provisions in and regulations under the United States legislation, the test adopted generally in the answer of the question of capital versus income expenditures is found, by the United States Supreme Court in *Commissioner of Internal Revenue v. Lincoln Savings & Loan Assn.*, 403 U.S. 345 (1971), at p. 354, to lie in a general test which is prefaced by the observation that "... the presence of an ensuing benefit that may have some future aspect is not controlling". The Court goes on to state: "What is important and controlling ... is that the ... payment serves to create or enhance ... what is essentially a separate and distinct additional asset" In discussing this decision one learned author concludes:

Assuming that the expenditure is ordinary and necessary in the operation of the taxpayer's business, the answer to the question as to whether the expenditure is an allowable deduction as a business expense must be determined from the nature of the expenditure itself, which in turn depends on the extent and permanency of the work accomplished by the expenditure. This issue is a factual one.

See *Mertens Law of Fed Income Tax* §25.20 (1979 Rev., vol. 4A, c. 25, p. 112).

After this review of the authorities it can be seen that the principles enunciated by the courts and the elucidation on the application of those principles is of very little guidance when it becomes necessary, as it is here, to apply those principles to a precise set of somewhat unusual facts.

The question remains for answer, therefore, what is the proper application of the relevant provisions of the *Income Tax Act* to the facts of this case? Section 12(1)(a) of the Act provides (which is repeated here for convenience):

rations de production». De plus, l'*IRC* comporte des dispositions détaillées quant à la déduction des dépenses d'aménagement dans l'exploitation minière de façon générale (ajoutées par les al. 309a) et d) dans la Loi de 1951). Outre les dispositions relatives à l'exploitation minière contenues dans la législation américaine et les règlements d'application de cette législation, le critère généralement employé pour distinguer entre une dépense de capital et une dépense d'exploitation consiste, en vertu de l'arrêt de la Cour suprême des États-Unis *Commissioner of Internal Revenue v. Lincoln Savings & Loan Assn.*, 403 U.S. 345 (1971), à la p. 354, en un critère général qui est précédé de la remarque portant que [TRADUCTION] « ... l'existence d'un avantage subséquent comportant un certain aspect futur n'est pas déterminante ». La Cour affirme ensuite [TRADUCTION] « Ce qui est important et déterminant ... c'est que ... le paiement serve à créer ou à améliorer, ... ce qui est essentiellement un bien supplémentaire séparé et distinct ... » Commentant cet arrêt, un savant auteur conclut:

[TRADUCTION] À supposer qu'il s'agit d'une dépense ordinaire et nécessaire engagée dans l'exploitation de l'entreprise du contribuable, la réponse à la question de savoir si elle est déductible comme dépense d'affaires doit être déterminée en fonction de la nature de la dépense elle-même, qui à son tour dépend de la portée et de la permanence de l'oeuvre accomplie grâce à la dépense. Il s'agit d'une question de fait.

Voir *Mertens Law of Fed Income Tax* §25.20 (1979 Rev., vol. 4A, chap. 25, p. 112).

Après cette analyse de la jurisprudence, on peut constater que les principes énoncés par les tribunaux et les explications apportées quant à l'application de ces principes ne sont pas très utiles lorsqu'il est nécessaire, comme en l'espèce, d'appliquer ces principes à un ensemble précis de faits quelque peu inhabituels.

Donc, la question à laquelle il faut répondre est celle-ci: de quelle façon doit-on appliquer les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* aux faits de l'espèce? L'alinéa 12(1)a) de la Loi, que je cite de nouveau ici pour plus de commodité, dispose:

12. (1) In computing income, no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from property or a business of the taxpayer,

It is clear that the expenditures by this taxpayer were made "for the purpose of gaining or producing income from property". However, the income did not come from the property acquired by the expenditures here in issue. The income of the taxpayer came from the business of mining. In order to better assess the qualification of these expenditures for deduction under the provisions of the Act, it is necessary to consider the wording in s. 12(1)(b), in conjunction with s. 12(1)(a), which for convenience I repeat here:

12. (1) In computing income, no deduction shall be made in respect of

(b) an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part,

The allowance for depreciation or depletion stems from s. 11(1)(a) of the Act which authorizes the deduction of "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". Regulation 1100(1) creates a series of capital cost allowances and Schedule B sets forth the classes of property to which these rates of allowances may be applied. The property here in question is not to be found in Schedule B and hence no capital cost allowance can be taken under s. 11 with reference to the cost of these land acquisitions. Furthermore, subject to any concession made by the Minister, no depletion allowance is available on these lands as they are not used for mining purposes. Consequently, the taxpayer is in the position of either being permitted by s. 12(1)(a) to deduct these expenditures as expenses "for the purpose of gaining or producing income", or being left with no tax relief of any kind with respect to these ongoing expenditures. It should be noted that inasmuch as there was no classification in the Act for capital cost allowance

12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

a) d'une somme déboursée ou dépensée, sauf dans la mesure où elle l'a été par le contribuable en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise du contribuable,

Il est manifeste que la contribuable a fait ces dépenses «en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens». Toutefois, le revenu ne provenait pas du bien acquis par les dépenses en cause en l'espèce. Le revenu de la contribuable provenait de l'exploitation minière. Pour être mieux en mesure de déterminer si ces dépenses sont déductibles en vertu des dispositions de la Loi, il est nécessaire d'examiner le texte de l'al. 12(1)b), conjointement avec l'al. 12(1)a), que je cite de nouveau ici pour plus de commodité.

12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

b) d'une somme déboursée, d'une perte ou d'un remplacement de capital, d'un paiement à compte de capital ou d'une allocation à l'égard de dépréciation, désuétude ou d'épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente Partie,

La déduction pour amortissement ou pour épuisement découle de l'al. 11(1)a) de la Loi qui permet la déduction de «la partie de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, ou la somme à l'égard de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, s'il en est, qui est allouée par règlement». Le paragraphe 1100(1) du Règlement établit une liste de déductions pour amortissement et l'annexe B énonce les catégories de biens auxquelles les taux de déduction peuvent s'appliquer. Le bien en cause en l'espèce n'est pas mentionné à l'annexe B, en conséquence l'art. 11 ne permet aucune déduction pour amortissement du coût en capital de ces achats de biens-fonds. De plus, sous réserve de toute concession faite par le Ministre, aucune déduction pour épuisement n'est disponible à l'égard de ces biens-fonds puisqu'ils ne sont pas utilisés à des fins minières. En conséquence, il se peut que la contribuable puisse déduire, en vertu de l'al. 12(1)a), ces dépenses à titre de dépenses faites «en vue de gagner ou de produire un revenu» ou encore qu'elle ne dispose d'aucun allègement fiscal quelconque quant à ces dépenses continues.

for property of the type here in question, there can be no question of a terminal loss on this property on the winding up of the taxpayer's mining undertaking. If the outlay for these lands is found in law to be chargeable against income as a deductible expense, then it follows logically that the taxpayer would be required to take into income, on the winding up of operations, the proceeds, if any, received on the sale of these lands. On the other hand, if the property were to be treated as an undepreciable capital asset, then, on wind-up and disposition of all the properties and assets of the appellant, the question would arise as to whether the taxpayer had realized a capital gain or a capital loss depending upon the relationship between the proceeds on disposition and the cost of acquisition. A capital loss would, if the Act be as it is today, only be deductible by the appellant from realized capital gains. The capital gain would be taxable at half the rate applicable to the proceeds on disposition were they taken into income, again assuming the Act continues in its present form. This reasoning, of course, does not conclusively lead to any result, either for or against either of the contending parties. On the other hand, if the interpretation of a taxation statute is unclear, and one reasonable interpretation leads to a deduction to the credit of a taxpayer and the other leaves the taxpayer with no relief from clearly *bona fide* expenditures in the course of his business activities, the general rules of interpretation of taxing statutes would direct the tribunal to the former interpretation. That is the situation here, in my view of these statutory provisions. These expenditures were clearly made for *bona fide* purposes. They clearly are not disqualified by s. 12(1)(a) nor by any other section of the *Income Tax Act* dealing with expenditures in the course of operating a business. The only possible basis in the statute for a denial of these *bona fide* expenditures closely associated with the conduct of the taxpayer's mining operations is the prohibition in s. 12(1)(b) relating to capital expenditures. I turn back, there-

Il y a lieu de noter que pour autant qu'il n'y avait pas dans la Loi de catégorie applicable à l'amortissement du coût en capital d'un bien du genre de celui dont il est question en l'espèce, il ne peut être question d'une perte définitive à l'égard de ce bien au moment de la dissolution de l'entreprise minière de la contribuable. Si on conclut que la dépense faite pour acquérir ces biens-fonds est légalement imputable au compte de revenu à titre de dépense déductible, il s'ensuit logiquement que la contribuable devrait, à la fin de l'exploitation, ajouter dans le revenu toute somme qu'elle pourrait avoir tiré de la vente de ces biens-fonds. D'autre part, si le bien doit être considéré comme un actif immobilisé non amortissable alors, à la liquidation de tous les biens et éléments d'actif de l'appelante, il faudra déterminer si la contribuable a fait un gain ou une perte en capital, compte tenu du coût d'acquisition et du produit de la vente. L'appelante ne pourrait déduire une perte en capital qu'à l'égard de gains en capital réalisés, si la Loi restait comme elle est maintenant. À supposer encore une fois, que la Loi actuelle ne soit pas modifiée, le gain en capital serait imposable à la moitié du taux applicable au produit de la vente si celui-ci était inclus dans le revenu. Ce raisonnement n'amène certainement pas de conclusion décisive en faveur ou contre l'une ou l'autre des parties. D'autre part, si l'interprétation d'une loi fiscale n'est pas claire et qu'une interprétation raisonnable entraîne une déduction au profit du contribuable alors qu'une autre interprétation laisse le contribuable sans allègement pour les dépenses réelles faites dans le cours de ses opérations commerciales, selon les règles générales d'interprétation des lois fiscales, le tribunal devrait choisir la première interprétation. C'est le cas en l'espèce, selon mon interprétation de ces dispositions législatives. Ces dépenses ont manifestement été faites pour des fins légitimes. Elles ne sont manifestement pas exclues par l'al. 12(1)a), ni par aucune autre disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relative aux dépenses faites dans l'exploitation d'une entreprise. La seule justification dans la Loi, qui pourrait permettre d'écarter ces dépenses réelles intimement liées à l'exploitation minière de la contribuable est l'interdiction qu'énonce l'al. 12(1)b) relativement aux dépenses de capital. Je reviens donc aux commen-

fore, to the comments of Viscount Cave in *B.P. Australia Ltd.*, *supra*, at p. 271, where he stated:

If, therefore, one must allocate these payments either wholly to one year's revenue or to capital it would seem that either course presents difficulties but that an allocation to revenue is slightly preferable.

In this situation, and in analyzing those facts, it may be helpful to observe:

1. The purpose of these expenditures, when viewed from the practical and business outlook, was the removal of a current obstacle in the operation of the taxpayer's mine and was not the acquisition of a capital asset;
2. These expenditures were incurred year in and year out as an integral part of the day-to-day operations of the undertaking of the taxpayer;
3. These expenditures form an easily discernible, more or less constant, element and part of the daily and annual cost of production;
4. These lands were not acquired for any intrinsic value but merely by reason of location, and after the mining operation for the year in question had been completed, the land had acquired no intrinsic value, and indeed, as was found below, was "consumed" in the mining process;
5. These expenditures produced a transitional benefit and one which had no enduring value because similar expenditures were required in the future if the mining operation was to be continued at all;
6. The lands acquired in any given year do not produce a permanent wall or perimeter to the mining operation but are simply a transitional location of the wall representing the cone surrounding the mining undertaking; and to the extent that the wall of the cone is used for haulage of materials from the bottom of the pit on temporary roads, there may be some transitional asset created, but this asset disappears as the wall of the cone recedes in ensuing taxation years;
7. The nature of these expenditures is made clear when it is appreciated that they have been

taires du vicomte Cave dans l'arrêt *B.P. Australia Ltd.*, précité, à la p. 271, où il dit:

[TRADUCTION] Donc, s'il faut imputer ces paiements soit entièrement au revenu d'une année soit au capital, il semblerait que l'une ou l'autre solution présente des difficultés, mais que l'imputation au revenu est légèrement préférable.

Dans la situation présente et dans l'analyse de ces faits, il peut être utile de faire observer ce qui suit:

1. Du point de vue pratique et commercial, ces dépenses avaient pour objet d'écartier un obstacle immédiat aux opérations minières de la contribuable et non d'acquérir un actif immobilisé;
2. Ces dépenses étaient faites bon an mal an comme partie intégrante des opérations quotidiennes de l'entreprise de la contribuable;
3. Ces dépenses constituent un élément facilement discernable, plus ou moins constant, des coûts quotidiens et annuels de production;
4. Ces biens-fonds n'ont pas été acquis pour leur valeur intrinsèque, mais uniquement à cause de leur emplacement et, à la fin de l'exploitation minière de l'année en cause, ils n'avaient acquis aucune valeur intrinsèque et même, selon les constatations des cours d'instance inférieure, avaient été «consommés» dans le processus d'exploitation minière;
5. Ces dépenses procuraient un avantage provisoire qui n'avait pas de valeur durable parce qu'il fallait répéter ces dépenses ultérieurement si l'on voulait poursuivre l'exploitation minière;
6. Les biens-fonds acquis au cours d'une année donnée n'ont pas pour effet de créer une paroi ou un périmètre permanent autour de la mine, mais constituent simplement un emplacement temporaire de la paroi de la mine en forme de cône; dans la mesure où la paroi du cône sert au transport du minerai depuis le fond du puits sur des chemins temporaires, il peut y avoir création d'un bien provisoire, mais ce bien disparaît à mesure que la paroi du cône s'éloigne pendant les années d'imposition suivantes;
7. La nature de ces dépenses devient claire lorsqu'on constate qu'elles ont été faites chaque

incurred annually for almost forty years and there is no evidence whatever to indicate that mining operations can continue in the future without this annual expenditure;

8. The capitalization of these expenditures will not produce for the mining operator an asset which may be made subject to either capital cost or depletion allowances, the former because no asset recognized in the *Income Tax Act* is produced, and the latter because these lands contain no minerals which are being removed by the mining operations of the taxpayer;
9. These expenditures did not add to the ore body, nor did they increase the productive capacity of the mine, nor do they bear any relation to any asset engaged in the mining operation, but are simply expenditures for the removal of overburden which, if not removed, would bring the mining operation to a halt;
10. The expenditures relative to the cost of operating the mine are small and are directly related to the cost of operation averaging over a long period about 3 per cent per annum.

The circumstances of this case evoke in the mind many parallels or analogies. These lands, peripheral to the mouth of the open pit operation, perform a function not unlike that of a catalyst such as platinum used in the refinement of petroleum for the production of gasoline. The purchase of the platinum no doubt produces, in the hands of the refiner, an identifiable asset of value. At the end of the day, the asset has either physically disappeared or lost its desired physical characteristics. The refiner no longer possesses the original platinum asset but he has produced marketable gasoline by its use in the processing of petroleum. If not for the explicit addition of Class 26, "Property that is a catalyst", to Schedule B of the *Income Tax Regulations* in March 1970, the platinum in this example was qualified for deduction as an expense. The property at issue in the case at bar, however, has not been included in Schedule B. The legislators, therefore, have not precluded it from being treated as an expense if such treatment is appropriate in all the circum-

année depuis près de quarante ans et qu'il n'y a aucune indication que les opérations minières auraient pu se poursuivre sans cette dépense annuelle;

8. La capitalisation de ces dépenses n'engendrera pas pour l'exploitant de la mine un bien pouvant être assujéti à des déductions pour amortissement ou pour épuisement, parce que, dans le premier cas, aucun bien reconnu dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'est produit et, dans le second cas, parce que ces biens-fonds ne contiennent pas de minerai que la contribuable extrait dans le cours de ses opérations minières;
9. Ces dépenses n'ont rien ajouté au gisement de minerai ni augmenté la capacité de production de la mine, et elles n'ont aucun rapport avec les biens utilisés pour l'exploitation de la mine, mais sont simplement des dépenses engagées pour l'enlèvement du mort-terrain qui, s'il n'était pas enlevé, entraînerait l'arrêt des opérations minières;
10. Les dépenses sont mineures par rapport au coût d'exploitation de la mine, elles sont directement liées au coût d'exploitation et représentent en moyenne, à long terme, 3 pour 100 l'an.

Les circonstances de l'espèce font penser à d'autres situations analogues. Les biens-fonds, situés en périphérie de l'ouverture du puits de la mine, remplissent une fonction qui n'est pas différente de celle que remplit un catalyseur comme le platine dans le raffinage du pétrole en vue de produire de l'essence. L'acquisition du platine produit certainement, pour le raffineur, un bien précis ayant une valeur. À la fin de l'opération, le bien a soit physiquement disparu soit perdu ses propriétés utiles. Le raffineur ne possède plus le bien initial sous forme de platine, mais il a produit de l'essence pour la vente en l'utilisant dans le raffinage du pétrole. Si ce n'était de l'ajout explicite, en mars 1970, de la catégorie 26 intitulée «Biens qui sont constitués par un catalyseur» à l'annexe B du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, le platine dans cet exemple aurait été déductible comme dépense. Le bien ici en cause n'est cependant pas mentionné dans l'annexe B. Le législateur n'a donc pas empêché qu'il soit traité comme une dépense si cette façon de le considérer est appropriée dans les

stances. By further analogy, a mining operator faced with the presence of a body of water above an ore body is in a somewhat similar position to that of the appellant here. The removal of the water to lay bare the minerals on the floor of the lake could hardly be seen as the creation of an asset. The cost of pumping would be an expenditure which would not create an asset in the hands of the operator. Indeed, as mining progresses and water, by the forces of nature, returns to the pit on the bottom of the lake, the water must be removed by successive pumping. The cost of this pumping would likely be, without further complicating factors, an expense properly incurred by the taxpayer to gain income and could not be seen as creating another asset. In the case at bar the land all but disappeared, as did the catalyst in the refining operation and the water in the mining operation on the floor of the lake. In none of these situations, at the end of the day, is an asset produced, nor does an asset remain. Here the taxpayer, at the end of the mining operations, is the owner of a large hole in the surface of the earth. The acquired lands represent segments down the wall of the hole, the older purchases being further down than the last purchases. There is no asset in the sense of a surface which can, by itself, be sold. The hole once filled in, at a likely considerable expense, would produce a surface which might have value in the market. Although the hole itself, and that part of the wall with which we are here concerned, might conceivably have some value, it can hardly be described as an asset which by itself has a real value. The evidence indicates that the life of this mine will end in the 1990's. Both courts below have concluded that at that time these lands will have disappeared for all practical purposes.

In applying the law to the above stated observations, one is thrown back to the pronouncement by Lord Wilberforce in *Tucker v. Granada Motorway Services Ltd.*, [1979] 2 All E.R. 801, where he said at p. 804:

circstances. Encore par analogie, un exploitant de mine qui se trouve en présence d'une nappe d'eau située au-dessus d'un gisement est dans une situation semblable à celle de l'appelante en l'espèce. On pourrait difficilement considérer l'enlèvement de l'eau pour mettre à nu les minéraux situés au fond du lac comme la création d'un bien. Le coût du pompage serait une dépense qui ne créerait pas un bien pour l'exploitant. En fait, à mesure que les opérations minières se poursuivent et que l'eau retourne naturellement au puits situé au fond du lac, cette eau doit être enlevée par des opérations de pompage successives. Le coût de ce pompage serait vraisemblablement, en l'absence d'autres facteurs compliquant les choses, une dépense adéquatement faite par la contribuable pour gagner un revenu et ne pourrait être considéré comme générateur d'un autre bien. En l'espèce, les biens-fonds ont tout simplement disparu, comme le catalyseur dans l'opération de raffinage et l'eau dans l'opération minière sur le fond du lac. Dans aucune de ces situations, un bien n'est produit ou ne reste à la fin de l'opération. En l'espèce, à la fin des opérations minières, la contribuable sera propriétaire d'un grand trou à la surface de la terre. Les biens-fonds acquis représentent des portions de la paroi inclinée du trou, les acquisitions plus anciennes étant plus basses que les acquisitions plus récentes. Il n'y a pas de bien au sens d'une superficie susceptible en soi d'être vendue. Une fois le trou rempli, probablement à grands frais, il y aurait une superficie de terrain qui pourrait avoir de la valeur sur le marché. Bien que le trou lui-même et la portion de la paroi qui nous intéresse en l'espèce puissent peut-être avoir une valeur quelconque, on peut difficilement les décrire comme un bien qui a une valeur réelle en soi. D'après la preuve soumise, l'exploitation de la mine prendra fin dans les années 1990. Les cours d'instance inférieure ont toutes les deux conclu qu'à ce moment les biens-fonds auront disparu à toute fin utile.

L'application du droit aux observations mentionnées ci-dessus nous ramène à la déclaration de lord Wilberforce dans l'arrêt *Tucker v. Granada Motorway Services Ltd.*, [1979] 2 All E.R. 801, où il affirme, à la p. 804:

It is common in cases which raise the question whether a payment is to be treated as a revenue or as a capital payment for indicia to point different ways. In the end the courts can do little better than form an opinion which way the balance lies. There are a number of tests which have been stated in reported cases which it is useful to apply, but we have been warned more than once not to seek automatically to apply to one case words or formulae which have been found useful in another ... Nevertheless reported cases are the best tools that we have, even if they may sometimes be blunt instruments.

(Emphasis added.)

We must also remember the previously cited words of Lord Pearce in *B.P. Australia Ltd.*, *supra*, at p. 264:

It is a commonsense appreciation of all the guiding features which must provide the ultimate answer.

If we were to apply the three-step test adopted by the Australian court in *Sun Newspapers Ltd.*, *supra*, these expenditures would qualify as expenses rather than being capital in nature. The character of the advantage sought is that of an advantage in the current operations of the taxpayer. The practice was recurring and the manner in which the object of the expenditures was applied was directly incorporated into the mining operations of the taxpayer. Finally, the means adopted by the taxpayer to gain this advantage was the periodic outlay of its funds which would formerly have been classified, in the vocabulary of that day, as circulating capital. In the words of Dixon J., as he then was, in *Sun Newspapers Ltd.*, *supra*, at p. 362, we are here concerned with an expenditure of a revenue nature because:

... its purpose brings it within the very wide class of things which in the aggregate form the constant demand which must be answered out of the returns of a trade or its circulating capital and that actual recurrence of the specific thing need not take place or be expected as likely.

The same judge in *Hallstroms Pty. Ltd.*, *supra*, at p. 648, reminds us that the classification of such expenditures "... depends on what the expenditure is calculated to effect from a practical and business point of view, rather than upon the juristic

[TRADUCTION] Il arrive souvent dans les cas qui soulèvent la question de savoir si un paiement doit être considéré comme une dépense d'exploitation ou comme une dépense de capital que les indices soient contradictoires. En fin de compte, les tribunaux ne peuvent faire beaucoup mieux que de se former une opinion quant au côté où la balance penche. La jurisprudence mentionne un certain nombre de critères utiles à appliquer, mais nous avons été avertis plus d'une fois de ne pas chercher automatiquement à appliquer à un cas des termes ou formules jugés utiles dans un autre ... Cependant la jurisprudence est le meilleur outil que nous ayons, même s'il est parfois rudimentaire.

(C'est moi qui souligne.)

Il faut aussi se rappeler les paroles déjà citées de lord Pearce dans l'arrêt *B.P. Australia Ltd.*, précité, à la p. 264:

[TRADUCTION] C'est une appréciation saine de toutes les caractéristiques directrices qui doit apporter la réponse finale.

Si nous devons appliquer le critère à trois étapes adopté par la cour australienne dans l'arrêt *Sun Newspapers Ltd.*, précité, ces dépenses seraient des dépenses d'exploitation plutôt que des dépenses de capital. La nature du bénéfice recherché s'identifie à celle d'un avantage dans les opérations courantes de la contribuable. L'opération était répétitive et l'objet de la dépense directement incorporé dans les opérations minières de la contribuable. Enfin, la contribuable se procurait cet avantage en déboursant périodiquement des fonds qui auraient été dans le passé caractérisés, selon le vocabulaire de l'époque, comme capital de roulement. Selon l'expression du juge Dixon, tel était alors son titre, dans l'arrêt *Sun Newspapers Ltd.*, précité, à la p. 362, nous sommes en présence d'une dépense d'exploitation parce que:

[TRADUCTION] ... son objet la range dans la très grande catégorie des choses qui, dans l'ensemble, constituent la demande constante à laquelle il faut répondre à même les revenus d'une activité ou de son capital de roulement, mais il n'est pas nécessaire que la répétition de la chose se produise ou soit probable.

Le même juge nous rappelle, dans l'arrêt *Hallstroms Pty. Ltd.*, précité, à la p. 648, que la caractérisation de ces dépenses [TRADUCTION] « ... dépend de l'effet envisagé de la dépense d'un point de vue pratique et commercial plutôt que de la

classification of the legal rights” The old rule of “once and for all” as well as the “common sense” test, *supra*, lead us to a result favourable to the taxpayer’s contention.

The characterization in taxation law of an expenditure is, in the final analysis (unless the statute is explicit which this one is not), one of policy. In the mining industry, where the undertaking is underground mining with its associated assets such as vertical shafts and horizontal transportation elements not created directly by the removal of commercial ore, the tax treatment of capitalization is invoked. On the other hand, open pit or strip mining requiring none of these fixed facilities leads to the attribution of the associated expenditures to the revenue account. Strip mining or open pit mining with conical access (as we have here) and its associated expenditures falls in between these two rough categories of mining undertakings. The assessment of the evidence and the conclusions to be derived therefrom, and the application of the common sense approach to the business of the taxpayer in relation to the tax provisions, leads, in my respectful view, to the conclusion that the mining operations here approximate the circumstances encountered in the traditional open pit mining more than underground mining and so I conclude, with all respect to those who have otherwise concluded, that the appropriate taxation treatment is to allocate these expenditures to the revenue account and not to capital. Such a determination is, furthermore, consistent with another basic concept in tax law that where the taxing statute is not explicit, reasonable uncertainty or factual ambiguity resulting from lack of explicitness in the statute should be resolved in favour of the taxpayer. This residual principle must be the more readily applicable in this appeal where otherwise annually recurring expenditures, completely connected to the daily business operation of the taxpayer, afford the taxpayer no credit against tax either by way of capital cost or depletion allowance with reference to a capital expenditure, or an expense deduction against revenue.

In summary, therefore, it can be said without fear of contradiction from this record that these expenditures by the taxpayer were incurred *bona*

classification juridique des droits” L’ancienne règle dite «une fois pour toutes», de même que le critère du «bon sens» déjà mentionné, nous amènent à conclure d’une manière favorable aux arguments de la contribuable.

La caractérisation, en droit fiscal, d’une dépense est, en dernière analyse (à moins que la loi ne soit claire, ce qui n’est pas le cas en l’espèce), une question de principe. Dans l’industrie minière, lorsque l’entreprise est une mine souterraine, dotée de biens comme des puits verticaux et des systèmes de transport horizontaux qui ne sont pas directement créés par l’extraction du minerai commercial, il y a application du procédé fiscal de la capitalisation. D’autre part, les opérations minières à ciel ouvert qui n’exigent aucune de ces installations fixes amènent l’imputation des dépenses faites à cet égard au compte de revenu. L’exploitation de mines à ciel ouvert avec voie d’accès conique (comme en l’espèce) et les dépenses qui y sont associées se situent à mi-chemin entre ces deux grandes catégories d’entreprises minières. L’appréciation de la preuve et des conclusions qu’il faut en tirer, l’application du bon sens à l’entreprise de la contribuable en ce qui concerne les dispositions fiscales mènent, à mon humble avis, à la conclusion que les opérations minières en l’espèce se rapprochent davantage de l’exploitation minière ordinaire à ciel ouvert que de l’exploitation souterraine et je conclus, avec égards pour ceux qui ont conclu autrement, que le traitement fiscal approprié consiste à imputer ces dépenses au compte de revenu et non au compte de capital. Une telle décision est de plus conforme à un autre concept fondamental de droit fiscal portant que, si la loi fiscale n’est pas explicite, l’incertitude raisonnable ou l’ambiguïté des faits découlant du manque de clarté de la loi doit jouer en faveur du contribuable. Ce principe résiduel doit d’autant s’appliquer au présent pourvoi qu’autrement une dépense annuelle entièrement liée à l’exploitation quotidienne de l’entreprise de la contribuable ne lui procurerait aucun dégrèvement d’impôt sous forme de déduction pour amortissement ou pour épuisement s’il s’agit d’une dépense de capital, ou de déduction applicable au revenu s’il s’agit d’une dépense d’exploitation.

En résumé, on peut donc dire sans crainte de contredire la preuve en l’espèce que la contribuable a réellement engagé ces dépenses dans l’exploita-

fide in the course of its regular day-to-day business operations. Common sense dictated that these expenditures be made, otherwise the taxpayer's operations would, of necessity, be closed down. These expenditures were not part of a plan for the assembly of assets. Nor did they have any semblance of a once and for all acquisition. These expenditures were in no way connected with the assembly of an ore body or a mining property which could itself be developed independently of any ore body, hence the inability to find entitlement for depletion or capital cost allowance for this expenditure under the statute. These expenditures are not disqualified by s. 12(1)(a) and indeed that provision of the Act favours the inclusion of these expenditures in authorized expenses because there is no other provision made in the Act for these items which are, beyond contention, incurred of necessity by the taxpayer in conducting its mining operations according to good business and engineering practice.

The reassessment notices included in the record make some reference to "additional depletion allowance" being allowed to the appellant and chargeable against property, the cost of which had, on reassessment, been charged back to income. Unfortunately, argument in this Court did not fully explain the net position of the taxpayer after these reassessments were effected. It obviously would be a misapplication of the taxing statute to allow the appellant a "notional" or real depletion allowance on these lands and at the same time to allow the appellant to charge the cost of the same lands as an operating expense against revenue. It is only the latter to which the appellant is entitled. Accordingly, I would allow the appeal and would direct a return of the matter to the Minister for reassessment on the basis set forth in these reasons; all with costs here and below to the appellant.

Appeal allowed with costs.

Solicitors for the appellant: Stikeman, Elliott, Roberts & Bowman, Toronto.

Solicitor for the respondent: R. Tassé, Ottawa.

tion régulière de son entreprise. Le bon sens exigeait que ces dépenses soient faites, sinon les opérations de la contribuable auraient nécessairement pris fin. Ces dépenses ne faisaient pas partie d'un projet visant à réunir des biens. Elles n'ont rien de commun avec une acquisition faite une fois pour toutes. Ces dépenses ne sont aucunement liées à l'aménagement d'un gisement minier ou d'un bien minier qui pourrait lui-même être exploité indépendamment de tout gisement, d'où l'impossibilité de trouver un droit à une déduction pour amortissement ou pour épuisement à l'égard de cette dépense en vertu de la Loi. Ces dépenses ne sont pas exclues par l'al. 12(1)a; en fait, cette disposition de la Loi favorise l'inclusion de ces dépenses dans les dépenses permises parce qu'il n'y a dans la Loi aucune autre disposition applicable à celles-ci qui sont, hors de tout doute, nécessairement engagées par la contribuable dans le cours de ses opérations minières, conformément aux pratiques approuvées en matière de commerce et d'ingénierie.

Les avis de nouvelles cotisations que l'on trouve au dossier mentionnent [TRADUCTION] «la déduction additionnelle pour épuisement» accordée à l'appelante et imputée aux biens-fonds, dont le coût a été, à l'occasion des nouvelles cotisations, imputé au revenu. Malheureusement, les plaidoiries en cette Cour n'ont pas totalement élucidé la situation nette de la contribuable après ces nouvelles cotisations. Ce serait manifestement mal appliquer la loi fiscale que d'accorder à l'appelante une déduction pour épuisement «fictive» ou réelle à l'égard de ces biens-fonds et de lui permettre en même temps d'imputer au revenu le coût des mêmes biens-fonds à titre de dépenses d'exploitation. L'appelante n'a droit qu'au dernier traitement. Je suis d'avis d'accueillir le pourvoi, de renvoyer l'affaire au Ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation conforme aux présents motifs, le tout avec dépens en faveur de l'appelante en cette Cour et dans les cours d'instance inférieure.

Pourvoi accueilli avec dépens.

Procureurs de l'appelante: Stikeman, Elliott, Roberts & Bowman, Toronto.

Procureur de l'intimée: R. Tassé, Ottawa.