

Falconbridge Nickel Mines Limited (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Cameron D.J.—Ottawa, June 25, November 8, 1971.

Income Tax—“Income derived from operation of mine”—Exemption for 36 months—Profit from sale of ore extracted before exempt period—Whether exempt—Income Tax Act, s. 83(5).

Ore extracted from appellant's mine was smelted and refined, and the resultant nickel sold approximately four months after the extraction of the ore. Section 83(5) of the *Income Tax Act* provides: “Subject to prescribed conditions, there shall not be included in computing the income of a corporation income derived from the operation of a mine during the period of 36 months commencing with the day on which the mine came into production”.

Held, in computing the income of appellant derived from the operation of its mine during the 36 months period, the Minister properly included the income arising or accruing from sales during those months of metal from ore extracted prior thereto (*viz.*, \$214,317) and properly excluded the income arising or accruing from sales after those months of metal extracted during those months (*viz.*, \$682,620).

INCOME tax appeal.

Allen Findlay, Q.C. and B. W. Earle for appellant.

George Ainslie, Q.C. and John R. Power for respondent.

CAMERON D.J.—This is an appeal from a re-assessment to income dated May 29, 1969, with respect to the appellant's 1958 taxation year. Prior to the hearing the parties had agreed upon and filed a stated case and question agreed to between the parties, which reads as follows:

1. The Appellant was incorporated in 1928 under the laws of Ontario and since its incorporation has carried on the business of exploring for, mining and processing minerals. The Appellant's fiscal year is the calendar year.

Falconbridge Nickel Mines Limited (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Division de première instance, le juge suppléant Cameron—Ottawa, les 25 juin et 8 novembre 1971.

Impôt sur le revenu—«Revenu provenant de l'exploitation d'une mine»—Période d'exemption de 36 mois—Bénéfices découlant de la vente du minerai extrait avant la période d'exemption—Y a-t-il exemption?—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 83(5).

Le nickel obtenu à la suite du traitement et du raffinement du minerai extrait de la mine de l'appelante a été vendu approximativement quatre mois après l'extraction de ce minerai. L'article 83(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dispose: «Sous réserve des conditions prescrites, il ne faut pas inclure, dans le calcul du revenu d'une corporation, le revenu provenant de l'exploitation d'une mine au cours de la période de 36 mois commençant le jour où la mine est entrée en production».

Arrêt: dans le calcul du revenu de l'appelante provenant de l'exploitation de sa mine, au cours de la période de 36 mois, le Ministre a inclus à bon droit le revenu découlant ou dérivant des ventes qui ont eu lieu au cours de cette période et qui concernaient les métaux provenant du minerai extrait antérieurement à ladite période (*à savoir*: \$214,317) et a exclu à bon droit le revenu découlant ou dérivant des ventes qui ont eu lieu après cette période et qui concernaient les métaux extraits au cours de ladite période (*à savoir*: \$682,620).

APPEL de l'impôt sur le revenu.

Allen Findlay, c.r. et B. W. Earle pour l'appelante.

George Ainslie, c.r. et John R. Power pour l'intimé.

LE JUGE SUPPLÉANT CAMERON—Par les présentes, l'appelante a interjeté appel d'une nouvelle cotisation d'impôt, datée du 29 mai 1969, relative à son année d'imposition 1958. Avant l'audience, les parties avaient accepté et produit un exposé conjoint des faits et questions dont voici le texte:

[TRADUCTION] 1. L'appelante a été constituée en corporation en 1928 en vertu des lois de l'Ontario et a exercé depuis le commerce d'une entreprise de recherche, d'exploitation et de traitement du minerai. L'année financière de l'appelante correspond à l'année civile.

2. The only outstanding issue in the appeal from the income tax assessment for the taxation year 1958 is as to the method of computing the income of the Appellant which was exempt from tax under section 83(5) of the Act (hereinafter referred to as the "new mine income issue"). The issue as to whether certain legal expenses were deductible in computing the income of the Appellant (hereinafter referred to as the "legal expenses issue") has been settled. "Income" as used in this Stated Case and Question means "income" as defined in section 4 of the Act.

3. During the years 1951 to 1956, inclusive, the Appellant brought into production five nickel-copper mines in the Sudbury District of Ontario (hereinafter referred to as the "new mines"). Income derived from the operation of each of the new mines during "the period of 36 months commencing with the day on which the mine came into production" (hereinafter referred to as the "36 months' period") was certified as being exempt from tax under section 83(5) of the Act.

4. The ore extracted from each of the new mines was treated in concentrators and the smelter of the Appellant in the Sudbury District and the resultant nickel-copper matte was shipped by rail and water to Norway where it was refined in the refinery of the Appellant. The metals from the ore were then sold by the Appellant. The sale of the metals took place approximately four months after the ore containing the metals had been extracted from the new mines.

5. In the case of each of the new mines, because of the lapse of time between the extraction of the ore and the sale of the metals from such ore, sales were made during the 36 months' period of metals from ore which had been extracted from the new mine during approximately four months immediately prior to the 36 months' period, and sales were made during approximately four months immediately subsequent to the 36 months' period of metals from ore which had been extracted from the new mine during the 36 months' period. The amount of ore extracted from each of the new mines during the four months immediately prior to the 36 months' period and sold during such period was substantially less than the amount of ore extracted from each during the last four months of the 36 months' period and sold subsequent to such period.

6. In computing under section 83(5) of the Act the income of the Appellant derived from the operation of each of the new mines during its 36 months' period, the Respondent included the income arising or accruing from all sales made during the 36 months' period of metals from ore which had been extracted from the mine (including sales of metals from ore which had been extracted from the mine prior to the commencement of the 36 months' period) but excluded the income arising or accruing from sales made after the 36 months' period of metals from ore which had been extracted from the mine during the 36 months' period.

2. La seule question en suspens dans l'appel de la cotisation d'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 1958 porte sur la méthode de calcul du revenu de l'appelante qui fut exonéré de l'impôt en vertu de l'article 83(5) de la Loi (ci-après désignée la «question du revenu d'une nouvelle mine»). La question de savoir si certains frais juridiques pouvaient être déduits du revenu de l'appelante, lors de son calcul (ci-après désignée la «question des frais juridiques») a été réglée. Le mot «revenu» utilisé dans cet exposé des faits et questions a le sens de «revenu» tel qu'il est défini à l'article 4 de la Loi.

3. Au cours des années 1951 à 1956 incluse, l'appelante a fait entrer en production cinq mines de cuivre et nickel dans la région de Sudbury en Ontario (ci-après désignées les «nouvelles mines»). Le revenu provenant de l'exploitation de chacune des nouvelles mines au cours de «la période de 36 mois commençant le jour où la mine est entrée en production» (ci-après désignée la «période de 36 mois») a été déclaré exonéré de l'impôt en vertu de l'article 83(5) de la Loi.

4. Le minerai extrait de chacune des nouvelles mines était traité dans des concentrateurs et à la fonderie que l'appelante possède dans la région de Sudbury et la matte de nickel et cuivre obtenue était expédiée par chemin de fer et par voie maritime en Norvège où elle était raffinée à la raffinerie de l'appelante. L'appelante vendait alors les métaux extraits du minerai. Cette vente avait lieu environ quatre mois après l'extraction des nouvelles mines du minerai contenant les métaux.

5. Dans le cas de chacune des nouvelles mines, vu qu'un certain laps de temps s'écoulait entre l'extraction du minerai et la vente des métaux obtenus de ce minerai, il y a eu, au cours de la période de 36 mois, des ventes de métaux provenant du minerai extrait de la nouvelle mine pendant les quatre mois environ qui ont précédé la période de 36 mois et il y a eu, pendant les quatre mois environ qui ont suivi immédiatement la période de 36 mois, des ventes de métaux provenant du minerai extrait de la nouvelle mine au cours de la période de 36 mois. La quantité de minerai extraite de chacune des nouvelles mines pendant les 4 mois qui ont précédé immédiatement la période de 36 mois et vendue au cours de cette période était nettement moins importante que celle extraite de chacune des nouvelles mines au cours des 4 derniers mois de la période de 36 mois et vendue postérieurement à cette période.

6. Dans le calcul, prévu par l'article 83(5) de la Loi, du revenu de l'appelante provenant de l'exploitation de chacune des nouvelles mines au cours de la période de 36 mois, l'intimé a inclus le revenu découlant ou dérivant de toutes les ventes qui ont eu lieu au cours de la période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du minerai extrait de la mine (notamment les ventes de métaux provenant du minerai qui avait été extrait de la mine avant le début de la période de 36 mois); toutefois, il a exclu le revenu découlant ou dérivant des ventes qui ont eu lieu après la période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du

The Appellant, on the other hand, included the income arising or accruing from sales of metals from all ore which had been extracted from the mine during the 36 months' period (including sales of metals from such ore made subsequent to the 36 months' period) but excluded the income arising or accruing from sales made during the 36 months' period of metals from ore which had been extracted from the mine prior to the commencement of the 36 months' period. Both the Respondent and the Appellant, in computing the income derived from the operation of each of the new mines, assumed that the metals from the first ore extracted from the new mine were the first metals sold.

7. The effect of applying the different methods adopted by the Respondent and the Appellant of computing the new mine income entitled to exemption from tax under section 83(5) may be illustrated by reference to one of the new mines, the East Mine, for which the 36 months' period was from November 1, 1954, to October 31, 1957:

minerai qui avait été extrait de la mine au cours de la période de 36 mois. Par ailleurs, l'appelante a inclus le revenu découlant ou dérivant de la vente des métaux provenant de la totalité du minerai qui avait été extrait de la mine au cours de la période de 36 mois (notamment les ventes de métaux provenant de ces minerais qui ont eu lieu postérieurement à la période de 36 mois); toutefois, elle a exclu le revenu découlant ou dérivant des ventes qui ont eu lieu au cours de la période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du minerai qui avait été extrait de la mine avant le début de la période de 36 mois. Dans le calcul du revenu provenant de l'exploitation de chacune des nouvelles mines, l'intimé et l'appelante présument que les métaux provenant du minerai qui a été extrait le premier de la nouvelle mine ont été vendus les premiers.

7. Il est possible d'illustrer l'effet de l'application des différentes méthodes que l'intimé et l'appelante ont adoptées pour calculer le revenu des nouvelles mines qui ont droit d'être exemptées de l'impôt en vertu de l'article 83(5) en se référant à l'une de ces nouvelles mines, la mine de l'Est, dont la période de 36 mois a commencé le premier novembre 1954 et s'est terminée le 31 octobre 1957:

	<u>Exempt Income as computed by the Respondent</u>	<u>Exempt Income as computed by the Appellant</u>	<u>Calcul du re- venu exonéré par l'intimé</u>	<u>Calcul du re- venu exonéré par l'appelante</u>
Income from sales made <i>during</i> the 36 months' period of metals from ore extracted from the mine in the four months <i>prior to</i> the 36 months' period—	Included (\$214,317.28)	Excluded	Inclus (\$214,317.28)	Exclu
Income from sales made <i>during</i> the 36 months' period of metals from ore extracted from the mine <i>during</i> the 36 months' period—	Included	Included	Inclus	Inclus
			Revenu provenant des ventes qui ont eu lieu <i>au cours de</i> la période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du minerai extrait de la mine dans les quatre mois <i>qui ont précédé</i> la période de 36 mois—	
			Revenu provenant des ventes qui ont eu lieu <i>au cours de</i> la période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du minerai extrait de la mine <i>au cours de</i> la période de 36 mois—	

	<u>Exempt Income as computed by the Respondent</u>	<u>Exempt Income as computed by the Appellant</u>	<u>Calcul du revenu exonéré par l'intimé</u>	<u>Calcul du revenu exonéré par l'appelante</u>
Income from sales made in the four months <i>subsequent</i> to the 36 months' period from ore extracted from the mine <i>during</i> the 36 months' period—	Excluded	Included (\$682,620.26)	Exclu	Inclus (\$682,620.26)
			Revenu provenant des ventes qui ont eu lieu dans les quatre mois <i>postérieurs</i> à la période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du minerai extrait de la mine <i>au cours</i> de la période de 36 mois—	

Amount by which the total exempt income derived from the East Mine, as computed by the Appellant, was reduced on assessment by the Respondent: \$468,302.98.

Montant de la réduction du revenu global exonéré provenant de la mine de l'Est d'après les calculs de l'appelante lors de l'imposition par l'intimé: \$468,302.98.

8. The question in issue is whether in computing under section 83(5) of the Act the income of the Appellant derived from the operation of each of its new mines during the 36 months' period

8. La question en litige est de savoir si, dans le calcul, prévu par l'article 83(5) de la Loi, du revenu de l'appelante provenant de l'exploitation de chacune de ses nouvelles mines au cours de la période de 36 mois,

- (i) there is to be included income arising or accruing from sales made during the 36 months' period of metals from ore which had been extracted from the mine prior to the 36 months' period; and
- (ii) there is to be excluded income arising or accruing from sales made subsequent to the 36 months' period of metals from ore which had been extracted from the mine during the 36 months' period.

- (i) il faut inclure le revenu découlant ou dérivant des ventes qui ont eu lieu au cours de la période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du minerai qui avait été extrait de la mine avant la période de 36 mois; et
- (ii) il faut exclure le revenu découlant ou dérivant des ventes qui ont eu lieu postérieurement à la période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du minerai qui avait été extrait de la mine au cours de la période de 36 mois.

9. The parties agree that if the above question is answered in the affirmative, the appeal in respect of the new mine income issue is to be dismissed with costs and the assessment referred back to the Respondent for re-assessment to give effect to the settlement of the legal expenses issue; and that if the question is answered in the negative, the appeal in respect of the new mine income issue is to be allowed with costs and the assessment referred back to the Respondent for re-assessment in accordance with such answer and to give effect to the settlement of the legal expenses issue.

9. Les parties sont d'accord pour dire que, si la question précédente reçoit une réponse affirmative, l'appel concernant la question du revenu d'une nouvelle mine doit être rejeté avec dépens et la cotisation doit être déferée à l'intimé pour qu'il établisse une nouvelle cotisation donnant effet au règlement de la question des frais juridiques. Si la question reçoit une réponse négative, l'appel concernant la question du revenu d'une nouvelle mine doit être accueilli avec dépens et la cotisation doit être déferée à l'intimé pour qu'il établisse une nouvelle cotisation conformément à cette réponse donnant effet au règlement de la question des frais juridiques.

The hearing of the appeal was therefore limited to argument on the question in issue as above stated in paragraph 8 based on the facts set out in the stated case. As the answer to the question so raised is dependent on the interpretation to be placed on section 83(5) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as amended, I shall set out at once the provisions of that subsection and of subsection (6) as well as section 1900 of Part XIX of the Regulations (as they were in 1958).

L'audience de l'appel s'est donc limitée à la discussion de la question en litige, exposée précédemment à l'alinéa 8, qui s'appuie sur les faits énoncés dans l'exposé des faits. Comme la réponse à la question ainsi posée dépend de l'interprétation qu'on donne à l'article 83(5) modifié de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, je vais dès maintenant énoncer les dispositions de ce paragraphe et celles du paragraphe (6) ainsi que l'article 1900

83. (5) Subject to prescribed conditions, there shall not be included in computing the income of a corporation income derived from the operation of a mine during the period of 36 months commencing with the day on which the mine came into production.

83. (6) In subsection (5),

(a) "mine" does not include an oil well, gas well, brine well, sand pit, gravel pit, clay pit, shale pit or stone quarry (other than a deposit of oil shale or bituminous sand); and

(b) "production" means production in reasonable commercial quantities.

1900. For the purpose of subsection (5) of section 83 of the Act, the following conditions are hereby prescribed:

(a) the corporation shall maintain separate accounting records in respect of the mine

(i) for the period beginning with the commencement of operation of the mine by the corporation and ending with the day before the day on which the mine came into production, and

(ii) for each taxation year of the corporation which includes a part of the 36 months beginning with the day on which the mine came into production;

(b) if the operation of the mine was the only business carried on by the corporation on the day before the day on which the mine came into production, the corporation shall end its taxation year and close its books of account as of that day;

(c) if paragraph (b) does not apply, the corporation shall close its accounting records in respect of the mine on the day that is 36 months after the day on which the mine came into production; and

(d) the corporation shall file a return in triplicate in prescribed form with the Minister.

A short summary of the agreed facts will be helpful at this point. The issue is regarding the method to be used in computing the income of the appellant which was exempt from tax under section 83(5) for "new mine income". During the years 1951 to 1956 inclusive, the appellant brought into production five nickel-copper mines in the Sudbury District and paragraph 6 of the stated case indicates the methods respectively used by the respondent and the appellant in computing the income of the appellant therefrom "during the period of 36 months commencing with the day on which the mines came into production", the word "production" being defined in section 83(6)(b) as "production in reasonable commercial quantities". The ore

de la partie XIX des Règlements (dans leur rédaction de 1958).

83. (5) Sous réserve des conditions prescrites, il ne faut pas inclure, dans le calcul du revenu d'une corporation, le revenu provenant de l'exploitation d'une mine au cours de la période de 36 mois commençant le jour où la mine est entrée en production.

83. (6) Dans le paragraphe (5)

a) «mine» ne comprend pas un puits de pétrole, un puits de gaz, un puits de mine de sel, une carrière de sable, une gravière, une carrière d'argile, une carrière de schiste ou une carrière de pierre (autre qu'un dépôt de schiste bitumeux ou de sable bitumeux); et

b) «production» signifie la production en quantités commerciales raisonnables.

1900. Pour l'application du paragraphe (5) de l'article 83 de la Loi, les conditions suivantes sont par les présentes prescrites:

a) la corporation doit tenir des écritures comptables distinctes à l'égard de la mine

(i) pour la période commençant au début de l'exploitation de la mine par la corporation et se terminant le jour précédant celui où la mine est entrée en production, et

(ii) pour chaque année d'imposition de la corporation qui comprend une partie des trente-six mois commençant le jour où la mine est entrée en production;

b) si l'exploitation de la mine était la seule entreprise exercée par la corporation le jour précédant celui où la mine est entrée en production, la corporation doit clore son année d'imposition et arrêter ses livres de comptes audit jour;

c) si l'alinéa b) ne s'applique pas, la corporation doit arrêter ses écritures comptables à l'égard de la mine le jour qui tombe 36 mois après le jour où la mine est entrée en production, et

d) la corporation doit transmettre au Ministre une déclaration en triplicate en la forme prescrite.

Un court exposé des faits exposés conjointement serait utile à ce stade. Le litige porte sur la méthode à utiliser pour calculer le revenu de l'appelante qui était exonéré de l'impôt en vertu de l'article 83(5) à titre de «revenu d'une nouvelle mine». Des années 1951 à 1956 incluse, l'appelante a fait entrer en production cinq mines de cuivre et nickel dans la région de Sudbury et l'alinéa 6 de l'exposé des faits indique les méthodes que l'intimé et l'appelante ont respectivement utilisées pour calculer le revenu de l'appelante en découlant «au cours de la période de 36 mois commençant le jour où les mines sont entrées en production», le mot «production» étant défini ainsi à l'article 83(6)(b): la «production en quantités commerciales raison-

extracted from the new mine was treated in concentrators and a smelter of the appellant in the Sudbury district and the resultant nickel-copper matte was shipped to Norway where it was refined in the appellant's refinery there, and the metals from the ore were then sold. Normally there was a delay of 4 months between the date of extraction of the ore and the date of sale of the metals obtained therefrom; as will be seen later, it is this delay which has resulted in the present dispute as to the proper interpretation of section 83(5).

By way of illustrating the effect of applying the methods used respectively by the respondent and the appellant in computing the exempt income, the East Mine is taken as an example, the resulting figures being shown in para. 7. Counsel for the appellant admitted that for each of the five "new mines" the appellant had received the usual certificates from the respondent giving the dates of commencement and termination of "the period of 36 months" commencing with the day on which each new mine came into production in reasonable commercial quantities, such period in respect of the East Mine being from November 1, 1954, to October 31, 1957; he also agreed that the appellant in respect of each new mine had complied with the prescribed conditions set out in Regulation 1900 (*supra*).

It will be noted from paragraph 7:

(a) that both parties in computing the exempt income for that period included therein the income arising or accruing from sales made during that period of 36 months of metals from ore extracted *during* the said period of 36 months;

(b) that the respondent in so computing the exempt income of the appellant included income arising or accruing from sales made during the period of 36 months of metals from ore extracted from the mine in the 4 months *prior* to the period of 36 months, whereas the appellant excluded that income of \$214,317.28 from its claim for exemption; and

(c) that in respect of income arising or accruing from sales of metals made in the 4 months *subsequent* to the period of 36 months from ore extracted from the mine *during* the period of 36 months (\$682,620.26) the appellant included that amount in computing its exempt income, whereas the respondent disallowed that claimed exemption *in toto*.

nables». Le minerai extrait de la nouvelle mine était traité dans des concentrateurs et à une fonderie que l'appelante possède dans la région de Sudbury, puis la matte de cuivre et nickel obtenue était expédiée en Norvège où elle était raffinée à une raffinerie de l'appelante, enfin les métaux extraits du minerai étaient alors vendus. Normalement il s'écoulait une période de quatre mois entre la date d'extraction du minerai et la date de vente des métaux qu'on en retirait; comme nous le verrons par la suite, c'est ce laps de temps qui est à l'origine du présent litige sur l'interprétation correcte de l'article 83(5).

A titre d'illustration de l'effet obtenu par l'application des méthodes que l'intimé et l'appelante ont respectivement utilisées pour calculer le revenu exonéré, la mine de l'Est a servi d'exemple et les chiffres obtenus figurent à l'alinéa 7. L'avocat de l'appelante a reconnu que, pour chacune des cinq «nouvelles mines», celle-ci avait reçu de l'intimé les certificats habituels donnant les dates de début et de fin de «la période de 36 mois» qui a commencé le jour où chaque nouvelle mine est entrée en production en quantités commerciales raisonnables; en ce qui concerne la mine de l'Est, cette période est allée du 1^{er} novembre 1954 au 31 octobre 1957. Il a également reconnu que l'appelante, pour chaque nouvelle mine, avait satisfait aux conditions requises énoncées par le Règlement 1900 (précité).

Il convient de remarquer à l'alinéa 7 que:

a) les deux parties ont inclus dans le calcul du revenu exonéré pour cette période, le revenu découlant ou dérivant des ventes qui ont eu lieu au cours de cette période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du minerai extrait *au cours* de ladite période de 36 mois;

b) l'intimé, en calculant de cette façon le revenu exonéré de l'appelante, y a inclus le revenu découlant ou dérivant des ventes qui ont eu lieu au cours de la période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du minerai extrait de la mine pendant les 4 mois *antérieurs* à la période de 36 mois, tandis que l'appelante a exclu ce revenu, qui s'élevait à \$214,317,28, de sa demande d'exemption; et

c) en ce qui concerne le revenu découlant ou dérivant des ventes qui ont eu lieu pendant les 4 mois *postérieurs* à la période de 36 mois et qui concernaient les métaux provenant du minerai extrait de la mine *au cours* de la période de 36 mois (\$682,620.26), l'appelante a inclus ce montant dans le calcul de son revenu exonéré, tandis que l'intimé a *entièrement* rejeté cette demande d'exemption.

It is common ground that income was not realized by the appellant corporation until the metals produced from the ores extracted were actually sold. In this connection reference may be made to section 4 of the *Income Tax Act* which reads:

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.

Put shortly, the problem before me is to endeavour to construe the provisions of section 83(5) so as to determine whether or not the phrase "during the period of 36 months" refers to "income derived", as submitted by the respondent; or whether the phrase refers to the immediately preceding words "the operation of a mine", as submitted by the appellant. If the appellant's contention is correct, namely that the intention of Parliament was to grant an exemption from income tax in respect of all production of ore from a new mine during the period of 36 months, and whether the metals produced from the ore were sold and income derived in or after that period of 36 months, then the questions submitted will be answered in the negative and the appeal allowed. If on the other hand the Minister's contention that the phrase "during the period of 36 months" refers to "income derived" and that Parliament intended not to exempt from income tax all ore produced during that period but rather only income arising or accruing in the exempting period of 36 months from production of the new mine, then the questions submitted must be answered affirmatively and the appeal would be dismissed.

It will be convenient to refer generally to the phrase "during the period of 36 months" as "the exemption period".

The onus is on the taxpayer to establish the existence of facts or law showing an error in relation to the taxation imposed (see *Johnston v. M.N.R.* [1948] S.C.R. 486). It must also be kept in mind that section 83(5) is an exempting section and must therefore be strictly construed. Reference may be made to the statement of Sir W. J. Ritchie C.J., of the Supreme

Il est bien établi que la corporation appelante n'obtenait aucun revenu tant qu'elle n'avait pas réellement vendu les métaux produits à partir du minerai. A cet égard, l'on peut se référer à l'article 4 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dont voici le texte:

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.

En bref, le problème qui m'est posé consiste à tenter d'interpréter les dispositions de l'article 83(5) pour établir si l'expression «au cours de la période de 36 mois» se rapporte aux mots «revenu provenant», comme le prétend l'intimé, ou si elle se rapporte aux mots qui la précèdent immédiatement, à savoir: «l'exploitation d'une mine», comme le prétend l'appelante. Si la prétention de l'appelante est correcte, à savoir que l'intention du législateur était d'accorder une exemption de l'impôt sur le revenu au regard de la production globale de minerai d'une nouvelle mine au cours de la période de 36 mois, si les métaux produits à partir du minerai ont été vendus et si un revenu a été tiré de cette opération pendant ou après cette période de 36 mois, alors les questions posées recevront une réponse négative et l'appel sera accueilli. Si, par contre, la prétention du Ministre selon laquelle l'expression «au cours de la période de 36 mois» se rapporte aux mots «revenu provenant» et si le législateur a eu l'intention non pas d'exonérer de l'impôt sur le revenu tout le minerai produit au cours de cette période mais plutôt le seul revenu découlant ou dérivant, au cours de la période d'exemption de 36 mois, de la production de la nouvelle mine, alors il y a lieu de répondre par l'affirmative aux questions posées et de rejeter l'appel.

Pour des raisons de commodité, on parlera de «la période d'exemption» pour se référer à l'expression «au cours de la période de 36 mois».

Le fardeau d'établir l'existence des faits ou du droit prouvant une erreur dans l'imposition incombe au contribuable (voir l'affaire *Johnston c. M.R.N.* [1948] R.C.S. 486). Il convient également d'avoir présent à l'esprit que l'article 83(5) vise une exemption et doit en conséquence être interprété strictement. On peut citer Sir W. J. Ritchie, juge en chef de la Cour suprême du

Court of Canada in *Wylie v. Montreal* (1885) 12 S.C.R. 384 at p. 386, where he said:

I am quite willing to admit that the intention to exempt must be expressed in clear unambiguous language; that taxation is the rule and exemption the exception, and therefore to be strictly construed.

In this connection see also the decision of Thorson P., in the Exchequer Court of Canada, in *Lumbers v. M.N.R.* [1943] Ex.C.R. 202, which was affirmed by the Supreme Court of Canada [1944] S.C.R. 167, and also a further decision by Thorson P. in *W. A. Sheaffer Pen Co. v. M.N.R.* [1953] Ex.C.R. 251, in which he said at p. 255:

Then I put the rule of construction of an exempting provision of the Income War Tax Act as follows:

Just as receipts of money in the hands of a taxpayer are not taxable income unless the Income War Tax Act has clearly made them such, so also, in respect of what would otherwise be taxable income in his hands a taxpayer cannot succeed in claiming an exemption from income tax unless his claim comes clearly within the provisions of some exempting section of the Income War Tax Act: he must show that every constituent element necessary to the exemption is present in his case and that every condition required by the exempting section has been complied with.

A similar rule of construction should be applied in the case of a statutory right of deduction such as that conferred by section 5(p) from which it follows that if a taxpayer cannot clearly bring his claim for deduction within the express terms of the provision conferring the right of deduction he is not entitled to it.

The precise point here in issue has not previously been raised so far as I am aware, except in one case before the Tax Appeal Board in *Newfoundland Minerals Ltd. v. M.N.R.* [1969] Tax A.B.C. 436. The decision of the Board was stated in the headnote as follows:

Held: What was exempted by section 83(5) was the income expressed in dollars and cents during the 36-month period in respect of the mine. It follows that the profit realized subsequently from ore mined during that period was taxable. Appeal dismissed.

An appeal was taken by the taxpayer to the Exchequer Court of Canada and, according to the material before me, the Minister at the

Canada, qui dans l'affaire *Wylie c. Montréal* (1885) 12 R.C.S. 384 à la p. 386, a déclaré:

[TRADUCTION] Je suis tout disposé à admettre qu'il faut exprimer l'intention d'accorder une exemption dans un langage clair et précis et que l'imposition est la règle et l'exemption l'exception qui doit en conséquence être interprété strictement.

A ce propos, il convient de voir également la décision du juge Thorson, président de la Cour de l'Échiquier du Canada, dans l'affaire *Lumbers c. M.R.N.* [1943] R.C.É. 202, confirmée par la Cour suprême du Canada [1944] R.C.S. 167, ainsi qu'une autre décision du président Thorson dans l'affaire *W. A. Sheaffer Pen Co. c. M.R.N.* [1953] R.C.É. 251, dans laquelle il a déclaré à la p. 255:

[TRADUCTION] Je conçois donc la règle d'interprétation d'une disposition d'exemption prévue par la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu de la façon suivante:

De même que les sommes reçues par un contribuable ne constituent pas un revenu imposable tant que la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu ne le prévoit pas clairement, de même, au regard de ce qui constituerait autrement un revenu imposable dans les mains d'un contribuable, ce dernier ne peut faire accueillir une demande d'exemption d'impôt sur le revenu tant que cette demande n'est pas clairement établie dans les dispositions de quelque article de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu prévoyant une exemption: il doit prouver que son affaire contient tous les éléments constitutifs nécessaires à l'exemption et que chaque condition exigée par l'article visant l'exemption a été remplie.

Il y aurait lieu d'appliquer la même règle d'interprétation dans le cas d'un droit statutaire de déduction semblable à celui que confère l'article 5p). D'après cette règle, si la demande de déduction d'un contribuable ne relève pas clairement des termes exprès de la disposition en accordant le droit, le contribuable ne peut se prévaloir de ce droit.

A ma connaissance, la question précise, objet du litige en l'espèce, n'a pas encore été soulevée, sauf une fois devant la Commission d'appel de l'impôt dans l'affaire *Newfoundland Minerals Ltd. c. M.R.N.* [1969] Tax A.B.C. 436. Le sommaire de la décision de la Commission est rédigé de la façon suivante:

[TRADUCTION] *Arrêt:* Ce que l'article 83(5) a exempté, c'était le revenu, énoncé en dollars et en cents, gagné au cours de la période de 36 mois, au regard de la mine. Il s'ensuit que les bénéfices, provenant du minerai exploité au cours de cette période, réalisés par la suite étaient imposables. L'appel est rejeté.

Le contribuable avait fait appel devant la Cour de l'Échiquier du Canada et, selon les documents en ma possession, le Ministre, à

hearing moved to strike out the Notices of Appeal on the ground, *inter alia*, that neither the Appeal Board nor the Exchequer Court had jurisdiction to hear an appeal from a "notification" that no tax was payable, and that the Minister had not either re-assessed or confirmed the assessment of October 6, 1965, but had, pursuant to section 58(3), vacated the assessment. In the result, the motion by the Minister was granted, the endorsement by the Court on the record being stated:

Order to go striking out the Notices of Appeal herein on the grounds that there is no right of appeal because the notice from the Minister dated 14 September, 1966, was a notice of the Minister's vacation of his 1963 assessment of the taxpayer for tax.

Subsection 83(5) was considered in *Hollinger North Shore Exploration Co. v. M.N.R.* [1960] Ex.C.R. 325, but on another point. In that case, Thurlow J. came to the conclusion that the word "derived" as used in the subsection was equivalent to "arising or accruing", stating at p. 332:

I can see no distinction for the present purpose between the meaning of the expression "income derived from mining," which was considered in the *Gilhooly* case [1945] Ex.C.R. 141, and that of "income derived from the operation of a mine." In each case, I think the word "derived" is broader than "received" and is equivalent to "arising or accruing" (*vide Commissioner of Inland Revenue v. Kirk* [1900] A.C. 588), but in neither case is the expression limited to income arising or accruing from the operation of a mine by the particular taxpayer.

The appeal in that case was with respect to the taxpayer's income for 1956, and at p. 328 of the judgment it states: "It is not disputed that the whole of the year 1956 was within the period of 36 months after the mine came into production". An appeal from that judgment was dismissed by the Supreme Court of Canada [1963] S.C.R. 131, the Court stating at p. 134:

I share the view expressed by the learned trial judge that the ordinary meaning of the words "derived from the operation of a mine" is broader than that contended for by appellant, that the word "derived" in this context is broader than "received" and is equivalent to "arising or accruing" (*vide Commissioner of Taxation v. Kirk* [1900] A.C. 588 at 592) and that the expression is not limited to income arising or accruing from the operation of a mine by a particular taxpayer.

l'audience, a proposé de faire radier les avis d'appel au motif, entre autres, que ni la Commission d'appel ni la Cour de l'Échiquier n'avaient juridiction pour entendre l'appel d'une «notification» selon laquelle aucun impôt n'était payable et que le Ministre n'avait pas établi de nouvelle cotisation ou confirmé la cotisation du 6 octobre 1965, mais qu'il avait, conformément à l'article 58(3), annulé la cotisation. Finalement, la requête du Ministre a été accordée et la Cour a mentionné dans le dossier:

[TRADUCTION] Ordonnance de radiation des avis d'appel en l'espèce au motif qu'il n'y a aucun droit d'appel parce que l'avis du Ministre, daté du 14 septembre 1966, était un avis de l'annulation par le Ministre de la cotisation du contribuable pour 1963.

Le paragraphe 83(5) a été étudié dans l'affaire *Hollinger North Shore Exploration Co. c. M.R.N.* [1960] R.C.É. 325, mais sur un autre point. Dans cette affaire, le juge Thurlow est arrivé à la conclusion que le mot «provenant» utilisé dans ce paragraphe était l'équivalent de l'expression «découlant ou dérivant» et il a déclaré à la p. 332:

[TRADUCTION] Je ne peux faire de distinction à cet effet entre le sens de l'expression «revenu provenant de l'exploitation minière,» examiné dans l'affaire *Gilhooly* [1945] R.C.É. 141, et celle de «revenu provenant de l'exploitation d'une mine.» Dans chaque cas, je crois que le mot «provenant» est plus large que le mot «reçu» et équivaut à l'expression «découlant ou dérivant» (voir l'affaire *Commissioner of Inland Revenue c. Kirk* [1900] A.C. 588), mais en aucun cas, l'expression ne se limite au revenu découlant ou dérivant de l'exploitation d'une mine par un contribuable particulier.

L'appel en l'espèce portait sur le revenu du contribuable pour 1956 et, à la p. 328 du jugement, il est écrit: [TRADUCTION] «Il n'est pas contesté que l'année 1956 toute entière entrerait dans la période de 36 mois postérieure à l'entrée en production de la mine». La Cour suprême du Canada a rejeté l'appel de ce jugement [1963] R.C.S. 131, et a déclaré à la p. 134:

[TRADUCTION] Je souscris à l'opinion formulée par le savant juge du fond selon laquelle le sens ordinaire des mots «provenant de l'exploitation d'une mine» est plus large que ce que prétend l'appelante, que le mot «provenant» dans ce contexte est plus large que le mot «reçu» et équivaut à l'expression «découlant ou dérivant» (voir l'affaire *Commissioner of Taxation c. Kirk* [1900] A.C. 588 à la p. 592) et que cette expression ne se limite pas au revenu découlant ou dérivant de l'exploitation d'une mine par un contribuable particulier.

In Craies on Statute Law 6th ed., p. 66, it states:

The cardinal rule for the construction of Acts of Parliament is that they should be construed according to the intention expressed in the Acts themselves. "The tribunal that has to construe an Act of a legislature, or indeed any other document, has to determine the intention as expressed by the words used. And in order to understand these words it is natural to inquire what is the subject-matter with respect to which they are used and the object in view." In *Barnes v. Jarvis* Lord Goddard C.J. said: "A certain amount of common sense must be applied in construing statutes. The object of the Act has to be considered." If the words of the statute are themselves precise and unambiguous, then no more can be necessary than to expound those words in their ordinary and natural sense. The words themselves alone do in such a case best declare the intention of the lawgiver.

Where the language of an Act is clear and explicit, we must give effect to it, whatever may be the consequences, for in that case the words of the statute speak the intention of the legislature.

The rule now under review is expressed in various terms by different judges. The epithets "natural," "ordinary," "literal," "grammatical" and "popular" are employed almost interchangeably, but their indiscriminate use leads to some confusion, and probably the term "primary" is preferable to any of them, if it be remembered that the primary meaning of a word varies with its setting or context and with the subject-matter to which it is applied; for reference to the abstract meaning of words, if there be any such thing, is of little value in interpreting statutes.

Section 83(5) is part of the *Income Tax Act* and the subject matter is the computation of the income of certain corporations. The object in view in enacting this subsection was clearly to provide an incentive to bring new mines into production by permitting a corporation to exclude from the computation of its income tax income derived (arising or accruing) from the operation of a mine during the period of exemption—*i.e.* 36 months—commencing with the day on which the mine came into production in reasonable commercial quantities. All this is clear from the language of the subsection itself and I recall no argument by either party at the hearing which would suggest otherwise.

Now if the subsection had to be read in isolation, assisted only by the findings which I have made as to its subject matter and the object in view of Parliament in enacting it, there might possibly be uncertainty as to whether "the exemption period" referred to "income

Dans l'ouvrage Statute Law de M. Craies 6^{ième} éd., p. 66, il est écrit:

[TRADUCTION] La règle fondamentale d'interprétation des lois du Parlement est qu'elles devraient être interprétées en conformité avec l'intention qui y a été exprimée. «Le tribunal qui doit interpréter une loi adoptée par le législateur, ou même tout autre document, doit établir l'intention qu'expriment les mots utilisés. Afin de comprendre ces mots, il est naturel de rechercher l'objet pour lequel ils sont utilisés ainsi que le but visé.» Dans l'affaire *Barnes c. Jarvis*, Lord Goddard, juge en chef, a déclaré: [TRADUCTION] «il convient de faire preuve d'une certaine dose de bon sens pour interpréter les lois. Le but de la loi doit être pris en considération.» Si les mots de la loi sont eux-mêmes précis et clairs, il peut alors suffire d'exposer ces mots dans leur sens ordinaire et naturel. Dans ce cas, les mots seuls par eux-mêmes énoncent le mieux l'intention du législateur.

Lorsque le texte d'une loi est clair et explicite, nous devons lui donner effet, quelles que puissent en être les conséquences, car, dans ce cas, les termes de la loi traduisent l'intention du législateur.

La règle que nous examinons maintenant est formulée en des termes divers par différents juges. Les épithètes «naturel», «ordinaire», «littéral», «grammatical» et «populaire» sont employés de façon presque interchangeable, mais leur usage aveugle conduit à une certaine confusion et il est probable que le terme «premier» est préférable à chacun d'entre eux, si on se souvient que le sens premier d'un mot change avec sa place ou le contexte et avec l'objet pour lequel il est utilisé; car la référence au sens abstrait des mots, si cela peut exister, est de peu d'utilité pour l'interprétation des lois.

L'article 83(5) fait partie de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et a pour objet le calcul de l'impôt de certaines corporations. Il est clair que le but visé en promulguant ce paragraphe était de stimuler l'entrée en production de nouvelles mines en permettant à une corporation d'exclure du calcul de son impôt sur le revenu le revenu provenant (découlant ou dérivant) de l'exploitation d'une mine au cours de la période d'exemption, c'est-à-dire 36 mois, commençant le jour où la mine est entrée en production en quantités commerciales raisonnables. Tout cela ressort clairement à la lecture du paragraphe lui-même et je ne me souviens pas que l'une des parties ait soutenu à l'audience une thèse qui aurait laissé entendre autre chose.

S'il fallait lire le paragraphe seul, uniquement à la lumière des conclusions que j'ai formulées quant à son objet et au but visé par le législateur lorsqu'il l'a promulgué, il pourrait peut-être exister une incertitude quant au fait de savoir si «la période d'exemption» se rapporte à l'expres-

derived” or to the words “the operation of a mine”. In my view, however, the task of interpreting the meaning of the subsection is not limited to a consideration of the words of the subsection itself, but regard may be had to the terms of the statute.

In Maxwell on Interpretation of Statutes 12th ed., at pp. 58 and 62, it is said under the heading: “An Act is to be regarded as a whole”, on page 58:

Passing from the external aspects of the statute to its contents, it is an elementary rule that construction is to be made of all the parts together, and not of one part only by itself. It has been said that one of the safest guides to the construction of sweeping general words which are hard to apply in their full literal sense is to examine other words of like import in the same instrument, and to see what limitations must be imposed on them; and if it is found that a number of such expressions have to be subjected to limitations and qualifications, and that such limitations and qualifications are of the same nature, that circumstance forms a strong argument for subjecting the expression in dispute to a like limitation and qualification.

And on page 62:

(iii) Lastly, the meaning of a section may be determined, not so much by reference to other individual provisions of the statute, as by the scheme of the Act regarded in general.

The scheme of the *Income Tax Act*, at least in part, may be ascertained from a reading of the following sections, all of which are well known to those having to deal with income tax matters.

2. (1) Residents. An income tax shall be paid as hereinafter required upon the taxable income for each taxation year of every person resident in Canada at any time in the year.

(3) Taxable income. The taxable income of a taxpayer for a taxation year is his income for the year minus the deductions permitted by Division C.

3. World income. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year from all sources inside or outside Canada and, without restricting the generality of the foregoing, includes income for the year from all

- (a) businesses,
- (b) property, and
- (c) offices and employments.

sion «revenu provenant» ou aux termes «l'exploitation d'une mine». Toutefois, il me semble que la tâche consistant à interpréter le sens du paragraphe ne se limite pas à un examen des termes qu'il contient, mais il convient aussi de prendre en considération les termes de la loi.

Dans l'ouvrage *Interpretation of Statutes* de M. Maxwell 12^e éd., aux pp. 58 et 62, on lit, à la page 58, sous le titre: «La loi doit être considérée comme un tout»:

[TRADUCTION] Si nous passons de la forme de la loi à son contenu, une règle élémentaire s'impose selon laquelle il faut interpréter toutes les parties de la loi ensemble et non une seule partie prise isolément. On a dit que l'un des principes les plus sûrs d'interprétation des mots, qui ont une portée générale étendue et qu'il est difficile d'utiliser dans leur plein sens littéral, consiste à étudier d'autres mots de même portée qui se trouvent dans le même document et à voir quelles restrictions il y a lieu de leur imposer. Si on découvre qu'un certain nombre de ces expressions doit être soumis à des restrictions et à des réserves et que ces restrictions et réserves sont de même nature, ce fait constitue un puissant argument pour soumettre l'expression en litige à une même restriction et réserve.

Et à la page 62:

[TRADUCTION] (iii) Enfin, on peut déterminer le sens d'un article non pas tant en se référant à d'autres dispositions particulières de la loi qu'en examinant de façon générale l'objet projeté de la loi.

Il est possible de déterminer, au moins en partie, l'objet projeté de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à la lecture des articles suivants qui sont tous bien connus de ceux qui ont à traiter de questions d'impôt sur le revenu.

2. (1) Résidents. Un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu ci-après, sur le revenu imposable, pour chaque année d'imposition, de toute personne résidant au Canada à quelque époque de l'année.

(3) Revenu imposable. Le revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition est son revenu pour l'année moins les déductions permises par la section C.

3. Revenu de toutes provenances. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année de toutes provenances à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada et, sans restreindre la généralité de ce qui précède, comprend le revenu pour l'année provenant

- a) d'entreprises
- b) de biens, et
- c) de charges et d'emplois.

4. Income from business or property. 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.

It seems clear to me therefore that the Act contemplates that each taxpayer (since the definition of "person" in section 139(1)(ac) includes a body corporate) shall in each of its taxation years pay an income tax upon its taxable income for such taxation year. Were it not for the provisions of s. 83(5) the income arising or accruing from the operation of a mine would form part of the computation of the corporation in determining its taxable income in each year. By s. 4, income for a taxation year from a business or property (which would include mining) is the profit therefrom for the year—subject, of course, to the provisions of Part I.

In s. 83(5) the word "income" is used twice and I see no reason why its meaning should not be the same on each occasion. I think also that as income is not defined in the Interpretation section 139, it should here have the same meaning as that contained in s. 4 inasmuch as section 83(5) is dealing (1) with a computation of the income of a corporation (which would normally comprise all its profits for the year, subject to any permitted deductions) and (2) the income derived from the operation of a mine during a period of 36 months commencing with the day on which the mine came into production in reasonable commercial quantities.

Applying these basic principles and the meaning of "derived" as "arising or accruing" (as stated in the case of *Hollinger North Shore Exploration Co. v. M.N.R.* (*supra*) section 83(5) would then be read as following:

83. (5) Subject to prescribed conditions, there shall not be included in computing the profit of a corporation from its business or property for the year the profit from its business or property for the same year arising or accruing from the operation of a mine during the period of 36 months commencing with the day on which the mine came into production in reasonable commercial quantities.

4. Revenu provenant d'entreprises ou de biens. 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.

Il me semble donc clair que la loi prévoit que chaque contribuable (puisqu', d'après la définition de l'article 139(1)ac), le mot «personne» comprend un corps constitué) devra, pour chacune de ses années d'imposition, payer l'impôt sur son revenu imposable pour cette année d'imposition. Sans les dispositions de l'art. 83(5), le revenu découlant ou dérivant de l'exploitation d'une mine compterait dans le calcul servant à déterminer le revenu imposable de la corporation de chaque année. Selon l'art. 4, le revenu d'une année d'imposition provenant d'une entreprise ou de biens (ce qui comprendrait l'exploitation minière) est le bénéfice en découlant pour l'année, sous réserve, naturellement, des dispositions de la Partie I.

A l'art. 83(5), le mot «revenu» est utilisé à deux reprises et je ne vois pas pourquoi il n'aurait pas le même sens dans les deux cas. Je pense également que, puisque le mot revenu n'est pas défini à l'article d'interprétation 139, il devrait avoir dans cet article le même sens que celui qu'il a à l'art. 4, dans la mesure où l'article 83(5) traite (1) du calcul du revenu d'une corporation (qui normalement engloberait tous ses profits pour l'année, sous réserve des déductions autorisées) et (2) du revenu provenant de l'exploitation d'une mine au cours d'une période de 36 mois commençant le jour où la mine est entrée en production en quantités commerciales raisonnables.

Si on appliquait ces principes fondamentaux et le sens de «découlant ou dérivant» au mot «provenant» (comme l'a décidé l'affaire précitée *Hollinger North Shore Exploration Co. c. M.N.R.*), l'article 83(5) se lirait alors de la façon suivante:

[TRADUCTION] **83. (5)** Sous réserve des conditions prescrites, il ne faut pas inclure, dans le calcul du bénéfice d'une corporation provenant de son entreprise ou de ses biens pour l'année, le bénéfice découlant de son entreprise ou de ses biens pour la même année et découlant ou dérivant de l'exploitation d'une mine au cours de la période de 36 mois commençant le jour où la mine est entrée en production en quantités commerciales raisonnables.

I think it may be said that section 83(5) relates primarily to the computation of the profit of the corporation for a taxation year which, by the very terms of the subsection, does not include the profit from what may be called "a new mine". But the exemption is clearly not intended to be a permanent exemption. Since the first computation of the corporation to ascertain its profit must be for its taxation year, it is inconceivable that the subsection could possibly bear the meaning that there should not be included in that computation income or profit arising or accruing at any time after the expiry of the period of exemption.

I should state that when I first examined the subsection, it seemed to me that its meaning was clear and unambiguous, namely that the exemption applied to all income (or profit) arising or accruing by sales of minerals within the 36-month period of exemption—as submitted by the respondent, and further consideration strengthens that opinion. The provision for exemption requires a separate computation of profit derived from the new mine by the taxpayer and, to determine profit, means to ascertain on generally accepted accounting principles the profits for the taxation year after deducting expenses of that taxation year.

If the contention of the appellant were accepted that the exemption relates to all production of the mine during the 36-month period of exemption, whenever the mine be sold, a number of questions and problems would arise:

(1) There is nothing in the section which in clear terms exempts production of a mine from tax. The only use of the word "production" is in the phrase "commencing with the day on which the mine came into production";

(2) Such an interpretation would mean that the corporation could possibly mine all or a very substantial quantity of the ore during a period of exemption, stock-pile it and sell it at any time thereafter, possibly 5, 10, 20 years or more after the end of the exemption period, and thus avoid payment of all income

A mon sens, on peut dire que l'article 83(5) vise principalement le calcul du bénéfice de la corporation pour une année d'imposition qui, en raison des termes même du paragraphe, ne comprend pas le bénéfice de ce qui peut être appelé «une nouvelle mine». Toutefois, il est clair que l'exemption n'était pas destinée à être permanente. Puisque le premier calcul effectué par la corporation pour établir son bénéfice doit correspondre à son année d'imposition, il est inconcevable que le paragraphe puisse éventuellement vouloir dire qu'on ne devrait pas inclure dans ce calcul le revenu ou le bénéfice découlant ou dérivant de l'exploitation d'une mine, à tout moment après l'expiration de la période d'exemption.

J'ajouterais que, la première fois que j'ai lu ce paragraphe, il m'a semblé avoir un sens clair et sans ambiguïté, à savoir que l'exemption s'appliquait à tout revenu (ou bénéfice) découlant ou dérivant des ventes de minerai effectuées pendant la période d'exemption de 36 mois, comme l'intimé le soutient, et un examen plus approfondi renforce cette opinion. La disposition prévoyant l'exemption exige que le contribuable tiende une comptabilité séparée du bénéfice provenant de la nouvelle mine et qu'afin de le déterminer, il établisse, d'après les principes comptables généralement acceptés, les bénéfices pour l'année d'imposition, après déduction des dépenses de cette année d'imposition.

Si on accueillait la prétention de l'appelante selon laquelle l'exemption s'applique à toute la production de la mine au cours de la période d'exemption de 36 mois, quel que soit le moment de la vente du minerai, un certain nombre de questions et problèmes surgiraient:

(1) Rien dans l'article n'exonère, en termes clairs, la production d'une mine de l'impôt. Le mot «production» est utilisé uniquement dans l'expression: «commençant le jour où la mine est entrée en production»;

(2) Une telle interprétation signifierait que la corporation pourrait éventuellement exploiter la totalité ou une quantité très importante du minerai au cours d'une période d'exemption, le stocker et le vendre à n'importe quel moment par la suite, éventuellement 5, 10, 20 ans ou plus après la fin de la période d'e-

tax on income arising from such sales. If that had been the intention of Parliament it could have used apt words to produce such a result.

In my view, the essential condition of the subsection is that there should be a realization of income during the 36-month period, regardless of the time when the ore was extracted. There is no realization of income or profit therefrom except by sale.

The interpretation of the section advanced by the appellant is not in harmony with the general scheme of the Act, and in particular with the requirements that call for an annual tax return showing income (or profits) for the year, which can only be arrived at by deducting from income the cost of production and other deductions for that year.

Had I come to the conclusion that the meaning of s. 83(5) was uncertain and ambiguous and permitted the two interpretations advanced on behalf of the parties, I would have had to consider the opening words of the section, namely "Subject to prescribed conditions" and the regulation passed thereunder, namely 1900 of the Regulations, *supra*. The general authority for the making of regulations by the Governor in Council is found in s. 117 which reads in part as follows:

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

(a) prescribing anything that, by this Act, is to be prescribed or is to be determined or regulated by regulation,

In Craies on Statute Law, 6th ed., it is stated at p. 157:

8. REFERENCE TO STATUTORY RULES MADE UNDER THE ACT

Where the language of an Act is ambiguous and difficult to construe the court may for assistance in its construction refer to rules made under the provisions of the Act, especially where such rules are by the statute authorising them directed to be read as part of the Act.

For not only is every part of the statute itself to be taken into consideration in order to ascertain the meaning of any obscure expression, but "recourse may [also] be had to rules which have been made under the authority of the Act, if the construction of the Act is ambiguous and doubtful on any point; and if we find that in the rules any particular

xemption et éviter ainsi le paiement de tout impôt sur le revenu découlant de ces ventes. Si telle avait été l'intention du législateur, il aurait pu utiliser des mots permettant de donner un tel résultat.

Selon moi, ce paragraphe énonce comme condition essentielle qu'un revenu soit réalisé au cours de la période de 36 mois, sans tenir compte de l'époque à laquelle le minerai a été extrait. Il n'y a aucune réalisation de revenu ou de profit en découlant, sauf par vente.

L'interprétation de l'article soutenue par l'appelante ne s'harmonise pas avec l'objet projeté de la Loi et, en particulier, avec l'exigence d'une déclaration annuelle, indiquant le revenu (ou les bénéfiques) de l'année, qui ne peut être satisfaite qu'en déduisant du revenu les coûts de production et en faisant d'autres déductions pour l'année en question.

Si j'avais conclu que le sens de l'art. 83(5) était incertain et ambigu et permettait les deux interprétations soutenues au nom des parties, il m'aurait fallu prendre en considération les premiers mots de l'article, à savoir: «sous réserve des conditions prescrites» ainsi que le règlement adopté par la suite, à savoir l'article 1900 précité des règlements. La compétence générale, permettant au gouverneur en conseil d'établir des règlements, lui est accordée par l'art. 117 qui se lit comme suit:

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

a) prescrivant tout ce qui, en vertu de la présente loi, doit être prescrit, ou doit être décidé ou réglé par règlement,

Dans l'ouvrage Statute Law de M. Craies, 6^e éd., il est écrit à la p. 157:

[TRADUCTION] 8. RÉFÉRENCE AUX RÈGLES STATUTAIRES ADOPTÉES EN VERTU DE LA LOI

Lorsque les termes d'une loi sont ambigus et difficiles à interpréter, le tribunal peut, en vue de faciliter leur interprétation, se référer aux règles adoptées en vertu des dispositions de la loi, surtout lorsque la loi autorisant ces règles prévoit qu'elles feront partie de la loi.

En effet, non seulement il convient de prendre en considération toutes les parties de la loi elle-même en vue d'établir le sens de toute expression obscure, mais «il est [également] possible de recourir aux règles qui ont été adoptées en vertu de la loi, si l'interprétation de celle-ci est ambiguë et discutable sur quelque point et, si nous découvrons que,

construction has been put on the Act, it is our duty to adopt and follow that construction." (*Per James and Mellish L.J. in Ex p. Wier* (1871) L.R. 6 Ch. App. 875, 879. *Cf. Re Andrew* (1875) 1 Ch.D. 358; *Att.-Gen. v. De Keyser's Royal Hotel* [1920] A.C. 508, 551, Lord Moulton.

It is not necessary to repeat the provisions of Regulation 1900. Its scope is limited to section 83(5) and it prescribes the "conditions" authorized by the opening words of that subsection. It requires the corporation to maintain separate accounting records in respect of the mine; these must be filed in triplicate in prescribed form with the Minister, doubtless for the purpose of checking their contents to determine whether the exemptions of income so claimed are correct. These returns must be made for each taxation year of the corporation which includes a part of the 36 months beginning with the day on which the mine came into production; and if the new mine was not the only business carried on by the corporation on the day before the day on which the mine came into production (as it is in the instant case), the corporation is required to close its accounting records in respect of the new mine on the day that is 36 months after the day on which the mine came into production.

It is clear therefore that the requirement that the corporation must maintain separate accounting records in respect to the mine does not extend beyond the termination of the 36-month period of exemption, namely in the case of the East Mine, on October 31, 1957. It unquestionably follows from the regulation (and the appellant admits having complied with its conditions) that the 36-month period of exemption ending on October 31, 1957, is the only period when income arising or accruing from the operation of a mine was exempt from inclusion in the total income of the corporation. No provision is made in the Regulations requiring the corporation to maintain "accounting records" after the expiry of the day that is 36 months after the day on which the mine came into production. It may be noted also that in Regulation 1900 it is provided by paragraph (a) thereof that the corporation shall maintain separate accounting records in respect of the mine for the period beginning with the commencement of the operation of the mine by the corporation and ending with the day before the day

dans les règles, une interprétation particulière a été donnée à la loi, il est de notre devoir de l'adopter et de la suivre.» (Les juges James et Mellish dans l'affaire *Ex p. Wier* (1871) L.R. 6 Ch. App. 875, à la p. 879. Voir *Re Andrew* (1875) 1 Ch.D. 358 et *Le procureur général c. De Keyser's Royal Hotel* [1920] A.C. 508, Lord Moulton à la p. 551.

Il n'est pas nécessaire de reprendre les dispositions du Règlement 1900. Sa portée se limite à l'article 83(5) et il établit les «conditions» prévues par les premiers mots de ce paragraphe. Il impose à la corporation de tenir des écritures comptables distinctes à l'égard de la mine qui doivent être transmises au Ministre en triplicate en la forme prescrite, sans doute pour procéder à une vérification de leur contenu afin de déterminer si les exemptions de revenu réclamées sont justifiées. Ces déclarations doivent être faites pour chaque année d'imposition de la corporation qui comprend une partie des 36 mois commençant le jour où la mine est entrée en production. Si la nouvelle mine n'est pas la seule entreprise de la corporation le jour précédant celui où la mine est entrée en production (comme en l'espèce), la corporation doit arrêter ses écritures comptables à l'égard de la nouvelle mine le jour qui tombe 36 mois après le jour où cette mine est entrée en production.

Il est donc clair que l'exigence de la tenue par la corporation d'écritures comptables séparées à l'égard de la mine, cesse à l'expiration de la période d'exemption de 36 mois, soit dans le cas de la mine de l'Est le 31 octobre 1957. Il découle incontestablement du règlement (et l'appellante admet avoir satisfait à ses conditions) que la période d'exemption de 36 mois se terminant le 31 octobre 1957 constitue la seule période au cours de laquelle le revenu découlant ou dérivant de l'exploitation d'une mine ne doit pas être inclus dans le revenu global de la corporation. Il n'y a aucune disposition dans les règlements qui impose à la corporation de tenir «des écritures comptables» après l'expiration du jour qui tombe 36 mois après le jour où la mine est entrée en production. On peut également remarquer que l'alinéa a) du Règlement 1900 prévoit que la corporation doit tenir des écritures comptables distinctes à l'égard de la mine pour la période commençant au début de l'exploitation de la mine par la corporation et se terminant le jour précédant celui où la mine est entrée en production. A mon avis, cette disposi-

on which the mine came into production. In my view, this provision makes it clear that any income earned in the period of exemption from ore produced prior thereto is not exempt from taxation.

In my opinion the terms of Regulation 1900 establish also that the phrase "during the period of 36 months" refers to "income derived" and not to "the operation of a mine".

It is of some importance to note that Regulation 1900 in the form earlier set out herein, was enacted many years ago and has remained unchanged.

For the reasons stated, I have come to the conclusion that the re-assessment dated May 29, 1969, with respect to the appellant's 1958 taxation year, in so far as it relates to the new mine income issue and applicable to all 5 mines brought into production during the years 1951 to 1956 (as set out in para. 3 of the Stated Case) must be affirmed.

Accordingly I answer the two questions set out in para. 8 of the Stated Case in the affirmative and, consequently, as provided in para. 9 thereof, the appeals in respect of the new mine income issue will be dismissed with costs.

However, as provided in para. 9, the re-assessment will be referred back to the respondent for a further re-assessment to give effect to the settlement of the "legal expenses issue". Minutes of settlement on that issue were filed as exhibit 1 at the hearing and provided:

- (a) that the appeal of the appellant in regard to legal expenses be allowed;
- (b) that in respect to the issue the Minister will re-assess the appellant for its 1958 taxation year allowing the appellant to deduct one-half of the legal expenses of \$18,930.12; and
- (c) that there will be no order as to costs with respect to that issue.

tion établit clairement que tout revenu gagné au cours de la période d'exemption et provenant du minerai produit antérieurement à celle-ci n'est pas exonéré de l'imposition.

D'après moi, les termes du Règlement 1900 établissent également que l'expression «au cours de la période de 36 mois» se rapporte aux mots «revenu provenant» et non aux mots «l'exploitation d'une mine».

Il est assez important de remarquer que le Règlement 1900 a été promulgué en la forme énoncée précédemment il y a plusieurs années et n'a pas été modifié.

Pour les motifs exposés, je suis arrivé à la conclusion que la nouvelle cotisation du 29 mai 1969 relative à l'année d'imposition de l'appelante 1958, dans la mesure où elle concerne la question du revenu d'une nouvelle mine et s'applique à l'ensemble des cinq mines entrées en production au cours des années 1951 à 1956 (comme l'indique l'alinéa 3 de l'exposé des faits) doit être confirmée.

Je réponds donc par l'affirmative aux deux questions posées à l'alinéa 8 de l'exposé des faits et, en conséquence, comme le prévoyait l'alinéa 9, les appels concernant la question du revenu d'une nouvelle mine sont rejetés avec dépens.

Toutefois, conformément à l'alinéa 9, la nouvelle cotisation sera déferée à l'intimé pour qu'il établisse une autre cotisation en vue de donner effet au règlement de la «question des frais juridiques». Le procès-verbal du règlement de cette question, produit dans la cote n° 1 à l'audience, dispose que:

- a) l'appel interjeté par l'appelante au sujet des frais juridiques doit être accueilli,
- b) en ce qui concerne cette question, le Ministre doit, pour son année d'imposition 1958, cotiser de nouveau, l'appelante qui pourra déduire la moitié de ses frais juridiques soit \$18,930.12; et
- c) il n'y aura pas d'ordonnance relative aux dépens sur cette question.