

A-348-18
2020 FCA 90

A-348-18
2020 CAF 90

Lawyers' Professional Indemnity Company
(Appellant)

v.

Her Majesty the Queen (Respondent)

**INDEXED AS: LAWYERS' PROFESSIONAL INDEMNITY
COMPANY v. CANADA**

Federal Court of Appeal, Stratas, Laskin and
Mactavish J.J.A.—Toronto, October 17, 2019; Ottawa,
May 19, 2020.

Income Tax — Exemptions — Appeal from Tax Court of Canada decision finding that while Law Society of Ontario “public body”, not performing “function of government in Canada” — Consequently, income earned by appellant, subsidiary of Law Society of Ontario, not exempt from taxation for its 2013, 2014 taxation years — Income Tax Act (ITA), s. 149(1)(d.5) exempting from taxation income earned by certain corporations owned by “public bod[ies] performing a function of government in Canada” — Appellant asserting that Tax Court erred in law in concluding that Law Society of Ontario not “public body performing a function of government in Canada” — Whether Tax Court erring in its interpretation of ITA, s. 149(1)(d.5) — Consideration of text, context, purpose of s. 149(1)(d.5) leading to conclusion that Law Society not “public body performing a function of government in Canada” — As subsidiary of Law Society, appellant thus not entitled to benefit of ITA, s. 149(1)(d.5) — This conclusion strengthened when regard had to purpose of that provision — Clear from legislative history that 2013 amendment to ITA, s. 149(1)(d.5) adding reference to “a municipal or public body performing a function of government in Canada” made to resolve conflicting case law — Moreover, 2013 amendment not meant to be so broad as creating new tax exemption for corporations owned by professional regulators — Amendment simply recognizing there may be other bodies of local nature that perform type of function typically performed by municipalities, provide type of services usually provided by municipalities — Law Society's primary focus on regulation of legal profession in Ontario, not providing type of services typically provided by municipalities or municipal bodies in localized geographical area — Allowing income earned by appellant to be subject to federal income tax not offending principle of tax immunity extended to provincial governments, municipalities, municipal bodies, public bodies that perform similar functions through collection, use of public funds — Appeal dismissed.

Lawyers' Professional Indemnity Company
(appelante)

c.

Sa Majesté la Reine (intimée)

**RÉPERTORIÉ : LAWYERS' PROFESSIONAL INDEMNITY
COMPANY c. CANADA**

Cour d'appel fédérale, les juges Stratas, Laskin et
Mactavish, J.C.A.—Toronto, 17 octobre 2019; Ottawa,
19 mai 2020.

Impôt sur le revenu — Exemptions — Appel interjeté à l'encontre d'une décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt a estimé que, même si le Barreau de l'Ontario était un « organisme public », il n'exerçait pas « une fonction gouvernementale au Canada » — Par conséquent, les revenus gagnés par l'appelante, une filiale du Barreau de l'Ontario, n'étaient pas exonérés de l'impôt pour ses années d'imposition 2013 et 2014 — Aux termes de l'art. 149(1)d.5) de la Loi de l'impôt sur le revenu (la LIR), les revenus gagnés par certaines sociétés appartenant à des « organisme[s] [...] public[s] remplissant une fonction gouvernementale au Canada » sont exonérés d'impôt — L'appelante a fait valoir que la Cour de l'impôt a commis une erreur de droit en concluant que le Barreau de l'Ontario n'était pas un « organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » — Il s'agissait de savoir si la Cour de l'impôt a commis une erreur dans son interprétation de l'art. 149(1)d.5) de la LIR — L'examen du texte, du contexte et de l'objet de l'art. 149(1)d.5) a permis de conclure que le Barreau n'est pas « un organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » — En tant que filiale du Barreau, l'appelante n'avait donc pas le droit d'invoquer à son profit l'art. 149(1)d.5) de la LIR — Cette conclusion est renforcée lorsque l'on tient compte de l'objet de la disposition — Il ressort clairement du contexte législatif que la modification de 2013 de l'art. 149(1)d.5) ayant permis le renvoi à « un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » a été apportée pour résoudre un conflit entre certaines décisions — De plus, la modification de 2013 n'était pas censée être si large qu'elle créerait une toute nouvelle exonération fiscale pour les sociétés appartenant à des organismes de réglementation professionnelle — La modification reconnaît simplement qu'il peut y avoir d'autres organismes de nature locale qui remplissent le type de fonctions habituellement exercées par les municipalités et fournissent le type de services qui sont

Constitutional Law — Intergovernmental immunity from taxation — Tax Court of Canada concluding that income earned by appellant, subsidiary of Law Society of Ontario, not exempt from taxation for its 2013, 2014 taxation years given that parent, Law Society of Ontario, not performing “function of government in Canada” pursuant to Income Tax Act (ITA), s. 149(1)(d.5) — Whether Tax Court erring in its interpretation of ITA, s. 149(1)(d.5) — Rationale underlying original enactment of ITA, s. 149(1)(d.5) being to give effect to constitutional principle prohibiting inter-governmental taxation found in Constitution Act, 1867, s. 125 — S. 125 existing to prevent one level of government from appropriating to own use property of other or fruits of that property — How Parliament chose to implement purpose in ITA significant in present case — Overall structure of ITA pointing to specific, carefully drawn pockets of exemptions rather than to broad, open-ended categories exempting all kinds of entities from taxation — While enactment of ITA, s. 149(1)(d.5) was to give effect to constitutional principle prohibiting inter-governmental taxation, just one of several provisions in ITA that serve such purpose — Moreover, when read in particular legislative context, meaning of phrase as appearing in s. 149(1)(d.5) not extending to include self-regulating professional bodies such as Law Society of Ontario.

This was an appeal from a Tax Court of Canada decision finding that while the Law Society of Ontario was a “public body”, it did not perform “a function of government in Canada”. Consequently, the Court concluded that income earned by the appellant, a subsidiary of the Law Society of Ontario, was not exempt from taxation for its 2013 and 2014 taxation years. Paragraph 149(1)(d.5) of the *Income Tax Act* (ITA) exempts from taxation income earned by certain corporations owned by “public bod[ies] performing a function of government in Canada”. The appellant appealed that judgment asserting that the Tax Court erred in law in concluding that the

habituellement fournis par les municipalités — Le Barreau se concentre principalement sur la réglementation de la profession juridique en Ontario, et ne fournit pas le type de services qui sont généralement fournis par les municipalités ou les organismes municipaux dans une zone géographique localisée — Le fait de permettre que les revenus gagnés par l’appelante soient assujettis à l’impôt fédéral sur le revenu n’enfreint pas le principe de l’immunité fiscale accordée aux gouvernements provinciaux, aux municipalités, aux organismes municipaux et aux organismes publics qui exercent des fonctions similaires en percevant et en utilisant des fonds publics — Appel rejeté.

Droit constitutionnel — Immunité intergouvernementale contre la taxation — La Cour canadienne de l’impôt a conclu que les revenus gagnés par l’appelante, une filiale du Barreau de l’Ontario, n’étaient pas exonérés de l’impôt pour ses années d’imposition 2013 et 2014 étant donné que la société mère de l’appelante, le Barreau de l’Ontario, ne remplissait pas « une fonction gouvernementale au Canada » aux termes de l’art. 149(1)d.5 de la Loi de l’impôt sur le revenu (LIR) — Il s’agissait de savoir si la Cour de l’impôt a commis une erreur dans son interprétation de l’art. 149(1)d.5 de la LIR — La raison d’être de la promulgation initiale de l’art. 149(1)d.5 de la LIR était de permettre la mise en application du principe constitutionnel interdisant la taxation intergouvernementale, énoncé à l’art. 125 de la Loi constitutionnelle de 1867 — L’art. 125 vise à empêcher un palier de gouvernement de s’approprier, pour son propre usage, les biens de l’autre palier de gouvernement ou les fruits de ces biens — La manière dont le législateur a choisi de mettre en œuvre cet objectif dans la LIR était importante en l’espèce — La structure globale de la LIR fait ressortir des dispositions d’exemptions ponctuelles précises et soigneusement rédigées plutôt que des catégories larges et ouvertes qui exonèrent de l’impôt tous les types d’entités — Si l’adoption de l’art. 149(1)d.5 de la LIR devait donner effet au principe constitutionnel interdisant la taxation intergouvernementale, ce n’est qu’une des nombreuses dispositions de la LIR qui atteint cet objectif — En outre, lorsque l’expression, telle qu’elle figure à l’art. 149(1)d.5, est lue dans son contexte législatif particulier, son sens ne vise pas les organismes professionnels d’autoréglementation, tels que le Barreau de l’Ontario.

Il s’agissait d’un appel interjeté à l’encontre d’une décision par laquelle la Cour canadienne de l’impôt a estimé que, même si le Barreau de l’Ontario était un « organisme public », il n’exerçait pas « une fonction gouvernementale au Canada ». Par conséquent, la Cour a conclu que les revenus gagnés par l’appelante, une filiale du Barreau de l’Ontario, n’étaient pas exonérés de l’impôt pour ses années d’imposition 2013 et 2014. Aux termes de l’alinéa 149(1)d.5 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* (la LIR), les revenus gagnés par certaines sociétés appartenant à des « organisme[s] [...] public[s] remplissant une fonction gouvernementale au Canada » sont exonérés

Law Society of Ontario was not a “public body performing a function of government in Canada”. The respondent submitted that when read textually, contextually and purposively, the provision of the ITA at issue in this appeal limits the tax exemption to entities owned by municipalities, municipal bodies and other public bodies analogous to municipalities and municipal bodies and that self-regulating professional bodies such as the Law Society of Ontario and their for-profit subsidiaries did not fall within that provision.

Lawyers and paralegals practicing in the Province of Ontario are regulated by the Law Society of Ontario. The Law Society was founded by an Act of the Legislative Assembly to serve the people of Ontario and to defend and maintain constitutional principles. The appellant is a Canadian-controlled private corporation for the purposes of the ITA. It is an insurance company, licensed to operate in Ontario, carrying on under the trade name “LawPRO” (appellant). The appellant was incorporated by the Law Society in 1990, and the Society owns at least 90 percent of the appellant’s capital. The appellant provides mandatory professional liability insurance for lawyers and paralegals licensed by the Law Society who engage in the practice of law in Ontario. It realized revenues of approximately \$124 million in 2013 and \$143 million in 2014. The Law Society has in the past claimed an exemption from income tax as a qualifying non-profit organization, which exemption the Tax Court assumed was pursuant to paragraph 149(1)(l) of the ITA. The appellant filed tax returns for its 2013 and 2014 taxation years asserting that it qualified for the exemption provided for in paragraph 149(1)(d.5) of the ITA, on the basis that its parent—the Law Society—was a “public body performing a function of government in Canada”. The appellant was initially assessed as filed for its 2013 and 2014 taxation years. However, in October of 2015, the Minister of National Revenue reassessed the appellant for these taxation years, denying it the paragraph 149(1)(d.5) exemption. The Minister confirmed the reassessments in January of 2016 and the appellant then appealed from these reassessments.

On appeal, the Tax Court had to determine whether during the 2013 and 2014 taxation years, the appellant was exempt from taxation pursuant to paragraph 149(1)(d.5) of the ITA. This required it to determine whether the Law Society, as the appellant’s parent, was a “public body performing a function of government in Canada”. While the Tax Court was satisfied that the Law Society was indeed a “public body”, it was not

d’impôt. L’appelante a interjeté appel à l’encontre de ce jugement, faisant valoir que la Cour de l’impôt a commis une erreur de droit en concluant que le Barreau de l’Ontario n’était pas un « organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ». L’intimée a soutenu que, lorsqu’elle est interprétée de manière textuelle, contextuelle et téléologique, la disposition de la LIR en cause dans le présent appel limite l’exonération fiscale aux entités appartenant aux municipalités, aux organismes municipaux et aux autres organismes publics analogues aux municipalités et aux organismes municipaux et que les organismes professionnels d’autoréglementation, tels que le Barreau de l’Ontario, et leurs filiales à but lucratif ne relèvent pas de cette disposition.

Les avocats et les parajuristes exerçant dans la province de l’Ontario sont encadrés par le Barreau de l’Ontario. Le Barreau a été créé par une loi de l’Assemblée législative pour servir la population de l’Ontario et défendre et maintenir des principes constitutionnels. L’appelante est une société privée sous contrôle canadien aux fins de la LIR. Il s’agit d’une société d’assurance, autorisée à exercer ses activités en Ontario, et qui exerce ses activités sous le nom commercial « LawPRO » (appelante). L’appelante a été constituée en société par le Barreau en 1990, et le Barreau détient au moins 90 p. 100 du capital de l’appelante. L’appelante offre une assurance-responsabilité professionnelle obligatoire aux avocats et aux parajuristes autorisés par le Barreau à pratiquer le droit en Ontario. Elle a réalisé des revenus d’environ 124 millions de dollars en 2013 et 143 millions de dollars en 2014. Le Barreau a par le passé demandé une exonération de l’impôt sur le revenu en tant qu’organisme à but non lucratif admissible, exonération que la Cour de l’impôt a supposé être conforme à l’alinéa 149(1)l) de la LIR. L’appelante a produit des déclarations de revenus pour ses années d’imposition 2013 et 2014 en faisant valoir qu’elle était admissible à l’exonération prévue à l’alinéa 149(1)d.5) de la LIR, au motif que sa société mère, le Barreau, était un « organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ». Les cotisations de l’appelante ont été initialement établies selon ses déclarations de revenus produites pour les années d’imposition 2013 et 2014. Cependant, en octobre 2015, le ministre du Revenu national a établi de nouvelles cotisations à l’égard de l’appelante pour ces années d’imposition en lui refusant l’exonération d’impôt prévue aux termes de l’alinéa 149(1)d.5). Le ministre a ratifié les nouvelles cotisations en janvier 2016 et l’appelante a porté ces nouvelles cotisations en appel.

En appel, la question dont a été saisie la Cour de l’impôt était de savoir si, au cours des années d’imposition 2013 et 2014, l’appelante était exonérée de l’impôt aux termes de l’alinéa 149(1)d.5) de la LIR. La Cour de l’impôt devait donc décider si le Barreau, en tant que société mère de l’appelante, était « un organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ». La Cour de l’impôt a conclu que

persuaded that the Law Society performed “a function of government in Canada”. The Tax Court concluded that a public body only performs a function of government in its specific geographical area if it performs the function in question as part of the governance of the public located in that specific area. It further found that the Law Society of Ontario does not govern the public in Ontario and that the functions that it performs do not constitute “functions of government”. As a result, the Tax Court concluded that the appellant was not entitled to the paragraph 149(1)(d.5) exemption.

The issue was whether the Tax Court erred in its interpretation of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA.

Held, the appeal should be dismissed.

While provincial law societies unquestionably fulfill an important role in Canadian society, it did not necessarily follow that the Law Society is a “public body performing a function of government in Canada” for the purposes of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA. A consideration of the text, context and purpose of paragraph 149(1)(d.5) led to the conclusion that the Law Society is not a “public body performing a function of government in Canada”. As a subsidiary of the Law Society, the appellant was thus not entitled to the benefit of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA.

The terms “municipality”, “municipal body ... performing a function of government” or “public body performing a function of government” are not defined in the ITA. The meaning of these expressions was not clear and unequivocal. In particular, the phrase “public body performing a function of government in Canada” could support more than one reasonable meaning. However, if the scope of the phrase “public body performing a function of government in Canada” in paragraph 149(1)(d.5) were as broad as the appellant stated it was, it would not have been necessary for Parliament to have included the words “a municipal or” in the phrase “a municipal or public body performing a function of government in Canada”.

The rationale underlying the original enactment of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA was to give effect to the constitutional principle prohibiting inter-governmental taxation, which is found in section 125 of the *Constitution Act, 1867*. Section 125 exists to prevent one level of government from appropriating to its own use the property of the other, or the fruits of that property (*Canada (Attorney General) v. British Columbia Investment Management Corp.*). How Parliament chose to implement this purpose in the ITA was significant in this case. The overall structure of the ITA points to specific,

le Barreau était bien un « organisme public », mais elle n'était pas convaincue que le Barreau remplissait « une fonction gouvernementale au Canada ». La Cour de l'impôt a conclu qu'un organisme public remplit une fonction gouvernementale dans sa zone géographique précise seulement s'il remplit la fonction en question dans le cadre de la gouvernance du public qui se trouve dans cette zone géographique précise. Elle a également conclu que le Barreau de l'Ontario ne gouverne pas le public en Ontario et que les fonctions qu'elle exerce ne constituent pas des « fonctions gouvernementales ». En conséquence, la Cour de l'impôt a conclu que l'appelante n'avait pas droit à l'exemption prévue à l'alinéa 149(1)(d.5).

Il s'agissait de savoir si la Cour de l'impôt a commis une erreur dans son interprétation de l'alinéa 149(1)(d.5) de la LIR.

Arrêt : l'appel doit être rejeté.

Les barreaux provinciaux jouent incontestablement un rôle important dans la société canadienne, mais il ne s'ensuit pas nécessairement que le Barreau est un « organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » aux fins de l'alinéa 149(1)(d.5) de la LIR. L'examen du texte, du contexte et de l'objet de l'alinéa 149(1)(d.5) a permis de conclure que le Barreau n'est pas « un organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ». En tant que filiale du Barreau, l'appelante n'avait donc pas le droit d'invoquer à son profit l'alinéa 149(1)(d.5) de la LIR.

Les mots et expressions « municipalité », « organisme municipal [...] remplissant une fonction gouvernementale » ou « organisme public remplissant une fonction gouvernementale » ne sont pas définis dans la LIR. La signification de ces expressions n'était pas claire et sans équivoque. Plus précisément, l'expression « organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » peut avoir plus d'un sens raisonnable. Toutefois, si la portée de l'expression « organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » à l'alinéa 149(1)(d.5) était aussi large que le dit l'appelante, il n'aurait pas été nécessaire que le législateur inclue les mots « municipal ou » dans l'expression « un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ».

La raison d'être de la promulgation initiale de l'alinéa 149(1)(d.5) de la LIR était de permettre la mise en application du principe constitutionnel interdisant la taxation intergouvernementale, énoncé à l'article 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. L'article 125 vise à empêcher un palier de gouvernement de s'approprier, pour son propre usage, les biens de l'autre palier de gouvernement ou les fruits de ces biens (*Canada (Procureur général) c. British Columbia Investment Management Corp.*). La manière dont le législateur a choisi de mettre en œuvre cet objectif dans la LIR était importante

carefully drawn pockets of exemptions rather than to broad, open-ended categories that exempt all kinds of entities from taxation, as the appellant argued. While the enactment of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA was to give effect to the constitutional principle prohibiting inter-governmental taxation, it is just one of several provisions in the ITA that serve this purpose. To be consistent with the architecture of the ITA, paragraph 149(1)(d.5) should not be interpreted in the broad manner urged on by the appellant. Moreover, when read in its particular legislative context, the meaning of the phrase as it appears in paragraph 149(1)(d.5) does not extend to include self-regulating professional bodies such as the Law Society of Ontario.

This conclusion as to the proper interpretation of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA is strengthened when regard is had to the purpose of the provision. This is especially so given the circumstances that led up to the 2013 amendment to paragraph 149(1)(d.5) that added the phrase “municipal or public body performing a function of government in Canada”. It was clear from the legislative history that the 2013 amendment to paragraph 149(1)(d.5) adding the reference to “a municipal or public body performing a function of government in Canada” was made to resolve conflicting case law. Moreover, there was no suggestion in the legislative history relating to paragraph 149(1)(d.5) of the ITA that the 2013 amendment was meant to be so broad as to create an entirely new tax exemption for corporations owned by professional regulators. The 2013 amendment to paragraph 149(1)(d.5) of the ITA simply recognized that there may be other bodies of a local nature that perform the type of function typically performed by municipalities and provide the type of services that are usually provided by municipalities. The primary focus of the Law Society is on the regulation of the legal profession in Ontario, and it does not provide the type of services that are typically provided by municipalities or municipal bodies in a localized geographical area. Therefore, it is not a “public body performing a function of government in Canada” for the purposes of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA. Allowing income earned by the appellant to be subject to federal income tax did not offend the principle of tax immunity extended to provincial governments, municipalities, municipal bodies and public bodies that perform similar functions through the collection and use of public funds.

en l'espèce. La structure globale de la LIR fait ressortir des dispositions d'exemptions ponctuelles précises et soigneusement rédigées plutôt que des catégories larges et ouvertes qui exonèrent de l'impôt tous les types d'entités, comme l'appelante l'a prétendu. Si l'adoption de l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR devait donner effet au principe constitutionnel interdisant la taxation intergouvernementale, ce n'est qu'une des nombreuses dispositions de la LIR qui atteint cet objectif. Pour être conforme à l'architecture de la LIR, l'alinéa 149(1)d.5) ne devrait pas recevoir l'interprétation large que l'appelante exhortait à adopter. En outre, lorsque l'expression, telle qu'elle figure à l'alinéa 149(1)d.5), est lue dans son contexte législatif particulier, son sens ne vise pas les organismes professionnels d'autoréglementation, tels que le Barreau de l'Ontario.

Cette conclusion quant à la bonne interprétation de l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR est renforcée lorsque l'on tient compte de l'objet de la disposition. C'est particulièrement le cas, compte tenu des circonstances qui ont mené à la modification de l'alinéa 149(1)d.5) en 2013 par l'ajout de la phrase « organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ». Il ressort clairement du contexte législatif que la modification de 2013 de l'alinéa 149(1)d.5) ayant permis le renvoi à « un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » a été apportée pour résoudre un conflit entre certaines décisions. De plus, rien dans le contexte législatif relatif à l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR n'indique que la modification de 2013 était censée être si large qu'elle créerait une toute nouvelle exonération fiscale pour les sociétés appartenant à des organismes de réglementation professionnelle. La modification de 2013 apportée à l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR reconnaît simplement qu'il peut y avoir d'autres organismes de nature locale qui remplissent le type de fonctions habituellement exercées par les municipalités et fournissent le type de services qui sont habituellement fournis par les municipalités. Le Barreau se concentre principalement sur la réglementation de la profession juridique en Ontario, et ne fournit pas le type de services qui sont généralement fournis par les municipalités ou les organismes municipaux dans une zone géographique localisée. Il n'est donc pas un « organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » aux fins de l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR. Le fait de permettre que les revenus gagnés par l'appelante soient assujettis à l'impôt fédéral sur le revenu n'enfreint pas le principe de l'immunité fiscale accordée aux gouvernements provinciaux, aux municipalités, aux organismes municipaux et aux organismes publics qui exercent des fonctions similaires en percevant et en utilisant des fonds publics.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

An act for the better regulating of the practice of law, S.U.C. 1797 (37 George III), c. 13.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

An act for the better regulating of the practice of law, S.U.C. 1797 (37 George III), ch. 13.

Canadian Charter of Rights and Freedoms, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44].
Constitution Act, 1867, 30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) (as am. by *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), Schedule to the *Constitution Act, 1982*, Item 1) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5], s. 125.
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 27, 67.6, 149.
Income Tax Act (The), S.C. 1948, c. 52, s. 57(1)(c).
Income Tax Amendments Act, 1997, S.C. 1998, c. 19.
Interpretation Act, R.S.C., 1985, c. I-21, ss. 14, 17.
Law Society Act, R.S.O. 1990, c. L.8, ss. 4.1, 4.2, 5(4), 61.
Taxation Act, R.S.Q., c. I-3, ss. 984, 985.
Trade Marks Act, R.S.C. 1970, c. T-10, s. 9(1)(n)(iii).

Charte canadienne des droits et libertés, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44].
Loi constitutionnelle de 1867, 30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.) (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982*, n° 1) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 5], art. 125.
Loi de 1997 modifiant l'impôt sur le revenu, L.C. 1998, ch. 19.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 27, 67.6, 149.
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1948, ch. 52, art. 57(1)c).
Loi d'interprétation, L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 14, 17.
Loi sur le Barreau, L.R.O. 1990, ch. L.8, art. 4.1, 4.2, 5(4), 61.
Loi sur les impôts, L.R.Q., ch. I-3, art. 984, 985.
Loi sur les marques de commerce, S.R.C. 1970, ch. T-10, art. 9(1)n)(iii).

CASES CITED

APPLIED:

Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601.

CONSIDERED:

Registrar of Trade Marks v. Canadian Olympic Assn., [1983] 1 F.C. 692, (1982), 139 D.L.R. (3d) 190 (C.A.); *Canada (Attorney General) v. British Columbia Investment Management Corp.*, 2019 SCC 63, 441 D.L.R. (4th) 197; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, (1998), 154 D.L.R. (4th) 193; *Otineka Development Corporation Ltd. v. Canada* (1994), 94 D.T.C. 1234, [1994] 1 C.T.C. 2424 (T.C.C.); *Tawich Development Corporation v. Quebec (Deputy Minister of Revenue)* (2000), 98 A.C.W.S. (3d) 1134, [2000] 3 C.N.L.R. 383, 2000 CanLII 9283 (Que. C.A.), leave to appeal to S.C.C. granted [2001] 1 S.C.R. xviii.

REFERRED TO:

Housen v. Nikolaisen, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235; *65302 British Columbia Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 804, (1999), 179 D.L.R. (4th) 577; *Re Klein and Law Society of Upper Canada* (1985), 50 O.R. (2d) 118, 16 D.L.R. (4th) 489 (Div. Ct.); *Godbout v. Longueuil (City)*, [1997] 3 S.C.R. 844, (1997), 152 D.L.R. (4th) 577; *Groia v. Law Society of Upper Canada*, 2018 SCC 27, [2018] 1 S.C.R. 772; *Edwards v. Law Society of Upper Canada (No. 2)* (2000), 48 O.R. (3d) 329, 188 D.L.R. (4th) 613 (C.A.), affd 2001 SCC 80, [2001] 3 S.C.R. 562; *Trinity Western University v. Law Society of Upper Canada*, 2018

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISION APPLIQUÉE :

Hypothèques Trustco Canada c. Canada, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601.

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Reg. des marques de comm. c. Association olympique canadienne, [1983] 1 C.F. 692 (C.A.); *Canada (Procureur général) c. British Columbia Investment Management Corp.*, 2019 CSC 63; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; *Otineka Development Corporation Ltd. c. Canada*, [1994] A.C.I. n° 23 (QL) (C.C.I.); *Corp. de développement Tawich c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2000 CanLII 9283, [2000] J.Q. n° 1552 (QL) (C.A.), autorisation de pourvoi à la C.S.C. accordée [2001] 1 R.C.S. xviii.

DÉCISIONS CITÉES :

Housen c. Nikolaisen, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804; *Re Klein and Law Society of Upper Canada* (1985), 50 O.R. (2d) 118, 16 D.L.R. (4th) 489 (C. div.); *Godbout c. Longueuil (Ville)*, [1997] 3 R.C.S. 844; *Groia c. Barreau du Haut-Canada*, 2018 CSC 27, [2018] 1 R.C.S. 772; *Edwards v. Law Society of Upper Canada (No. 2)* (2000), 48 O.R. (3d) 329, 188 D.L.R. (4th) 613 (C.A.), conf. par 2001 CSC 80, [2001] 3 R.C.S. 562; *Trinity Western University c. Barreau du Haut-Canada*, 2018 CSC 33, [2018] 2 R.C.S. 453; *Bell ExpressVu Limited*

SCC 33, [2018] 2 S.C.R. 453; *Bell ExpressVu Limited Partnership v. Rex*, 2002 SCC 42, [2002] 2 S.C.R. 559; *Westminster Bank Ltd. v. Zang*, [1966] A.C. 182, [1966] 1 All E.R. 114 (H.L.); *Hill v. William Hill (Park Lane) Ltd.*, [1949] A.C. 530, [1949] 2 All E.R. 452 (H.L.); *R. v. Proulx*, 2000 SCC 5, [2000] 1 S.C.R. 61; *Corbett v. Canada*, [1997] 1 F.C. 386 (C.A.), *sub nom. Brill v. R.*, [1997] 1 C.T.C. 2, 1996 CarswellNat 1856 (WL Can); *R. v. Zeolkowski*, [1989] 1 S.C.R. 1378, (1989), 61 D.L.R. (4th) 725; *Reference re Exported Natural Gas Tax*, [1982] 1 S.C.R. 1004, (1982), 136 D.L.R. (3d) 385.

AUTHORS CITED

Canada. Department of Finance. *Explanatory Notes Relating to the Income Tax Act, the Excise Tax Act and Related Acts and Regulations*. Ottawa, October 2012.

APPEAL from a Tax Court of Canada decision (2018 TCC 194, [2019] 4 C.T.C. 2038) finding that while the Law Society of Ontario was a “public body”, it did not perform “a function of government in Canada” and that consequently, income earned by the appellant, a subsidiary of the Law Society of Ontario, was not exempt from taxation under the *Income Tax Act* for its 2013 and 2014 taxation years. Appeal dismissed.

APPEARANCES

Mark Gelowitz, Hemant Tilak and Pooja Mihailovich for appellant.
Justine Malone and Kaylee Silver for respondent.

SOLICITORS OF RECORD

Osler, Hoskin & Harcourt LLP, Toronto, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] MACTAVISH J.A.: The *Income Tax Act*, R.S.C., 1985, (5th Supp.), c. 1, paragraph 149(1)(d.5) (ITA [or the Act]) exempts from taxation income earned by certain corporations owned by “public bod[ies] performing a

Partnership c. Rex, 2002 CSC 42, [2002] 2 R.C.S. 559; *Westminster Bank Ltd. v. Zang*, [1966] A.C. 182, [1966] 1 All E.R. 114 (H.L.); *Hill v. William Hill (Park Lane) Ltd.*, [1949] A.C. 530, [1949] 2 All E.R. 452 (H.L.); *R. c. Proulx*, 2000 CSC 5, [2000] 1 R.C.S. 61; *Corbett c. Canada*, [1997] 1 C.F. 386 (C.A.); *R. c. Zeolkowski*, [1989] 1 R.C.S. 1378; *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, [1982] 1 R.C.S. 1004.

DOCTRINE CITÉE

Canada. Ministère des Finances. *Notes explicatives concernant la Loi de l'impôt sur le revenu, la Loi sur la taxe d'accise et des textes connexes*. Ottawa, octobre 2012.

APPEL interjeté contre une décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt (2018 CCI 194) a estimé que, même si le Barreau de l'Ontario était un « organisme public », il n'exerçait pas « une fonction gouvernementale au Canada » et que, par conséquent, les revenus gagnés par l'appelante, une filiale du Barreau de l'Ontario, n'étaient pas exonérés de l'impôt aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour ses années d'imposition 2013 et 2014. Appel rejeté.

ONT COMPARU :

Mark Gelowitz, Hemant Tilak et Pooja Mihailovich pour l'appelante.
Justine Malone et Kaylee Silver pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Osler, Hoskin & Harcourt LLP, Toronto, pour l'appelante.
La sous-procureure-générale du Canada pour l'intimée.

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

[1] LA JUGE MACTAVISH, J.C.A. : Aux termes de l'alinéa 149(1)d.5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la LIR [ou la Loi]), les revenus gagnés par certaines sociétés appartenant à des

function of government in Canada”. In a decision reported as 2018 TCC 194, [2019] 4 C.T.C. 2038, the Tax Court of Canada found that while the Law Society of Ontario was a “public body”, it did not perform “a function of government in Canada”. Consequently, the Court concluded that income earned by the Lawyers’ Professional Indemnity Company, a subsidiary of the Law Society of Ontario, was not exempt from taxation for its 2013 and 2014 taxation years.

[2] The Lawyers’ Professional Indemnity Company appeals from the Tax Court’s judgment, asserting that the Court erred in law in concluding that the Law Society of Ontario was not a “public body performing a function of government in Canada”.

[3] The Crown submits that, when read textually, contextually and purposively, the provision of the *Income Tax Act* at issue in this appeal limits the tax exemption to entities owned by municipalities, municipal bodies and other public bodies analogous to municipalities and municipal bodies, such as entities charged with governance over a localized geographical area, that govern the public. According to the Crown, self-regulating professional bodies such as the Law Society of Ontario and their for-profit subsidiaries do not fall within that provision.

[4] For the reasons that follow, I conclude that the statutory provision at issue in this case should be interpreted in the manner suggested by the Crown. Consequently, I would dismiss the appeal.

I. Background

[5] Lawyers and paralegals practicing in the Province of Ontario are regulated by the Law Society of Ontario (formerly the Law Society of Upper Canada). The Law Society was founded by an Act of the Legislative Assembly to serve the people of Ontario and to defend and maintain constitutional principles such as the cause of justice and the rule of law: *An act for the*

« organisme[s] [...] public[s] remplissant une fonction gouvernementale au Canada » sont exonérés d’impôt. Dans une décision publiée sous la référence 2018 CCI 194, la Cour canadienne de l’impôt a estimé que, même si le Barreau de l’Ontario était un « organisme public », il n’exerçait pas « une fonction gouvernementale au Canada ». Par conséquent, la Cour a conclu que les revenus gagnés par la Lawyers’ Professional Indemnity Company, une filiale du Barreau de l’Ontario, n’étaient pas exonérés de l’impôt pour ses années d’imposition 2013 et 2014.

[2] La Lawyers’ Professional Indemnity Company interjette appel à l’encontre du jugement de la Cour de l’impôt, faisant valoir que la Cour a commis une erreur de droit en concluant que le Barreau de l’Ontario n’était pas un « organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ».

[3] La Couronne soutient que, lorsqu’elle est interprétée de manière textuelle, contextuelle et téléologique, la disposition de la *Loi sur l’impôt sur le revenu* en cause dans le présent appel limite l’exonération fiscale aux entités appartenant aux municipalités, aux organismes municipaux et aux autres organismes publics analogues aux municipalités et aux organismes municipaux, tels que les entités responsables de la gouvernance d’une zone géographique localisée, qui gouvernent le public. Selon la Couronne, les organismes professionnels d’autoréglementation, tels que le Barreau de l’Ontario, et leurs filiales à but lucratif ne relèvent pas de cette disposition.

[4] Pour les motifs qui suivent, je conclus que la disposition législative en cause en l’espèce doit être interprétée de la manière proposée par la Couronne. Par conséquent, je rejetterais l’appel.

I. Résumé des faits

[5] Les avocats et les parajuristes exerçant dans la province de l’Ontario sont encadrés par le Barreau de l’Ontario (anciennement le Barreau du Haut-Canada). Le Barreau a été créé par une loi de l’Assemblée législative pour servir la population de l’Ontario, défendre et maintenir des principes constitutionnels, tels que la cause de la justice et la primauté du droit : *An act for*

better regulating of the practice of law, S.U.C. 1797 (37 George III), c. 13.

[6] In its current incarnation, the Law Society of Ontario is a corporation without share capital created by statute, whose functions, powers and duties are set out in the *Law Society Act*, R.S.O. 1990, c. L.8, in the regulations made thereunder, and in the by-laws of the Society itself.

[7] Section 4.1 of the *Law Society Act* grants the Law Society the authority to ensure that all persons who practise law or provide legal services in Ontario meet standards of learning, professional competence and professional conduct that are appropriate for the legal services provided.

[8] Section 4.2 of the [Law Society] Act further provides that in carrying out its functions, duties and powers, the Law Society is to have regard to certain principles. These include the “duty to maintain and advance the cause of justice and the rule of law”, as well as the duty to act “so as to facilitate access to justice for the people of Ontario”. In addition, the Law Society is required to “protect the public interest” and to “act in a timely, open and efficient manner”.

[9] The Law Society is governed by a board of directors, whose members are referred to as “Benchers”, with the president and chair of the board being known as the “Treasurer”. Lawyer licensees elect 40 of the Benchers and paralegal licensees elect five. The Attorney General for Ontario appoints eight “Lay Benchers”. In addition, certain individuals are Benchers by virtue of their office, if and while they are members of the Law Society. These include the Minister of Justice and the Attorney General for Canada, the Solicitor General for Canada, the Attorney General for Ontario and every person who held the office of Attorney General for Ontario at any time before January 1, 2010.

[10] The Law Society is not funded by taxpayers, but rather by fees paid by its licensee members. Accumulated fund balances have been used to mitigate fee increases for members of the Society.

the better regulating of the practice of law, S.U.C. 1797 (37 George III), ch. 13.

[6] Dans sa version actuelle, le Barreau de l’Ontario est une société sans capital-actions créée par une loi, dont les fonctions, les pouvoirs et les obligations sont énoncés dans la *Loi sur le Barreau*, L.R.O. 1990, ch. L.8, dans les règlements pris en application de cette loi et dans les règlements administratifs du Barreau lui-même.

[7] L’article 4.1 de la *Loi sur le Barreau* accorde au Barreau le pouvoir de s’assurer que toutes les personnes qui exercent le droit ou fournissent des services juridiques en Ontario respectent les normes de formation, de compétence professionnelle et de déontologie qui sont appropriées dans le cas des services juridiques qu’elles fournissent.

[8] L’article 4.2 de la *Loi sur le Barreau* prévoit également que le Barreau a l’obligation de tenir compte de certains principes dans l’exercice de ses fonctions, obligations et pouvoirs, notamment « l’obligation de maintenir et de faire avancer la cause de la justice et la primauté du droit » et d’agir « de façon à faciliter l’accès à la justice pour la population ontarienne ». En outre, le Barreau est tenu de « protéger l’intérêt public » et d’« agir de façon opportune, ouverte et efficiente ».

[9] Le Barreau est régi par un conseil d’administration, dont les membres sont qualifiés de « conseillers » et le président et directeur général du Barreau est qualifié de « trésorier ». Les avocats titulaires de permis élisent 40 des conseillers, alors que les parajuristes titulaires de permis en élisent cinq. Le procureur général de l’Ontario nomme huit « conseillers non juristes ». De plus, certaines personnes sont des conseillers d’office, pendant qu’elles sont membres du Barreau, le cas échéant. Il s’agit notamment du ministre de la Justice et du procureur général du Canada, du solliciteur général du Canada, du procureur général de l’Ontario et de toute personne ayant occupé la fonction de procureur général de l’Ontario à un moment donné avant le 1^{er} janvier 2010.

[10] Le Barreau n’est pas financé par les contribuables, mais plutôt par les cotisations payées par ses membres titulaires d’un permis. Les soldes de fonds accumulés sont utilisés pour atténuer les hausses des cotisations des membres du Barreau.

[11] In accordance with its mandate to protect the public interest, the Law Society maintains three statutory funds to protect the public. These include a Compensation Fund, which is used to address financial losses resulting from the actions of dishonest licensees; an Errors and Omissions Insurance Fund, which consists of levies collected from lawyers to fund professional liability insurance; and an Unclaimed Trust Fund, into which unclaimed funds from lawyers' trust accounts are deposited.

[12] Subsection 5(4) of the *Law Society Act* authorizes the Society to "own shares of or hold a membership interest in an insurance corporation incorporated for the purpose of providing professional liability insurance to licensees and to persons qualified to practise law outside Ontario in Canada". Paragraph 61(a) of the Act further authorizes the Society to make arrangements for licensees for indemnity for professional liability and for the payment and remission of premiums therefor. Paragraph 61(b) of the Act provides that the Law Society may require that licensees pay levies to the Society for such indemnity.

[13] The Lawyers' Professional Indemnity Company is a Canadian-controlled private corporation for the purposes of the ITA. It is an insurance company, licensed to operate in Ontario, carrying on under the trade name "LawPRO". While LawPRO is licensed to operate in other jurisdictions in Canada, its income from activities carried on outside of Ontario did not exceed 10 percent of its total annual income for the relevant years. LawPRO was incorporated by the Law Society in 1990, and the Society owns at least 90 percent of LawPRO's capital.

[14] LawPRO provides mandatory professional liability insurance for lawyers and paralegals licensed by the Law Society who engage in the practice of law in Ontario. It also insures law firms in Ontario, and provides comprehensive title insurance to real property

[11] Conformément à son mandat de protection de l'intérêt public, le Barreau dispose de trois fonds créés par la loi pour protéger le public. Il s'agit notamment du Fonds d'indemnisation, qui est utilisé pour faire face aux pertes financières découlant de la conduite malhonnête des titulaires de permis; d'un fonds d'assurance erreurs et omissions, qui est composé des redevances perçues auprès des avocats pour financer l'assurance-responsabilité professionnelle; et les Fonds en fiducie non réclamés où sont versés les fonds non réclamés provenant des comptes en fiducie des avocats.

[12] Aux termes du paragraphe 5(4) de la *Loi sur le Barreau*, le Barreau est autorisé à « posséder des actions ou détenir un intérêt à titre de membre d'une compagnie d'assurance constituée en personne morale dans le but de fournir une assurance-responsabilité professionnelle aux titulaires de permis et aux personnes qui sont autorisés à pratiquer le droit hors de l'Ontario, mais au Canada ». Selon l'alinéa 61a) de la *Loi sur le Barreau*, le Barreau est autorisé en outre à prendre, à l'égard des titulaires de permis, des dispositions visant l'assurance-responsabilité professionnelle ainsi que le paiement et la remise des primes liées à celle-ci. L'alinéa 61b) de la *Loi sur le Barreau* porte que le Barreau peut exiger que les titulaires de permis lui paient une cotisation relativement à cette assurance.

[13] La Lawyers' Professional Indemnity Company est une société privée sous contrôle canadien aux fins de la LIR. Il s'agit d'une société d'assurance, autorisée à exercer ses activités en Ontario, et qui exerce ses activités sous le nom commercial « LawPRO ». Bien que LawPRO soit autorisée à exercer ses activités dans d'autres provinces et territoires du Canada, ses revenus provenant d'activités exercées en dehors de l'Ontario n'ont pas dépassé 10 p. 100 de son revenu annuel total pour les années en question. LawPRO a été constituée en société par le Barreau en 1990, et le Barreau détient au moins 90 p. 100 du capital de LawPRO.

[14] LawPRO offre une assurance-responsabilité professionnelle obligatoire aux avocats et aux parajuristes autorisés par le Barreau à pratiquer le droit en Ontario. Elle offre également des produits d'assurance aux cabinets d'avocats en Ontario ainsi qu'une assurance-titres

owners and lenders in all jurisdictions in Canada, including Ontario. LawPRO realized revenues of approximately \$124 million in 2013 and \$143 million in 2014.

[15] The Law Society requires that all lawyers and paralegals engaged in the practice of law in Ontario pay levies for professional liability insurance provided by the Society through LawPRO. The levies are collected by the Law Society, which then pays the monies collected to LawPRO as insurance premiums.

[16] The Law Society has in the past claimed an exemption from income tax as a qualifying non-profit organization, which exemption the Tax Court assumed was pursuant to paragraph 149(1)(l) of the ITA. LawPRO filed tax returns for its 2013 and 2014 taxation years asserting that it qualified for the exemption provided for in paragraph 149(1)(d.5) of the ITA, on the basis that its parent—the Law Society—was a “public body performing a function of government in Canada”.

[17] LawPRO was initially assessed as filed for its 2013 and 2014 taxation years. However, in October of 2015, the Minister of National Revenue reassessed LawPRO for these taxation years, denying it the paragraph 149(1)(d.5) exemption. The Minister confirmed the reassessments in January of 2016. LawPRO appealed from these reassessments.

II. The Legislative Regime

[18] Section 149 of the ITA governs “Miscellaneous Exemptions”, providing that no tax will be payable under Part I [sections 2 to 180] of the Act on certain persons’ taxable income for a period in a taxation year during which the person is a person listed in the section. The relevant portions of subsection 149(1) governing LawPRO’s 2013 and 2014 taxation years state that.

complète aux propriétaires et aux prêteurs immobiliers dans l’ensemble des provinces et des territoires au Canada, y compris l’Ontario. LawPRO a réalisé des revenus d’environ 124 millions de dollars en 2013 et 143 millions de dollars en 2014.

[15] Le Barreau exige que tous les avocats et parajuristes qui exercent le droit en Ontario versent des cotisations pour souscrire à une assurance-responsabilité professionnelle par l’intermédiaire de LawPRO. Les cotisations sont prélevées par le Barreau, qui verse ensuite les sommes recueillies à LawPRO sous forme de primes d’assurance.

[16] Le Barreau a par le passé demandé une exonération de l’impôt sur le revenu en tant qu’organisme à but non lucratif admissible, exonération que la Cour de l’impôt a supposé être conforme à l’alinéa 149(1)l) de la LIR. LawPRO a produit des déclarations de revenus pour ses années d’imposition 2013 et 2014 en faisant valoir qu’elle était admissible à l’exonération prévue à l’alinéa 149(1)d.5) de la LIR, au motif que sa société mère, le Barreau, était un « organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ».

[17] Les cotisations de LawPRO ont été initialement établies selon ses déclarations de revenus produites pour les années d’imposition 2013 et 2014. Cependant, en octobre 2015, le ministre du Revenu national a établi de nouvelles cotisations à l’égard de LawPRO pour ces années d’imposition en lui refusant l’exonération d’impôt prévue aux termes de l’alinéa 149(1)d.5). Le ministre a ratifié les nouvelles cotisations en janvier 2016. LawPRO a porté ces nouvelles cotisations en appel.

II. Le régime législatif

[18] L’article 149 de la LIR régit les « [e]xemptions diverses » et porte qu’aucun impôt n’est payable, en application de la partie I [articles 2 à 180] de la Loi, sur le revenu imposable d’une personne, pour la période où cette personne était l’une de celles énumérées à l’article. C’est ce qu’indiquent les parties pertinentes du paragraphe 149(1) auxquelles sont assujetties les années d’imposition 2013 et 2014 de LawPRO.

Miscellaneous exemptions

149 (1) No tax is payable under this Part on the taxable income of a person for a period when that person was

...

Income within boundaries of entities

(d.5) subject to subsections (1.2) and (1.3), a corporation, commission or association not less than 90% of the capital of which was owned by one or more entities each of which is a municipality in Canada, or a municipal or public body performing a function of government in Canada, if the income for the period of the corporation, commission or association from activities carried on outside the geographical boundaries of the entities does not exceed 10% of its income for the period; [Emphasis added.]

Subsections 149(1.2) and (1.3) do not apply in this case.

III. The Tax Court's Decision

[19] The issue before the Tax Court was whether, during the 2013 and 2014 taxation years, LawPRO was exempt from taxation pursuant to paragraph 149(1)(d.5) of the ITA. This required the Tax Court to determine whether the Law Society, as LawPRO's parent, was a "public body performing a function of government in Canada".

[20] The parties agreed before the Tax Court that LawPRO satisfied all but one of the requirements of paragraph 149(1)(d.5). That is, at least 90 percent of LawPRO's shares were owned by the Law Society, and LawPRO's income from its activities carried on outside Ontario did not exceed 10 percent of its total income for the taxation years in question. The parties disagreed on whether the Law Society was a "public body performing a function of government in Canada".

[21] In coming to the conclusion that the Law Society was indeed a "public body", the Tax Court relied on the decision in *Registrar of Trade Marks v. Canadian*

Exemptions diverses

149 (1) Aucun impôt n'est payable en vertu de la présente partie, sur le revenu imposable d'une personne, pour la période où cette personne était :

[...]

Administrations publiques

d.5) sous réserve des paragraphes (1.2) et (1.3), une société, commission ou association dont au moins 90 % du capital appartenait à une ou plusieurs entités dont chacune est une municipalité du Canada ou un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada, pourvu que le revenu de la société, commission ou association pour la période provenant d'activités exercées en dehors des limites géographiques des entités ne dépasse pas 10 % de son revenu pour la période; [Non souligné dans l'original.]

Les paragraphes 149(1.2) et (1.3) ne s'appliquent pas en l'espèce.

III. La décision de la Cour de l'impôt

[19] La question dont a été saisie la Cour de l'impôt était de savoir si, au cours des années d'imposition 2013 et 2014, LawPRO était exonérée de l'impôt aux termes de l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR. La Cour de l'impôt devait donc décider si le Barreau, en tant que société mère de LawPRO, était « un organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ».

[20] Les parties ont convenu devant la Cour de l'impôt que LawPRO satisfaisait à toutes les exigences de l'alinéa 149(1)d.5), sauf une, soit qu'au moins 90 p. 100 des actions de LawPRO étaient détenues par le Barreau, et que le revenu de LawPRO provenant de ses activités exercées en dehors de l'Ontario ne dépassait pas 10 p. 100 de son revenu total pour les années d'imposition en question. Les parties ne se sont pas entendues sur la question de savoir si le Barreau était « un organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ».

[21] Pour parvenir à la conclusion que le Barreau était effectivement un « organisme public », la Cour de l'impôt s'est appuyée sur l'arrêt *Reg. des marques*

Olympic Assn., [1983] 1 F.C. 692, (1982), 139 D.L.R. (3d) 190 (C.A.). The issue in that case was whether the Canadian Olympic Association was a “public authority” that was entitled to have its trademarks given public notice in accordance with subparagraph 9(1)(n)(iii) of the *Trade Marks Act*, R.S.C. 1970, c. T-10.

[22] In addressing this question, this Court adopted a three-part test to determine whether the Canadian Olympic Association was a “public authority”. The factors to be considered under this test are the following.

- (a) there must be a duty to the public,
- (b) there must be a significant degree of governmental control; and
- (c) any profit earned must be for the benefit of the public and not for private benefit.

After considering the extent to which the Association benefitted the public and the degree to which it was subject to governmental control, this Court concluded that the Canadian Olympic Association was indeed a “public authority” for the purposes of the *Trade Marks Act*.

[23] In the case at bar, the Tax Court found that the term “public authority” was synonymous with “public body”. The Court further found that, in carrying out its functions, duties and powers in accordance with section 4.2 of the *Law Society Act*, the Society had a duty to protect the public interest. The Court was also satisfied that the Law Society was subject to a significant degree of control by the Government of Ontario. In support of this finding, the Court noted that, amongst other things, the Attorney General for Ontario (who serves as the guardian of the public interest in all matters within the scope of the *Law Society Act*) appoints the eight Lay Benchers, and the government has to approve the appointment of lay members to the Law Society Tribunal.

de comm. c. Association olympique canadienne, [1983] 1 C.F. 692 (C.A.). Il s’agissait dans cette affaire de savoir si l’Association olympique canadienne était une « autorité publique » qui avait le droit de faire en sorte que ses marques de commerce fassent l’objet d’un avis public conformément au sous-alinéa 9(1)(n)(iii) de la *Loi sur les marques de commerce*, S.R.C. 1970, ch. T-10.

[22] Pour aborder cette question, la Cour a adopté un critère à trois volets pour décider si l’Association olympique canadienne était une « autorité publique ». Les facteurs à prendre en considération au titre de ce critère sont les suivants :

- a) [l’organisme] doit avoir une obligation envers le public général;
- b) [l’organisme] doit, dans une mesure importante, être soumis au contrôle gouvernemental;
- c) les bénéfices ne doivent pas servir un intérêt privé, mais doivent profiter à l’ensemble du public.

Après avoir examiné la mesure dans laquelle l’Association profitait au public et le degré de contrôle gouvernemental dont elle faisait l’objet, notre Cour a conclu que l’Association olympique canadienne était bien une « autorité publique » au sens de la *Loi sur les marques de commerce*.

[23] En l’espèce, la Cour de l’impôt a estimé que l’expression « autorité publique » était synonyme d’« organisme public ». En outre, la Cour de l’impôt a conclu que, dans l’exercice de ses fonctions, obligations et pouvoirs conformément à l’article 4.2 de la *Loi sur le Barreau*, le Barreau avait l’obligation de protéger l’intérêt public. La Cour a également conclu que le Barreau était soumis, dans une mesure importante, au contrôle gouvernemental de l’Ontario. À l’appui de cette conclusion, la Cour a noté, entre autres, que le procureur général de l’Ontario (qui fait office de gardien de l’intérêt public dans toutes les affaires relevant de la *Loi sur le Barreau*) nomme les huit conseillers non juristes, et que le gouvernement doit approuver la nomination des membres non juristes du Tribunal du Barreau.

[24] Finally, the Tax Court found that the evidence before it demonstrated that any profit realized by the Law Society was used to fund its operations and that none of it was returned to licensees. Consequently, the Tax Court was satisfied that the Law Society was indeed a “public body”. The Court was not, however, persuaded that the Law Society performed “a function of government in Canada”.

[25] In coming to this conclusion, the Tax Court accepted LawPRO’s contention that determining whether an entity was a “public body performing a function of government in Canada” required the application of a two-part test. That is, the entity in question had to be a “public body” and it had to “perform a function of government in Canada”. The Tax Court concluded, however, that a public body only performs a function of government in its specific geographical area if it performs the function in question as part of the governance of the public located in that specific area.

[26] The Tax Court further found that the Law Society of Ontario does not govern the public in Ontario, and that the functions that it performs do not constitute “functions of government”. As a result, the Court concluded that LawPRO was not entitled to the paragraph 149(1)(d.5) exemption. LawPRO’s appeal of its reassessments for its 2013 and 2014 tax years was allowed, however, to the extent that the Tax Court was satisfied that its taxable income for those years should be reduced by the amounts that LawPRO was entitled to deduct as charitable gifts.

[27] LawPRO now appeals to this Court.

IV. The Standard of Review

[28] I do not understand there to be any material disagreement between the parties as to the facts of this case.

[24] Enfin, la Cour de l’impôt a conclu que les éléments de preuve qui lui ont été présentés permettaient d’établir que les bénéfices réalisés par le Barreau étaient utilisés par ce dernier pour financer ses activités et qu’aucune somme d’argent n’avait été retournée aux titulaires de permis. Par conséquent, la Cour de l’impôt a estimé que le Barreau était bien un « organisme public ». La Cour de l’impôt n’était cependant pas convaincue que le Barreau remplissait « une fonction gouvernementale au Canada ».

[25] Pour en arriver à cette conclusion, la Cour de l’impôt a admis l’argument de LawPRO selon lequel la détermination de la question de savoir si une entité était un « organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » nécessitait l’application d’un critère à deux volets. En d’autres termes, l’entité en question devait être un « organisme public » et elle devait « remplir une fonction gouvernementale au Canada ». La Cour de l’impôt a conclu, cependant, qu’un organisme public remplit une fonction gouvernementale dans sa zone géographique précise seulement s’il remplit la fonction en question dans le cadre de la gouvernance du public qui se trouve dans cette zone géographique précise.

[26] La Cour de l’impôt a également conclu que le Barreau de l’Ontario ne gouverne pas le public en Ontario et que les fonctions qu’elle exerce ne constituent pas des « fonctions gouvernementales ». En conséquence, la Cour a conclu que LawPRO n’avait pas droit à l’exemption prévue à l’alinéa 149(1)d.5). L’appel de LawPRO, concernant ses nouvelles cotisations pour les années d’imposition 2013 et 2014, a toutefois été accueilli puisque la Cour de l’impôt a estimé que LawPRO devait pouvoir déduire de son revenu imposable pour ces années les sommes d’argent qu’elle avait le droit de déduire au titre de dons de bienfaisance.

[27] LawPRO interjette maintenant appel devant notre Cour.

IV. Norme de contrôle applicable

[28] Je crois comprendre que l’interprétation appropriée des faits de l’espèce n’est pas contestée par les

This appeal concerns the proper interpretation of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA. I agree with the parties that this issue is a question of law, with the result that the Tax Court's finding on this issue is reviewable on the standard of correctness: *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235.

V. Principles of Statutory Interpretation

[29] Before considering whether the Tax Court erred in its interpretation of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA, it is first necessary to address the principles of statutory interpretation to be applied in discerning the proper meaning of the statutory provision at issue in this case.

[30] In *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601 [*Canada Trustco*], the Supreme Court of Canada identified the approach to be used in interpreting statutory provisions such as the one at issue here. There, the Court stated that the words of a statute "are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament": at paragraph 10, citing *65302 British Columbia Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 804, (1999), 179 D.L.R. (4th) 577, at paragraph 50.

[31] While language in a statutory provision is not to be interpreted independently of its context and legislative purpose, the Court nevertheless went on in *Canada Trustco* to observe that where the words of a statutory provision are precise and unequivocal, the ordinary meaning of the words will play a dominant role in the interpretive process: above, at paragraph 10. Where, however, the words are capable of supporting more than one reasonable meaning, the ordinary meaning of the words will play a lesser role. Although the relative effects of ordinary meaning, context and purpose on the interpretive process may vary from case to case, courts must seek to read the provisions as a harmonious whole in every case: *Canada Trustco*, above, at paragraph 10.

parties. Le présent appel porte sur la bonne interprétation de l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR. Je suis d'accord avec les parties pour dire que cette question est une question de droit, de sorte que la conclusion de la Cour de l'impôt sur cette question peut être examinée selon la norme de la décision correcte : *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235.

V. Principes de l'interprétation des lois

[29] Avant d'examiner si la Cour de l'impôt a commis une erreur dans son interprétation de l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR, il convient d'abord de se pencher sur les principes d'interprétation des lois à appliquer pour discerner le sens approprié de la disposition législative en cause en l'espèce.

[30] Dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601 (arrêt *Hypothèques Trustco*), la Cour suprême du Canada a décidé de l'approche à utiliser dans l'interprétation de dispositions législatives, telle que celle en litige en l'espèce. Dans cet arrêt, la Cour a affirmé qu'« il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'économie générale de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur » : au paragraphe 10, citant *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, au paragraphe 50.

[31] Bien que le libellé d'une disposition législative ne doive pas être interprété indépendamment de son contexte et de son objet législatif, la Cour a néanmoins poursuivi dans l'arrêt *Hypothèques Trustco* en observant que, lorsque le libellé d'une disposition législative est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation : précité, au paragraphe 10. En revanche, lorsque les mots utilisés peuvent avoir plus d'un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important. L'incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l'objet sur le processus d'interprétation peut varier d'une cause à l'autre, mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux : arrêt *Hypothèques Trustco*, précité, au paragraphe 10.

[32] With these principles in mind, I turn now to consider the submissions of the parties as to how paragraph 149(1)(d.5) of the ITA should be interpreted.

VI. How Should Paragraph 149(1)(d.5) of the ITA be Interpreted?

(a) *LawPRO's Submissions*

[33] LawPRO contends that the phrase “public body performing a function of government in Canada” contains two separate components. First, the entity must be a “public body”, and, second, it must perform “a function of government in Canada”.

[34] According to LawPRO, the Tax Court correctly found that the Law Society is a “public body”. This is because it owes a duty to the public in carrying out its functions, it is subject to a significant degree of control by the Government of Ontario under the *Law Society Act*, and it does not use any of its profit for the personal benefit of its members.

[35] However, LawPRO says that the Tax Court erred insofar as the second component of paragraph 149(1)(d.5) is concerned: that is, whether the Law Society “perform[s] a function of government in Canada”. According to LawPRO, the Court erred in framing the applicable legal test by asking itself the wrong question. In so doing, LawPRO says that the Court created an extra element that is not found in paragraph 149(1)(d.5) by finding that an entity is not “performing a function of government” unless that function applies to the population as a whole. That is, the Court substituted the broader statutory test of “performing a function of government” with its own narrower test of “governing the public”. In the alternative, LawPRO submits that the Law Society does, in any event, “govern the public”.

[36] In support of this latter contention, LawPRO submits that in regulating the legal profession in the public interest, the Law Society performs regulatory functions

[32] En gardant ces principes à l'esprit, je vais maintenant examiner les observations des parties quant à la manière dont l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR devrait être interprété.

VI. Comment l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR devrait-il être interprété?

a) *Observations de LawPRO*

[33] LawPRO soutient que l'expression « organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » comporte deux éléments distincts. Premièrement, l'entité doit être un « organisme public », et deuxièmement, elle doit remplir « une fonction gouvernementale au Canada ».

[34] Selon LawPRO, la Cour de l'impôt a conclu à juste titre que le Barreau était bien un « organisme public ». En effet, il a une obligation envers le public général, il est, dans une large mesure, soumis au contrôle du gouvernement de l'Ontario conformément à la *Loi sur le Barreau* et ses profits ne servent pas à l'avantage personnel de ses membres.

[35] Toutefois, LawPRO affirme que la Cour de l'impôt a commis une erreur en ce qui concerne le deuxième élément de l'alinéa 149(1)d.5), à savoir, si le Barreau « rempli[t] une fonction gouvernementale au Canada ». Selon LawPRO, la Cour a commis une erreur dans la formulation du critère juridique applicable en se posant la mauvaise question. Ce faisant, LawPRO affirme que la Cour a créé un élément supplémentaire qui ne se trouve pas dans l'alinéa 149(1)d.5) en concluant qu'une entité ne « rempli[t] pas une fonction gouvernementale » à moins que cette fonction ne s'applique à l'ensemble de la population. En d'autres termes, la Cour a remplacé le critère juridique plus large de « remplir une fonction gouvernementale » par son propre critère plus étroit qui est de [TRADUCTION] « gouverner le public ». À titre subsidiaire, LawPRO soutient que le Barreau « gouverne le public » quoi qu'il en soit.

[36] Pour appuyer cette dernière affirmation, LawPRO soutient qu'en réglementant la profession juridique dans l'intérêt du public, le Barreau exerce des fonctions

that have been delegated to it by the Ontario Legislature: *Re Klein and Law Society of Upper Canada* (1985), 50 O.R. (2d) 118, 16 D.L.R. (4th) 489 (Div. Ct.), at paragraph 82.

[37] LawPRO also points out that the Supreme Court has held that the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44 (Charter)], applies to entities that are essentially governmental in nature. In coming to this conclusion, the Court held that the application of the Charter is not restricted to those entities that are formally part of the federal or provincial governments: *Godbout v. Longueuil (City)*, [1997] 3 S.C.R. 844, (1997), 152 D.L.R. (4th) 577, at paragraphs 47–48. The Charter has, moreover, been found to apply to the Law Society in the context of disciplinary matters: *Groia v. Law Society of Upper Canada*, 2018 SCC 27, [2018] 1 S.C.R. 772, at paragraphs 111–112.

[38] LawPRO further submits that the Law Society performs legislative functions in making regulations and by-laws under powers that have been delegated to it by the Legislature in accordance with the *Law Society Act*.

[39] LawPRO also says that the Law Society performs judicial functions when it adjudicates cases of alleged professional misconduct on the part of lawyers and paralegals: *Edwards v. Law Society of Upper Canada (No. 2)* (2000), 48 O.R. (3d) 329, 188 D.L.R. (4th) 613 (C.A.), aff'd 2001 SCC 80, [2001] 3 S.C.R. 562, at paragraph 20.

[40] In addition, LawPRO argues that the Law Society performs executive or administrative functions of government by engaging in discretionary policy development and implementation, an example of which was the decision of the Benchers to deny accreditation to Trinity Western University's proposed law school.

[41] According to LawPRO, the Law Society also performs ministerial functions of government by

réglementaires qui lui ont été déléguées par l'Assemblée législative de l'Ontario : *Re Klein and Law Society of Upper Canada* (1985), 50 O.R. (2d) 118, 16 D.L.R. (4th) 489 (C. Div.), au paragraphe 82.

[37] LawPRO souligne également que la Cour suprême a conclu que la *Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44 (Charte)], s'applique aux entités qui sont essentiellement de nature gouvernementale. Pour parvenir à cette conclusion, la Cour suprême a estimé que l'application de la Charte n'est pas limitée aux entités qui font officiellement partie des gouvernements fédéral ou provinciaux : *Godbout c. Longueuil (Ville)*, [1997] 3 R.C.S. 844, aux paragraphes 47 et 48. La Charte s'est d'ailleurs révélée applicable au Barreau dans le cadre d'instances disciplinaires : *Groia c. Barreau du Haut-Canada*, 2018 CSC 27, [2018] 1 R.C.S. 772, aux paragraphes 111 et 112.

[38] LawPRO soutient en outre que le Barreau exerce des fonctions législatives en adoptant des règlements et des règlements administratifs au titre des pouvoirs qui lui ont été délégués par le législateur en conformité avec la *Loi sur le Barreau*.

[39] LawPRO affirme également que le Barreau exerce des fonctions judiciaires lorsqu'il statue sur des allégations d'inconduite professionnelle de la part d'avocats et de parajuristes : *Edwards v. Law Society of Upper Canada (No. 2)* (2000), 48 O.R. (3d) 329, 188 D.L.R. (4th) 613 (C.A.), conf. par 2001 CSC 80, [2001] 3 R.C.S. 562, au paragraphe 20.

[40] En outre, LawPRO fait valoir que le Barreau exerce des fonctions exécutives ou administratives du gouvernement en contribuant à l'élaboration et à la mise en œuvre de politiques discrétionnaires, dont un exemple est la décision des conseillers de refuser l'accréditation à la faculté de droit proposée par la Trinity Western University.

[41] Selon LawPRO, le Barreau remplit également des fonctions ministérielles du gouvernement dans le cadre

performing mandatory statutory or public duties under the *Law Society Act*, such as the issuance of licences to practice law to those who meet all of the statutory requirements to qualify as licensees.

[42] LawPRO further observes that the Canada Revenue Agency itself treats law societies as “public bodies” for purposes of section 67.6 of the ITA, which provides that a fine or penalty imposed by a “public body” is not tax deductible. According to LawPRO, consistency within the same statute requires that the Law Society should similarly be a “public body” for the purposes of paragraph 149(1)(d.5) of the Act.

[43] Finally, LawPRO argues that the phrase “public body” must relate to bodies other than municipal-type bodies: otherwise, the phrase “public body” in paragraph 149(1)(d.5) of the ITA would be redundant.

(b) *The Crown's Arguments*

[44] The Crown does not take issue with the Tax Court's finding that the Law Society is a “public body”, accepting that the Society has been referred to as a “public body” or “public actor” in decisions relating to other legislation: see, for example, *Trinity Western University v. Law Society of Upper Canada*, 2018 SCC 33, [2018] 2 S.C.R. 453 [*Trinity Western*], at paragraph 21. Nor does the Crown dispute the fact that the Society has in some contexts been found to perform functions that have been described as regulatory or governmental in nature.

[45] The Crown submits, however, that the decisions relied on by LawPRO in support of its claim that the Law Society is a “public body” that performs “functions of government” were made in different legislative contexts and are not determinative of this case. Moreover, the fact that the Law Society may operate in the public interest does not equate to it “performing a function of government”.

des obligations d'origine législative ou publiques obligatoires qui lui incombent en application de la *Loi sur le Barreau*, telles que la délivrance de permis d'exercice du droit à ceux qui satisfont à toutes les conditions de la loi pour être titulaires d'un permis.

[42] LawPRO souligne en outre que l'Agence du revenu du Canada elle-même traite les barreaux comme des « organismes publics » aux fins de l'article 67.6 de la LIR, qui ordonne qu'une amende ou une pénalité imposée par un « organisme public » n'est pas déductible aux fins du calcul de l'impôt. Selon LawPRO, la cohérence au sein d'une même loi nécessite que le Barreau soit également un « organisme public » aux fins de l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR.

[43] Enfin, LawPRO soutient que l'expression « organisme public » doit viser des organismes autres que les organismes municipaux; autrement, l'expression « organisme public » à l'alinéa 149(1)d.5) serait redondante.

b) *Observations de la Couronne*

[44] La Couronne ne conteste pas la conclusion de la Cour de l'impôt selon laquelle le Barreau est un « organisme public », admettant que le Barreau ait été qualifié d'« organisme public » ou d'« entité publique » dans des décisions relatives à d'autres lois : voir, par exemple, l'arrêt *Trinity Western University c. Barreau du Haut-Canada*, 2018 CSC 33, [2018] 2 R.C.S. 453 (arrêt *Trinity Western*), au paragraphe 21. La Couronne ne conteste pas non plus le fait que le Barreau a, dans certains contextes, été considéré comme exerçant des fonctions qui ont été présentées comme étant de nature réglementaire ou gouvernementale.

[45] La Couronne soutient toutefois que les décisions invoquées par LawPRO pour appuyer sa prétention selon laquelle le Barreau est un « organisme public » qui remplit des « fonctions gouvernementales » ont été rendues dans des contextes législatifs différents et ne sont pas déterminantes en l'espèce. En outre, le fait que le Barreau puisse agir dans l'intérêt public ne signifie pas qu'il « rempli[t] une fonction gouvernementale ».

[46] In addition, the Crown contends that LawPRO's proposed two-step approach to the interpretation and application of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA leads to an incorrect result as it segregates chosen words in the provision from their legislative context, and overlooks the purpose of the provision. The approach proposed by LawPRO also ignores key words in the provision and renders meaningless the reference by the legislator to municipalities and municipal bodies.

[47] According to the Crown, paragraph 149(1)(d.5) of the ITA is not broad enough to include any "public body performing a function of government in Canada". Read in its entire context, the Crown says that the exemption provided for in paragraph 149(1)(d.5) is limited to entities whose parents are similar to, or in the same class as municipalities and municipal bodies that perform functions that are similar to those performed by municipalities.

(c) *Analysis*

[48] Provincial law societies unquestionably fulfill an important role in Canadian society. An independent and self-regulating Bar is important to our legal system, facilitating access to justice, the advancement of the cause of justice and the preservation of the rule of law. It also plays a key role in the protection of the public by ensuring standards of professionalism and competence among lawyers: *Trinity Western*, above, at paragraphs 16–18. That said, it does not necessarily follow that the Law Society is a "public body performing a function of government in Canada" for the purposes of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA.

[49] Indeed, as will be explained below, a consideration of the text, context and purpose of paragraph 149(1)(d.5) leads to the conclusion that the Law Society is not a "public body performing a function of government in Canada". As a subsidiary of the Law Society, LawPRO is thus not entitled to the benefit of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA.

[46] Par ailleurs, la Couronne prétend que l'approche à deux volets proposée par LawPRO pour l'interprétation et l'application de l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR donne lieu à un résultat inexact, car elle sépare les mots choisis dans la disposition de leur contexte législatif et ne tient pas compte de l'objet de la disposition. L'approche proposée par LawPRO fait également fi des mots clés de la disposition et rend inutile le renvoi par le législateur aux municipalités et aux organismes municipaux.

[47] Selon la Couronne, l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR n'est pas suffisamment large pour inclure tout « organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ». Elle soutient que, lue dans son contexte global, l'exemption prévue à l'alinéa 149(1)d.5) est limitée aux organismes dont les sociétés mères sont semblables à, ou de la même catégorie que, des municipalités et des organismes municipaux qui remplissent des fonctions similaires à celles exercées par les municipalités.

c) *Discussion*

[48] Les barreaux provinciaux jouent incontestablement un rôle important dans la société canadienne. Un barreau auto-réglementé et indépendant est important pour notre système juridique, car il facilite l'accès à la justice, l'avancement de la cause de la justice et la préservation de la primauté du droit. Il joue également un rôle clé dans la protection du public en garantissant le respect de normes en matière de professionnalisme et de compétence parmi les avocats : arrêt *Trinity Western*, précité, aux paragraphes 16 à 18. Cela dit, il ne s'ensuit pas nécessairement que le Barreau est un « organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » aux fins de l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR.

[49] En effet, comme je l'expliquerai plus loin, l'examen du texte, du contexte et de l'objet de l'alinéa 149(1)d.5) permet de conclure que le Barreau n'est pas « un organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ». En tant que filiale du Barreau, LawPRO n'a donc pas le droit d'invoquer à son profit l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR.

(i) The Textual Analysis of Paragraph 149(1)(d.5) of the ITA

[50] Insofar as the text of paragraph 149(1)(d.5) is concerned, as mentioned above, where the words of a statutory provision are precise and unequivocal, the ordinary meaning of the words will play a dominant role in the interpretive process: *Canada Trustco*, above, at paragraph 10. However, the words of a statutory provision are not precise and unequivocal where those words are reasonably capable of more than one meaning: *Bell ExpressVu Limited Partnership v. Rex*, 2002 SCC 42, [2002] 2 S.C.R. 559, at paragraph 29, citing *Westminster Bank Ltd. v. Zang*, [1966] A.C. 182, [1966] 1 All E.R. 114 (H.L.), at page 222, *per* Reid L.J.

[51] The terms “municipality”, “municipal body ... performing a function of government” or “public body performing a function of government” are not defined in the ITA. I agree with the parties that the meaning of these expressions is not clear and unequivocal. In particular, the phrase “public body performing a function of government in Canada” can support more than one reasonable meaning. Indeed, in the *Canadian Olympic Association* decision relied upon by LawPRO, this Court expressly noted that the meaning of the analogous term “public authority” may vary according to its statutory context (at page 197).

[52] Before moving on to consider the legislative context in which paragraph 149(1)(d.5) finds itself, however, I would note that legislatures generally avoid the use of unnecessary or superfluous words in legislation, and that every word in a statute is presumed to have a specific role to play in advancing the legislative purpose: *Hill v. William Hill (Park Lane) Ltd.*, [1949] A.C. 530, at page 546, [1949] 2 All E.R. 452 (H.L.); *R. v. Proulx*, 2000 SCC 5, [2000] 1 S.C.R. 61, at paragraph 28. If the scope of the phrase “public body performing a function of government in Canada” in paragraph 149(1)(d.5) were as broad as LawPRO says it is, it would not have been necessary for Parliament to have included the words “a municipal or” in the phrase “a municipal or public body performing a function of government in Canada”. This

(i) L’analyse textuelle de l’alinéa 149(1)d.5) de la LIR

[50] En ce qui concerne le texte de l’alinéa 149(1)d.5), comme nous l’avons mentionné ci-dessus, lorsque le libellé d’une disposition législative est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d’interprétation : arrêt *Hypothèques Trustco*, précité, au paragraphe 10. Toutefois, le libellé d’une disposition législative n’est pas précis et non équivoque lorsqu’il peut raisonnablement avoir plus d’une signification : *Bell ExpressVu Limited Partnership c. Rex*, 2002 CSC 42, [2002] 2 R.C.S. 559, au paragraphe 29, citant l’arrêt *Westminster Bank Ltd. v. Zang*, [1966] A.C. 182, [1966] 1 All E.R. 114 (H.L.), à la page 222, sous la plume du lord juge Reid.

[51] Les mots et expressions « municipalité », « organisme municipal [...] remplissant une fonction gouvernementale » ou « organisme public remplissant une fonction gouvernementale » ne sont pas définis dans la LIR. Je suis d’accord avec les parties pour dire que la signification de ces expressions n’est pas claire et sans équivoque. Plus précisément, l’expression « organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » peut avoir plus d’un sens raisonnable. En effet, dans l’arrêt *Association olympique canadienne* invoqué par LawPRO, la Cour a expressément noté que la signification du terme analogue « autorité publique » peut varier en fonction de son contexte législatif [à la page 197].

[52] Avant de passer à l’examen du contexte législatif de l’alinéa 149(1)d.5), je voudrais toutefois faire remarquer que le législateur évite généralement d’utiliser des mots inutiles ou superflus dans les lois, et que chaque mot d’une loi est présumé avoir un rôle précis à jouer dans la réalisation de l’objet de la loi : *Hill v. William Hill (Park Lane) Ltd.*, [1949] A.C. 530, à la page 546, [1949] 2 All E.R. 452 (H.L.); *R. c. Proulx*, 2000 CSC 5, [2000] 1 R.C.S. 61, au paragraphe 28). Si la portée de l’expression « organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » à l’alinéa 149(1)d.5) était aussi large que le dit LawPRO, il n’aurait pas été nécessaire que le législateur inclue les mots « municipal ou » dans l’expression « un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ».

is because entities owned by municipal bodies would already be entitled to the exemption provided for in paragraph 149(1)(d.5) as subsidiaries of “public bod[ies] performing a function of government in Canada”.

(ii) The Contextual Analysis

[53] Insofar as the context in which paragraph 149(1)(d.5) finds itself is concerned, there is guidance elsewhere in subsection 149(1) that sheds light on the meaning of this provision, specifically in the marginal note that accompanies paragraph 149(1)(c).

[54] I recognize that in accordance with section 14 of the *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21, marginal notes do not form part of a statute, and are only inserted for ease of reference. It is nevertheless permissible to consider them as part of the interpretative process, although they may be accorded lesser weight than other interpretive aids: *Corbett v. Canada*, [1997] 1 F.C. 386 (C.A.), *sub nom. Brill v. R.*, [1997] 1 C.T.C. 2, 1996 CarswellNat 1856 (WL Can.), at paragraph 13.

[55] Paragraph 149(1)(c) of the ITA uses similar language to paragraph 149(1)(d.5), providing that no tax will be payable under Part I of the Act on the taxable income of a person for a period during which that person was “a municipality in Canada, or a municipal or public body performing a function of government in Canada”. While paragraph 149(1)(d.5) exempts the subsidiaries of municipalities in Canada, or municipal or public bodies performing a function of government in Canada, paragraph 149(1)(c) exempts the parents of such entities, provided that they are themselves “a municipality in Canada, or a municipal or public body performing a function of government in Canada”.

[56] The marginal note that accompanies paragraph 149(1)(c) refers to the provision as relating to “[m]unicipal authorities”, suggesting that in using the phrase “a municipality in Canada, or a municipal or public body performing a function of government in Canada”, Parliament intended to exempt municipalities

En effet, les entités appartenant à des organismes municipaux auraient déjà droit à l’exemption prévue à l’alinéa 149(1)d.5) en tant que filiales d’« organisme[s] [...] public[s] remplissant une fonction gouvernementale au Canada ».

(ii) L’analyse contextuelle

[53] En ce qui concerne le contexte de l’alinéa 149(1)d.5), il existe ailleurs dans le paragraphe 149(1) des indications qui éclairent le sens de cette disposition, notamment dans la note marginale qui accompagne l’alinéa 149(1)c).

[54] Je reconnais que, conformément à l’article 14 de la *Loi d’interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, les notes marginales ne font pas partie d’une loi et ne sont insérées que pour en faciliter la consultation. Il est néanmoins permis de les considérer comme faisant partie du processus d’interprétation, bien qu’elles puissent avoir un poids moindre que d’autres outils d’interprétation : *Corbett c. Canada*, [1997] 1 C.F. 386 (C.A.), au paragraphe 13.

[55] L’alinéa 149(1)c) de la LIR utilise un libellé similaire à celui de l’alinéa 149(1)d.5), prévoyant qu’aucun impôt ne sera payable en application de la partie I de la *Loi sur le revenu* imposable d’une personne pour la période où cette personne était « une municipalité au Canada ou un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ». Alors que l’alinéa 149(1)d.5) exonère les filiales des municipalités du Canada, ou les organismes municipaux ou publics remplissant une fonction gouvernementale au Canada, l’alinéa 149(1)c) exonère les sociétés mères de ces entités, à condition qu’elles soient elles-mêmes « [des] municipalité[s] au Canada ou [des] organisme[s] municipa[ux] ou public[s] remplissant une fonction gouvernementale au Canada ».

[56] La note marginale qui accompagne l’alinéa 149(1)c) renvoie à la disposition comme étant relative aux « [a]dministrations municipales », indiquant qu’en utilisant l’expression « une municipalité au Canada, ou un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada »,

and “municipal-type” authorities. While the marginal note accompanying paragraph 149(1)(d.5) refers to “[i]ncome within boundaries of entities”, rather than “municipal authorities”, it is nevertheless a basic principle of statutory interpretation that where the same words appear in different parts of a statute, the presumption is that they are to be given the same meaning: *R. v. Zeolkowski*, [1989] 1 S.C.R. 1378, (1989), 61 D.L.R. (4th) 725, at paragraph 19.

[57] A second contextual consideration relates to the architecture of the ITA. The parties agree that the rationale underlying the original enactment of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA was to give effect to the constitutional principle prohibiting inter-governmental taxation. That is found in section 125 of the *Constitution Act, 1867*, 30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) [(as am. by *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), Schedule to the *Constitution Act, 1982*, Item 1)], reprinted in R.S.C. 1985, Appendix II, No. 5, which provides that “No Lands or Property belonging to Canada or any Province shall be liable to Taxation”. As the Supreme Court recently observed in *Canada (Attorney General) v. British Columbia Investment Management Corp.*, 2019 SCC 63, 441 D.L.R. (4th) 197, “[s]ection 125 exists ‘to prevent one level of government from appropriating to its own use the property of the other, or the fruits of that property’”: at paragraph 67, citing *Reference re Exported Natural Gas Tax*, [1982] 1 S.C.R. 1004, at page 1078, (1982), 136 D.L.R. (3d) 385.

[58] How Parliament chose to implement this purpose in the *Income Tax Act* is significant in this case. Section 125 of the *Constitution Act, 1867* is implemented in the ITA through a series of detailed, carefully drawn provisions that use particular language exempting specific types of entities from paying tax, rather than through one broad, general exempting section. Put another way, the overall structure of the *Income Tax Act* points to specific, carefully drawn pockets of exemptions rather than to broad, open-ended categories that exempt

le législateur a voulu exempter les municipalités et les administrations de [TRADUCTION] « type municipal ». Bien que [la version anglaise de] la note marginale accompagnant l’alinéa 149(1)d.5 renvoie au [TRADUCTION] « revenu provenant d’activités exercées à l’intérieur des limites géographiques des entités », plutôt qu’aux « administrations municipales », il s’agit néanmoins d’un principe fondamental de l’interprétation des lois selon lequel, lorsque les mêmes mots figurent dans différentes parties d’une loi, on présume qu’ils doivent avoir le même sens : *R. c. Zeolkowski*, [1989] 1 R.C.S. 1378, au paragraphe 19.

[57] Une deuxième considération contextuelle concerne l’architecture de la LIR. Il est constant que la raison d’être de la promulgation initiale de l’alinéa 149(1)d.5 de la LIR était de permettre la mise en application du principe constitutionnel interdisant la taxation intergouvernementale. Ce principe est énoncé à l’article 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, 30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.) [(mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.)], annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982*, n° 1], reproduite dans les Lois révisées du Canada (1985), appendice II, n° 5, et édicte ce qui suit : « Nulle terre ou propriété appartenant au Canada ou à aucune province en particulier ne sera sujette à la taxation ». Comme l’a récemment fait observer la Cour suprême dans l’arrêt *Canada (Procureur général) c. British Columbia Investment Management Corp.*, 2019 CSC 63, « l’article 125 vise à “empêcher un palier de gouvernement de s’approprier, pour son propre usage, les biens de l’autre palier de gouvernement ou les fruits de ces biens” » : au paragraphe 67, citant le *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, [1982] 1 R.C.S. 1004, à la page 1078.

[58] La manière dont le législateur a choisi de mettre en œuvre cet objectif dans la *Loi de l’impôt sur le revenu* est importante en l’espèce. L’article 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867* est mis en œuvre dans la LIR par une série de dispositions détaillées et soigneusement rédigées à l’aide d’un libellé particulier exonérant certains types d’entités du paiement de l’impôt, plutôt que par un seul article d’exemption général et large. En d’autres termes, la structure globale de la *Loi de l’impôt sur le revenu* fait ressortir des dispositions d’exemptions

all kinds of entities from taxation, as LawPRO would have us believe.

[59] An example of this relates to Crown corporations. Section 17 of the *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21 generally provides that “[n]o enactment is binding on Her Majesty or affects Her Majesty or Her Majesty’s rights or prerogatives in any manner, except as mentioned or referred to in the enactment”. Federal Crown corporations are brought within the purview of the ITA through section 27 of the Act, which specifically states that Part I of the *Income Tax Act* applies to federal Crown corporations, thus displacing section 17 of the *Interpretation Act* as it relates to such corporations.

[60] Subsection 27(2) of the ITA then qualifies this, providing that notwithstanding any other provision of the ITA, “a prescribed federal Crown corporation and any corporation controlled by such a corporation are each deemed not to be a private corporation and paragraphs 149(1)(d) to (d.4) do not apply to those corporations”. Given that Crown corporations are unquestionably bodies owned by a “public body performing a function of government”, the scheme in section 27 of the ITA would be redundant if LawPRO’s broad interpretation of 149(1)(d.5) were to be accepted.

[61] From this it is clear that while the enactment of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA was to give effect to the constitutional principle prohibiting inter-governmental taxation, it is just one of several provisions in the ITA that serve this purpose. To be consistent with the architecture of the Act, paragraph 149(1)(d.5) should not be interpreted in the broad manner urged on us by LawPRO.

[62] I do accept that some of the functions performed by the Law Society (such as the issuing of licences) may be performed by governments. I further accept that, in another context, the scope of the phrase “public body performing a function of government in Canada” might be broad enough to include entities such as the Law Society. However, I find that, when read in its particular legislative context, the meaning of the phrase as

ponctuelles précises et soigneusement rédigées plutôt que des catégories larges et ouvertes qui exonèrent de l’impôt tous les types d’entités, comme LawPRO voudrait le prétendre.

[59] Citons comme exemples les sociétés d’État. L’article 17 de la *Loi d’interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21 dispose de façon générale ceci : « [s]auf indication contraire y figurant, nul texte ne lie Sa Majesté ni n’a d’effet sur ses droits et prérogatives ». Les sociétés d’État fédérales sont assujetties à la LIR aux termes de l’article 27 de la Loi, qui dispose expressément que la partie I de la *Loi de l’impôt sur le revenu* s’applique aux sociétés d’État fédérales, remplaçant ainsi l’article 17 de la *Loi d’interprétation* en ce qui concerne ces sociétés.

[60] Le libellé est ensuite nuancé au paragraphe 27(2) de la LIR où il est prévu que, malgré toute autre disposition de la LIR, « la société d’État prévue par règlement et toute société dont elle a le contrôle sont réputées chacune ne pas être une société privée, et les alinéas 149(1)d) à d.4) ne s’y appliquent pas ». Étant donné que les sociétés d’État sont incontestablement des organismes appartenant à un « organisme public remplissant une fonction gouvernementale », le régime prévu à l’article 27 de la LIR serait redondant si l’interprétation large de l’alinéa 149(1)d.5) alléguée par LawPRO était admise.

[61] Il en ressort clairement que, si l’adoption de l’alinéa 149(1)d.5) de la LIR devait donner effet au principe constitutionnel interdisant la taxation intergouvernementale, ce n’est qu’une des nombreuses dispositions de la LIR qui atteint cet objectif. Pour être conforme à l’architecture de la Loi, l’alinéa 149(1)d.5) ne devrait pas recevoir l’interprétation large que nous exhorter à adopter LawPRO.

[62] J’admets que certaines des fonctions exercées par le Barreau (telles que la délivrance de permis) peuvent être exercées par les gouvernements. Je reconnais également que, dans un autre contexte, la portée de l’expression « organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » pourrait être suffisamment large pour inclure des entités telles que le Barreau. Toutefois, j’estime que, lorsque l’expression,

it appears in paragraph 149(1)(d.5) does not extend to include self-regulating professional bodies such as the Law Society of Ontario.

(iii) The Purposive Analysis

[63] As will be explained below, my conclusion as to the proper interpretation of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA is strengthened when regard is had to the purpose of the provision. This is especially so given the circumstances that led up to the 2013 amendment to paragraph 149(1)(d.5) that added the phrase “municipal or public body performing a function of government in Canada”.

[64] As the Supreme Court stated in *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, (1998), 154 D.L.R. (4th) 193, although Courts must be alive to the frailties associated with its use, it is nevertheless appropriate to use the legislative history of a statutory provision as a tool for determining the intention of the legislature: at paragraphs 31 and 35.

[65] Section 125 of the *Constitution Act, 1867* does not extend the constitutional immunity from inter-governmental taxation to governments at the municipal level. However, the predecessor to paragraph 149(1)(c) of the ITA was added to the Act in 1948, extending the exemption to a “municipality or municipal or public body performing a function of government”: [*The Income Tax Act*] S.C. 1948, c. 52, paragraph 57(1)(c).

[66] Earlier versions of what ultimately became paragraph 149(1)(d.5) further extended the inter-governmental tax exemption to entities “owned by Her Majesty in right of Canada or a province or by a Canadian Municipality, or a wholly-owned corporation subsidiary to such a corporation, commission or association”. The income, ownership and geographical requirements were added with the enactment of paragraph 149(1)(d.5) in 1998, thereby extending the immunity from federal tax to subsidiaries of “municipalities in Canada”: *Income Tax Amendments Act, 1997*, S.C. 1998, c. 19.

telle qu'elle figure à l'alinéa 149(1)d.5), est lue dans son contexte législatif particulier, son sens ne vise pas les organismes professionnels d'autoréglementation, tels que le Barreau de l'Ontario.

(iii) L'analyse téléologique

[63] Comme je l'expliquerai plus loin, ma conclusion quant à la bonne interprétation de l'alinéa 149(1)d.5 de la LIR est renforcée lorsque l'on tient compte de l'objet de la disposition. C'est particulièrement le cas, compte tenu des circonstances qui ont mené à la modification de l'alinéa 149(1)d.5 en 2013 par l'ajout de la phrase « organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada ».

[64] Comme l'a déclaré la Cour suprême dans l'arrêt *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, bien que les tribunaux doivent être conscients des faiblesses associées à son utilisation, il est néanmoins approprié d'avoir recours à l'historique législatif d'une disposition de la loi comme outil pour déterminer l'intention du législateur : aux paragraphes 31 et 35.

[65] L'article 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867* n'étend pas l'immunité constitutionnelle contre la taxation intergouvernementale aux gouvernements municipaux. Toutefois, la disposition qui a précédé l'alinéa 149(1)c) de la LIR a été ajoutée à la Loi en 1948, étendant l'exemption à une « municipalité ou un corps municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale » : [*Loi de l'impôt sur le revenu*] S.C. 1948, ch. 52, alinéa 57(1)c).

[66] Des versions antérieures de ce qui est finalement devenu l'alinéa 149(1)d.5) ont encore étendu l'exonération fiscale intergouvernementale aux entités « apparten[ant] à Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province, ou à une municipalité canadienne ou une corporation filiale possédée en propriété exclusive par une semblable corporation, commission ou association ». Les exigences en ce qui a trait au revenu, à la propriété et à la géographie ont été ajoutées avec l'adoption de l'alinéa 149(1)d.5) en 1998, étendant ainsi l'immunité contre l'impôt fédéral aux filiales de « municipalités du Canada » : *Loi de 1997 modifiant l'impôt sur le revenu*, L.C. 1998, ch. 19.

[67] That is, prior to the 2013 amendments, paragraph 149(1)(d.5) of the ITA only exempted entities from taxation where the shares of the entity in question were owned by “one or more municipalities in Canada”. No exemption was granted to subsidiaries of “municipal or public bodies performing a function of government in Canada”.

[68] That said, the jurisprudence nevertheless provided that an exemption from income tax was available to subsidiary entities owned by self-governing Indian Bands, where the Bands in question provided municipal-type services to their members. This included services such as education, health care, social services (including child and family services), employment and training services, alcohol and drug abuse counselling, and economic development: *Otineka Development Corporation Ltd. v. Canada* (1994), 94 D.T.C. 1234, [1994] 1 C.T.C. 2424 (T.C.C.).

[69] Indeed, in *Otineka*, the Tax Court found that the Band in that case operated along essentially the same lines as any other municipality, providing substantially the same services to its members living on its reserve as would be provided by any other municipality in Canada of comparable size: at page 1235.

[70] However, the Court of Appeal of Quebec came to the opposite conclusion in *Tawich Development Corporation v. Quebec (Deputy Minister of Revenue)* (2000), 98 A.C.W.S. (3d) 1134, [2000] 3 C.N.L.R. 383, 2000 CanLII 9283 (Que. C.A.). Although leave to appeal this decision to the Supreme Court of Canada was granted ([2001] 1 S.C.R. viii), 270 N.R. 194 (note)), it appears that the appeal did not proceed.

[71] *Tawich* involved statutory provisions that were similar to paragraphs 149(1)(c) and 149(1)(d.5) of the ITA. That is, section 984 of the *Taxation Act*, R.S.Q., c. I-3 provided a tax exemption for “municipalit[ies]” or “public bod[ies] performing a function of government in Canada”. Section 985 of the Quebec *Taxation Act* further provided a tax exemption for corporations if at least 90 percent of the shares of the corporation were owned

[67] En d’autres termes, avant les modifications de 2013, l’alinéa 149(1)d.5) de la LIR n’exonérait de l’impôt que les entités dont les actions appartenaient à « une ou plusieurs municipalités du Canada ». Aucune exemption n’était accordée aux filiales d’« organisme[s] municipa[ux] ou public[s] remplissant une fonction gouvernementale au Canada ».

[68] Cela dit, la jurisprudence prévoyait néanmoins qu’une exonération de l’impôt sur le revenu était accordée aux entités filiales appartenant à des bandes indiennes autonomes, lorsque les bandes en question fournissaient à leurs membres des services de type municipal. Il s’agissait notamment de services tels que l’éducation, les soins de santé, les services sociaux (y compris les services à l’enfance et à la famille), les services d’emploi et de formation, le counselling en matière d’alcoolisme et de toxicomanie, et le développement économique : *Otineka Development Corp. c. Canada*, [1994] A.C.I. n° 23 (QL) (C.C.I.).

[69] En effet, dans la décision *Otineka*, la Cour de l’impôt a estimé que la bande dans cette affaire fonctionnait essentiellement selon les mêmes principes que toute autre municipalité, fournissant à ses membres vivant dans sa réserve des services sensiblement identiques à ceux qui seraient fournis par toute autre municipalité du Canada de taille comparable : au paragraphe 8.

[70] Toutefois, la Cour d’appel du Québec est arrivée à la conclusion contraire dans l’arrêt *Corp. de développement Tawich c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2000 CanLII 9283, [2000] J.Q. n° 1552 (QL) (C.A.). Bien que l’autorisation d’interjeter appel de cette décision devant la Cour suprême du Canada ait été accordée ([2001] 1 R.C.S. xviii), il semble que l’appel n’ait pas été instruit.

[71] L’arrêt *Tawich* concernait des dispositions législatives qui étaient similaires aux alinéas 149(1)c) et 149(1)d.5) de la LIR. En effet, l’article 984 de la *Loi sur les impôts*, L.R.Q., ch. I-3, prévoyait une exonération d’impôt pour les « municipalité[s] » ou les « organisme[s] public[s] exerçant des fonctions gouvernementales ». L’article 985 de la *Loi sur les impôts* du Québec prescrivait également une exonération d’impôt pour la société

by “Her Majesty in right of Canada”, “Her Majesty in right of Quebec” or a “Canadian municipality” [*Tawich*, at paragraph 3].

[72] The [Quebec] Court of Appeal held in *Tawich* that a subsidiary of an Indian Band was not entitled to a tax exemption merely because its parent Band was similar in nature to a “municipality”, and possessed powers that were similar to those exercised by municipalities.

[73] In coming to this conclusion, the Court held that an entity could not attain the status of a “municipality” merely by exercising functions that would ordinarily be performed by a municipality. Rather, the status of a “municipality” could only be conferred on an entity by a statute or other constituting document that vested it with those functions. In the absence of any such constituting document, the Court held in *Tawich* that the Band could not be characterized as a “municipality” for the purpose of the Quebec tax legislation, with the result that its subsidiary was not entitled to the tax exemption.

[74] It is clear from the legislative history that the 2013 amendment to paragraph 149(1)(d.5) adding the reference to “a municipal or public body performing a function of government in Canada” was triggered by the decision of the Court of Appeal of Quebec in *Tawich*.

[75] That is, the *Explanatory Notes* published by the Minister of Finance in relation to the 2013 amendment state that paragraph 149(1)(d.5) of the ITA was being amended to resolve the uncertainty that had resulted from the conflict between the *Otineka* and *Tawich* decisions: Canada, Department of Finance, *Explanatory Notes Relating to the Income Tax Act, the Excise Tax Act and Related Acts and Regulations* (Ottawa, October 2012) at “Part 5: Other Amendments to the Income Tax Act and Related Legislation and Regulations”.

[76] This purpose is further reflected by the fact that while the amendment to paragraph 149(1)(d.5) of the

dont au moins 90 p. 100 de ses actions appartiennent à « Sa Majesté aux droits du Canada » ou à « Sa Majesté aux droits du Québec » ou à une « municipalité canadienne » [*Tawich*, au paragraphe 3].

[72] Dans l’arrêt *Tawich*, la Cour d’appel [du Québec] a estimé qu’une filiale d’une bande indienne ne pouvait bénéficier d’une exonération d’impôt au seul motif que sa bande mère était de nature similaire à une « municipalité » et possédait des pouvoirs similaires à ceux exercés par les municipalités.

[73] Pour parvenir à cette conclusion, la Cour a estimé qu’une entité ne pouvait pas obtenir le statut de « municipalité » en exerçant simplement des fonctions qui seraient normalement exercées par une municipalité. Au contraire, le statut de « municipalité » ne pouvait être conféré à une entité que par une loi ou un autre document constitutif qui l’investissait de ces fonctions. En l’absence d’un tel acte constitutif, la Cour a jugé dans l’arrêt *Tawich* que la bande ne pouvait être qualifiée de « municipalité » aux fins des lois fiscales québécoises, de sorte que sa filiale n’avait pas droit à l’exonération d’impôt.

[74] Il ressort clairement du contexte législatif que la modification de 2013 de l’alinéa 149(1)d.5) ayant permis le renvoi à « un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » a été déclenchée par le jugement rendu par la Cour d’appel du Québec dans l’arrêt *Tawich*.

[75] En effet, il est précisé dans les *Notes explicatives* publiées par le ministre des Finances concernant la modification de 2013 que l’alinéa 149(1)d.5) de la LIR faisait l’objet d’une modification pour résoudre l’incertitude qui avait résulté du conflit entre les décisions *Otineka* et *Tawich* : Canada, ministère des Finances, *Notes explicatives concernant la Loi de l’impôt sur le revenu, la Loi sur la taxe d’accise et des textes connexes* (Ottawa : octobre 2012) à la « Partie 5 : autres modifications concernant la Loi de l’impôt sur le revenu et des textes connexes ».

[76] Cet objectif se reflète également dans le fait que, si la modification de l’alinéa 149(1)d.5) de la LIR a été

ITA was made in 2013, it nevertheless applied to taxation years commencing after May 8, 2000—that being the date of the decision of the Court of Appeal of Quebec in the *Tawich* case.

[77] The *Explanatory Notes* further state that it was desirable “from a tax policy perspective” that entities that had previously been entitled to the tax exemption based on the *Otineka* decision “continue to have access to the exemption” from Part I tax. LawPRO is not one such entity.

[78] The wording of the *Explanatory Notes* further supports the conclusion that the phrase “municipal or public body performing a function of government in Canada” was added to paragraph 149(1)(d.5) of the ITA to continue to exempt income earned by corporate entities owned by local governing bodies (such as Indian Bands). That is, entities that while not legally municipalities, nevertheless possess attributes of, and provide services similar to those provided by municipalities. Once again, LawPRO is not one such corporate entity.

[79] There is, moreover, no suggestion in the legislative history relating to paragraph 149(1)(d.5) of the ITA that the 2013 amendment was meant to be so broad as to create an entirely new tax exemption for corporations owned by professional regulators, let alone to make that exemption retroactive for some 13 years.

[80] LawPRO points out that the phrase “Aboriginal government” appears some nine times in the ITA, submitting that if all Parliament intended to do in the wake of the *Tawich* decision was to make it clear that subsidiaries of Band governments were exempt from taxation, it knew what language to use to accomplish that purpose. However, Parliament chose not to extend the paragraph 149(1)(d.5) exemption to the subsidiaries of “Aboriginal governments”: it elected instead to track the more general language that appears in paragraph 149(1)(c) of the ITA.

apportée en 2013, elle s’appliquait néanmoins aux années d’imposition commençant après le 8 mai 2000 — c’est-à-dire la date de la décision de la Cour d’appel du Québec dans l’arrêt *Tawich*.

[77] Il est en outre précisé dans les *Notes explicatives* qu’il était souhaitable « [d]u point de vue de la politique de l’impôt » que les entités qui avaient auparavant droit à l’exonération d’impôt de la partie I en se fondant sur la décision *Otineka* « continuent d’y avoir droit ». LawPRO n’est pas une de ces entités.

[78] Le libellé des *Notes explicatives* appuie en outre la conclusion selon laquelle l’expression « organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » a été ajoutée à l’alinéa 149(1)(d.5) de la LIR pour continuer à exonérer de l’impôt les revenus gagnés par des personnes morales appartenant à des administrations publiques locales (comme les bandes indiennes). En d’autres termes, les entités qui, bien qu’elles ne soient pas légalement des municipalités, en possèdent néanmoins les attributs et fournissent des services similaires à ceux des municipalités. Là encore, LawPRO n’est pas une de ces personnes morales.

[79] De plus, rien dans le contexte législatif relatif à l’alinéa 149(1)(d.5) de la LIR n’indique que la modification de 2013 était censée être si large qu’elle créerait une toute nouvelle exonération fiscale pour les sociétés appartenant à des organismes de réglementation professionnelle, et encore moins qu’elle rendrait cette exonération rétroactive pour quelque 13 ans.

[80] LawPRO fait remarquer que l’expression « gouvernement autochtone » figure quelque huit fois dans la LIR, et fait valoir que, si tout ce que le législateur avait l’intention de faire à la suite de l’arrêt *Tawich* était de préciser que les filiales des administrations locales indiennes étaient exonérées d’impôt, il savait quel libellé utiliser pour atteindre cet objectif. Cependant, le législateur a choisi de ne pas étendre l’exemption de l’alinéa 149(1)(d.5) aux filiales des « gouvernements autochtones » : il a plutôt choisi de suivre le libellé plus général qui figure à l’alinéa 149(1)(c) de la LIR.

[81] From this, LawPRO says, it follows that Parliament's use of the more general term of "public body performing a function of government in Canada" was intentional, and that it did not intend to limit the paragraph 149(1)(d.5) exemption to Aboriginal governments that provide municipal-type services.

[82] I do not accept this submission.

[83] It is clear from the inclusion of the term "public body performing a function of government" in paragraph 149(1)(d.5) that Parliament did not intend to strictly limit the availability of the tax exemption to entities owned by municipalities, or municipal or Aboriginal governments performing a function of government in Canada. It does not necessarily follow, however, that the amendment was intended to exempt entities owned by any type of public body whose mandate includes a public interest component, where that entity may perform a function that, in some cases, may be carried out by a government in this country.

[84] Rather, the 2013 amendment to paragraph 149(1)(d.5) of the ITA simply recognizes that there may be other bodies of a local nature (apart from municipalities, municipal bodies and Aboriginal governments) that perform the type of function typically performed by municipalities and provide the type of services that are usually provided by municipalities.

[85] Unlike municipalities and municipal bodies, the Law Society of Ontario receives no taxpayer funding, but is instead largely funded by the fees paid by its licensee members. Its directors are not democratically elected by members of the general public, nor does it report to the government. The primary focus of the Law Society is on the regulation of the legal profession in Ontario, and it does not provide the type of services that are typically provided by municipalities or municipal bodies in a localized geographical area. It is not, therefore a "public body performing a function of government in Canada" for the purposes of paragraph 149(1)(d.5) of the ITA.

[81] Selon LawPRO, il s'ensuit que l'utilisation par le législateur de l'expression plus générale « organisme public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » était intentionnelle, et qu'il n'entendait pas limiter l'exemption prévue à l'alinéa 149(1)d.5) aux gouvernements autochtones qui fournissent des services de type municipal.

[82] Je ne puis souscrire à cette affirmation.

[83] Il ressort clairement de l'inclusion de l'expression « organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale » à l'alinéa 149(1)d.5) que le législateur n'avait pas l'intention de limiter strictement l'accès à l'exonération fiscale aux entités appartenant aux municipalités, ou aux gouvernements municipaux ou autochtones remplissant une fonction gouvernementale au Canada. Il ne s'ensuit pas nécessairement, cependant, que la modification visait à exempter les entités appartenant à tout type d'organisme public dont le mandat comporte une composante d'intérêt public, lorsque cette entité peut exercer une fonction qui, dans certains cas, peut être exercée par un gouvernement au Canada.

[84] La modification de 2013 apportée à l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR reconnaît plutôt simplement qu'il peut y avoir d'autres organismes de nature locale (autres que les municipalités, les organismes municipaux et les gouvernements autochtones) qui remplissent le type de fonctions habituellement exercées par les municipalités et fournissent le type de services qui sont habituellement fournis par les municipalités.

[85] Contrairement aux municipalités et aux organismes municipaux, le Barreau de l'Ontario ne reçoit aucun financement des contribuables, mais est plutôt financé en grande partie par les cotisations payées par ses membres titulaires de permis. Ses administrateurs ne sont pas élus démocratiquement par le grand public et ne rendent pas compte au gouvernement. Le Barreau se concentre principalement sur la réglementation de la profession juridique en Ontario, et ne fournit pas le type de services qui sont généralement fournis par les municipalités ou les organismes municipaux dans une zone géographique localisée. Il n'est donc pas un « organisme [...] public remplissant une fonction gouvernementale au Canada » aux fins de l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR.

[86] Allowing income earned by LawPRO to be subject to federal income tax does not offend the principle of tax immunity extended to provincial governments, municipalities, municipal bodies and public bodies that perform similar functions through the collection and use of public funds.

VII. Conclusion

[87] For the foregoing reasons, I find that LawPRO is not entitled to the exemption set out in paragraph 149(1)(d.5) of the ITA.

[88] Consequently, I would dismiss the appeal, with costs.

STRATAS J.A.: I agree.

LASKIN J.A.: I agree.

[86] Le fait de permettre que les revenus gagnés par LawPRO soient assujettis à l'impôt fédéral sur le revenu n'enfreint pas le principe de l'immunité fiscale accordée aux gouvernements provinciaux, aux municipalités, aux organismes municipaux et aux organismes publics qui exercent des fonctions similaires en percevant et en utilisant des fonds publics.

VII. Conclusion

[87] Pour les raisons susmentionnées, je conclus que LawPRO n'a pas droit à l'exemption prévue à l'alinéa 149(1)d.5) de la LIR.

[88] Par conséquent, je rejetterais l'appel, avec dépens.

LE JUGE STRATAS, J.C.A. : Je suis d'accord.

LE JUGE LASKIN, J.C.A. : Je suis d'accord.