

T-1181-87

T-1181-87

MacMillan Bloedel Limited (Plaintiff)

v.

Her Majesty the Queen (Defendant)

INDEXED AS: MACMILLAN BLOEDEL LTD. v. CANADA (T.D.)

Trial Division, McNair J.—Vancouver, April 17; Ottawa, October 19, 1990.

Construction of statutes — Excise Tax Act, s. 27(1) — Federal sales tax imposed on imported diesel fuel — Anomaly in drafting of s. 27(1) making calculation of tax impossible except by “reading in” words since added by legislative amendment — Judicial power of rectification of legislation to be exercised only where absolutely necessary and where obstacles created by minor and obvious imperfections of language — To do so here would constitute arbitrary and unwarranted intrusion on role of Parliament — Rule of strict interpretation of taxing statutes no longer in vogue — Words-in-total-context approach now utilized — Presumption in taxpayer’s favour if that approach not resolving ambiguity.

Customs and excise — Excise Tax Act — Federal sales tax on imported diesel fuel in 1986 — M.N.R. assessed taxes in accordance with Excise Tax Act, s. 27(1) — As calculation of tax under Act, s. 27(1) impossible due to drafting anomaly, M.N.R. should not have assessed taxes thereunder but according to general taxing provision of s. 27(1.1)(d).

In the Spring of 1986, the plaintiff imported three shipments of diesel fuel from the United States for use in its integrated forest products business in British Columbia. The Minister reassessed federal sales tax in the amount of \$399,846.17 and rejected the plaintiff’s application for a refund on the last shipment. This was an appeal from the reassessment and the rejection of refund application.

The dispute hinged on the proper interpretation of subsection 27(1) and paragraph 27(1.1)(c) of the *Excise Tax Act*. The charging provision in that paragraph was inapplicable to the present case as the formula calculations prescribed therein required that a dollar value be multiplied by a dollar per litre rate, thus yielding in turn “squared dollars” and a nonsensical mathematical result. Essentially, the question was how far the Court could go in construing legislation by adding or ignoring words to achieve the result said to have been intended. Parliament has since corrected the error by adding the words “or on

MacMillan Bloedel Limited (demanderesse)

c.

a

Sa Majesté la Reine (défenderesse)RÉPERTORIÉ: MACMILLAN BLOEDEL LTD. c. CANADA (1^{re} INST.)

b Section de première instance, juge McNair—Vancouver, 17 avril; Ottawa, 19 octobre 1990.

Interprétation des lois — Loi sur la taxe d'accise, art. 27(1) — Taxe de vente fédérale imposée sur du combustible diesel importé — L'anomalie existant dans le libellé de l'art. 27(1) rend impossible le calcul de la taxe sauf si on «l'interprète» comme s'il renfermait les mots qui y ont depuis été ajoutés par suite d'une modification de la loi — Les tribunaux ne doivent exercer leur pouvoir de rectification que lorsque c'est absolument nécessaire et que lorsqu'il s'agit d'obstacles résultant d'erreurs de langue mineures et évidentes — Exercer ce pouvoir en l'espèce constituerait une usurpation arbitraire et injustifiée du rôle du législateur — La règle de l'interprétation stricte des lois fiscales a perdu son influence — La méthode d'interprétation des termes dans leur contexte global est désormais utilisée — Si cette méthode ne permet pas de faire disparaître une ambiguïté, il y a présomption en faveur du contribuable.

Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Taxe de vente fédérale imposée sur du combustible diesel importé en 1986 — Le M.R.N. a établi les taxes payables conformément à l'art. 27(1) de la Loi sur la taxe d'accise — Comme il est impossible de calculer la taxe en vertu de l'art. 27(1) de la Loi en raison de l'erreur de rédaction qui s'y trouve, le M.R.N. n'aurait pas dû établir la taxe en fonction de cet article mais plutôt conformément à la disposition générale de taxation figurant à l'art. 27(1.1)d.

Au printemps de 1986, la demanderesse a importé des États-Unis trois chargements de combustible diesel afin d'utiliser celui-ci dans son entreprise intégrée de produits forestiers en Colombie-Britannique. Le ministre a établi relativement au montant de la taxe de vente fédérale une nouvelle cotisation s'élevant à 399 846,17 \$ et il a rejeté la demande de remise de la taxe imposée sur le dernier chargement présentée par la demanderesse. Il s'agit en l'espèce d'un appel formé contre la nouvelle cotisation établie et contre le rejet de la demande de remise.

Le litige repose sur l'interprétation appropriée du paragraphe 27(1) et de l'alinéa 27(1.1)c) de la *Loi sur la taxe d'accise*. La disposition d'imposition figurant à cet alinéa était inapplicable à l'espèce car la formule de calcul qui y était prévue exigeait que la valeur en dollars soit multipliée par un taux par litre exprimé en dollars, ce qui donnait des dollars multipliés par des dollars et produisait un résultat mathématique absurde. Il s'agit essentiellement de déterminer dans quelle mesure la Cour peut interpréter la Loi en y ajoutant des termes ou en ne tenant pas compte de ses termes afin d'atteindre l'objectif qui, affirme-t-on, était visé. Le législateur a depuis corrigé l'erreur en ajoutant les mots «ou sur la quantité», ce qui

the volume”, thereby effectively imposing a tax on a per volume basis where no coherent scheme existed before.

Held, the appeal should be allowed.

The old rules, which called for the strict interpretation of taxing statutes, had recently fallen into disfavour. Now, the governing principle in construing statutes, including taxing statutes, is the “words-in-total-context” approach. Although the presumption in favour of the taxpayer has not been abolished, it has been attenuated leaving a residual principle that any reasonable doubt may be resolved in taxpayer’s favour if the statutory ambiguity cannot be resolved by the words-in-total-context approach. However, the combined effect of subsections 27(1) and 27(1.1), with section 27.1 and Schedule II.1, even on the most liberal words-in-total-context approach, fails to provide a coherent scheme for the taxation of diesel fuel on a volume basis.

Any judicial power of rectification with respect to legislation ought only to be exercised where absolutely necessary to achieve the clear manifestation of legislative intent in the face of obstacles created by very minor and patently obvious imperfections of language. To fill the gap by writing in the words “or on the volume” would constitute an arbitrary and unwarranted intrusion on the role of Parliament. While the plaintiff has discharged the onus of proving that the Minister’s assessment was erroneous, the Minister may impose the percentage rate of tax prescribed by paragraph 27(1.1)(d) on the three shipments of fuel (11 per cent on the first two and 12 per cent on the last shipment) for a total federal sales tax amount of \$195,463.48.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 26(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 8(3)), 27(1) (as am. by S.C. 1986, c. 9, s. 16; c. 54, s. 4), (1.1) (as am. *idem*) (a),(b),(c),(d), Schedule II.1 (as enacted *idem*).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Stuart Investments Ltd. v. The Queen, [1984] 1 S.C.R. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46; (1985), 21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 CTC 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 244.

DISTINGUISHED:

R. v. Mullin, [1947] 2 D.L.R. 682; 87 C.C.C. 394; 3 C.R. 70; 19 M.P.R. 298 (N.B.C.A.); *Re Lynn Terminals Ltd. Assesment* (1963), 40 D.L.R. (2d) 925; 44 W.W.R. 604 (B.C.S.C.); *Worgan (T.K.) & Son Ltd. v. Gloucestershire County Council*, [1961] 2 Q.B. 123 (C.A.); *Federal Steam Navigation Co Ltd v Department of Trade and Industry*, [1974] 2 All ER 97 (H.L.); *Wentworth Securi-*

a permis d’imposer une taxe en fonction de la quantité lorsqu’il n’existait auparavant aucun système cohérent.

Jugement: l’appel devrait être accueilli.

Ces dernières années, les anciennes règles qui appelaient une interprétation stricte des lois fiscales ont perdu leur influence. Désormais, le principe applicable en matière d’interprétation des lois, notamment des lois fiscales, est celui de l’interprétation des «termes dans leur contexte global». Bien que la présomption en faveur du contribuable n’ait pas disparu, elle est moins fréquemment appliquée et elle a laissé la place à un principe résiduel selon lequel tout doute raisonnable peut jouer en faveur du contribuable lorsqu’il est impossible de faire disparaître une ambiguïté dans une loi en appliquant la méthode d’interprétation des termes dans leur contexte global. Néanmoins, même s’ils sont interprétés dans leur contexte global de la manière la plus libérale possible, les paragraphes 27(1) et 27(1.1) combinés à l’article 27.1 et à l’annexe II.1 ne fournissent pas une méthode cohérente et claire permettant de taxer le combustible diesel en fonction de la quantité.

Les tribunaux ne devraient exercer leur pouvoir de rectification des lois que lorsque c’est absolument nécessaire pour indiquer clairement l’intention du législateur en présence d’obstacles résultant d’erreurs de langue mineures et évidentes. Corriger la lacune de la disposition en y insérant les termes «ou sur la quantité» constituerait une usurpation arbitraire et injustifiée du rôle du législateur. Même si la demanderesse a réussi à prouver que la cotisation établie par le ministre était erronée, ce dernier peut néanmoins imposer le taux de taxe prescrit par l’alinéa 27(1.1)d) sur les trois chargements de combustible diesel (11 pour cent pour les deux premiers chargements et 12 pour cent pour le dernier) ce qui établit à 195 463,48 \$ le montant total de la taxe de vente fédérale.

f LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi sur la taxe d’accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 26(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 8(3)), 27(1) (mod. par S.C. 1986, chap. 9, art. 16; chap. 54, art. 4), (1.1) (mod., *idem*) a),b),c),d), Annexe II.1 (éditée, *idem*).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Stuart Investments Ltd. c. La Reine, [1984] 1 R.C.S. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46; (1985), 21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 CTC 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 244.

i

DISTINCTION FAITE AVEC:

R. v. Mullin, [1947] 2 D.L.R. 682; 87 C.C.C. 394; 3 C.R. 70; 19 M.P.R. 298 (C.A.N.-B.); *Re Lynn Terminals Ltd. Assesment* (1963), 40 D.L.R. (2d) 925; 44 W.W.R. 604 (C.S.C.-B.); *Worgan (T.K.) & Son Ltd. v. Gloucestershire County Council*, [1961] 2 Q.B. 123 (C.A.); *Federal Steam Navigation Co Ltd v Department of Trade and Industry*, [1974] 2 All ER 97 (H.L.);

ties Ltd. v. Jones, [1980] A.C. 74 (H.L.); *City of Ottawa v. Hunter* (1900), 31 S.C.R. 7; *Minister of Transport for Ontario v. Phoenix Assurance Co. Ltd.* (1973), 1 O.R. (2d) 113; 39 D.L.R. (3d) 481; [1973] L.L.R. 1-560 (C.A.); *Société des Acadiens du Nouveau-Brunswick Inc. and Association des Conseillers Scolaires Francophones du Nouveau-Brunswick v. Minority Language School Board No. 50 and Association of Parents for Fairness in Education, Grand Falls District 50 Branch* (1987), 82 N.B.R. (2d) 360; 40 D.L.R. (4th) 704; 208 A.P.R. 360 (C.A.); *Sask. Govt. Insur. Office v. Anderson* (1966), 57 W.W.R. 633 (Man. Cty. Ct.); *Massey-Harris Co. Ltd. v. Strasbourg*, [1941] 4 D.L.R. 620 (Sask. C.A.).

Wentworth Securities Ltd. v. Jones, [1980] A.C. 74 (H.L.); *City of Ottawa v. Hunter* (1900), 31 R.C.S. 7; *Minister of Transport for Ontario v. Phoenix Assurance Co. Ltd.* (1973), 1 O.R. (2d) 113; 39 D.L.R. (3d) 481; [1973] L.L.R. 1-560 (C.A.); *Société des Acadiens du Nouveau-Brunswick Inc. and Association des Conseillers Scolaires Francophones du Nouveau-Brunswick v. Minority Language School Board No. 50 and Association of Parents for Fairness in Education, Grand Falls District 50 Branch* (1987), 82 N.B.R. (2d) 360; 40 D.L.R. (4th) 704; 208 A.P.R. 360 (C.A.); *Sask. Govt. Insur. Office v. Anderson* (1966), 57 W.W.R. 633 (C. comté Man.); *Massey-Harris Co. Ltd. v. Strasbourg*, [1941] 4 D.L.R. 620 (C.A. Sask.).

AUTHORS CITED

Côté P.-A. *The Interpretation of Legislation in Canada*, Cowansville, Qué.: Éditions Yvon Blais Inc., 1984.
Driedger E. A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.

DOCTRINE

Côté P.-A., *Interprétation des lois*, Cowansville (Qc): Éditions Yvon Blais Inc., 1982.
Driedger E. A., *Construction of Statutes*, 2^e éd., Toronto: Butterworths, 1983.

COUNSEL:

L. A. Green for plaintiff.
Barbara A. Burns for defendant.

AVOCATS:

L. A. Green pour la demanderesse.
Barbara A. Burns pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

PROCUREURS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MCNAIR J.: This action is an appeal by the plaintiff from the Minister of National Revenue's reassessment of the amount of federal sales tax levied or imposed on the importation of three shipments of diesel fuel from the United States in the spring of 1986. The plaintiff also appeals the Minister's notice of determination rejecting its application for refund in respect of sales tax imposed on the third shipment of diesel fuel. The plaintiff concedes that if any federal sales tax is due on the shipments, then the most that could have been assessed was \$195,463.48. The defendant, on the other hand, maintains that the \$399,846.17 of federal sales tax actually imposed was properly computed. There is a sharp difference of \$204,382.69 between the two amounts. The dispute between the parties, however, hinges on questions of law involving the proper interpretation of subsection 27(1) [as am. by S.C. 1986, c. 9,

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

LE JUGE MCNAIR: Il s'agit en l'espèce d'un appel formé par la demanderesse contre la nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national relativement au montant de la taxe de vente fédérale prélevée ou imposée sur trois chargements de combustible diesel importé des États-Unis au printemps de 1986. La demanderesse interjette également appel de l'avis de détermination par lequel le ministre a rejeté sa demande de remise de la taxe de vente imposée sur le troisième chargement de combustible diesel. La demanderesse concède toutefois que, si elle devait un certain montant de taxe de vente sur les chargements, ce montant aurait dû atteindre au maximum 195 463,48 \$. En revanche, la défenderesse soutient que la somme de 399 846,17 \$ imposée comme taxe de vente était exacte. Il y a une différence nette de 204 382,69 \$ entre ces deux sommes. Le différend opposant les parties repose

s. 16] and paragraph 27(1.1)(c) [as am. *idem*, s. 16(2)] of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, as amended by S.C. 1986, c. 54.

Counsel for the plaintiff argues that the charging provision contained in paragraph 27(1.1)(c) of the Act is so ambiguous as to render it totally inapplicable to the present case, inasmuch as the application of the formula for the imposition of tax leads to a nonsensical result. It therefore follows, in his submission, that there is either no tax owing at all or, alternatively, the amount is much less by virtue of being determinable under paragraph 27(1.1)(d) of the Act. Counsel for the defendant acknowledges the gap or anomaly in the legislative provisions, which she says are attributable to drafting error. Consequently, she urges me to disregard or judicially rectify any noted deficiencies in that regard. Essentially, the question is how far the Court can go in construing legislation by adding or ignoring words to achieve the result which the Crown says was intended.

The parties submitted an agreed statement of facts, which reads as follows:

1. The Plaintiff is a corporation incorporated pursuant to the laws of the Province of British Columbia, and carries on an integrated forest products business in that Province and elsewhere in Canada.
2. The Plaintiff uses and consumes diesel fuel in its operations in British Columbia.
3. On or about March 14, 1986, the Plaintiff purchased diesel fuel in Washington State for importation into Canada. The Plaintiff imported the diesel fuel at Vancouver, British Columbia, pursuant to Canada Customs B3 Import Entry Coding Form L178451 (hereinafter referred to as "Shipment No. 1").
4. The relevant details of Shipment No. 1 are as follows (all dollar references in this Agreed Statement of Facts are to Canadian dollars, unless otherwise stated):

(a) Volume of Diesel Fuel	3,998,645.73 litres
(b) Purchase Price (U.S. Dollars)	U.S. \$441,450.49
(c) Exchange rate (Canadian/U.S. Dollars)	\$ 1.42
(d) "Duty Paid Value"	\$626,860.00
(e) Sales tax charged at 11% of Duty Paid Value	\$ 68,954.56
(f) Excise Tax at \$0.02 per Litre	\$ 79,972.91
(g) Total Sales and Excise Taxes	\$148,927.47

toutefois sur des questions de droit mettant en cause l'interprétation appropriée du paragraphe 27(1) et de l'alinéa 27(1.1)c) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13, modifiée par S.C. 1986, chap. 54.

L'avocat de la demanderesse prétend qu'en raison de son ambiguïté, la disposition d'imposition figurant à l'alinéa 27(1.1)c) de la Loi est totalement inapplicable en l'espèce, dans la mesure où l'application de la formule prévue pour l'imposition de la taxe entraîne un résultat absurde. Il s'ensuit donc à son avis qu'aucune taxe n'est due ou, subsidiairement, que son montant est beaucoup moins élevé car il doit être déterminé conformément à l'alinéa 27(1.1)d) de la Loi. L'avocate de la défenderesse reconnaît l'existence d'une lacune ou d'une anomalie dans les dispositions législatives et elle l'attribue à une erreur de rédaction. En conséquence, elle me prie instamment de ne pas tenir compte des imperfections signalées à cet égard ou de les corriger par jugement. Il s'agit essentiellement de déterminer dans quelle mesure la Cour peut interpréter une loi en y ajoutant des termes ou en ne tenant pas compte de certains de ses termes afin d'atteindre l'objectif qui, selon la Couronne, était visé.

Les parties ont soumis un exposé conjoint des faits dont voici le texte:

- f [TRADUCTION] 1. La demanderesse a été constituée en société conformément aux lois de la Colombie-Britannique, et elle exploite une entreprise intégrée de produits forestiers dans cette province et ailleurs au Canada.
 2. La demanderesse utilise du combustible diesel dans l'exercice de ses activités en Colombie-Britannique.
 - g 3. Aux environs du 14 mars 1986, la demanderesse a acheté du combustible diesel dans l'État de Washington pour l'importer au Canada. Elle a importé le combustible diesel à Vancouver (Colombie-Britannique), conformément au document Douanes du Canada—B3 Formule de codage de déclaration d'importation L178451 (ci-après appelé «chargement n° 1»).
 - h 4. Les détails pertinents du chargement n° 1 sont les suivants (toutes les sommes dont il est question dans le présent exposé conjoint des faits sont exprimées en dollars canadiens à moins d'indication contraire):
- | | |
|--|---------------------|
| a) Quantité de combustible diesel | 3 998 645,73 litres |
| b) Prix d'achat (en dollars américains) | 441 450,49 \$ US |
| c) Taux de change (dollars canadiens/
dollars américains) | 1,42 \$ |
| d) «Valeur à l'acquitté» | 626 860,00 \$ |
| e) Taxe de vente de 11 % de la valeur
à l'acquitté | 68 954,56 \$ |
| f) Taxe d'accise de 0,02 \$ le litre | 79 972,91 \$ |
| g) Total des taxes de vente et d'accise | 148 927,47 \$ |

5. The Plaintiff paid the sales and excise taxes referred to in paragraph 4 herein upon importation.

6. On or about April 3, 1986, the Plaintiff purchased diesel fuel in Washington State for importation into Canada. The Plaintiff imported the diesel fuel at Nanaimo, British Columbia, pursuant to Canada Customs B3 Import Entry Coding Form V300070 (hereinafter referred to as "Shipment No. 2").

7. The relevant details of Shipment No. 2 are as follows:

(a) Volume of Diesel Fuel	3,194,164 litres
(b) Purchase Price (U.S. Dollars) U.S.	U.S. \$352,635.70
(c) Exchange Rate Canadian/U.S. Dollars	\$ 1.40
(d) "Duty Paid Value"	\$493,690.00
(e) Sales Tax charged at 11% of Duty Paid Value	\$ 54,305.90
(f) Excise tax at \$0.02 per Litre	<u>\$ 63,883.28</u>
(g) Total Sales and Excise Taxes	\$118,189.18

8. The Plaintiff paid the sales and excise taxes referred to in paragraph 7 herein upon importation.

9. On or about May 15, 1986, the Plaintiff purchased diesel fuel in Washington State for importation into Canada. The Plaintiff imported the diesel fuel at Nanaimo, British Columbia, pursuant to Canada Customs B3 Import Entry Coding Form V300795 (hereinafter referred to as "Shipment No. 3").

10. The relevant details of Shipment No. 3 are as follows:

(a) Volume of Diesel Fuel	4,400,134 litres
(b) Purchase Price (U.S. Dollars) U.S.	U.S. \$436,007.71
(c) Exchange Rate Canadian/U.S. Dollars	\$ 1.38
(d) "Duty Paid Value"	\$601,691.00
(e) Sales Tax charged at \$0.0366 per Litre	\$161,044.92
(f) Excise Tax at \$0.02 per Litre	<u>\$ 88,002.68</u>
(g) Total Sales and Excise Taxes	\$249,047.60

11. The Plaintiff paid the sales and excise taxes referred to in paragraph 10 herein upon importation.

12. By way of Notice of Assessment No. 53 dated July 9, 1986, the Minister of National Revenue (hereinafter "the Minister") assessed additional sales tax on the Plaintiff's purchases of Shipments Nos. 1 and 2. The assessment was based upon the assumption that the sales tax imposed by Subsection 27(1) of the *Excise Tax Act* should properly have been calculated and imposed according to the provisions of Paragraph 27(1.1)(c) of the Act on the basis of the specified rate (\$.0332) per litre of diesel fuel imported and not on the basis calculated by the Plaintiff which was in accordance with the provisions of Paragraph 27(1.1)(d) of the Act at a rate of 11 percent of the "duty paid value" of the diesel fuel imported.

13. The Plaintiff paid the taxes as assessed.

5. La demanderesse a payé les taxes de vente et d'accise mentionnées au paragraphe 4 au moment de l'importation du combustible.

6. Aux environs du 3 avril 1986, la demanderesse a acheté du combustible diesel dans l'État de Washington pour l'importer au Canada. Elle a importé le combustible diesel à Nanaimo (Colombie-Britannique), conformément au document Douanes du Canada—B3 Formule de codage de déclaration d'importation V300070 (ci-après appelé «chargement n° 2»).

7. Les détails pertinents du chargement n° 2 sont les suivants:

a) Quantité de combustible diesel	3 194 164 litres
b) Prix d'achat (en dollars américains)	352 635,70 \$ US
c) Taux de change (dollars canadiens/ dollars américains)	1,40 \$
d) «Valeur à l'acquitté»	493 690,00 \$
e) Taxe de vente de 11 % de la valeur à l'acquitté	54 305,90 \$
f) Taxe d'accise de 0,02 \$ le litre	<u>63 883,28 \$</u>
g) Total des taxes de vente et d'accise	118 189,18 \$

8. La demanderesse a payé les taxes de vente et d'accise mentionnées au paragraphe 7 au moment de l'importation du combustible.

9. Aux environs du 15 mai 1986, la demanderesse a acheté du combustible diesel dans l'État de Washington pour l'importer au Canada. Elle a importé le combustible diesel à Nanaimo (Colombie-Britannique), conformément au document Douanes du Canada—B3 Formule de codage de déclaration d'importation V300795 (ci-après appelé «chargement n° 3»).

10. Les détails pertinents du chargement n° 3 sont les suivants:

a) Quantité de combustible diesel	4 400 134 litres
b) Prix d'achat (en dollars américains)	436 007,71 \$ US
c) Taux de change (dollars canadiens/ dollars américains)	1,38 \$
d) «Valeur à l'acquitté»	601 691,00 \$
e) Taxe de vente de 0,0366 \$ le litre	161 044,92 \$
f) Taxe d'accise de 0,02 \$ le litre	<u>88 002,68 \$</u>
g) Total des taxes de vente et d'accise	249 047,60 \$

11. La demanderesse a payé les taxes de vente et d'accise mentionnées au paragraphe 10 au moment de l'importation du combustible.

12. Dans un avis de cotisation portant le n° 53 et daté du 9 juillet 1986, le ministre du Revenu national (ci-après appelé «le ministre») a exigé de la demanderesse le paiement d'une taxe de vente supplémentaire pour l'achat des chargements n°s 1 et 2. Le montant de la taxe a été établi en prenant pour hypothèse que la taxe de vente imposée par le paragraphe 27(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* aurait dû être calculée et imposée conformément aux dispositions de l'alinéa 27(1.1)c) de la Loi au taux indiqué (0,0332 \$) par litre de combustible diesel importé, et non suivant les calculs de la demanderesse effectué conformément aux dispositions de l'alinéa 27(1.1)d) de la Loi, soit au taux de 11 % de la «valeur à l'acquitté» du combustible diesel importé.

13. La demanderesse a payé les taxes fixées.

14. The Plaintiff duly objected to the assessment by way of a Notice of Objection dated July 23, 1986. The Minister confirmed the assessment by way of a Notice of Decision dated March 3, 1987. The Plaintiff appealed therefrom to this Honourable Court pursuant to Section 51.2 of the *Excise Tax Act*.

15. The Plaintiff filed a refund application with respect to Shipment No. 3 on July 11, 1986, claiming a refund which the parties now agree would have been in the amount of \$88,842.00 if allowed. The Plaintiff's refund claim was based upon its position that the sales tax payable in respect of Shipment No. 3 should properly have been calculated and imposed on the basis of a rate of 12 percent of the "duty paid value" of the diesel fuel imported and not on the basis of a rate per litre as asserted by the Minister.

16. By way of Notice of Determination No. 03094 dated September 5, 1986, the Minister rejected the Plaintiff's refund claim on the basis that the sales tax was properly calculated and imposed upon the basis of the specified rate (\$0.366) per litre of diesel fuel imported and not upon the basis asserted by the Plaintiff.

17. The Plaintiff duly objected to the determination by way of Notice of Objection dated October 6, 1986. The Minister confirmed the determination by way of Notice of Decision dated March 3, 1987. The Plaintiff appealed therefrom to this Honourable Court pursuant to Section 51.2 of the *Excise Tax Act*.

18. Based upon the method employed by the Plaintiff, the federal sales tax due upon the importation of shipments Nos. 1, 2 and 3 should have been \$195,463.48.

19. Based upon the method employed by the Minister, the federal sales taxes actually imposed total \$399,846.17, a difference of \$204,382.69.

Although the facts are relatively straightforward, the statutory provisions in question are not so clear. The relevant sections under review [as am. by S.C. 1986, c. 9] read as follows:

27. (1) There shall be imposed, levied and collected a consumption or sales tax at the rate specified in subsection (1.1) on the sale price of all goods

(b) imported into Canada, payable by the importer or transferee who takes the goods out of bond for consumption at the time when the goods are imported or taken out of warehouse for consumption;

(1.1) Tax imposed by subsection (1) is imposed

(c) in the case of regular gasoline, unleaded gasoline, premium leaded gasoline, premium unleaded gasoline and diesel fuel, at the rate set opposite the applicable item in Schedule II.1, adjusted according to subsection 27.1(1) and multiplied by the rate of tax specified in paragraph (d), expressed as a decimal number and multiplied by one hundred; and

(d) in any other case, at the rate of eleven per cent.

14. La demanderesse s'est opposée au montant de la taxe demandé en produisant un avis d'opposition daté du 23 juillet 1986. Le ministre a confirmé le montant de la taxe dans un avis de décision daté du 3 mars 1987. La demanderesse a interjeté appel de cette décision devant cette Cour, conformément à l'article 51.2 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

15. Le 11 juillet 1986, la demanderesse a produit une demande de remise concernant le chargement n° 3, remise qui, de l'aveu des parties, aurait été de 88 842 \$ si elle avait été accordée. La demanderesse a réclamé une remise parce qu'elle estimait que la taxe de vente exigible relativement au chargement n° 3 aurait dû être calculée et imposée au taux de 12 % de la «valeur à l'acquitté» du combustible diesel importé, et non à un taux par litre comme l'a soutenu le ministre.

16. Dans un avis de détermination portant le n° 03094 et daté du 5 septembre 1986, le ministre a rejeté la demande de remise présentée par la demanderesse parce qu'il estimait indiqué de calculer et d'imposer la taxe de vente au taux spécifié (0,366 \$) par litre de combustible diesel importé et non au taux invoqué par la demanderesse.

17. La demanderesse s'est opposée à la détermination dans un avis d'opposition daté du 6 octobre 1986. Le ministre a confirmé la détermination dans un avis de décision daté du 3 mars 1987. La demanderesse a interjeté appel de cette décision devant cette Cour conformément à l'article 51.2 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

18. Suivant la méthode de calcul utilisée par la demanderesse, le montant de la taxe de vente fédérale payable au moment de l'importation des chargements nos 1, 2 et 3 aurait dû être de 195 463,48 \$.

19. Suivant la méthode de calcul utilisée par le ministre, les taxes de vente fédérales imposées totalisent 399 846,17 \$, soit une différence de 204 382,69 \$.

Bien que les faits soient relativement simples, les dispositions législatives en cause ne sont pas aussi claires. Les dispositions pertinentes [mod. par. S.C. 1986, chap. 9] sont les suivantes:

27. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente au taux spécifié au paragraphe (1.1) sur le prix de vente de toutes marchandises

(b) importées au Canada, payable par l'importateur ou le cessionnaire qui sort les marchandises d'entrepôt pour la consommation, à l'époque où les marchandises sont importées ou sorties d'entrepôt pour la consommation;

(1.1) La taxe prévue au paragraphe (1) est imposée aux taux suivants:

(c) au taux indiqué vis-à-vis l'article correspondant de l'annexe II.1, ajusté conformément au paragraphe 27.1(1) et multiplié par le taux de taxe indiqué à l'alinéa d), exprimé en décimales et multiplié par cent, dans le cas d'essence ordinaire, d'essence sans plomb, d'essence super avec plomb, d'essence super sans plomb et de combustible diesel;

(d) onze pour cent, dans tout autre cas.

SCHEDULE II.1
SPECIFIC TAX RATES ON
PETROLEUM PRODUCTS
(*Subsection 27(1.1)*)

1. Gasoline, regular	\$0.0032 per litre.
2. Gasoline, unleaded	\$0.0035 per litre.
3. Gasoline, premium leaded	\$0.0036 per litre.
4. Gasoline, premium unleaded	\$0.0036 per litre.
5. Diesel fuel	\$0.0029 per litre.

There are also several definitions in the Act which are worth noting:

26. (1) ...

“duty paid value” means the value of the article as it would be determined for the purpose of calculating an *ad valorem* duty upon the importation of such article into Canada under the laws relating to the customs and the *Customs Tariff* whether such article is in fact subject to *ad valorem* or other duty or not, plus the amount of the customs duties, if any, payable thereon;

“sale price” [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 8(3)], for the purpose of determining the consumption or sales tax, means ... in the case of imported goods, the sale price shall be deemed to be the duty paid value thereof, and ...

Both counsel were in agreement that the error or anomaly in legislative drafting stems from the fact that subsection 27(1) purports to impose sales tax “on the sale price of all goods” at the rate specified in subsection 27(1.1). Unfortunately, the formula prescribed by paragraph 27(1.1)(c) for calculating the consumption or sales tax on diesel fuel, when combined with the applicable rate set out in Schedule II.1, leads to a result expressed in terms of price per litre. Incidentally, the formula requires the basic rate found in Schedule II.1 of the Act to be adjusted for industry performance levels and then to be multiplied by the rate expressed in paragraph 27(1.1)(d). As a matter of fact, this latter rate was fixed at 11 per cent for the first two shipments of fuel purchased by the plaintiff, and at 12 per cent for the third shipment. In final analysis, the formula calculations prescribed by paragraph 27(1.1)(c) require that a dollar value be multiplied by a dollar per litre rate, thus yielding in turn “squared dollars” and a nonsensical mathematical result.

ANNEXE II.1
TAUX SPÉCIFIÉS
POUR PRODUITS PÉTROLIERS
(*paragraphe 27(1.1)*)

1. Essence, ordinaire	0,0032 \$, le litre.
2. Essence, sans plomb	0,0035 \$, le litre.
3. Essence, super avec plomb	0,0036 \$, le litre.
4. Essence, super sans plomb	0,0036 \$, le litre.
5. Combustible diesel	0,0029 \$, le litre.

La Loi comporte également plusieurs définitions qu’il convient de signaler:

26. (1) ...

«prix de vente» [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 8(3)] pour déterminer la taxe de consommation ou de vente, désigne ... dans le cas de marchandises importées, le prix de vente est réputé être leur valeur à l’acquitté, et ...

«valeur à l’acquitté» signifie la valeur de l’article telle qu’elle serait déterminée aux fins du calcul d’un droit *ad valorem* sur l’importation du dit article au Canada en vertu de la législation sur les douanes et du *Tarif des douanes*, que cet article soit, de fait, sujet ou non à un droit *ad valorem* ou autre, plus le montant des droits de douane, s’il en est, exigible sur cet article.

Les deux avocats étaient d’accord pour dire que l’erreur ou l’anomalie existant dans le texte législatif résulte du fait que le paragraphe 27(1) est destiné à imposer une taxe de vente «sur le prix de vente de toutes marchandises» au taux spécifié au paragraphe 27(1.1). Malheureusement, combinée au taux applicable précisé à l’annexe II.1, la formule prescrite par l’alinéa 27(1.1)c) pour calculer la taxe de consommation ou de vente sur le combustible diesel donne un prix par litre. Entre parenthèses, la formule exige que le taux prévu à l’annexe II.1 de la Loi soit ajusté à l’indice de rendement de l’industrie et ensuite multiplié par le taux indiqué à l’alinéa 27(1.1)d). Incidemment, ce dernier taux a été fixé à 11 % pour les deux premiers chargements de combustible acheté par la demanderesse et à 12 % pour le troisième. En dernière analyse, la formule de calcul prévue à l’alinéa 27(1.1)c) exige que la valeur en dollars soit multipliée par un taux par litre exprimé en dollars, ce qui donne des dollars multipliés par des dollars et produit un résultat mathématique absurde.

The error or anomaly contained in subsection 27(1) of the Act has since been corrected. In *An Act to amend the Excise Tax Act and the Excise Act*, S.C. 1986, c. 54, s. 4, Parliament added the words "or on the volume" immediately after the words "on the sale price" appearing therein. The addition of these four words serves to fill the gap and effectively impose a tax on a per volume basis, where no coherent scheme existed before. The amendment was given retroactive effect, but only to June 12, 1986. As the plaintiff's three shipments all occurred prior to that date, they do not fall within the scope of the amendment. Cases such as the plaintiff's were left to be resolved by the courts.

The old rules calling for a strict interpretation of taxing statutes have fallen into disfavour in recent times. In *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, Estey J., speaking for the majority, thus explained the more modern approach at pages 576-578:

In all this, one must keep in mind the rules of statutory interpretation, for many years called a strict interpretation, whereby any ambiguities in the charging provisions of a tax statute were to be resolved in favour of the taxpayer; the taxing statute was classified as a penal statute. See Grover & Iacobucci, *Materials on Canadian Income Tax* (5th ed. 1983), pp. 62-65.

At one time, the House of Lords, as interpreted by Professor John Willis, had ruled that it was "not only legal but moral to dodge the Inland Revenue" ((1938), 16 Can. Bar Rev. 1, at p. 26), referring to *Levene v. Inland Revenue Commissioners*, [1928] A.C. 217, at p. 227. This was the high water mark reached in the application of Lord Cairns' pronouncement in *Partington v. Attorney-General* (1869), L.R. 4 H.L. 100, at p. 122—

Professor Willis, in his article, *supra*, accurately forecast the demise of the strict interpretation rule for the construction of taxing statutes. Gradually, the role of the tax statute in the community changed, as we have seen, and the application of strict construction to it receded. Courts today apply to this statute the plain meaning rule, but in a substantive sense so that if a taxpayer is within the spirit of the charge, he may be held liable. See Whiteman and Wheatcroft, *supra*, at p. 37.

While not directing his observations exclusively to taxing statutes the learned author of *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87, E.A. Dreidger [*sic*], put the modern rule succinctly:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in

L'erreur ou anomalie existant au paragraphe 27(1) de la Loi a depuis été corrigée. Dans la *Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise et la Loi sur l'accise*, S.C. 1986, chap. 54, art. 4, le législateur a ajouté les mots «ou sur la quantité» immédiatement après les mots «sur le prix de vente» y figurant. En ajoutant ces quatre mots, le législateur a pu ainsi corriger la lacune et imposer une taxe en fonction de la quantité lorsqu'il n'existait auparavant aucun système cohérent. La modification était rétroactive mais seulement jusqu'au 12 juin 1986. Les trois chargements de la demanderesse ayant été achetés avant cette date, ils n'étaient pas visés par la modification. La décision, dans des cas analogues à celui de la demanderesse, a été laissée aux tribunaux.

Ces dernières années, les anciennes règles appelant une interprétation stricte des lois fiscales ont perdu leur influence. Dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, le juge Estey s'exprimant pour la majorité de la Cour a expliqué aux pages 576 à 578 la méthode d'interprétation plus moderne désormais suivie:

Dans tout cela, il ne faut pas oublier que, depuis longtemps, les règles d'interprétation des lois prescrivent une interprétation stricte et que toute ambiguïté des dispositions d'imposition doit être tranchée en faveur du contribuable; les lois fiscales ont été assimilées à des lois pénales. Voir: Grover & Iacobucci, *Materials on Canadian Income Tax* (5^e éd. 1983), pp. 62 à 65.

À une certaine époque, la Chambre des lords, selon l'interprétation du professeur John Willis, avait décidé qu'il était [TRADUCTION] «non seulement permis, mais bien d'éviter de payer l'impôt» ((1938), 16 R. du B. Can. 1, à la p. 26), à propos de l'arrêt *Levene v. Inland Revenue Commissioners*, [1928] A.C. 217, à la p. 227. C'était le point culminant de l'application de la décision de lord Cairns dans l'affaire *Partington v. Attorney-General* (1869), L.R. 4 H.L. 100, à la p. 122:

Dans l'arrêt précité, le professeur Willis prévoit fort justement l'abandon de la règle d'interprétation stricte des lois fiscales. Comme nous l'avons vu, le rôle des lois fiscales a changé dans la société et l'application de l'interprétation stricte a diminué. Aujourd'hui, les tribunaux appliquent à cette loi la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il sera assujéti à l'impôt. Voir Whiteman et Wheatcroft, précité, à la p. 37.

Bien que les remarques de E.A. Dreidger [*sic*] dans son ouvrage *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), à la p. 87, ne visent pas uniquement les lois fiscales, il y énonce la règle moderne de façon brève:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte

their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

However, this is not to say that all presumption of doubt in favour of the taxpayer has been totally abolished. Rather, it would seem to be the case that it has become much more attenuated. In *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46, the question on appeal, as framed by Estey J. [at page 48] in delivering the judgment of the Court, was “whether the taxpayer-appellant ha[d] the right under the *Income Tax Act* of Canada to charge to expense, rather than to capital, the cost of purchase of land at the periphery of an open pit mine, in the course of its mining operations.” The Court held that he had. Estey J. conducted an extensive review of the authorities, and concluded at page 72:

... the appropriate taxation treatment is to allocate these expenditures to the revenue account and not to capital. Such a determination is, furthermore, consistent with another basic concept in tax law that where the taxing statute is not explicit, reasonable uncertainty or factual ambiguity resulting from lack of explicitness in the statute should be resolved in favour of the taxpayer. This residual principle must be the more readily applicable in this appeal where otherwise annually recurring expenditures, completely connected to the daily business operation of the taxpayer, afford the taxpayer no credit against tax either by way of capital cost or depletion allowance with reference to a capital expenditure, or an expense deduction against revenue. [Emphasis added.]

If I apprehend the matter correctly, the “residual principle” referred to by Mr. Justice Estey simply means that in cases where a statutory ambiguity cannot be resolved by the contemporary “words-in-total-context” approach to the scheme of the Act as a whole, then any reasonable doubt still persisting may be resolved in favour of the taxpayer.

Côté, *The Interpretation of Legislation in Canada* (Yvon Blais, 1984), gives this analysis of the contemporary approach to statutory interpretation at page 398:

If the taxpayer receives the benefit of the doubt, such a “doubt” must nevertheless be “reasonable”. A taxation statute should be “reasonably clear”. This criterion is not satisfied if the usual rules of interpretation have not already been applied in an attempt to clarify the problem. The meaning of the enactment must first be ascertained, and only where this proves impossible can that more favourable to the taxpayer be chosen.

global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

Cela ne signifie toutefois pas que toute présomption en faveur du contribuable a complètement disparu. Il semblerait plutôt qu'elle est moins fréquemment appliquée. Dans l'arrêt *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46, le juge Estey, qui a prononcé le jugement de la Cour, a fait valoir [à la page 48] que la question soulevée par le pourvoi était «de savoir si la contribuable appelante a[vait], en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada, le droit de porter au compte de dépenses plutôt qu'au compte de capital le coût d'acquisition de biens-fonds autour de la mine à ciel ouvert qu'elle exploite dans le cours de ses opérations minières». La Cour a répondu par l'affirmative. Après avoir analysé attentivement la jurisprudence et la doctrine, le juge Estey a conclu à la page 72:

... le traitement fiscal approprié consiste à imputer ces dépenses au compte de revenu et non au compte de capital. Une telle décision est de plus conforme à un autre concept fondamental de droit fiscal portant que, si la loi fiscale n'est pas explicite, l'incertitude raisonnable ou l'ambiguïté des faits découlant du manque de clarté de la loi doit jouer en faveur du contribuable. Ce principe résiduel doit d'autant s'appliquer au présent pourvoi qu'autrement une dépense annuelle entièrement liée à l'exploitation quotidienne de l'entreprise de la contribuable ne lui procurerait aucun dégrèvement d'impôt sous forme de déduction pour amortissement ou pour épuisement s'il s'agit d'une dépense de capital, ou de déduction applicable au revenu s'il s'agit d'une dépense d'exploitation. [Non souligné dans le texte original.]

Si je comprends bien, le «principe résiduel» invoqué par le juge Estey signifie simplement que, dans les cas où il est impossible de faire disparaître une ambiguïté dans une loi en appliquant la méthode moderne d'interprétation des «termes dans leur contexte global», tout doute raisonnable subsistant doit jouer en faveur du contribuable.

À la page 438 de son ouvrage intitulé *Interprétation des lois* [Yvon Blais, 1982], M. Côté analyse de la manière suivante la méthode moderne d'interprétation des lois:

Le doute dont le contribuable peut bénéficier doit être «raisonnable»: la loi fiscale doit être «raisonnablement claire». Ne serait pas raisonnable un doute que l'interprète n'a pas essayé de dissiper grâce aux règles ordinaires d'interprétation: le premier devoir de l'interprète est de rechercher le sens et ce n'est qu'à défaut de pouvoir arriver à un résultat raisonnablement certain que l'on peut choisir de retenir celui, de plusieurs sens

The presumption in favour of the taxpayer is now merely a subsidiary one.

See also Driedger, *Construction of Statutes*, 2nd ed., at pages 203-207.

As previously mentioned, counsel for the plaintiff argued that paragraph 27(1.1)(c) of the Act was unclear and ambiguous, conducing to an absurd or nonsensical result, and therefore ought not to be applied. He submitted that while Parliament may have intended to levy a tax on a volume basis, it had failed to do so in clear and explicit terms. The result was that no tax could be levied. He further submitted that long-standing canons of interpretation required that any reasonable uncertainty or factual ambiguity be resolved in favour of the taxpayer. Failing these arguments, he urged the Court to find that the plaintiff had acted reasonably in paying sales tax at the percentage rate prescribed by paragraph 27(1.1)(d) of the Act, which imposes a flat percentage rate of tax in all cases not covered by paragraphs 27(1.1)(a),(b) or (c) thereof.

Crown counsel presented two arguments in support of the Minister's factual assumptions regarding the applicability of paragraph 27(1.1)(c) of the *Excise Tax Act*. Her first argument was based on the principle or maxim *generalia specialibus non derogant* which, being literally translated, simply means general words do not derogate from special. The application of this principle, in her submission, makes it possible to view the tax rate prescribed by paragraph 27(1.1)(c) as a specific exemption to the general scheme of subsection 27(1) under which a rate of tax was to be levied on the sale price of all goods. Counsel urged that paragraph 27(1.1)(c) effectively established a specific scheme to tax diesel and other fuels based on the volume of the goods in question rather than on their sale price, and that this interpretation was manifestly what Parliament intended. She buttressed her argument with case law to the effect that courts have applied the principle *generalia specialibus non derogant* in order to give effect to the legislative intent, even in cases where such a construction did result in some repugnancy or apparent conflict between general and specific

possibles, qui favorise le contribuable. La présomption de l'interprétation favorable au contribuable se présente donc aujourd'hui comme une présomption simple, à caractère subsidiaire.

Voir également Driedger, *Construction of Statutes*, 2^e éd., aux pages 203 à 207.

Comme nous l'avons déjà signalé, l'avocat de la demanderesse a soutenu que l'alinéa 27(1.1)c) de la Loi était ambigu, qu'il entraînait un résultat absurde ou illogique et, par conséquent, qu'il ne devait pas être appliqué. Il a soutenu que, même s'il est bien possible que le législateur ait eu l'intention de prélever une taxe fondée sur la quantité, il ne l'a pas fait en termes clairs et précis. En conséquence, aucune taxe ne pouvait être prélevée. Il a de plus fait valoir que les règles d'interprétation de longue date exigeaient que toute incertitude raisonnable ou que toute ambiguïté dans les faits jouent en faveur du contribuable. Il a en outre prié instamment la Cour de conclure, à défaut de retenir ces arguments, que la demanderesse avait agi raisonnablement en payant la taxe de vente au taux prescrit par l'alinéa 27(1.1)d) de la Loi qui impose un taux fixe dans tous les autres cas non visés par les alinéas 27(1.1)a),b) ou c) de ladite loi.

L'avocate de la Couronne a fait valoir deux arguments au soutien des allégations de fait du ministre en ce qui concerne l'applicabilité de l'alinéa 27(1.1)c) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Son premier argument reposait sur le principe ou la maxime *generalia specialibus non derogant* qui, littéralement, signifie que les dispositions générales ne dérogent pas aux dispositions spéciales. Elle a soutenu que l'application de ce principe permet de considérer le taux de taxe prescrit par l'alinéa 27(1.1)c) comme une exception particulière au régime général mis en place par le paragraphe 27(1) en vertu duquel un taux de taxe devait être prélevé sur le prix de vente de toutes marchandises. L'avocate a fait valoir que l'alinéa 27(1.1)c) créait effectivement un régime particulier permettant de taxer le diesel et les autres combustibles en fonction de la quantité des marchandises en cause plutôt qu'en fonction de leur prix de vente, et que telle était manifestement la manière dont il fallait interpréter l'intention du législateur. Elle a étayé son argument en invoquant des précédents montrant que les tribunaux ont appliqué le principe *generalia specialibus non*

statutory provisions: see *R. v. Mullin*, [1947] 2 D.L.R. 682 (N.B.C.A.); *Re Lynn Terminals Ltd. Assessment* (1963), 40 D.L.R. (2d) 925 (B.C.S.C.); and *Worgan (T.K.) & Son Ltd. v. Gloucestershire County Council*, [1961] 2 Q.B. 123 (C.A.).

In my view, the authorities cited by Crown counsel are not at all persuasive. This is not a case where a statutory provision gives specific and precise directions for something which another more general provision contradicts. Paragraph 27(1.1)(c) of the Act is neither specific nor precise in mandating an operative tax scheme. Regardless of any general legislative intent to tax imported diesel fuel, the fundamental basis for the imposition of such tax was left very much in the air. Moreover, reading the words of paragraph 27(1.1)(c) in the context of the whole Act does little to solve the conundrum. In my opinion, the combined effect of subsections 27(1) and 27(1.1), with section 27.1 and Schedule II.1, even on the most liberal words-in-total-context approach, fails to provide a coherent and lucid scheme for the taxation of diesel fuel on a volume basis.

This brings me to Crown counsel's alternative argument. The gist of it is that the present case is one where the Court could properly exercise its power of rectification and read into subsection 27(1.1) the omitted words "or on the volume" in order to give effect to Parliament's intention to tax transportation fuels. Counsel acknowledged that rectification is a narrowly limited power, more so in England than in Canada, but nevertheless is one which the courts may use in appropriate circumstances. She alluded to the innovative directions given by the British House of Lords in *Federal Steam Navigation Co Ltd v Department of Trade and Industry*, [1974] 2 All ER 97; and *Wentworth Securities Ltd. v. Jones*, [1980] A.C. 74, and submitted that these authorities postulate the following four conditions for the exercise of the power of rectification, viz.:

derogant de manière à donner effet à l'intention du législateur, même dans les cas où une telle interprétation entraînait une certaine contradiction ou une incompatibilité évidente entre des dispositions législatives générales et des dispositions législatives particulières: voir R. v. Mullin, [1947] 2 D.L.R. 682 (C.A.N.-B.); *Re Lynn Terminals Ltd. Assessment* (1963), 40 D.L.R. (2d) 925 (C.S.C.-B.); et *Worgan (T.K.) & Son Ltd. v. Gloucestershire County Council*, [1961] 2 Q.B. 123 (C.A.).

À mon avis, la jurisprudence citée par l'avocate de la Couronne n'est nullement convaincante. Il ne s'agit pas d'un cas où une disposition législative fournit des directives particulières et précises qu'une autre disposition plus générale contredit. Ce n'est pas le cas de l'alinéa 27(1.1)c de la Loi. Indépendamment de toute intention générale du législateur de taxer le combustible diesel importé, le fondement même de l'imposition d'une telle taxe est resté plutôt vague. En outre, l'interprétation des termes de l'alinéa 27(1.1)c de la Loi dans leur contexte global contribue peu à solutionner le problème. À mon avis, même s'ils sont interprétés dans leur contexte global de la manière la plus libérale possible, les paragraphes 27(1) et 27(1.1) combinés à l'article 27.1 et à l'annexe II.1 ne fournissent pas une méthode cohérente et claire permettant de taxer le combustible diesel en fonction de la quantité.

Cela m'amène à examiner l'argument subsidiaire avancé par l'avocate de la Couronne. Elle a prétendu pour l'essentiel qu'il s'agit, en l'espèce, d'un cas où le tribunal pourrait à juste titre exercer son pouvoir de rectification et interpréter le paragraphe 27(1.1) comme s'il renfermait les mots «ou sur la quantité» afin de donner effet à l'intention du législateur de taxer les carburants. L'avocate a reconnu que le pouvoir de rectification est un pouvoir très limité, et qu'il l'est davantage en Angleterre qu'au Canada, mais que les tribunaux peuvent néanmoins l'utiliser dans les cas appropriés. Elle a mentionné les directives innovatrices données par la Chambre des lords britannique dans les arrêts *Federal Steam Navigation Co Ltd v Department of Trade and Industry*, [1974] 2 All ER 97; et *Wentworth Securities Ltd. v. Jones*, [1980] A.C. 74, et elle a soutenu que ces précédents posent les quatre conditions suivantes pour l'exercice du pouvoir de rectification, c'est-à-dire:

- | | |
|---|--|
| <p>(1) Without rectification, the provision in question would have to be unintelligible, absurd or repugnant to another provision, or create an unreasonable result.</p> <p>(2) It would have to be possible to determine, within the context of the statute as a whole, what the mischief was that Parliament intended to remedy or, put more simply, the purpose and object of the provision would have to be clear from the whole context.</p> <p>(3) Due to drafting omission, error or inadvertence, the plain language of the provision would have to be irreconcilable, as it reads, with the parliamentary intent.</p> <p>(4) It must be possible to determine with certainty what the draftsman would have inserted and what Parliament would have approved, if the error or omission had been recognized at the time the enactment passed into law.</p> | <p>(1) Si elle n'était pas rectifiée, la disposition en cause serait incompréhensible, absurde ou incompatible avec une autre disposition, ou elle entraînerait un résultat illogique.</p> <p>(2) Il devrait être possible de déterminer, d'après le contexte global de la loi, quel acte nuisible le législateur cherchait à faire disparaître ou, plus simplement, l'objet de la disposition devrait ressortir du contexte.</p> <p>(3) En raison d'une omission ou d'une erreur de rédaction, le texte de la disposition serait incompatible, dans son état actuel, avec l'intention du législateur.</p> <p>(4) Il doit être possible de déterminer avec certitude les termes qu'aurait insérés le rédacteur et que le législateur aurait approuvés si l'erreur ou l'omission avaient été découvertes au moment de l'adoption du texte législatif.</p> |
|---|--|

Counsel for the defendant submitted that the present case met all the above conditions. She emphasized, however, that Canadian courts have been less disposed toward imposing such stringent tests as their English counterparts. In her submission, Canadian courts have read in or deleted words from a statute in cases where there is an obvious repugnancy or absurdity in the face of a clear legislative intent. She cited in this regard the following cases: *City of Ottawa v. Hunter* (1900), 31 S.C.R. 7; *Minister of Transport for Ontario v. Phoenix Assurance Co. Ltd.* (1973), 1 O.R. (2d) 113 (C.A.); *Société des Acadiens du Nouveau-Brunswick Inc. and Association des Conseillers Scolaires Francophones du Nouveau-Brunswick v. Minority Language School Board No. 50 and Association of Parents for Fairness in Education, Grand Falls District 50 Branch* (1987), 82 N.B.R. (2d) 360 (C.A.); *Sask. Govt. Insur. Office v. Anderson* (1966), 57 W.W.R. 633 (Man. Cty. Ct.); and *Massey-Harris Co. Ltd. v. Strasbourg*, [1941] 4 D.L.R. 620 (Sask. C.A.).

Before stating my final conclusion on the point, I must stress first of all that the rectification of a legislative text is a drastic step for any court to undertake. With respect, I feel compelled to reject the alternative submission of defendant's counsel. I

L'avocate de la défenderesse a soutenu que les quatre conditions étaient respectées en l'espèce. Elle a toutefois signalé que les tribunaux canadiens étaient moins disposés à appliquer des critères aussi rigoureux que leurs homologues anglais. Selon elle, les tribunaux canadiens ont inséré ou ont supprimé des termes dans des lois en présence d'une contradiction ou d'une absurdité manifeste compte tenu de l'intention claire du législateur. Elle a cité à cet égard les décisions suivantes: *City of Ottawa v. Hunter* (1900), 31 R.C.S. 7; *Minister of Transport for Ontario v. Phoenix Assurance Co. Ltd.* (1973), 1 O.R. (2d) 113 (C.A.); *Société des Acadiens du Nouveau-Brunswick Inc. and Association des Conseillers Scolaires Francophones du Nouveau-Brunswick v. Minority Language School Board No. 50 and Association of Parents for Fairness in Education, Grand Falls District 50 Branch* (1987), 82 N.B.R. (2d) 360 (C.A.); *Sask. Govt. Insur. Office v. Anderson* (1966), 57 W.W.R. 633 (C. comté Man.); et *Massey-Harris Co. Ltd. v. Strasbourg*, [1941] 4 D.L.R. 620 (C.A. Sask.).

Avant d'exposer ma conclusion finale sur ce point, je dois tout d'abord signaler que la rectification d'un texte législatif constitue pour tout tribunal une mesure extrême. En toute déférence, je me sens obligé de rejeter l'argument subsidiaire de

agree with the submission of plaintiff's counsel that the present case is one where Parliament may well have intended to levy a sales tax on imported diesel fuel, but failed to do so in sufficiently clear terms on the present wording of subsection 27(1) and paragraph 27(1.1)(c) of the Act, before the amendment. Moreover, I am of the opinion that any judicial power of rectification with respect to legislation ought only to be exercised in the rarest of circumstances, that is, where absolutely necessary to achieve the clear manifestation of legislative intent in the face of obstacles created by very minor and patently obvious imperfections of language. To fill the gap by writing in the words "or on the volume" would constitute, in my opinion, an arbitrary and unwarranted intrusion on the role of Parliament. Notwithstanding that the gap or omission was corrected by the subsequent amendment enacted by Parliament, I am not prepared to extend the therapeutic effect of such amendment beyond its given retroactive date of July 12, 1986.

I conclude, therefore, that the plaintiff has discharged the onus of proving that the Minister's assessment was erroneous. However, that is not to say that the plaintiff may escape scot-free from all tax liability. Although paragraph 27(1.1)(c) of the Act cannot be applied to support the present basis of assessment, the Minister may still impose the percentage rate of tax prescribed by paragraph 27(1.1)(d) on the three shipments of diesel fuel. In the result, the duty paid value of the first two shipments would be taxed at 11 per cent and, in the case of the third shipment, at 12 per cent. According to the plaintiff's calculations, the result would be a federal sales tax amount of \$195,463.48.

For the foregoing reasons, the plaintiff's appeal is allowed in the main, with costs.

l'avocate de la défenderesse. Comme l'avocat de la demanderesse, j'estime qu'il s'agit en l'espèce d'un cas où le législateur pourrait avoir eu l'intention de prélever une taxe de vente sur le combustible diesel importé, mais qu'il ne l'a pas fait en des termes suffisamment clairs si on tient compte du libellé du paragraphe 27(1) et de l'alinéa 27(1.1)c) de la Loi avant leur modification. De plus, je suis d'avis que les tribunaux ne devraient exercer leur pouvoir de rectification des lois que dans des cas extrêmement rares, c'est-à-dire lorsque c'est absolument nécessaire pour indiquer clairement l'intention du législateur en présence d'obstacles résultant d'erreurs de langue mineures et évidentes. À mon avis, corriger la lacune de la disposition en y insérant les termes «ou sur la quantité» constituerait une usurpation arbitraire et injustifiée du rôle du législateur. Même si la lacune ou l'omission a été corrigée par l'adoption d'une modification ultérieure par le législateur, je ne suis pas disposé à étendre l'effet thérapeutique d'une telle modification au-delà de sa date rétroactive d'entrée en vigueur, soit le 12 juillet 1986.

Je conclus par conséquent que la demanderesse a réussi à prouver que la cotisation établie par le ministre était erronée. Cela ne signifie cependant pas que la demanderesse échappe en toute impunité à l'obligation de payer une taxe. Bien que l'alinéa 27(1.1)c) de la Loi ne puisse être invoqué comme fondement de la présente cotisation, le ministre peut encore imposer le taux de taxe prescrit par l'alinéa 27(1)d) sur les trois chargements de combustible diesel. En conséquence, la valeur à l'acquitté serait taxée au taux de 11 % dans le cas des deux premiers chargements, et au taux de 12 % dans le cas du troisième chargement. Suivant les calculs de la demanderesse, le montant de la taxe de vente fédérale serait de 195 463,48 \$.

Par ces motifs, l'appel formé par la demanderesse est accueilli, avec dépens.