

A-1280-92

A-1280-92

Her Majesty the Queen (Appellant)**Sa Majesté la Reine (appelante)**

v.

c.

Coopers & Lybrand Limited in its capacity as Trustee in Bankruptcy of Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc., successor to Maritime Hydraulic Repair Centre Limited (Respondent)**a Coopers & Lybrand Limited en sa qualité de syndic de faillite de Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc., successeur de Maritime Hydraulic Repair Centre Limited (intimée)***INDEXED AS: CANADA v. HAWBOLDT HYDRAULICS (CANADA) INC. (TRUSTEE OF) (C.A.)**b RÉPERTORIÉ: CANADA c. HAWBOLDT HYDRAULICS (CANADA) INC. (SYNDIC) (C.A.)*

Court of Appeal, Isaac C.J., Pratte and Heald J.J.A.—Halifax, May 31; Ottawa, August 19, 1994.

*c Cour d'appel, juge en chef Isaac, juges Pratte et Heald, J.C.A.—Halifax, 31 mai; Ottawa, 19 août 1994.**Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from F.C.T.D. decision as to whether taxpayer entitled to capital cost allowance, investment tax credit under Income Tax Act, Regulations for repairing, remanufacturing hydraulic systems — Construction of Act, s. 127(10)(c)(i) at issue — Statutory provisions tax incentives designed to encourage investment in new machinery, equipment for sale or lease in Canada — “For sale” not meaning “for use in a repair process” — Repairing, remanufacturing not manufacture of goods for sale — Taxpayer not entitled to deductions claimed.**d Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel d'une décision de la Section de première instance de la Cour fédérale sur la question de savoir si la contribuable a droit à la déduction pour amortissement et au crédit d'impôt à l'investissement, en vertu de la Loi et du Règlement de l'impôt sur le revenu, pour la réparation et la remise à neuf de systèmes hydrauliques — L'interprétation de la Loi, art. 127(10)c(i) est en litige — Ces dispositions législatives sont des incitatifs fiscaux visant à encourager l'investissement dans l'achat de nouvelles machines et de nouveaux matériels en vue de leur vente ou de leur location au Canada — «En vue de la vente» ne signifie pas «en vue de l'utilisation dans une réparation» — La réparation et la remise à neuf n'équivalent pas à la fabrication de marchandises en vue de la vente — La contribuable n'a pas droit aux déductions demandées.**Construction of statutes — Whether repairing, remanufacturing of hydraulic, pneumatic components manufacturing of goods for sale under Income Tax Act, s. 127(10)(c)(i) — Two lines of authority as to meaning of “manufacturing goods for sale or lease” — Common law distinction between contracts for sale and contracts for work and materials applied — Words-in-total context approach followed — “For sale or lease” to be given ordinary meaning — Not including repair services.**e Interprétation des lois — La réparation et la remise à neuf de composants hydrauliques et pneumatiques équivalent-elles à la fabrication de marchandises en vue de la vente au sens de l'art. 127(10)c(i) de la Loi de l'impôt sur le revenu? — Deux courants jurisprudentiels existent quant au sens de l'expression «fabrication de marchandises en vue de la vente ou de la location» — Application de la distinction qu'opère la common law entre contrats de vente et contrats pour la fourniture d'ouvrage et de matériaux — Interprétation des mots dans leur contexte global — Il faut donner aux mots «en vue de la vente ou de la location» leur sens ordinaire — Les services de réparation ne sont pas inclus.*

This was an appeal from a Trial Division decision reversing a T.C.C. decision dismissing the taxpayer's appeal from the reassessment of its tax liability for the years 1982 and 1983. The taxpayer who, at the material times, carried on the business of manufacturing, selling, repairing and remanufacturing hydraulic and pneumatic components for equipment used in industry, claimed a capital cost allowance under Class 29 of Schedule II of the *Income Tax Regulations* and an investment tax credit under subsection 127(5) of the *Income Tax Act*. Subsections 127(5), (9) and (10) of the Act, which were first introduced into the House of Commons in 1975 as part of Bill C-65, formed part of a package of legislative amendments

i Le présent appel a été formé contre un jugement de la section de première instance infirmant une décision de la C.C.I. rejetant l'appel qu'avait interjeté la contribuable contre les nouvelles cotisations fiscales établies relativement aux années d'imposition 1982 et 1983. La contribuable qui, aux époques considérées en l'espèce, exploitait une entreprise de fabrication, de vente, de réparation et de remise à neuf de composants hydrauliques et pneumatiques de machines utilisées dans l'industrie, a demandé la déduction pour amortissement prévue dans la catégorie 29 de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu* ainsi que le crédit d'impôt à l'investissement prévu au paragraphe 127(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les para-

enacted by Parliament to encourage industrial development in Canada by providing tax incentives to the manufacturing and processing sectors of the Canadian economy. Under those provisions, machinery and equipment are qualified property if used for the purposes of "manufacturing or processing of goods for sale or lease." The issue in this appeal was whether the taxpayer's activities in repairing and remanufacturing hydraulic and pneumatic components, for use in industry, amounted to a manufacturing of goods for sale within the meaning of the relevant statutory provisions.

Held, the appeal should be allowed.

In construing legislation courts may consider, as part of the external context, materials such as Reports of House of Commons Debates or of Committees of the House of Commons as aids to discovering the aims of the legislating body, the evils or mischief with which it was contending at the time of enactment, and the background and purpose of the legislation. As regards the interpretation of taxing statutes courts have been instructed to interpret the words of the statutes in light of the object and spirit of the taxing provisions and in the context of the economic and commerciality of the transaction giving rise to the dispute. The clause "to be used by him in Canada primarily for the purpose of manufacturing goods for sale or lease" in subparagraph 127(10)(c)(i) of the Act and in Class 29 of Schedule II of the Regulations must be construed in light of these principles. Two conflicting lines of authority have emerged as to the meaning of that clause. The first approach, which is the appropriate one, derives from the common law distinction between contracts for sale and contracts for work and materials; the second approach, which was adopted by the Trial Judge, is based upon a literal construction of the word sale, such that any transfer of property manufactured by a taxpayer to a customer for a consideration, regardless of the nature of the contract between them, would amount to a sale within the meaning of the legislation. It was clear from the total context of the legislation, including the House of Commons Debates relating thereto, that Parliament's objective in enacting the legislation was to give Canadian manufacturers and processors an advantage over their foreign competitors in the domestic and foreign markets. The language of the statute makes it clear that the activity to be benefitted was the manufacture of goods for sale or lease and the beneficiaries, the manufacturers engaged in that activity. That is the background against which the clause should be understood and construed. Under the modern rule of statutory interpretation, the words "for sale or lease" should be given their ordinary meaning. In the common law, "for sale" does not mean "for use in a repair process." And no businessman would contend that the manufacture of parts to be used to repair a customer's defective equipment was a manufacture of those parts for sale.

graphes 127(5), (9) et (10) de la Loi, qui ont d'abord été présentés à la Chambre des communes en 1975 dans le cadre du projet de loi C-65, faisaient partie d'un ensemble de modifications législatives adoptées par le Parlement en vue de favoriser le développement industriel au Canada par la création d'incitatifs fiscaux destinés à stimuler les secteurs de la fabrication et de la transformation. En vertu de ces dispositions, les machines et matériels sont des biens admissibles s'ils sont utilisés pour la «fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location». Cet appel soulève la question de savoir si les activités de la contribuable consistant en la réparation et la remise à neuf de composants hydrauliques et pneumatiques, en vue de leur utilisation dans l'industrie, équivalaient à la fabrication de marchandises en vue de la vente, au sens des dispositions législatives applicables.

Arrêt: il y a lieu d'accueillir l'appel.

Dans l'interprétation des textes législatifs, les tribunaux peuvent prendre en considération, à titre de sources externes, des documents tels les Débats de la Chambre des communes ou de ses comités aux fins de découvrir les buts du législateur, les maux avec lesquels il était alors aux prises ainsi que le contexte et l'objet du texte législatif. En matière fiscale, les tribunaux ont reçu la consigne d'interpréter les textes eu égard à l'objet et à l'esprit des dispositions fiscales, ainsi qu'au contexte des réalités économiques et commerciales de l'opération donnant lieu au litige. Les mots «doivent être employés par lui au Canada surtout pour la fabrication . . . de marchandises en vue de la vente ou de la location» figurant au sous-alinéa 127(10)(c)(i) de la Loi ainsi qu'à la catégorie 29 de l'annexe II du Règlement doivent être interprétés à la lumière de ces principes. L'examen de ces mots a donné naissance à deux courants jurisprudentiels contradictoires. Le premier, qu'il convient de suivre, tire son origine de la distinction qu'opère la common law entre contrats de vente et contrats pour la fourniture d'ouvrage et de matériaux; le second, qu'a suivi le juge de première instance, se fonde sur une interprétation littérale du mot «vente», savoir que tout transfert à un consommateur, en échange d'une contrepartie, d'un bien fabriqué par un contribuable équivaldrait à une vente au sens de la loi, sans égard à la nature du contrat intervenu entre eux. Il ressort clairement du contexte global des textes législatifs, y compris des extraits y afférents des Débats de la Chambre des communes, que le législateur avait, en adoptant ces textes, pour objectif de conférer aux manufacturiers et transformateurs canadiens un avantage par rapport à leurs concurrents étrangers, au pays et à l'étranger. Le texte de la loi indique clairement que l'activité devant être avantagée était la fabrication de marchandises destinées à la vente ou à la location, les bénéficiaires en étant les manufacturiers engagés dans cette activité. C'est là le contexte dans lequel le passage en cause doit être compris et interprété. Selon la règle moderne d'interprétation des lois, il convient de donner aux mots «en vue de la vente ou de la location» leur sens ordinaire. En common law, «en vue de la vente» ne signifie pas «en vue de l'utilisation dans une réparation». Personne dans le milieu des affaires ne pourrait prétendre que la fabrication de pièces destinées à être utilisées dans la réparation d'appareils défectueux d'un client constituait une fabrication en vue de la vente.

The taxpayer's activities in repairing and remanufacturing hydraulic and pneumatic components, for use in industry, did not constitute the manufacture of goods for sale. To conclude otherwise would obscure the well-known distinction between manufacturing for the purpose of sale and manufacturing for the purpose of repair services, and be contrary to the plain intention of Parliament in enacting the legislation. Moreover, it would be at odds with the taxpayer's own categorization of its activities consisting in manufacturing and selling hydraulic systems on the one hand, and repairing and remanufacturing them on the other hand. The fact that the taxpayer kept separate records for each of those activities, even though the same machinery and equipment were used for both, was a telling indication that it did appreciate the distinction. The taxpayer was, therefore, not entitled to the deductions claimed.

Les activités de la contribuable consistant en la réparation et la remise à neuf de composants hydrauliques et pneumatiques n'équivalaient pas à la fabrication de marchandises en vue de la vente. Conclure autrement serait obscurcir la distinction bien établie entre fabrication aux fins de la vente et fabrication aux fins de services de réparation, et serait contraire à l'intention manifeste qu'a exprimée le législateur en adoptant ces dispositions législatives. De plus, cela serait contraire à la classification de ses activités que la contribuable a elle-même établie, soit la fabrication et la vente de systèmes hydrauliques d'une part, et la réparation et la remise à neuf de ces systèmes d'autre part. Le fait que la contribuable tenait une comptabilité séparée pour chacune de ces activités, bien que la même machinerie et le même matériel aient servi aux deux catégories d'activités, était une indication révélatrice de l'importance qu'elle attachait à cette distinction. La contribuable n'avait, par conséquent, pas droit aux déductions demandées.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 20(1)(a), 125.1 (as enacted by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1), 127(5) (as enacted by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9), (9) (as enacted *idem*; 1979, c. 5, s. 40), (10) (as enacted by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9; 1980-81-82-83, c. 48, s. 73).

Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945, s. 4600(2)(k), Schedule II, Class 29.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 20(1)a), 125.1 (édicte par S.C. 1973-74, ch. 29, art. 1), 127(5) (édicte par S.C. 1974-75-76, ch. 71, art. 9), (9) (édicte, *idem*; 1979, ch. 5, art. 40), (10) (édicte par S.C. 1974-75-76, ch. 71, art. 9; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 73).

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, art. 4600(2)k), annexe II, catégorie 29.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Crown Tire Service Ltd. v. The Queen, [1984] 2 F.C. 219; (1983), 83 DTC 5427 (T.D.); *Rolls Royce (Canada) Ltd. v. Canada*, [1993] 1 C.T.C. 272; (1992), 93 DTC 5031 (F.C.A.); *Canadian Wirevision Ltd. v. R.*, [1979] 2 F.C. 164; (1979), 79 DTC 5101 (C.A.).

NOT FOLLOWED:

Nowasco Well Service Ltd. v. Canada, [1990] 1 C.T.C. 416; (1990), 90 DTC 6312 (F.C.A.); affg [1988] 2 C.T.C. 24; (1988), 88 DTC 6300 (F.C.T.D.); *Halliburton Services Ltd. v. Canada*, [1990] 1 C.T.C. 427; (1990), 90 DTC 6320 (F.C.A.); affg [1985] 2 C.T.C. 52; (1985), 85 DTC 5336 (F.C.T.D.).

REVERSED:

Coopers & Lybrand Ltd. (Trustee in Bankruptcy of Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc.) v. The Queen (1992), 92 DTC 6452 (F.C.T.D.).

REFERRED TO:

Lyons et al. v. The Queen, [1984] 2 S.C.R. 633; (1984), 58 A.R. 2; 14 D.L.R. (4th) 482; [1985] 2 W.W.R. 1; 15 C.C.C. (3d) 417; 43 C.R. (3d) 97; 56 N.R. 6; *R. v. Morgentaler*, [1993] 3 S.C.R. 463; (1993), 125 N.S.R. (2d) 81; 107 D.L.R. (4th) 537; 349 A.P.R. 81; 85 C.C.C. (3d) 118; 25 C.R. (4th) 179; 157 N.R. 97; *Stuart Invest-*

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Crown Tire Service Ltd. c. La Reine, [1984] 2 C.F. 219; (1983), 83 DTC 5427 (1^{re} inst.); *Rolls Royce (Canada) Ltd. c. Canada*, [1993] 1 C.T.C. 272; (1992), 93 DTC 5031 (C.A.F.); *Canadian Wirevision Ltd. c. R.*, [1979] 2 C.F. 164; (1979), 79 DTC 5101 (C.A.).

DÉCISIONS NON SUIVIES:

Nowasco Well Service Ltd. c. Canada, [1990] 1 C.T.C. 416; (1990), 90 DTC 6312 (C.A.F.); confirmant [1988] 2 C.T.C. 24; (1988), 88 DTC 6300 (C.F. 1^{re} inst.); *Halliburton Services Ltd. c. Canada*, [1990] 1 C.T.C. 427; (1990), 90 DTC 6320 (C.A.F.); confirmant [1985] 2 C.T.C. 52; (1985), 85 DTC 5336 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISION INFIRMÉE:

Coopers & Lybrand Ltd. (en sa qualité de syndic de faillite de Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc.) c. La Reine (1992), 92 DTC 6452 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISIONS CITÉES:

Lyons et autres c. La Reine, [1984] 2 R.C.S. 633; (1984), 58 A.R. 2; 14 D.L.R. (4th) 482; [1985] 2 W.W.R. 1; 15 C.C.C. (3d) 417; 43 C.R. (3d) 97; 56 N.R. 6; *R. c. Morgentaler*, [1993] 3 R.C.S. 463; (1993), 125 N.S.R. (2d) 81; 107 D.L.R. (4th) 537; 349 A.P.R. 81; 85 C.C.C. (3d) 118; 25 C.R. (4th) 179; 157 N.R. 97; *Stuart Investments*

ments Ltd. v. The Queen, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *The Queen v. Golden et al.*, [1986] 1 S.C.R. 209; (1986), 25 D.L.R. (4th) 490; [1986] 3 W.W.R. 1; [1986] 1 C.T.C. 274; 86 DTC 6138; 65 N.R. 135; 39 R.P.R. 297; *Bronfman Trust v. The Queen*, [1987] 1 S.C.R. 32; (1987), 36 D.L.R. (4th) 197; [1987] 1 C.T.C. 117; 87 DTC 5059; 25 E.T.R. 13; 71 N.R. 134; *Atco Ltd. et al. v. Calgary Power Ltd. et al.*, [1982] 2 S.C.R. 557; (1982), 41 A.R. 1; 140 D.L.R. (3d) 193; [1983] 1 W.W.R. 385; 23 Alta. L.R. (2d) 1; 20 B.L.R. 227; 45 N.R. 1.

a

b

AUTHORS CITED

Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
House of Commons Debates, 1st sess., 29th Parl., vol. 5, pp. 4723, 4725.
House of Commons Debates, 1st sess., 30th Parl., vol. 9, pp. 8915 et seq.

c

APPEAL from Trial Division decision ((1992), 92 DTC 6452 (F.C.T.D.)) reversing T.C.C. decision dismissing the taxpayer's appeal from reassessments of its income tax liability for the taxation years 1982 and 1983. Appeal allowed.

d

COUNSEL:

Donald Gibson for appellant.
Joel E. Fichaud for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Patterson Kitz, Halifax, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

ISAAC C.J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division (reported (1992), 92 DTC 6452), which reversed a decision of the Tax Court of Canada that dismissed an appeal by the respondent's predecessor in title (the taxpayer) from reassessments of its income tax liability for the taxation years 1982 and 1983.

The issue in the appeal is whether the taxpayer's activities in repairing and remanufacturing hydraulic and pneumatic components, for use in industry, amounted to a manufacturing of goods for sale such that the taxpayer is eligible in those taxation years for

j

Ltd. c. La Reine, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *La Reine c. Golden et autres*, [1986] 1 R.C.S. 209; (1986), 25 D.L.R. (4th) 490; [1986] 3 W.W.R. 1; [1986] 1 C.T.C. 274; 86 DTC 6138; 65 N.R. 135; 39 R.P.R. 297; *Bronfman Trust c. La Reine*, [1987] 1 R.C.S. 32; (1987), 36 D.L.R. (4th) 197; [1987] 1 C.T.C. 117; 87 DTC 5059; 25 E.T.R. 13; 71 N.R. 134; *Atco Ltd. et autre c. Calgary Power Ltd. et autres*, [1982] 2 R.C.S. 557; (1982), 41 A.R. 1; 140 D.L.R. (3d) 193; [1983] 1 W.W.R. 385; 23 Alta. L.R. (2d) 1; 20 B.L.R. 227; 45 N.R. 1.

DOCTRINE

Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
Débats de la Chambre des communes, 1re sess., 29 Lég., vol. 5, p. 4723 et 4725.
Débats de la Chambre des communes, 1re sess., 30 Lég., vol. 9, p. 8915 et seq.

APPEL d'un jugement de la Section de première instance ((1992), 92 DTC 6452 (C.F. 1^{re} inst.)) infirmant une décision de la C.C.I. rejetant l'appel de la contribuable contre les nouvelles cotisations fiscales établies relativement aux années d'imposition 1982 et 1983. Appel accueilli.

e

AVOCATS:

Donald Gibson pour l'appelante.
Joel E. Fichaud pour l'intimée.

f

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Patterson Kitz, Halifax, pour l'intimée.

g

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

LE JUGE EN CHEF ISAAC: Le présent appel a été formé contre un jugement de la Section de première instance (publié à (1992), 92 DTC 6452), lequel infirmait une décision de la Cour canadienne de l'impôt rejetant l'appel qu'avait interjeté le prédécesseur en titre de l'intimée (la contribuable) contre les nouvelles cotisations fiscales établies relativement aux années d'imposition 1982 et 1983.

i

Cet appel soulève la question de savoir si les activités de la contribuable consistant en la réparation et la remise à neuf de composants hydrauliques et pneumatiques, en vue de leur utilisation dans l'industrie, équivalaient à la fabrication de marchandises en vue

capital cost allowance under Class 29 of Schedule II of the *Income Tax Regulations* (the Regulations) [C.R.C., c. 945] and for investment tax credit under subsection 127(5) of the *Income Tax Act* (the Act) [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as enacted by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9)].

BACKGROUND

1. The Facts

The facts are not in dispute. At the material times, the taxpayer (Maritime Hydraulic Repair Centre Limited) carried on the business of manufacturing, selling, “repairing and remanufacturing” hydraulic and pneumatic components for equipment used in industry. The business included the following categories of activities:

- a) selling hydraulic parts and accessories manufactured by others;
- b) replacing defective parts in hydraulic systems with parts manufactured by others;
- c) manufacturing, with its own raw materials and machinery, hydraulic components or systems and selling them to customers by sample or according to their specifications (custom-made); and
- d) repairing and “remanufacturing” hydraulic systems for customers. The activities in this category included the replacement of a part or parts of a customer’s hydraulic system with a part or parts manufactured by the taxpayer.

In his reasons, the Trial Judge described the category d) activities as follows, at page 6455:

In the category of its work that the taxpayer described as “repair and re-manufacture” the evidence is that a customer would bring to the taxpayer and leave for repair equipment with hydraulic components, or the components themselves. The hydraulic component would be taken apart or “disassembled” and some part of it, either the cylinder, or a piston or a rod, or some other part, would be replaced with a correspond-

de la vente, auquel cas la contribuable serait admissible, à l’égard de ces années d’imposition, à la déduction pour amortissement prévue à la catégorie 29 de l’annexe II du *Règlement de l’impôt sur le revenu* (le Règlement) [C.R.C., ch. 945] ainsi qu’au crédit d’impôt à l’investissement prévu au paragraphe 127(5) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* (la Loi) [S.C. 1970-71-72, ch. 63 (édicte par S.C. 1974-75-76, ch. 71, art. 9)].

LE CONTEXTE

1. Les faits

Les faits ne sont pas contestés. Aux époques considérées en l’espèce, la contribuable (Maritime Hydraulic Repair Centre Limited) exploitait une entreprise de fabrication, de vente ainsi que de «réparation et remise à neuf» de composants hydrauliques et pneumatiques de machines utilisées dans l’industrie. L’entreprise comprenait les catégories d’activités suivantes:

- a) la vente de pièces et d’accessoires hydrauliques fabriqués par d’autres;
- b) le remplacement de pièces défectueuses de systèmes hydrauliques par des pièces fabriquées par d’autres;
- c) la fabrication, avec ses propres matières premières et sa propre machinerie, de composants ou de systèmes hydrauliques, et leur vente aux clients sur modèle ou d’après leurs prescriptions (sur commande); et
- d) la réparation et la «remise à neuf» de systèmes hydrauliques pour les clients. Les activités de cette catégorie consistaient à remplacer une ou plusieurs pièces du système hydraulique d’un client par une ou plusieurs pièces fabriquées par la contribuable.

Dans les motifs de son jugement, le juge de première instance a fait des activités de la catégorie d) la description suivante, à la page 6455:

Dans la catégorie des travaux que la contribuable a appelée «réparation et remise à neuf», la preuve est que des clients lui amenaient du matériel comportant des composants hydrauliques, ou les composants eux-mêmes, qu’il fallait faire réparer. Les composants hydrauliques étaient démontés et certains de leurs éléments, comme le cylindre, un piston ou une tige, étaient remplacés par une pièce correspondante fabriquée à

ing part manufactured to fit the component from raw materials held in inventory or acquired by the taxpayer. In the manufacture of the required parts the equipment in question was used, as it was in the manufacture of hydraulic components to meet customers' specifications (category c, above), which is not here in issue. When the new part was manufactured, the component or the customer's equipment was reassembled and tested.

No issue is raised in this appeal in respect of the activities mentioned in categories a) or b). In respect of the activities mentioned in category c), it is common ground that the taxpayer's machinery and equipment were used primarily for the purpose of manufacturing or processing goods for sale within the meaning of the relevant statutory provisions.

In the taxation years 1982 and 1983, the taxpayer purchased the machinery and equipment that were used for the activities mentioned in categories c) and d). Some were new, others were used. It was agreed that only the new ones were eligible for the deductions claimed. The cost of those purchased in the 1982 taxation year was \$340,942 and of those purchased in the taxation year 1983, \$97,249.

The taxpayer's revenues from "manufacturing and processing," using its own machinery and equipment, in the relevant taxation years are indicated below:

Taxation Year	Activities				
	Chrome Application	Manufacturing	Repair and Re-manufacturing		
			Parts	Labour	Total
1982	sub-contracted	\$213,751	\$ 75,093	\$159,556	\$234,649
1983		\$121,524	\$148,124	\$220,058	\$368,182

The revenues from repair and remanufacturing represented approximately 52% and 72%, respectively, of the total revenues received by the taxpayer in the 1982 and 1983 taxation years from manufacturing or processing (including "chrome applications") for work described in categories c) and d).

partir de matières premières que la contribuable tenait en stock ou achetait. Le matériel visé par le présent appel servait à fabriquer non seulement les pièces requises, mais aussi des composants hydrauliques satisfaisant aux prescriptions techniques des clients (catégorie c ci-dessus), une opération qui n'est pas en cause en l'espèce. Une fois que la nouvelle pièce était fabriquée, le composant ou l'appareil du client était remonté et mis à l'essai.

Aucune question n'est soulevée dans le présent appel quant aux activités mentionnées dans les catégories a) ou b). Pour ce qui est des activités de la catégorie c), il est entendu que la machinerie et le matériel de la contribuable servaient principalement à la fabrication ou à la transformation de marchandises en vue de la vente, au sens des dispositions législatives applicables.

Au cours des années d'imposition 1982 et 1983, la contribuable a acheté la machinerie et le matériel qui étaient utilisés dans le cadre des activités mentionnées aux catégories c) et d). Certains de ces appareils étaient neufs, d'autres usagés. Il a été admis que seul le matériel neuf donnait droit aux déductions demandées. Le coût de ces appareils achetés pendant l'année d'imposition 1982 était de 340 942 \$, tandis que celui des appareils achetés au cours de l'année d'imposition 1983 était de 97 249 \$.

Voici un tableau des revenus que la contribuable a tirés de ses activités de «fabrication et transformation» à l'aide de sa propre machinerie et de son propre matériel, pour les années d'imposition en cause:

Année d'imposition	Activités				
	Chromage	Fabrication	Réparation et remise à neuf		
			Pièces	Main-d'œuvre	Total
1982	sous-traitance	213 751 \$	75 093 \$	159 556 \$	234 649 \$
1983		121 524 \$	148 124 \$	220 058 \$	368 182 \$

Les revenus provenant de la réparation et de la remise à neuf représentaient environ 52 % et 72 %, respectivement, de l'ensemble des revenus que la contribuable a tirés, dans les années d'imposition 1982 et 1983, de la fabrication ou de la transformation (y compris le chromage) pour les travaux indiqués dans les catégories c) et d).

Counsel for the appellant admits that the category d) activities involved manufacturing; but he contends vigorously that the goods so manufactured were not for sale within the meaning of the relevant statutory provisions.

2. History of the Litigation

a) The Tax Court of Canada

The Tax Court was concerned with the taxpayer's appeal from the reassessment of its tax liability for the taxation years 1982 and 1983.

Before that Court, as before the Trial Division, the evidence was that in the 1982 taxation year the taxpayer's revenues from category c) activities, i.e. from manufacturing, were \$213,751, while revenues from category d) activities, i.e. repairing and remanufacturing, were \$234,649 or \$20,898 in excess of revenues from category c). Similarly, for the taxation year 1983, revenues from category c) activities were \$121,524 and from category d) activities \$368,183 or \$246,659 in excess of revenues from category c).

On this evidence, the Associate Chief Judge of the Tax Court, considering himself bound by the judgment of Strayer J. [as he then was] in *Crown Tire Service Ltd. v. The Queen*, [1984] 2 F.C. 219 (T.D.), held that in respect of category d) activities, the taxpayer did not use its machinery and equipment to manufacture or process goods for sale within the meaning of the relevant statutory provisions. He held further that the machinery and equipment were so used in respect of category c) activities. He noted that the machinery and equipment were used just as freely for category d) as for category c) activities and that the revenues from the former were greater than those from the latter. He therefore concluded that the machinery and equipment were not used primarily in the manufacturing or processing of goods for sale within the meaning of the relevant statutory provisions and he dismissed the appeal.

L'avocat de l'appelante admet que les activités de la catégorie d) comprenaient un élément de fabrication; mais il soutient avec force que les marchandises ainsi fabriquées ne l'étaient pas en vue de la vente au sens des dispositions législatives applicables.

2. Historique du litige

b) a) La Cour canadienne de l'impôt

La Cour de l'impôt a été saisie de l'appel formé par la contribuable contre la nouvelle cotisation fiscale établie à l'égard des années d'imposition 1982 et 1983.

Selon la preuve produite en cette Cour comme devant la Section de première instance, les revenus que la contribuable a tirés, au cours de l'année d'imposition 1982, des activités de la catégorie c), c.-à-d. de la fabrication, ont atteint 213 751 \$, alors que les revenus tirés des activités de la catégorie d), c.-à-d. de la réparation et de la remise à neuf, étaient de 234 649 \$, soit 20 898 \$ de plus. De même, pour l'année d'imposition 1983, les revenus étaient de 121 524 \$ pour les activités de la catégorie c), et de 368 183 \$ pour celles de la catégorie d), soit 246 659 \$ de plus.

Vu cette preuve, le juge en chef adjoint de la Cour de l'impôt, s'estimant lié par la décision du juge Strayer [tel était alors son titre] dans l'affaire *Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*, [1984] 2 C.F. 219 (1^{re} inst.), a estimé qu'en ce qui concerne les activités de la catégorie d), la contribuable n'avait pas utilisé sa machinerie et son matériel pour fabriquer ou transformer des marchandises en vue de la vente au sens des dispositions législatives applicables. Il a ajouté que la machinerie et le matériel étaient ainsi utilisés dans le cadre des activités de la catégorie c). Il a souligné que la machinerie et le matériel étaient utilisés aussi librement pour les activités de la catégorie d) que pour celles de la catégorie c), et que les revenus tirés des premières étaient supérieurs à ceux tirés des dernières. Concluant en conséquence que la machinerie et le matériel n'avaient pas été utilisés surtout pour la fabrication ou la transformation de marchandises destinées à la vente, au sens des dispositions législatives applicables, il a rejeté l'appel.

b) The Trial Division

The taxpayer appealed that decision to the Trial Division of this Court by trial *de novo*. By the time the appeal came on for hearing, the taxpayer had been adjudged a bankrupt. At the commencement of the hearing of the appeal, the Trial Judge, by order, authorized amendment of the statement of claim including the style of cause, to permit the present respondent to prosecute the appeal in the place of the taxpayer.

The appeal was argued on the record before the Tax Court which was admitted in evidence by consent order. No new evidence was called or tendered.

The issue before the Trial Division was the same as it was before the Tax Court, namely, whether the machinery and equipment which the taxpayer had acquired in the 1982 and 1983 taxation years were used primarily in the manufacturing or processing of goods for sale.

At page 6454 of his reasons, the Trial Judge noted that counsel were agreed that "the sole issue [before him] was whether, particularly in light of subsequent decisions of this Court and the Court of Appeal, the *Crown Tire* decision" governed the appeal. They also agreed that the appeal should be dismissed if he concluded that it was; otherwise, the appeal should be allowed.

After an extensive canvass of the jurisprudence of both Divisions of this Court and a review of the facts, the learned Trial Judge concluded that *Crown Tire* was distinguishable and did not govern. He therefore allowed the appeal for reasons with which I will deal later.

ISSUE

Although, in his memorandum of fact and law, the appellant took several objections to the judgment in appeal, nevertheless, the only issue argued before us was whether the goods manufactured as a result of the category d) activities, i.e. repair and remanufac-

b) La Section de première instance

La contribuable a interjeté appel de cette décision devant la Section de première instance de la présente Cour par voie d'appel *de novo*. Elle a toutefois été déclarée en faillite avant l'audition de l'appel. Au début de l'audience, le juge de première instance a, par ordonnance, autorisé la modification de la déclaration, dont l'intitulé, afin de permettre à la présente intimée de poursuivre l'appel en remplacement de la contribuable.

Avec le consentement des parties, la Cour a ordonné que le dossier qui avait été produit devant la Cour de l'impôt soit versé en preuve. Il n'y a eu présentation d'aucun nouvel élément de preuve.

La question en litige devant la Section de première instance était la même que celle qu'avait eu à trancher la Cour de l'impôt, soit la question de savoir si la machinerie et le matériel que la contribuable avait acquis au cours des années d'imposition 1982 et 1983 avaient été utilisés surtout pour la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente.

À la page 6454 des motifs de son jugement, le juge de première instance a souligné que les avocats avaient convenu que «l'unique point en litige [devant lui] était de savoir si, eu égard notamment à des décisions subséquentes de la présente Cour et de la Cour d'appel, la décision *Crown Tire*» s'appliquait à l'appel. Ils avaient également convenu que si la Cour concluait que tel était le cas, l'appel devait être rejeté; dans le cas contraire, l'appel devait être accueilli.

Après avoir examiné en détail la jurisprudence des deux sections de la présente Cour et passé les faits en revue, le juge de première instance a conclu que la décision *Crown Tire* devait faire l'objet d'une distinction et qu'elle était inapplicable en l'espèce. Il a par conséquent fait droit à l'appel pour les motifs que j'examinerai plus loin.

i LA QUESTION EN LITIGE

Bien que, dans son exposé des faits et du droit, l'appelante ait soulevé plusieurs objections à l'encontre du jugement dont appel est interjeté, l'unique point débattu devant nous portait sur la question de savoir si les marchandises fabriquées dans le cadre

ture, were "manufactured for sale" within the meaning of the relevant statutory provisions.

In oral argument, counsel for the appellant admitted that the activities of repair and remanufacture involved manufacturing. However, he submitted that such manufacturing was not for sale as required by the relevant statutory provisions, but was part of a repair service. Hence, in his view, the machinery and equipment did not qualify and were not eligible for the deductions claimed. He submitted further that the appeal was governed by *Crown Tire* and should succeed or fail on our acceptance or rejection of this submission.

Since the answer to the question posed in the appeal must turn on the proper construction of the relevant statutory provisions, I find it useful to reproduce them, in relevant part, before proceeding to an assessment of the submissions of the parties.

RELEVANT STATUTORY PROVISIONS

Paragraph 20(1)(a) of the Act provides for the deduction of capital cost allowances by taxpayers in the following terms:

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

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

Subsection 127(5) of the Act provides for the deduction from tax otherwise payable by a taxpayer for a taxation year, an amount that relates to his investment tax credit at the end of the year. Subsection 127(5) reads:

des activités de la catégorie d), c.-à-d. la réparation et la remise à neuf, avaient été «fabriquées en vue de la vente» au sens des dispositions législatives applicables.

a

Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'appelante a convenu que la réparation et la remise à neuf comportaient des activités de fabrication. Il a toutefois fait valoir qu'il n'y avait pas là fabrication en vue de la vente selon les exigences des dispositions législatives applicables, mais qu'il s'agissait plutôt d'activités entrant dans le cadre d'un service de réparation. De sorte qu'à son avis la machinerie et le matériel utilisés, n'étant pas admissibles, ne donnaient pas droit aux déductions demandées. Il a de plus soutenu que l'appel était régi par la décision *Crown Tire* et qu'il devait donc être accueilli ou rejeté selon que nous acceptions ou rejetions cette prétention.

d

Étant donné que la réponse à la question posée dans le présent appel doit dépendre de l'interprétation qu'il convient de donner aux dispositions législatives applicables, j'estime utile d'en citer les parties pertinentes avant de procéder à l'analyse des prétentions des parties.

e

LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES APPLICABLES

f

L'alinéa 20(1)a) de la Loi prévoit la déduction pour amortissement dans les termes suivants:

g

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

h

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

i

Le paragraphe 127(5) de la Loi prévoit la possibilité de déduire de l'impôt payable par ailleurs par un contribuable, pour une année d'imposition, un montant se rapportant à son crédit d'impôt à l'investissement à la fin de l'année:

j

127. ...

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

(a) his investment tax credit at the end of the year, and

(b) the aggregate of

(i) \$15,000 and

(ii) 1/2 the amount, if any, by which the tax otherwise payable by him under this Part for the year exceeds \$15,000.

In order to qualify for an investment tax credit, a taxpayer must have incurred a capital cost in qualified property described in subsection 127(9) [as enacted *idem*; 1979, c. 5, s. 40] of the Act. Subsections 127(9) and (10) [as enacted by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9; 1980-81-82-83, c. 48, s. 73] define investment tax credit and qualified property as follows:

127. ...

(9) For the purposes of subsections (5) to (8) and subject to subsection (11.1), "investment tax credit" of a taxpayer at the end of a taxation year means the amount, if any, by which the aggregate of

(a) an amount equal to 5% of the aggregate of all amounts each of which is the capital cost to him of a qualified property ... determined without reference to subsection 13(7.1),

. . . .

(10) For the purposes of subsection (9), a "qualified property" of a taxpayer means a property that is

(a) a prescribed building to the extent that it is acquired by the taxpayer after June 23, 1975, or

(b) prescribed machinery and equipment acquired by the taxpayer after June 23, 1975,

that has not been used, or acquired for use or lease, for any purpose whatever before it was acquired by the taxpayer and

(c) to be used by him in Canada primarily for the purpose of

(i) manufacturing or processing of goods for sale or lease, [Emphasis added.]

For present purposes, paragraph 4600(2)(k) of the Regulations describes the property eligible for investment tax credit as follows:

4600. ...

(2) Property is prescribed machinery and equipment for the purposes of paragraph 127(10)(b) of the Act if it is depreciable property ... that is

127. ...

(5) Il peut être déduit de l'impôt payable par ailleurs par un contribuable sous le régime de la présente Partie, pour une année d'imposition, un montant ne dépassant pas le moindre des montants suivants:

a

a) son crédit d'impôt à l'investissement à la fin de l'année, ou

b) le total

(i) de \$15,000, et

b

(ii) de la moitié de la fraction, si fraction il y a, de l'impôt payable par ailleurs par ce contribuable sous le régime de la présente Partie, pour l'année, qui est en sus de \$15,000.

Pour avoir droit au crédit d'impôt à l'investissement, le contribuable doit avoir supporté un coût en capital à l'égard des biens admissibles mentionnés au paragraphe 127(9) [édicte, *idem*; 1979, ch. 5, art. 40] de la Loi. Les paragraphes 127(9) et (10) [édicte par S.C. 1974-75-76, ch. 71, art. 9; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 73] définissent ainsi le crédit d'impôt à l'investissement et les biens admissibles:

c

d

127. ...

(9) Aux fins des paragraphes (5) à (8) et sous réserve du paragraphe (11.1), «crédit d'impôt à l'investissement» d'un contribuable à la fin d'une année d'imposition désigne la fraction, si fraction il y a, du total

e

a) d'un montant égal à 5 % du total de tous les montants dont chacun est le coût en capital, pour lui, d'un bien admissible ... calculé sans égard au paragraphe 13(7.1),

f

. . . .

(10) Aux fins du paragraphe (9), «biens admissibles» d'un contribuable désigne un bien ... qui est

g

a) un bâtiment prescrit dans la mesure où il est acquis par le contribuable après le 23 juin 1975, ou

g

b) les machines et matériel prescrits, acquis par le contribuable après le 23 juin 1975,

qui n'ont jamais été employés ou acquis pour être employés ou être loués, à quelque fin que ce soit, avant leur acquisition par le contribuable et qui

h

c) doivent être employés par lui au Canada surtout pour

(i) la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location, [Non souligné dans l'original.]

i

Pour les fins de l'espèce, l'alinéa 4600(2)(k) du Règlement définit ainsi les biens admissibles au titre du crédit d'impôt à l'investissement:

4600. ...

j

(2) Aux fins de l'alinéa 127(10)(b) de la Loi, biens désigne des machines et matériels prescrits lorsqu'il s'agit de biens amortissables ... qui sont

(k) a property included in . . . Classes . . . 29 . . . in Schedule II.

Schedule II deals with the rates of capital cost allowance applicable to various classes of property. Class 29 reads:

CLASS 29

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

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

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

It is plain that paragraph 127(10)(b) and subparagraph 127(10)(c)(i) of the Act as well as Class 29 of Schedule II to the Regulations, provide that machinery and equipment are qualified property if used for the purpose of "manufacturing or processing of goods for sale or lease."

LEGISLATIVE HISTORY OF THE STATUTORY PROVISIONS

It is now well settled that in construing legislation courts may consider, as part of the external context, materials such as reports of *House of Commons Debates* or of Committees of the House of Commons as aids to discovering the aims of the legislating body, the evils or mischief with which it was contending at the time of enactment, and the background and purpose of the legislation. See, *Lyons et al. v. The Queen*, [1984] 2 S.C.R. 633, at page 684, *per* Estey J. and *R. v. Morgentaler*, [1993] 3 S.C.R. 463, at pages 484-485, *per* Sopinka J.

Subsections 127(5), (9) and (10) of the Act were first introduced into the House of Commons in 1975 as part of Bill C-65, to amend the *Income Tax Act*. They formed part of a package of legislative amendments enacted by Parliament to encourage industrial development in Canada by providing tax incentives to the manufacturing and processing sectors of the Canadian economy. Section 125.1 [as enacted by

k) des biens compris dans la catégorie . . . 29 . . . de l'annexe II.

L'annexe II établit les taux de déduction pour amortissement applicables à différentes catégories de biens. La catégorie 29 est ainsi définie:

CATÉGORIE 29

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

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

(i) et devant être utilisés directement ou indirectement par lui au Canada surtout pour la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location . . . [Non souligné dans l'original.]

Il ressort clairement de l'alinéa 127(10)(b) et du sous-alinéa 127(10)(c)(i) de la Loi, de même que de la catégorie 29 de l'annexe II du Règlement, que les machines et matériels sont des biens admissibles s'ils sont utilisés aux fins de la «fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location».

HISTORIQUE DES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

Il est désormais bien établi que dans l'interprétation des textes législatifs, les tribunaux peuvent prendre en considération à titre de sources externes des documents tels les *Débats de la Chambre des communes* ou de ses comités aux fins de découvrir les buts du législateur, les problèmes avec lesquels il était alors aux prises ainsi que le contexte et l'objet du texte législatif. Voir *Lyons et autres c. La Reine*, [1984] 2 R.C.S. 633, à la page 684, le juge Estey, et *R. c. Morgentaler*, [1993] 3 R.C.S. 463, aux pages 484 et 485, le juge Sopinka.

Les paragraphes 127(5), (9) et (10) de la Loi ont d'abord été présentés à la Chambre des communes en 1975 dans le cadre du projet de loi C-65 modifiant la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ils faisaient partie d'un ensemble de modifications visant à favoriser le développement industriel au Canada par la création d'incitatifs fiscaux destinés à stimuler les secteurs de la fabrication et de la transformation. L'article 125.1

S.C. 1973-74, c. 29, s. 1] of the Act, which provided for a reduction of tax on corporate profits from manufacturing and processing in Canada, also formed part of the package and was introduced into the House earlier by Bill C-192.

In opening the debate on second reading of Bill C-192, the Minister of Finance spoke to the objectives of the Government in introducing the legislation, as follows:

... Mr. Speaker, the basic objectives of the measures before the House for its consideration this afternoon are twofold: they are to protect the millions of jobs that today depend directly and indirectly on maintaining the international competitiveness of our vitally important manufacturing and processing industries ...

... I believe, that whatever may need to be done in the future to meet changing world conditions, parliament should adopt the measures we are now proposing to help our manufacturing and processing industries to meet and match the increasingly intense competition they face from foreign companies both in our own home market and in markets abroad.

... the measures now being considered by the House provide a concrete and positive means of helping to overcome the critical problems confronting Canada's manufacturing and processing industries over the medium and longer term. The legislation before the House for second reading, Bill C-192, provides for the reduction effective at the beginning of 1973 of the top rate of corporate tax on manufacturing and processing profits to 40 per cent, and the reduction of the rate on manufacturing and processing profits of smaller, Canadian-owned enterprises to 20 per cent. A companion proposal, the fast two-year write-off of equipment and machinery acquired by manufacturers and processors between May 8, 1972, and December 31, 1974, is subject to implementation through changes in capital cost allowance regulations under authority provided by parliament.

On May 29 I tabled a draft of the proposed regulations, which form an integral part of the plan put forward by the government, so that the House would be in a position to consider and debate the whole program in a meaningful and comprehensive way. As soon as parliament has approved this bill, it is the government's intention to introduce these regulations by order in council.¹

¹ *House of Commons Debates*, June 13, 1973, at p. 4723.

[édicte par S.C. 1973-74, ch. 29, art. 1] de la Loi, qui prévoyait l'octroi d'une réduction d'impôt au titre des bénéfices de fabrication et de transformation réalisés par une corporation au Canada, faisait également partie de cet ensemble de mesures et avait été antérieurement présenté en Chambre dans le projet de loi C-192.

Ouvrant le débat en deuxième lecture du projet C-192, le ministre des Finances a exprimé en ces termes les objectifs visés par le gouvernement:

Monsieur l'Orateur, les objectifs fondamentaux des mesures soumises cet après-midi à l'étude de la Chambre, sont doubles. Il s'agit d'abord de protéger les millions d'emplois qui dépendent aujourd'hui directement ou indirectement du rôle concurrentiel qu'assument nos industries manufacturières et de transformation qui sont pour nous d'une importance vitale, sur le marché international ...

... Il s'ensuit, quels que soient les modes d'actions qui s'imposent à l'avenir pour suivre un monde en évolution, que le Parlement devrait adopter les mesures que nous proposons actuellement pour aider nos industries de fabrication et de transformation à faire face à la concurrence intense et de plus en plus grande des compagnies étrangères, au pays comme à l'étranger.

... les mesures à l'étude assurent des moyens d'actions concrets et positifs pour remédier aux graves problèmes, à moyen et à long terme, qui se posent dans les industries de fabrication et de transformation du Canada. Le bill C-192, à l'étape de la deuxième lecture, prévoit la réduction à 40 p. 100, à partir du début de 1973, du taux supérieur de l'impôt des compagnies sur les bénéfices de la fabrication et de la transformation, et la réduction à 20 p. 100 du taux sur les bénéfices de la fabrication et de la transformation des petites entreprises d'appartenance canadienne. La proposition qui va de pair avec celle-là, l'amortissement accéléré de deux ans du matériel et des machines achetés par les fabricants et les transformateurs entre le 8 mai 1972 et le 31 décembre 1974, est sujette à application à la suite de modifications aux Règlements sur les déductions pour amortissements, en vertu de l'autorité conférée par le Parlement.

Le 29 mai, j'ai déposé un avant-projet des règlements, qui constitue une partie intégrante du programme préconisé par le gouvernement, afin que la Chambre soit en mesure d'examiner tout le programme et d'en discuter d'une façon convenable et intelligente. Dès que le Parlement aura adopté le bill à l'étude, le gouvernement présentera ces règlements par voie de décret ministériel¹.

¹ *Débats de la Chambre des communes*, 13 juin 1973, à la p. 4723.

The proposed reduction in the tax burden borne by Canadian manufacturers and processors is designed to assist them to meet increasingly intense foreign competition in a variety of ways: to increase the efficiency of their operations and lower costs; to undertake more research so as to develop new and better products and technologies; to finance increased capital investment both to modernize their operations and to expand productive capacity and employment; and to increase their price competitiveness with foreign producers both at home and abroad.

In all parts of Canada, and especially in the eastern and western regions of the country, an increasingly intense effort is being made by governments at all levels to broaden industrial development, to extend production beyond the raw and semi-processed stage to the output of fully manufactured or processed goods for sale across Canada and around the world.²

Enacted as *An Act to amend the Income Tax Act* (No. 2), S.C. 1973-74, c. 29, s. 1, Bill C-192 received Royal Assent on July 27, 1973.

Similar statements were made by the Minister of Finance and by his Parliamentary Secretary during the debate on the second reading of Bill C-65,³ which was enacted as *An Act to amend the statute law relating to income tax*, (No. 2), S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9(1) and received Royal Assent on December 2, 1975.

ANALYSIS

It is now well accepted that the modern principle of interpretation of statutes is that the words of the 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: Driedger, *Construction of Statutes* (2nd ed., Butterworths, Toronto, 1983), at page 8. This is the so-called words-in-total context approach. As regards the interpretation of taxing statutes courts have been instructed to interpret the words of the statutes in light of the object and spirit of the taxing provisions and in the context of the economic and commercial realities of the transaction giving rise to the dispute. *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at page 576; *The*

² *Ibid.*, at p. 4725.

³ *House of Commons Debates*, November 6, 1975, at pp. 8915 et seq.

La diminution d'impôt envisagée pour les fabricants et conditionneurs canadiens vise à leur permettre à faire face à la concurrence étrangère de plus en plus importante, et ce, de diverses façons: augmenter le rendement de leurs activités et diminuer les coûts; réaliser plus de recherches afin d'élaborer de nouveaux produits et de nouvelles techniques améliorées; financer plus de placements de capitaux pour moderniser leurs installations et développer leur capacité de production et l'emploi; enfin, avoir des prix plus compétitifs par rapport à ceux des producteurs étrangers, tant à l'intérieur de notre pays qu'à l'étranger.

Dans toutes les régions du Canada, et en particulier dans l'Est et dans l'Ouest, tous les niveaux du gouvernement font un effort considérable pour augmenter l'expansion industrielle, et pour étendre la production, en plus des matières premières et des produits semi-finis, à la fabrication de produits finis ou transformés destinés à la vente dans notre pays et dans le monde entier.²

Sous le titre de *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu* (n° 2), S.C. 1973-74, ch. 29, art. 1, le projet de loi C-192 a reçu la sanction royale le 27 juillet 1973.

Le ministre des Finances et son secrétaire parlementaire ont fait semblables déclarations à la faveur du débat en deuxième lecture du projet de loi C-65³, lequel est devenu la *Loi modifiant le droit fiscal* (n° 2), S.C. 1974-75-76, ch. 71, art. 9(1), et a reçu la sanction royale le 2 décembre 1975.

ANALYSE

Selon le principe moderne d'interprétation des lois, les mots doivent être pris dans leur contexte global et dans leur sens grammatical et ordinaire, en harmonie avec l'économie de la Loi, son objet et l'intention du Parlement: Driedger, *Construction of Statutes* (2^e éd., Butterworths, Toronto, 1983), à la page 8. Cette approche est dite «globale». En matière fiscale, les tribunaux ont reçu la consigne d'interpréter les textes eu égard à l'objet et à l'esprit des dispositions fiscales, ainsi qu'au contexte des réalités économiques et commerciales de l'opération donnant lieu au litige. *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la page 576; *La Reine c. Golden et autres*, [1986] 1 R.C.S. 209, aux pages 214 et 215; *Bronfman Trust c. La Reine*, [1987] 1 R.C.S. 32, aux pages 52 et

² *Ibid.*, à la p. 4725.

³ *Débats de la Chambre des communes*, 6 novembre 1975, aux p. 8915 et suiv.

Queen v. Golden et al., [1986] 1 S.C.R. 209, at pages 214-215; *Bronfman Trust v. The Queen*, [1987] 1 S.C.R. 32, at pages 52-53. But these principles are not invitations to courts to ignore other well-accepted rules of construction, such as that which requires courts to construe statutes so as “to ascribe some meaning to each word used by the legislature.” *Atco Ltd. et al. v. Calgary Power Ltd. et al.*, [1982] 2 S.C.R. 557, at page 569.

I must therefore construe the clause “to be used by him in Canada primarily for the purpose of manufacturing . . . goods for sale or lease,” as they appear in subparagraph 127(10)(c)(i) and in subparagraph (i) of paragraph (a) of Class 29, in light of these principles. The words are not defined in the legislation. How then should their meaning be ascertained?

I start with context. One external context is, of course, the debates on second reading in the House of Commons to which I have made reference. They speak clearly and eloquently of the purpose of the legislation and the “mischief” with which Parliament was contending at the time of its enactment. The provisions were obviously part of a national industrial development strategy designed to stimulate employment in industry. The means used were legislated tax incentives of various kinds to encourage investment in new machinery and equipment for the manufacture or processing of goods in Canada for sale or lease in Canada and elsewhere in competition with foreign manufacturers and processors.

A second external context is the body of jurisprudence of this Court interpreting the legislation. The clause has received extensive judicial notice in this Court and two lines of authority have emerged as to the meaning of the phrase “manufacturing . . . goods for sale or lease.” One has its origins in *Crown Tire*, upon which the appellant relies: the other in *Nowasco Well Service Ltd. v. Canada*, [1990] 1 C.T.C. 416 (F.C.A.); affg [1988] 2 C.T.C. 24 (F.C.T.D.) and *Haliburton Services Ltd. v. Canada*, [1990] 1 C.T.C. 427 (F.C.A.); affg [1985] 2 C.T.C. 52 (F.C.T.D.), upon which the respondent relies.

53. Toutefois, les tribunaux ne sont pas en cela invités à écarter les autres règles bien établies d'interprétation, telle la règle exigeant que les tribunaux «donne[nt] un sens à chacun des mots employés par la législature». *Atco Ltd. et autre c. Calgary Power Ltd. et autres*, [1982] 2 R.C.S. 557, à la page 569.

Il me faut donc interpréter les mots «doivent être employés par lui au Canada surtout pour la fabrication . . . de marchandises en vue de la vente ou de la location» figurant au sous-alinéa 127(10)c)(i) ainsi qu'au sous-alinéa a)(i) de la catégorie 29, en tenant compte de ces principes. Ces mots ne sont pas définis dans la loi. Comment alors en établir le sens?

Considérons d'abord le contexte. L'une des sources externes de ce contexte est naturellement le débat en deuxième lecture à la Chambre des communes auquel j'ai fait précédemment référence. Il y est question de façon claire et éloquente de l'objet des dispositions législatives et des «maux» avec lesquels le Parlement était aux prises au moment de leur adoption. Ces dispositions faisaient manifestement partie d'une stratégie nationale de développement industriel destinée à stimuler l'emploi. Les moyens utilisés consistaient en divers incitatifs fiscaux visant à encourager l'investissement dans l'achat de nouvelles machines et de nouveaux matériels destinés à la fabrication et à la transformation de marchandises au Canada en vue de leur vente ou de leur location au Canada et ailleurs, en compétition avec les manufacturiers et les transformateurs étrangers.

L'ensemble des décisions qu'a rendues la Cour quant à l'interprétation de la loi constitue une seconde source externe. Or l'examen approfondi des mots «fabrication . . . de marchandises en vue de la vente ou de la location» a donné naissance à deux courants jurisprudentiels. Le premier tire son origine de la décision *Crown Tire*, sur laquelle s'appuie l'appelante; l'autre provient des arrêts *Nowasco Well Service Ltd. c. Canada*, [1990] 1 C.T.C. 416 (C.A.F.); confirmant [1988] 2 C.T.C. 24 (C.F. 1^{re} inst.) et *Haliburton Services Ltd. c. Canada*, [1990] 1 C.T.C. 427 (C.A.F.); confirmant [1985] 2 C.T.C. 52 (C.F. 1^{re} inst.), sur lesquels s'appuie l'intimée.

I find no need to embark upon another review of the jurisprudence since that has been done extensively in the reported decisions cited to us, the latest being the decision of this Court in *Rolls Royce (Canada) Ltd. v. Canada*, [1993] 1 C.T.C. 272 (F.C.A.), where the Court applied *Crown Tire* and dismissed the taxpayer's appeal. It will be sufficient to state the different approaches. In *Crown Tire*, Strayer J. was required to construe the phrase as it is used in paragraph 125.1(3)(a) of the Act. He approached construction on the basis that by using the phrase "goods for sale" without defining it, Parliament must have intended that its meaning should be derived from the general law of contract and sale. In that case he applied the common law distinction between contracts for sale and contracts for work and materials and reached a conclusion based upon it. In *Newsco and Halliburton*, Urie J.A., for the Court, adopted a passage from the reasons of Reed J. in *Halliburton* in which she rejected the meaning based upon the common law distinction, opting instead for one based upon a literal construction of the word "sale," such that any transfer of property manufactured by a taxpayer to a customer for a consideration, regardless of the nature of the contract between them, would amount to a sale within the meaning of the legislation. In adopting that approach Urie J.A. distinguished on its facts an earlier decision of this Court in *Canadian Wirevision Ltd. v. R.*, [1979] 2 F.C. 164, in which Pratte J.A., for the Court, clearly applied the common law distinction articulated in *Crown Tire*, albeit in *obiter*.

These, in summary, are the two approaches to the interpretation which the Trial Judge had before him when he decided the appeal. He chose one. Basing himself on an analysis which emphasized the nature of "the functions carried on by the taxpayer in using the equipment" and on his view that the purposes of the relevant statutory provisions are to provide incentives related to expenditures on equipment and machinery acquired for use in manufacturing goods for sale or lease, he chose the *Newsco, Halliburton* approach. Critical to his conclusion is the following passage at pages 6459-6460 of his reasons:

Je ne vois pas la nécessité de passer à nouveau en revue la jurisprudence puisque cela a déjà été fait abondamment dans les décisions publiées auxquelles on nous a renvoyés, la dernière étant l'arrêt *Rolls Royce (Canada) Ltd. c. Canada*, [1993] 1 C.T.C. 272 (C.A.F.) où la Cour a appliqué la décision *Crown Tire* et rejeté l'appel du contribuable. Je me bornerai à exposer les différentes démarches possibles. Dans la décision *Crown Tire*, le juge Strayer devait interpréter les mots tels qu'ils figurent à l'alinéa 125.1(3)a) de la Loi. Il a abordé l'analyse en disant qu'en utilisant les mots «articles destinés à la vente», sans les définir, le Parlement devait avoir voulu dire qu'ils tirent leur signification du droit général des contrats et de la vente. Il a donc eu recours à la distinction qu'opère la common law entre contrats de vente et contrats pour la fourniture d'ouvrage et de matériaux, fondant sa conclusion sur cette distinction. Dans les arrêts *Newsco* et *Halliburton*, le juge Urie au nom de la Cour d'appel a fait sien un passage des motifs de la décision *Halliburton* où le juge Reed écartait le sens tiré de la distinction de la common law au profit d'une interprétation littérale du mot «vente», savoir que tout transfert à un consommateur, en échange d'une contrepartie, d'un bien fabriqué par un contribuable équivaudrait à une vente au sens de la loi, sans égard à la nature du contrat intervenu entre eux. En adoptant cette approche, le juge Urie, J.C.A., a invoqué les faits pour distinguer un arrêt antérieur de notre Cour, *Canadian Wirevision Ltd. c. R.*, [1979] 2 C.F. 164, dans lequel le juge Pratte au nom de la Cour d'appel avait clairement appliqué, bien que de façon incidente, la distinction de common law dégagée dans la décision *Crown Tire*.

Telles sont, en résumé, les deux démarches interprétatives qui se présentaient au juge de première instance. Il a fait son choix. Privilégiant la nature «des fonctions [que la contribuable] exécutait à l'aide du matériel en question», et estimant que les dispositions législatives pertinentes ont pour objet de fournir des encouragements eu égard aux dépenses engagées dans l'achat de matériel et de machines entrant dans la fabrication de marchandises en vue de la vente ou de la location, il a opté pour l'approche retenue dans les arrêts *Newsco* et *Halliburton*. Le passage suivant, aux pages 6459 et 6460 de ses motifs, est d'une importance cruciale quant à sa conclusion:

Since it is the acquisition of equipment for use in manufacture of goods for sale that is assisted by the incentives under the Act, when the relationship between the parties is for both work and materials, or service, as well as for property to pass, the use of the equipment in production of discrete products before their adhesion or affixing to a customer's property would seem to be of significance for the application of the incentives. In *Halliburton, Nowasco* and *Stowe-Woodward* the equipment in question was found to be used to produce a product which was then sold to a customer. However that sale is made in terms of the forms or involving practices of the parties, or however the taxpayer's product is priced for sale, has no significance for the ultimate transfer of property in the product produced. Nor should these have significance for the assessment of the inherent nature of the taxpayer's functions in use of the equipment.

The Trial Judge had earlier observed at page 6459 of his reasons:

It seems to me a formalistic splitting of the taxpayer's business activity, using the equipment in question, to recognize for incentive purposes the use of the equipment where the taxpayer manufactured parts as specified by a customer, including an entire hydraulic component by manufacture and assembly of its parts, but not to do so where the customer leaves defective hydraulic components for repair and the taxpayer's equipment is used in exactly the same manner to produce a part or parts for replacement of defective parts. In both cases the equipment is used in the same manner to make products, to manufacture goods.

Reduced to essentials, it is the position of counsel for the appellant that the taxpayer's category d) activities did not constitute the manufacture of goods for sale, because the contract between the taxpayer and its customer in each case was one for work and materials. That was, he said, the common sense and business like appreciation of the arrangement between them. He contends that the Trial Judge was wrong in failing to distinguish between a contract for sale and one for a repair service, i.e. for providing work and materials. In his view, the effect of the judgment in appeal is that every repair except one for labour only would be a sale, thus entitling every repairman who manufactures a good to be incorporated in the repair process to the incentives offered by the statutory provisions. He asserted that the analysis in *Crown Tire* was valid and applicable to the facts of this case. When so applied, he says, the machinery

Comme c'est l'acquisition du matériel utilisé pour la fabrication de marchandises en vue de la vente qu'aident les encouragements prévus par la Loi, lorsque la relation entre les parties vise à la fois des travaux et des matériaux, ou des services, de même qu'un transfert de propriété, l'utilisation du matériel pour la fabrication de produits distincts avant que ces derniers soient fixés de quelque manière à un bien appartenant à un client semblerait être un facteur important au point de vue de l'application des encouragements. Dans les affaires *Halliburton, Nowasco* et *Stowe-Woodward*, il a été déterminé que le matériel en question servait à fabriquer un produit qui était ensuite vendu à un client. La façon dont la vente est conclue, au point de vue des formules ou des méthodes de facturation qu'utilisent les parties, ou la façon dont est fixé le prix de vente du produit de la corporation contribuable, ne revêt aucune importance pour le transfert ultime de la propriété du produit fabriqué. Cela ne devrait pas avoir d'importance non plus pour ce qui est du fait d'évaluer la nature inhérente de ce qu'exécute la contribuable lorsqu'elle utilise le matériel.

Le juge de première instance avait fait auparavant observer, à la page 6459:

Selon moi, il s'agit d'un fractionnement formaliste de l'activité commerciale de la contribuable, en utilisant le matériel en question, que de reconnaître l'utilisation du matériel à des fins d'encouragement lorsque la contribuable fabrique des pièces d'après les prescriptions techniques d'un client, y compris un composant hydraulique tout entier dont les pièces étaient fabriquées et assemblées, mais non lorsque le client laisse à la contribuable des composants hydrauliques défectueux à réparer et que le matériel de la contribuable est utilisé exactement de la même façon pour produire une ou plusieurs pièces qui remplaceront des pièces défectueuses. Dans les deux cas, le matériel est utilisé de la même façon pour faire des produits, pour fabriquer des marchandises.

Pour l'essentiel, l'avocat de l'appelante fait valoir que les activités de la contribuable relevant de la catégorie d) ne consistaient pas en la fabrication de marchandises en vue de la vente parce que, dans chaque cas, le contrat conclu entre la contribuable et son client était un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux. Voilà, selon lui, l'interprétation de l'entente conclue entre eux que dictent le bon sens et les impératifs commerciaux. Il soutient que le juge de première instance a eu tort de ne pas établir de distinction entre un contrat de vente et un contrat de prestation de services de réparation, ou de fourniture d'ouvrage et de matériaux. À son avis, si l'on s'en tient au jugement dont appel est interjeté, toute réparation, sauf quant à la main-d'œuvre uniquement, serait une vente, ce qui donnerait à tout réparateur fabriquant une marchandise destinée à être incorporée dans une réparation le droit de se prévaloir des

used in the taxpayer's category d) activities were not engaged primarily in the manufacture of goods for sale. Consequently, the taxpayer did not qualify for the incentives claimed.

For his part, counsel for the respondent supported the judgment of the Trial Division. Like counsel for the appellant, he admitted that his position could not be sustained if this Court approved the *Crown Tire* approach. But he maintained that the *Crown Tire* approach was not valid and, in any event, was overtaken by the reasoning in *Rolls Royce* where MacGuigan J.A., in *obiter*, sought to reconcile *Crown Tire* and *Nowasco*, *Halliburton* on the basis that in the former case the processing "did not involve the creation of a good antecedent to its use in the provision of a service." Based on that statement, counsel submitted that, in respect of category d) activities, the taxpayer did use its equipment to manufacture components which it then placed in the customer's machinery in substitution for defective components, for a consideration. This, he said, constituted manufacture of goods for sale within the relevant statutory provisions.

I am of the opinion that the appeal should succeed and the submissions of the respondent be rejected for the following reasons. First, it is clear from the total context of the legislation, including the passages from the *House of Commons Debates* to which I have referred, that Parliament's objective in enacting the legislation was encouragement of increased production of manufactured and processed goods to be placed on the domestic and international markets in competition with foreign manufacturers. That that is the activity which Parliament sought to encourage is, to my mind, plain from the Debates. It is equally plain that Parliament intended to benefit manufacturers and processors who engaged in those activities. In other words, the relevant statutory provisions were designed to give Canadian manufacturers and proces-

incitatifs offerts par les dispositions législatives. L'avocat fait valoir la validité de la décision *Crown Tire* et son applicabilité aux faits de l'espèce. Il ressort selon lui de cette décision que le matériel utilisé par la contribuable dans ses activités relevant de la catégorie d) ne servait pas surtout à la fabrication de marchandises en vue de la vente. Conséquemment, celle-ci ne pouvait se prévaloir des incitatifs demandés.

Pour sa part, l'avocat de l'intimée a soutenu le bien-fondé du jugement de la Section de première instance. À l'instar de l'avocat de l'appelante, il reconnaît que sa position ne pourrait plus tenir si cette Cour approuvait la démarche suivie dans l'affaire *Crown Tire*. Mais il soutient que cette démarche n'était pas valide et qu'en tout état de cause, elle avait été écartée par l'arrêt *Rolls Royce* où le juge MacGuigan, J.C.A., s'est efforcé, de façon incidente, de concilier les affaires *Crown Tire*, *Nowasco* et *Halliburton* en disant que dans le premier cas, la transformation «ne comportait pas la création d'une marchandise avant son emploi dans la prestation d'un service». Se fondant sur cet énoncé, l'avocat soutient qu'à l'égard des activités de la catégorie d), la contribuable avait de fait, en échange d'une contrepartie, utilisé son matériel pour fabriquer des composants qu'elle a ensuite placés dans les appareils des clients en remplacement des composants défectueux. Il s'agissait donc là, a-t-il dit, de fabrication de marchandises en vue de la vente au sens des dispositions législatives applicables.

Je suis d'avis de faire droit à l'appel et de rejeter les prétentions de l'intimée, et ce, pour les raisons suivantes. D'abord, il ressort clairement du contexte global des textes législatifs, y compris des extraits des *Débats de la Chambre des communes* auxquels j'ai fait référence, que le législateur avait, en adoptant ces textes, pour objectif de favoriser l'accroissement de la production et de la transformation de produits destinés à concurrencer les manufacturiers étrangers au pays comme sur le marché international. Que ce soit là l'activité que le Parlement voulait encourager ressort clairement, à mon sens, des Débats. Il est également manifeste que le Parlement entendait avantager les manufacturiers et les transformateurs engagés dans ce genre d'activités. En d'autres termes, les dispositions législatives applicables visaient à conférer

sors an advantage over their foreign competitors in the domestic and foreign markets. It is also clear that Parliament had in mind specific target groups and specific target activities. The legislation was not intended to benefit every manufacturing activity or every manufacturer. The language of the statute is clear that the activity to be benefitted was the manufacture of goods for sale or lease and the beneficiaries, the manufacturers engaged in that activity. This is the short answer to those who say that the *Crown Tire* approach yields illogical results or results in a formalistic splitting of taxpayers' activities. In my view, that is the background against which the clause should be understood and construed.

As I have said, Parliament did not define the phrase "for sale or lease" in the legislation. How then should its meaning be determined? We are invited by the modern rule of statutory interpretation to give those words their ordinary meaning. But we are dealing with a commercial statute and in commerce the words have a meaning that is well understood. In the common law, "for sale" does not mean "for use in a repair process." And I doubt that any informed commercial person would seriously say that the manufacture of parts to be used to repair a customer's defective equipment was a manufacture of those parts for sale. Strayer J. was right, in my respectful view, to say in *Crown Tire*, at page 225 that:

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

On this approach, the taxpayer's category d) activities did not constitute the manufacture of goods for sale. To conclude otherwise would obscure the well-known distinction between manufacturing for the purpose of sale and manufacturing for the purpose of repair services, and be contrary to the plain intention of Parliament in enacting the legislation—an intention which the authorities say a proper construction of legislation must give effect to. Furthermore, it would be at odds with the taxpayer's own categoriza-

aux manufacturiers et transformateurs canadiens un avantage par rapport à leurs concurrents étrangers, au pays et à l'étranger. Il est également clair que le Parlement avait à l'esprit des groupes ainsi que des activités cibles. Les dispositions n'ont pas été conçues au profit de toutes les activités manufacturières ni à celui de tous les manufacturiers. Il ressort clairement du texte de la loi que l'activité devant être avantagée était la fabrication de marchandises destinées à la vente ou à la location, les bénéficiaires en étant les manufacturiers engagés dans cette activité. Voilà ce qu'il suffit de répondre à ceux qui disent que la démarche suivie dans l'affaire *Crown Tire* conduit à des résultats illogiques ou à un fractionnement formaliste des activités des contribuables. À mon avis, c'est là le contexte dans lequel le passage en cause doit être compris et interprété.

Comme je l'ai dit précédemment, le législateur n'a pas défini l'expression «en vue de la vente ou de la location». Comment alors faut-il en établir le sens? La règle moderne d'interprétation des lois nous invite à donner à ces mots leur sens ordinaire. Mais il s'agit en l'espèce d'une loi commerciale et dans le monde du commerce, les mots ont un sens bien compris. En common law, «en vue de la vente» ne signifie pas «en vue de l'utilisation dans une réparation». Je doute qu'une personne informée œuvrant dans le milieu des affaires puisse sérieusement prétendre que la fabrication de pièces destinées à être utilisées dans la réparation d'appareils défectueux d'un client constituait une fabrication en vue de la vente. Le juge Strayer avait raison, à mon humble avis, de dire ceci dans la décision *Crown Tire*, à la page 225:

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

Dans cette perspective, les activités de la contribuable relevant de la catégorie d) n'équivalaient pas à la fabrication de marchandises en vue de la vente. Conclure autrement serait obscurcir la distinction bien établie entre fabrication aux fins de la vente et fabrication aux fins de services de réparation, et serait contraire à l'intention manifeste qu'a exprimée le législateur en adoptant ces dispositions législatives—intention à laquelle une interprétation juste doit, selon les auteurs et la jurisprudence, donner effet. De plus,

tion, for I note that the taxpayer was at pains to separate its records for category c) activities from those for category d) activities. There would be no reason for the separation if the taxpayer itself did not appreciate the distinction: it would have been easy to keep one set of records for all the goods manufactured without distinguishing between category c) and d) activities. But the taxpayer did not. It kept separate records for each of those activities, even though, as the Trial Judge found, the same machinery and equipment were used for both activities. This, in my view, is a telling indication that the taxpayer did appreciate the distinction.

CONCLUSION

In sum, the clause should be interpreted as suggested in *Crown Tire*. Even though the section of the Act in issue there was different, the language is the same and the section has the same purpose and intent as the relevant statutory provisions in issue here. The taxpayer's category d) activities, i.e., repairing and remanufacturing, do not constitute the manufacturing of goods for sale. On the evidence, the taxpayer's machinery and equipment were used primarily for those activities. The taxpayer is, therefore, not entitled to the deductions claimed.

For these reasons, I would allow the appeal with costs both here and in the Trial Division, set aside the judgment of the Trial Division and restore the reassessment made by the Minister.

HEALD J.A.: I agree.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

PRATTE J.A.: I have read the reasons for judgment prepared by the Chief Justice and agree with them. I would, accordingly, dispose of the appeal as he suggests.

cela serait contraire à la classification que la contribuable a elle-même établie, car je note qu'elle a pris la peine de comptabiliser séparément les activités des catégories c) et d). Cette séparation n'aurait aucune raison d'être si la contribuable n'avait pas elle-même reconnu le bien-fondé de la distinction: il lui aurait été facile de ne tenir qu'un registre pour toutes les marchandises fabriquées sans distinguer entre les activités des catégories c) et d). Or elle ne l'a pas fait. Elle a tenu une comptabilité séparée pour chacune de ces activités, bien que, comme l'a constaté le juge de première instance, la même machinerie et le même matériel aient servi aux deux catégories d'activités. C'est, à mon avis, une indication révélatrice de l'importance que la contribuable attachait à cette distinction.

CONCLUSION

En résumé, le passage en cause devrait être interprété comme le suggère la décision *Crown Tire*. Une autre disposition était en cause dans cette affaire mais son libellé est le même, sans compter qu'il vise le même objet et traduit la même intention que les dispositions en cause en l'espèce. Les activités de la contribuable classées dans la catégorie d), soit la réparation et la remise à neuf, n'équivalent pas à la fabrication de marchandises en vue de la vente. Or, d'après l'ensemble de la preuve, ses machines et son matériel servaient surtout à ces activités. La contribuable n'a, par conséquent, pas droit aux déductions demandées.

Pour ces motifs, j'accueillerais l'appel avec dépens tant en la présente Cour qu'en Section de première instance, j'infirmerais le jugement de la Section de première instance et je rétablirais la nouvelle cotisation établie par le ministre.

Le juge Heald, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

* * *

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

LE JUGE PRATTE, J.C.A.: J'ai lu les motifs du jugement du juge en chef et j'y souscris. Je disposerais donc de l'appel ainsi qu'il le propose.