

A-513-76

A-513-76

David George Child Menzel, Executor of the Last Will and Testament of and Trustee of the Estate of Robin Ellis Agnew, deceased (Appellant) (Plaintiff)

v.

The Queen (Respondent) (Defendant)

Court of Appeal, Heald and Urie JJ. and MacKay D.J.—Toronto, March 22 and 23, 1978.

Income tax — Taxpayer dying in 1973 — Executor reporting gains on deemed disposition of capital property and electing to defer payment of tax under s. 159(5) of Income Tax Act — Rate of interest payable — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 70(5)(a), 159(5), (7), 221(2) — Income Tax Regulations, SOR/74-419, s. 4300(1).

This is an appeal from a judgment of the Trial Division that held that respondent, represented by the Minister of National Revenue, correctly assessed the plaintiff interest in respect of deferred tax payable by the taxpayer's estate. Taxpayer died in 1973, and his executor filed a return for the portion of the year taxpayer was living, reported gains on deemed disposition of capital property as required by section 70(5) of the *Income Tax Act*, and elected on June 25, 1974 to defer payment of tax pursuant to section 159(5). An Order in Council, published July 24, 1974, imposed a 6% rate of interest for the purpose of section 159(7), to be effective on and after December 23, 1971. The predecessor regulation in effect on June 25, 1974, however, was not made applicable to section 159, and therefore no interest was payable under that section. The question is whether or not the *Income Tax Act* and Regulations authorize the imposition of the 6% rate invoked by the new regulation in respect of an election made prior to the new regulation coming into effect.

Held, the appeal is allowed. Sections 221(2) and 159(7) should be read, if possible, so as to be consistent the one with the other. If section 221(2) is read as argued by the respondent the result is to render the words "at the time of the making of the election" as used in section 159(7) meaningless and of no effect. The Court will avoid such a construction if at all possible. The Court will also, particularly in taxation cases, and where legislation is capable of two interpretations, the one retrospective and the other not, refrain from applying the retrospective interpretation. The proper application and interpretation of new regulation 4300(1) is that interest at 6% is chargeable under section 159(7) in respect of the 1972 and subsequent taxation years but only in respect of elections made on and after July 24, 1974.

David George Child Menzel, exécuteur testamentaire et fiduciaire de la succession de feu Robin Ellis Agnew (Appellant) (Demandeur)

c.

La Reine (Intimée) (Défenderesse)

Cour d'appel, les juges Heald et Urie et le juge suppléant MacKay—Toronto, les 22 et 23 mars 1978.

Impôt sur le revenu — Décès du contribuable en 1973 — L'exécuteur testamentaire déclare des gains provenant de la disposition présumée de biens en immobilisation, et choisit de différer le paiement de l'impôt en vertu de l'art. 159(5) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Taux d'intérêt exigible — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 70(5)(a), 159(5), (7), 221(2) — Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/74-419, art. 4300(1).

Il s'agit de l'appel d'un jugement de la Division de première instance qui a statué que l'intimée, représentée par le ministre du Revenu national, avait correctement établi la cotisation du demandeur quant à son droit relativement à l'impôt différé dû par la succession du contribuable. Celui-ci est décédé en 1973, et son exécuteur testamentaire a produit une déclaration de revenu pour la partie de l'année antérieure au décès du contribuable, et y a déclaré les gains provenant de la disposition présumée de ses biens en immobilisation comme l'exige l'article 70(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'exécuteur testamentaire, en date du 25 juin 1974, a également choisi de différer le paiement de l'impôt conformément à l'article 159(5). Un décret du conseil, publié le 24 juillet 1974, prescrivait un taux d'intérêt de 6 p. 100 aux fins de l'application de l'article 159(7); applicable à compter du 23 décembre 1971. L'ancien article des Règlements qui était en vigueur le 25 juin 1974, n'était pas applicable à l'article 159 de la Loi, et en conséquence aucun intérêt n'était dû en vertu dudit article. La question qu'il faut trancher est de savoir si la *Loi de l'impôt sur le revenu* et les Règlements autorisent l'imposition du taux de 6 p. 100 par le nouvel article des Règlements à l'égard du choix fait avant l'entrée en vigueur dudit règlement.

Arrêt: l'appel est accueilli. Les articles 221(2) et 159(7) doivent être entendus de façon à être compatibles l'un avec l'autre si possible. Si on interprétait l'article 221(2) selon la prétention de l'intimée, il en résulterait que les mots «à la date où est fait le choix» employés à l'article 159(7) n'auraient aucune signification et seraient sans effet. Les tribunaux évitent autant que possible ce genre d'interprétation. Ils s'abstiennent aussi, particulièrement en matière d'impôt, lorsque la loi est susceptible de deux interprétations dont l'une est rétroactive et l'autre ne l'est pas, d'appliquer l'interprétation rétroactive. La bonne façon d'interpréter et d'appliquer le nouvel article 4300(1) des Règlements est de conclure qu'un intérêt de 6 p. 100 est exigible en vertu de l'article 159(7) à l'égard des années d'imposition 1972 et suivantes, mais seulement en ce qui concerne un choix fait à compter du 24 juillet 1974.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

C. R. Thomson, Q.C., and *L. Price* for appellant (plaintiff).
C. T. A. MacNab and *C. Fien* for respondent (defendant).

SOLICITORS:

Campbell, Godfrey & Lewtas, Toronto, for appellant (plaintiff).
Deputy Attorney General of Canada for respondent (defendant).

The following are the reasons for judgment delivered orally in English by

HEALD J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1977] 1 F.C. 187] in which the learned Trial Judge held that the respondent, as represented by the Minister of National Revenue, correctly assessed the plaintiff interest in respect of deferred tax payable by the estate of Robin Ellis Agnew, who died on May 1, 1973. An agreed statement of facts filed at trial establishes that the plaintiff filed an income tax return for that portion of the year 1973 in which the said Agnew was alive and reported thereon gains on deemed disposition of capital property as required by section 70(5)(a) of the *Income Tax Act*.¹

The plaintiff elected, under section 159(5) of the Act,² to defer payment of the tax attributable to the increase in taxable income by reason of the application of section 70(5)(a). The election to defer payment was made on June 25, 1974. An Order in Council³ was published in the *Canada Gazette* of July 24, 1974, in which, *inter alia*, the *Income Tax Regulations* were amended as follows:

5. (1) Subsection 4300(1) of the said Regulations is revoked and the following substituted therefor:

“4300. (1) A rate of interest of 6% per annum is hereby prescribed

¹ S.C. 1970-71-72, c. 63 as amended by S.C. 1973-74, c. 14, s. 19(1).

² S.C. 1970-71-72, c. 63 as amended by S.C. 1973-74, c. 14, s. 58(1).

³ SOR/74-419.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

C. R. Thomson, c.r., et *L. Price* pour l'appellant (demandeur).
C. T. A. MacNab et *C. Fien* pour l'intimée (défenderesse).

PROCUREURS:

Campbell, Godfrey & Lewtas, Toronto, pour l'appellant (demandeur).
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée (défenderesse).

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement prononcés à l'audience par

LE JUGE HEALD: Il s'agit d'un appel d'un jugement de la Division de première instance [[1977] 1 C.F. 187] dans lequel le savant juge a statué que l'intimée, représentée par le ministre du Revenu national, avait correctement établi la cotisation du demandeur quant à son droit relativement à l'impôt différé dû par la succession de Robin Ellis Agnew, décédé le 1^{er} mai 1973. D'après un exposé conjoint des faits déposé au procès, le demandeur a produit une déclaration de revenu pour la partie de l'année 1973 antérieure au décès dudit Agnew, et y a déclaré les gains provenant de la disposition présumée de ses biens en immobilisation comme l'exige l'article 70(5)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹.

Le demandeur a choisi, en vertu de l'article 159(5) de la Loi², de différer le paiement de l'impôt imputable à l'augmentation du revenu imposable en raison de l'application de l'article 70(5)a). Ce choix a été fait le 25 juin 1974. Un décret du conseil³ publié dans la *Gazette du Canada* le 24 juillet 1974 modifiait, entre autres, les *Règlements de l'impôt sur le revenu* de la façon suivante:

5. (1) Le paragraphe 4300(1) desdits règlements est abrogé et remplacé par ce qui suit:

«4300. (1) Un taux d'intérêt de 6% par année est par les présentes prescrit

¹ S.C. 1970-71-72, c. 63, modifié par S.C. 1973-74, c. 14, art. 19(1).

² S.C. 1970-71-72, c. 63, modifié par S.C. 1973-74, c. 14, art. 58(1).

³ DORS/74-419.

(a) for the purposes of subsections 159(7), 161(1) and (2), 183(2), 185(2), 187(2), 191(2), 193(2), 195(1), 197(1.1) and 202(5) of the Act; and

(b) for the purposes of paragraph 64.3(c) of the *Income Tax Application Rules, 1971*.”

(2) Subsection 4300(1) of the said Regulations, as enacted by subsection (1) of this section, is effective on and after

(a) December 23, 1971, in respect of the provisions referred to in paragraph (a) thereof; and

(b) April 18, 1973, in respect of the provisions referred to in paragraph (b) thereof.

The predecessor regulation 4300(1) which was in effect on June 25, 1974, the date of the election in this case, was not made applicable to section 159 of the Act. The position, therefore, as at June 25, 1974, was that no interest was payable under section 159.

Subsections 159(5) and 159(7) were added to the *Income Tax Act* by virtue of section 58 of the 1973-74, c. 14, amending Act on April 18, 1973, which reads as follows:

58. (1) Section 159 of the said Act is amended by adding thereto the following subsections:

(5) Where subsection 70(2) or (5) is applicable in respect of a taxpayer who has died, and the taxpayer's legal representative so elects and furnishes to the Minister security acceptable to the Minister for payment of any tax the payment of which is deferred by the election, whether such security is by way of a charge of any kind on property that was property of the taxpayer or is property of any other person or by way of guarantee from any other person, notwithstanding any provision of this Part or the *Income Tax Application Rules, 1971* respecting the time within which payment shall be made of the tax payable under this Part by the taxpayer for the taxation year in which he died, all or any portion of such part of that tax as is equal to the amount, if any, by which that tax exceeds the amount that that tax would be, if this Act were read without reference to subsections 70(2) and (5), may be paid in such number (not exceeding 6) of equal consecutive annual instalments as is specified by the legal representative in the election, the first instalment of which shall be paid on or before the day on or before which payment of that tax would, but for the election, have been required to be made and each subsequent instalment of which shall be paid on or before the next following anniversary of that day.

(7) Every election made by a taxpayer under subsection (4) or by the legal representative of a taxpayer under subsection (5), as the case may be, shall be made by him in prescribed form and in prescribed manner, and on condition of payment, at the time of payment of any amount the payment of which is deferred by the election, of interest on that amount, at the rate

a aux fins des paragraphes 159(7), 161(1) et (2), 183(2), 185(2), 187(2), 191(2), 193(2), 195(1), 197(1.1), et 202(5) de la Loi; et

b aux fins de l'alinéa 64.3c) des *Règles de 1971 concernant l'application de l'impôt sur le revenu*.”

a (2) Le paragraphe 4300(1) desdits règlements, édicté par le paragraphe (1) du présent article, s'applique à compter

a) du 23 décembre 1971, relativement aux dispositions mentionnées à l'alinéa a) dudit paragraphe; et

b) du 18 avril 1973, relativement aux dispositions mentionnées à l'alinéa b) dudit paragraphe.

c L'ancien article 4300(1) des Règlements, en vigueur le 25 juin 1974, date du choix dans notre cas, n'avait pas été édicté en vertu de l'article 159 de la Loi. Il en résulte donc que, le 25 juin 1974, aucun intérêt n'était dû en vertu de l'article 159.

d Les paragraphes 159(5) et 159(7) ont été ajoutés à la *Loi de l'impôt sur le revenu* en vertu de l'article 58 de la loi modificatrice de 1973-74, c. 14, du 18 avril 1973, qui se lit comme suit:

58. (1) L'article 159 de ladite loi est modifié par l'adjonction des paragraphes suivants:

e (5) Lorsque le paragraphe 70(2) ou (5) s'applique en ce qui concerne un contribuable qui est décédé et que ses représentants légaux font un tel choix et fournissent au Ministre une garantie acceptable pour ce dernier à l'égard du paiement de tout impôt dont l'échéance est reculée en raison de ce choix, que cette garantie soit sous la forme d'une charge quelconque grevant les biens qui appartenaient au contribuable ou qui appartiennent à une autre personne, ou sous forme de garantie fournie par une autre personne, nonobstant toute autre disposition de la présente Partie ou des *Règles de 1971 concernant l'application de l'impôt sur le revenu* relative au délai dans lequel doit être effectué le paiement de l'impôt payable en vertu de la présente Partie par le contribuable pour l'année d'imposition au cours de laquelle il est décédé, la totalité ou toute fraction de la partie de cet impôt qui est égale à la fraction, si fraction il y a, du montant de cet impôt, qui est en sus du montant auquel s'élèverait cet impôt si la présente loi était interprétée sans tenir compte des paragraphes 70(2) et (5), peut être payée en un nombre d'acomptes provisionnels annuels consécutifs et égaux, (6 au maximum) spécifié par les représentants légaux lors du choix, le premier acompte devant être payé au plus tard le jour auquel le paiement de cet impôt aurait été exigible, n'eût été le choix, et chaque acompte provisionnel subséquent devant être payé au plus tard le prochain jour anniversaire de ce jour.

j (7) Tout choix fait par un contribuable en vertu du paragraphe (4) ou par les représentants légaux du contribuable en vertu du paragraphe (5), selon le cas, doit être fait par lui en la forme et de la manière prescrites, et à la condition que soit payé, à la date du paiement de toute somme dont l'échéance est reculée en raison du choix, l'intérêt sur cette somme, au taux

per annum prescribed for the purposes of this subsection at the time of the making of the election, from the day on or before which payment of that amount would, but for the election, have been required to be made to the day of payment thereof.

(2) This section is applicable to the 1972 and subsequent taxation years.

Accordingly the issue in the Trial Division and in the argument before us was whether the new income tax regulation 4300(1) made effective by the Order in Council of July 24, 1974, was, in so far as it applies to subsection 159(7) of the *Income Tax Act*, applicable to the payments of income tax deferred and payable by instalment in respect of an election made on June 25, 1974 in respect of the 1973 taxation year pursuant to subsection 159(5) of the *Income Tax Act*. Put another way, the question for decision on the facts of this case is whether the *Income Tax Act* and Regulations authorize the imposition of the 6% interest rate invoked by new regulation 4300(1) in respect of an election made prior to the said regulation coming into effect.

The learned Trial Judge held that by virtue of section 58 of the 1973-74 amendment and section 221(2) of the *Income Tax Act*,⁴ the authority given the Governor-in-Council under section 159(7), to prescribe a rate of interest for purposes of that section, is properly retroactive to the date of the election made in this case. With respect, it is our opinion that he erred in coming to that conclusion. When new regulation 4300(1) is considered in the light of the provisions of section 159(7), it is clear that the regulation does not apply to elections made prior to July 24, 1974 because the section calls for the payment of interest "at the rate per annum prescribed for the purposes of this subsection at the time of the making of the election." [Emphasis added.] In this case the election was made on June 25, 1974. On June 25, 1974 no rate of interest per annum had

annuel prescrit aux fins du présent paragraphe à la date où est fait le choix, au plus tard à compter du jour où le paiement de cette somme aurait été exigible, n'eût été le choix, jusqu'au jour du paiement.

a (2) Le présent article s'applique aux années d'imposition 1972 et suivantes.

Par conséquent, la question en litige, devant la Division de première instance et dans la plaidoirie prononcée devant nous, était de savoir si le nouvel article 4300(1) des *Règlements de l'impôt sur le revenu* entré en vigueur par le décret du conseil du 24 juillet 1974, dans la mesure où il s'applique au paragraphe 159(7) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, pouvait s'appliquer au paiement différé de l'impôt payable par versements selon le choix fait le 25 juin 1974, pour l'année d'imposition 1973, en vertu du paragraphe 159(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En d'autres termes, la question qu'il faut trancher à la lumière des faits de la présente cause est de savoir si la *Loi de l'impôt sur le revenu* et les *Règlements* autorisent l'imposition du taux d'intérêt de 6 p. 100 prévu par le nouvel article 4300(1) des *Règlements* à l'égard d'un choix fait avant l'entrée en vigueur dudit règlement.

Le savant juge de première instance a statué qu'en vertu de l'article 58 des modifications de 1973-74 et de l'article 221(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁴, le pouvoir donné au gouverneur en conseil par l'article 159(7) de prescrire un taux d'intérêt aux fins de cet article, était à bon droit rétroactif à la date du choix. En toute déférence, nous sommes d'avis qu'il a commis une erreur en arrivant à cette conclusion. Si on examine le nouvel article 4300(1) des *Règlements* de concert avec l'article 159(7), il est clair que cet article des *Règlements* ne s'applique pas aux choix faits avant le 24 juillet 1974, parce qu'il vise le paiement de l'intérêt «au taux annuel prescrit aux fins du présent paragraphe à la date où est fait le choix.» (C'est moi qui souligne.) En l'espèce, le choix a été fait le 25 juin 1974. A cette date, aucun taux d'intérêt annuel n'avait été prescrit. Par consé-

⁴ Section 221(2) reads as follows:

221. . . .

(2) No regulation made under this Act has effect until it has been published in the *Canada Gazette* but, when so published, a regulation shall, if it so provides, be effective with reference to a period before it was published.

⁴ L'article 221(2) se lit comme suit:

221. . . .

(2) Aucun règlement établi en vertu de la présente loi n'entre en vigueur avant d'avoir été publié dans la *Gazette du Canada*, mais, une fois publié, le règlement, s'il dispose ainsi, s'applique à une période antérieure à sa publication.

been prescribed. Therefore, giving to the words used in section 159(7) their plain and unambiguous meaning, it is our view that no interest can be charged in the circumstances of this case. In respect of elections made after July 24, 1974, it would seem to us that interest at 6% could be charged by virtue of the combined operation of new regulation 4300(1), and section 159(7) and section 221(2) of the *Income Tax Act*.

Respondent's counsel submitted, (and the Trial Judge so held) that section 221(2) of the Act operates so as to give to new regulation 4300(1) retrospective effect back to the date of the election in this case. We do not agree.

Sections 221(2) and 159(7) of the Act should, if possible, be read, so as to be consistent the one with the other. If section 221(2) is read in the manner urged upon us by the respondent, then the result is to render the words "at the time of the making of the election" as used in section 159(7) meaningless and of no effect. The Court will avoid such a construction if at all possible. The Court will also, particularly in taxation cases, and where the legislation is capable of two interpretations, the one retrospective and the other not, refrain from applying the retrospective interpretation.⁵

Looking at the applicable sections of the Act and the Regulations, it is our view that the proper application and interpretation of new regulation 4300(1) is that interest at 6% is chargeable under section 159(7) in respect of the 1972 and subsequent taxation years but only in respect of elections made on and after July 24, 1974. Such an interpretation considers new regulation 4300(1) in the context of both sections 221(2) and 159(7).

Such an interpretation would also avoid the chaotic and unfair situation which might well result if there were no restrictions on the retroactivity of new regulation 4300(1). As was pointed out by appellant's counsel both in his memorandum and in oral argument, if the regulation is

⁵ Compare *Industrial Acceptance Corp. Ltd. v. Treasurer of Ontario* per McLennan J., (1962) 30 D.L.R. (2d) 497 at 500.

quent, si l'on donne aux mots employés à l'article 159(7) leur sens clair et non équivoque, nous sommes d'avis qu'aucun intérêt ne peut être exigé en l'espèce. Quant aux choix faits après le 24 juillet 1974, il nous semble qu'un intérêt de 6 p. 100 peut être exigé en raison de l'effet combiné du nouvel article 4300(1) des Règlements et des articles 159(7) et 221(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'avocat de l'intimée a soutenu (et c'est ainsi que le juge de première instance a statué) que l'effet de l'article 221(2) de la Loi était de donner au nouvel article 4300(1) des Règlements un effet rétroactif à la date du choix fait en l'espèce. Nous ne sommes pas de cet avis.

Les articles 221(2) et 159(7) de la Loi doivent être entendus de façon à être compatibles l'un avec l'autre si possible. Si on interprétait l'article 221(2) comme l'a fait devant nous l'intimée, il en résulterait que les mots «à la date où est fait le choix» employés à l'article 159(7) n'auraient aucune signification et seraient sans effet. Les tribunaux évitent autant que possible ce genre d'interprétation. Ils s'abstiennent aussi, particulièrement en matière d'impôt, lorsqu'une loi est susceptible de deux interprétations dont l'une est rétroactive et l'autre ne l'est pas, d'appliquer l'interprétation rétroactive⁵.

A la lecture des articles pertinents de la Loi et des Règlements, nous sommes d'avis que la bonne façon d'interpréter et d'appliquer le nouvel article 4300(1) des Règlements est de conclure qu'un intérêt de 6 p. 100 est exigible en vertu de l'article 159(7) à l'égard des années d'imposition 1972 et suivantes, mais seulement en ce qui concerne un choix fait à compter du 24 juillet 1974. Cette interprétation tient compte à la fois du nouvel article 4300(1) des Règlements et des articles 221(2) et 159(7).

Cette interprétation peut aussi empêcher que se produise une situation chaotique et injuste qui pourrait fort bien résulter du manque de restrictions quant à la rétroactivité du nouvel article 4300(1) des Règlements. Comme l'a souligné l'avocat de l'appellant dans son mémoire et dans sa

⁵ Voir *Industrial Acceptance Corp. Ltd. c. Treasurer of Ontario*, le motif du juge McLennan, (1962) 30 D.L.R. (2^e) 497, à la page 500.

construed so as to apply to elections made before July 24, 1974, in respect of the 1972 and 1973 taxation years, no executor could reasonably make an informed decision on election since he would be making the estate liable for interest which could be increased without limit after the election had been made.

Such a chaotic and unfair result cannot be presumed to have been intended by Parliament except by the use of clear and unambiguous language. Likewise a statute should not be construed so as to have a greater retrospective operation than its language renders necessary.⁶ Having regard to all of these considerations it is our opinion that new regulation 4300(1) should be construed as only having retrospective operation with respect to elections under section 159(7) made from and after July 24, 1974. On this basis, the appeal must succeed.

We would, accordingly, allow the appeal and set aside the judgment of the Trial Division and direct that the notice of re-assessment dated February 3, 1975 be varied by deleting therefrom the interest charged. We would further direct the payment of the appellant's costs both here and in the Trial Division.

* * *

URIE J. concurred.

* * *

MACKAY D.J. concurred.

plaidoirie, si l'article des Règlements était interprété de façon à s'appliquer à un choix fait avant le 24 juillet 1974, relativement aux années d'imposition 1972 et 1973, aucun exécuteur ne pourrait raisonnablement prendre une décision réfléchie sur le choix puisqu'il rendrait alors la succession redevable d'un intérêt qui pourrait s'accroître de façon illimitée à la suite du choix.

On ne peut jamais attribuer au législateur l'intention d'en arriver à une situation injuste et confuse, sauf s'il s'est exprimé en termes clairs et non ambigus. De même, on ne devrait pas interpréter un texte de loi de façon à lui donner un effet rétroactif plus étendu que celui nécessité par sa formulation⁶. En tenant compte de tous ces facteurs, nous sommes d'avis que le nouvel article 4300(1) des Règlements devrait être interprété de façon à lui donner un effet rétroactif à l'égard seulement des choix faits en vertu de l'article 159(7), à compter du 24 juillet 1974. Sur ce fondement, l'appel doit être accueilli.

Par conséquent, nous accueillons l'appel, infirmons le jugement de la Division de première instance et ordonnons que l'avis de nouvelle cotisation en date du 3 février 1975 soit modifié en y supprimant l'intérêt exigé. Nous ordonnons de plus le paiement des frais de l'appelant, tant en cette cour qu'en Division de première instance.

* * *

LE JUGE URIE y a souscrit.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT MACKAY y a souscrit.

⁶ See *Craies on Statute Law*, 7th Edition, p. 388.

⁶ Voir *Craies on Statute Law*, 7^e édition, p. 388.