

**Newfoundland and Labrador Corporation Limited** (*Intervener opposing the legislation in the Court of Appeal*)

and

**Javelin International Limited** (*Intervener opposing the legislation in the Court of Appeal*) *Appellants*;

and

**The Attorney General of Newfoundland** (*Supporting the legislation in the Court of Appeal*) *Respondent*;

and

**The Attorney General for Alberta, the Attorney General of Nova Scotia and the Attorney General for New Brunswick** *Interveners*.

File No.: 16275.

1981: October 31; 1982: August 9.

Present: Laskin C.J. and Martland, Ritchie, Dickson, Beetz, Estey, McIntyre, Chouinard and Lamer JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR  
NEWFOUNDLAND

*Constitutional law — Taxation — Direct or indirect taxation — Taxes on income from mining and from mining rights — Whether or not taxes levied intra vires the province — Constitutional Act, 1867, ss. 91(2), 92(2) — The Mining and Mineral Rights Tax Act, 1975, 1975 (Nfld.), c. 68, ss. 2, 5, 7, 9, 10, 12 — The Undeveloped Mineral Areas Act, R.S.N. 1970, c. 383, s. 8.*

The Newfoundland Mining and Mineral Rights Tax Act, 1975, provided for two separate and distinct kinds of taxation. One, the "Mining Tax", was stated to be a percentage of the taxable income derived by the operator or the contractor from mining operations within the province. The other, the "Mineral Rights Tax", was levied (a) against every operator and every contractor in accordance with a specific formula, and (b) against every person who received any money by way of rental, royalty or other payment for the grant to another of the right to engage in mining operations in accordance with another specified formula. The issues before this Court were whether or not the Act was *ultra vires* the New-

**Newfoundland and Labrador Corporation Limited** (*Intervenante s'opposant à la loi en Cour d'appel*)

et

**Javelin International Limited** (*Intervenante s'opposant à la loi en Cour d'appel*) *Appelantes*;

et

**Le procureur général de Terre-Neuve** (*Appuyant la loi en Cour d'appel*) *Intimé*;

et

**Le procureur général de l'Alberta, le procureur général de la Nouvelle-Écosse et le procureur général du Nouveau-Brunswick** *Intervenants*.

N° du greffe: 16275.

1981: 31 octobre; 1982: 9 août.

Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Martland, Ritchie, Dickson, Beetz, Estey, McIntyre, Chouinard et Lamer.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DE TERRE-NEUVE

*Droit constitutionnel — Droit fiscal — Taxe directe ou indirecte — Taxes sur le revenu provenant de droits miniers et de l'exploitation de mines — Ces taxes sont-elles intra vires de la province? — Loi constitutionnelle de 1867, art. 91(2), 92(2) — The Mining and Mineral Rights Tax Act, 1975, 1975 (T.-N.), chap. 68, art. 2, 5, 7, 9, 10, 12 — The Undeveloped Mineral Areas Act, R.S.N. 1970, chap. 383, art. 8.*

The Mining and Mineral Rights Tax Act, 1975 de Terre-Neuve prévoit deux sortes de taxes bien distinctes. L'une, la «taxe minière», est un pourcentage du revenu imposable que l'exploitant ou l'entrepreneur tirent d'opérations minières dans la province. L'autre, la «taxe sur les droits miniers», est imposée a) à tous les exploitants et à tous les entrepreneurs suivant une formule déterminée, et b) à quiconque reçoit de l'argent sous forme de loyers, de redevances ou d'autres paiements en échange de la cession à une autre personne du droit de se livrer à des opérations minières, suivant une autre formule déterminée. La Cour est saisie des questions de savoir si la Loi est en totalité ou en partie *ultra vires* de

foundland Legislature, in whole or in part, and if *intra vires*, whether or not it applied to the appellants herein.

*Held:* The appeal should be dismissed.

The annual tax imposed by s. 5 on taxable income derived from mining operations within the province was an income tax, and constituted direct taxation. That the tax was levied on a particular component of the taxpayer's income did not alter that characterisation. The section 9 tax was a direct tax and formed part of a general taxation scheme. The taxation of government payments for the development of undeveloped land, pursuant to s. 10(1)(b), too, was a direct tax incapable of being passed on to anyone else. Section 10(1)(a) provided for a direct tax on royalties or receipts from the granting of a right to engage in mining operations despite the discretionary nature and restricted scope of the deductions allowed under it. This tax applied to appellants notwithstanding the fact that the royalties accrued in consequence of some event outside Newfoundland and despite the place of payment. Section 12(a) of *The Mining and Mineral Rights Tax Act* provided that the s. 10(1)(a) tax applied notwithstanding previous agreements or statutes. That a taxpayer would seek to pass this tax on to someone else did not make it an indirect tax. The section 10(1)(a) tax did not trespass upon the federal power over trade and commerce.

*Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1978] 2 S.C.R. 545, followed; *R. v. Caledonian Collieries, Ltd.*, [1928] A.C. 358, distinguished; *Forbes v. Attorney-General of Manitoba*, [1937] A.C. 260; *Attorney-General for British Columbia v. Esquimalt and Nanaimo Railway Company*, [1950] A.C. 87; *Minister of Finance of New Brunswick v. Simpsons-Sears Ltd.*, [1982] 1 S.C.R. 144; *Alworth v. Minister of Finance*, [1978] 1 S.C.R. 447; *Carnation Co. Ltd. v. Quebec Agricultural Marketing Board*, [1968] S.C.R. 238, referred to.

APPEAL from a judgment of the Newfoundland Court of Appeal reference (1980), 115 D.L.R. (3d) 482, 28 Nfld. & P.E.I.R. 361, 79 A.P.R. 361, holding *The Mining and Mineral Rights Tax Act intra vires* the province. Appeal dismissed.

*Stephen Scott* and *Charles Flam*, for the appellants.

la législature de Terre-Neuve et, à supposer qu'elle soit *intra vires*, si elle s'applique aux appelantes en l'espèce.

*Arrêt:* Le pourvoi est rejeté.

La taxe annuelle imposée par l'art. 5 sur le revenu imposable tiré d'opérations minières dans la province est un impôt sur le revenu et, partant, une taxe directe. Le fait que la taxe frappe une partie précise du revenu du contribuable n'y change rien. La taxe imposée par l'art. 9 est une taxe directe qui s'inscrit dans le cadre d'un plan général en matière fiscale. De même, la taxe que l'al. 10(1)b impose sur les paiements faits par le gouvernement en vue de l'aménagement de terres inexploitées constitue une taxe directe qui ne peut être reportée sur quelqu'un d'autre. La taxe sur les redevances ou les recettes provenant de la cession d'un droit de se livrer à des opérations minières que prévoit l'al. 10(1)a est une taxe directe malgré la nature discrétionnaire et la portée restreinte des déductions autorisées. La taxe s'applique aux appelantes même si les redevances sont payables par suite d'un événement qui a lieu à l'extérieur de Terre-Neuve, et ce, indépendamment du lieu de paiement. Suivant l'al. 12a) de *The Mining and Mineral Rights Tax Act*, la taxe imposée par l'al. 10(1)a s'applique nonobstant toute entente ou toute loi antérieures. Le fait qu'un contribuable chercherait à reporter cette taxe sur quelqu'un d'autre ne suffit pas pour en faire une taxe indirecte. Il ne s'agit pas d'une taxe qui empiète sur les pouvoirs fédéraux en matière d'échanges et de commerce.

Jurisprudence: arrêt suivi: *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1978] 2 R.C.S. 545; distinction faite avec l'arrêt: *R. v. Caledonian Collieries, Ltd.*, [1928] A.C. 358; arrêts mentionnés: *Forbes v. Attorney-General of Manitoba*, [1937] A.C. 260; *Attorney-General for British Columbia v. Esquimalt and Nanaimo Railway Company*, [1950] A.C. 87; *Ministre des Finances du Nouveau-Brunswick c. Simpsons-Sears Ltée*, [1982] 1 R.C.S. 144; *Alworth c. Ministre des Finances*, [1978] 1 R.C.S. 447; *Carnation Co. Ltd. c. Régie des marchés agricoles du Québec*, [1968] R.C.S. 238.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel de Terre-Neuve (1980), 115 D.L.R. (3d) 482, 28 Nfld. & P.E.I.R. 361, 79 A.P.R. 361, qui, statuant dans le cadre d'un renvoi, a jugé *The Mining and Mineral Rights Tax Act intra vires* de la province. Pourvoi rejeté.

*Stephen Scott* et *Charles Flam*, pour les appelantes.

*James J. Greene, Q.C., and Joseph S. Hutchings*, for the respondent.

*James G. Spurr*, for the intervener the Attorney General of Nova Scotia.

*Alan D. Reid and Richard Speight*, for the intervener the Attorney General for New Brunswick.

*Brian C. Crane, Q.C.*, for the intervener the Attorney General for Alberta.

The judgment of the Court was delivered by

MARTLAND J.—The issue in this appeal is as to the constitutional validity of *The Mining and Mineral Rights Tax Act, 1975, 1975* (Nfld.), c. 68, enacted by the Legislature of Newfoundland, hereinafter referred to as “the Act”. This issue was referred to the Court of Appeal of the Supreme Court of Newfoundland by an Order in Council dated April 22, 1980, pursuant to s. 6 of *The Judicature Act, R.S.N. 1970, c. 187*, as amended. The question was argued before the Court of Appeal. The appellants Newfoundland and Labrador Corporation Limited (“Nalco”) and Javelin International Limited (“Javelin”) formerly Canadian Javelin Limited as interveners were represented by counsel before the Court of Appeal. Nalco is a corporation incorporated by statute in Newfoundland. Javelin was incorporated under the laws of Canada and registered to do business in Newfoundland. Its head office, at the time the leases hereinafter mentioned were made, was in St. John’s, Newfoundland. At the time the present proceedings were commenced, its head office was in Montreal, Quebec.

The Court of Appeal decided, unanimously, that the legislation in issue was, in whole, *intra vires* of the Legislature of Newfoundland to enact. The appellants appealed to this Court. The Chief Justice stated the constitutional question as follows:

Is *The Mining and Mineral Rights Tax Act, 1975*, the Act No. 68 of 1975, *ultra vires* the Legislature of Newfoundland either in whole or in part, and, if so, in what particular or particulars and to what extent? Does the Act, if it is *intra vires*, apply to the Appellants in the present case?

*James J. Greene, c.r., et Joseph S. Hutchings*, pour l’intimé.

*James G. Spurr*, pour l’intervenant le procureur général de la Nouvelle-Écosse.

*Alan D. Reid et Richard Speight*, pour l’intervenant le procureur général du Nouveau-Brunswick.

*Brian C. Crane, c.r.*, pour l’intervenant le procureur général de l’Alberta.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE MARTLAND—Cet appel soulève la question de la constitutionnalité de *The Mining and Mineral Rights Tax Act, 1975, 1975* (Nfld.), chap. 68, adoptée par la législature de Terre-Neuve et appelée ci-après «la Loi». Par un décret daté du 22 avril 1980, cette question a été renvoyée à la Cour d’appel de la Cour suprême de Terre-Neuve conformément à l’art. 6 de *The Judicature Act, R.S.N. 1970, chap. 187*, modifiée. On a débattu la question devant la Cour d’appel. Les appelantes, Newfoundland and Labrador Corporation Limited («Nalco») et Javelin International Limited («Javelin»), anciennement Canadian Javelin Limited, en leur qualité d’intervenantes, étaient représentées par des avocats devant la Cour d’appel. Nalco est une société constituée sous le régime des lois de Terre-Neuve. Javelin, constituée en vertu des lois du Canada, est enregistrée pour faire affaires à Terre-Neuve. Au moment de la signature des baux mentionnés ci-après, son siège social se trouvait à St-Jean (Terre-Neuve). Mais à l’époque où les présentes procédures ont été intentées, il se trouvait à Montréal (Québec).

La Cour d’appel a décidé à l’unanimité que l’ensemble de la Loi en cause est *intra vires* de la législature de Terre-Neuve. Les appelantes se sont pourvues devant cette Cour. Le Juge en chef a ainsi formulé la question constitutionnelle:

La *Mining and Mineral Rights Tax Act, 1975*, la Loi n° 68 de 1975, est-elle en totalité ou en partie *ultra vires* de la législature de Terre-Neuve et, dans l’affirmative, à quel égard et dans quelle mesure? Si la Loi est *intra vires*, s’applique-t-elle aux appelantes en l’espèce?

The Attorneys General of Quebec, New Brunswick, Nova Scotia, Alberta and Saskatchewan intervened but the Attorneys General of Quebec and Saskatchewan later withdrew their interventions. The others all supported the validity of the legislation. The Attorney General of Canada did not intervene.

The Act makes general provision for two separate and distinct kinds of taxation. One tax, which is dealt with in Part II under the heading "Mining Tax", is stated to be a percentage of the taxable income derived by the operator or the contractor from mining operations within the province, determined in accordance with a formula set out in the Act. The other tax, which is dealt with in Part III under the heading "Mineral Rights Tax", is levied (a) against every operator and every contractor in accordance with a specified formula, and (b) against every person who receives any money by way of rental, royalty or other payment for the grant to the operator, contractor or other person of the right to engage in mining operations in accordance with another specified formula.

The following provisions of the Act are relevant to the issues in this appeal:

2. In this Act

- (c) "contractor" means any person who contracts with another person having a right to carry out mining operations to deliver minerals to that other person for a valuable consideration from lands on or in which such rights exist;
- (e) "gross income" means the total income derived by an operator or a contractor from the sale of minerals consequent upon mining operations in a fiscal year and, if such minerals are processed prior to the sale, includes the income from processing;
- (g) "mining operations" means the extraction or production within the province of minerals up to and including primary crushing, and includes the

Les procureurs généraux du Québec, du Nouveau-Brunswick, de la Nouvelle-Écosse, de l'Alberta et de la Saskatchewan sont intervenus, mais les procureurs généraux du Québec et de la Saskatchewan ont par la suite retiré leurs interventions. Quant aux autres, ils ont tous appuyé la validité de la Loi. Le procureur général du Canada n'est pas intervenu.

La Loi prévoit de façon générale deux sortes de taxes bien distinctes. Une de ces taxes, qui est visée à la Partie II de la Loi sous la rubrique [TRADUCTION] «Taxe minière», est un pourcentage du revenu imposable que l'exploitant ou l'entrepreneur tirent d'opérations minières dans la province et qui est établi suivant une formule énoncée dans la Loi. L'autre taxe, qui est visée à la Partie III sous la rubrique [TRADUCTION] «Taxe sur les droits miniers», est imposée a) à tous les exploitants et à tous les entrepreneurs suivant une formule déterminée et b) à quiconque reçoit de l'argent sous forme de loyers, de redevances ou d'autres paiements en échange de la cession à l'exploitant, à l'entrepreneur ou à une autre personne du droit de se livrer à des opérations minières, suivant une autre formule déterminée.

Les dispositions suivantes de la Loi sont pertinentes relativement aux questions soulevées en l'espèce:

[TRADUCTION] 2. Dans la présente loi

- c) «entrepreneur» désigne toute personne qui s'engage par contrat envers une autre personne qui détient le droit de se livrer à des opérations minières, à livrer à celle-ci, moyennant contrepartie valable, les minéraux extraits des terres sur lesquelles porte ce droit;
- e) «revenu brut» désigne le revenu total tiré par un exploitant ou par un entrepreneur de la vente de minéraux par suite d'opérations minières effectuées au cours d'une année financière et, si les minéraux en question subissent un traitement avant la vente, comprend le revenu tiré du traitement;
- g) «opérations minières» désigne l'extraction ou la production, jusques et y compris le concassage primaire, de minéraux dans la province, et com-

transportation, handling, storing, distribution and sale of such minerals, but does not include processing;

- (i) "net income" means the gross income less those amounts permitted to be deducted from the gross income by Section 6;
- (j) "operator" means a person who
- (i) has the right to extract minerals, and
  - (ii) carries out mining operations on or under lands within the province;
- (m) "processing" means processing minerals within the province, and includes concentrating, milling, pelletizing, smelting, refining and fabricating of minerals;
- (p) "taxable income" means the net income less those payments permitted to be deducted from the net income by Section 7; . . .

## PART II

### Mining Tax

5.—(1) Subject to subsection (2), and Section 8, every operator and every contractor is liable for and shall pay to the Minister in the manner and at the time or times set out in this Act an annual tax of fifteen per centum (15%) of the taxable income derived by the operator or the contractor from mining operations within every mine within the province during each fiscal year.

(2) The Lieutenant-Governor in Council may by order declare with respect to any taxpayer that the tax payable by the operator or contractor under subsection (1) shall be based on the taxable income derived by the operator or contractor from mining operations within individual mines or groups of mines as may be prescribed in the order.

(3) For the purposes of subsection (2), "mine" means a work or undertaking in which mining operations are conducted, and includes a quarry.

6.—(1) Subject to subsection (2) of this section, the net income of a taxpayer shall be ascertained by deducting from the gross income of the taxpayer

- (a) all expenses and outlays reasonably incurred in mining operations and in processing minerals

prend le transport, la manutention, l'entreposage, la distribution et la vente de ces minéraux, mais non leur traitement;

- i) «revenu net» désigne le revenu brut moins les montants que l'article 6 permet d'en déduire;
- j) «exploitant» désigne une personne qui
- (i) détient le droit d'extraire des minéraux, et
  - (ii) se livre à des opérations minières à la surface ou sous la surface du sol dans la province;
- m) «traitement» désigne le traitement de minéraux dans la province et comprend la concentration, le broyage, la pelletisation, la fusion, le raffinage et la fabrication de minéraux;
- p) «revenu imposable» désigne le revenu net moins les paiements que l'article 7 permet d'en déduire; . . .

## PARTIE II

### Taxe minière

5.—(1) Sous réserve du paragraphe (2) et de l'article 8, tous les exploitants et tous les entrepreneurs sont assujettis à une taxe annuelle de quinze pour cent (15 %) du revenu imposable qu'ils tirent, au cours de chaque année financière, d'opérations minières dans toutes les mines situées dans la province et ils sont tenus de payer cette taxe au Ministre de la manière et aux époques précisées dans la présente loi.

(2) Le lieutenant-gouverneur en conseil peut déclarer par décret, à l'égard de tout contribuable, que la taxe payable par l'exploitant ou par l'entrepreneur aux termes du paragraphe (1) sera fonction du revenu imposable tiré par l'exploitant ou par l'entrepreneur d'opérations minières effectuées dans des mines particulières ou dans des groupes de mines, suivant ce que peut prescrire le décret.

(3) Aux fins du paragraphe (2), le mot «mine» désigne un ouvrage ou une entreprise comportant des opérations minières, et comprend une carrière.

6.—(1) Sous réserve du paragraphe (2) du présent article, le revenu net d'un contribuable sera déterminé par la déduction appliquée sur son revenu brut

- a) de toutes les dépenses et de tous les débours que peuvent raisonnablement entraîner les opérations

- extracted from land pursuant to those mining operations;
- (b) such amount as may be prescribed for depreciation of the cost, exclusive of interest charges of any kinds of vehicles, machinery, plant, equipment, buildings and other assets of a capital nature used in mining operations, and processing minerals extracted from land pursuant to those mining operations, and for the purposes of this paragraph the regulations may prescribe different rates and methods of depreciation for different kinds of capital assets, but where the vehicles, machinery, plant, equipment and buildings or any part thereof have been disposed of in a fiscal year, the proceeds from the disposal shall be applied to reduce the cost or value of any additions thereto in that year, and where those proceeds exceed the cost of the additions the excess shall be applied to reduce the balance remaining to be depreciated of those assets required in previous fiscal years, and where no such balance remains to be depreciated the excess shall be applied to reduce deductions otherwise allowable under this subsection;
- (c) such amount, if any, exclusive of interest charges of any kind, as the Minister in his absolute discretion allows for exploration and preproduction development expenditures exclusively and necessarily incurred for the proper conduct of those mining operations from which the gross income is generated, but the aggregate of the deductions made under this paragraph shall not exceed the total expenditures;
- (d) all moneys paid to Her Majesty during the fiscal year by way of
- (i) taxation imposed specifically upon the area or acreage of the land in which mining operations are being conducted within the province, whether or not the Act imposing the taxation is passed before or after the coming into operation of this Act, and
- (ii) rentals, royalties, charges and other payments for the right to engage in the mining operations which generates all or part of the gross income, but not any payment by way of taxation, except as permitted by subparagraph (i) of this paragraph (d);
- minières et le traitement de minéraux extraits du sol par suite de ces opérations;
- b) du montant qui peut être prescrit au titre de l'amortissement du coût, sans compter les intérêts, de toute sorte de véhicules, de machineries, de matériel, d'équipement, d'immeubles et d'autres immobilisations employés dans des opérations minières et dans le traitement de minéraux extraits du sol par suite de ces opérations, et aux fins du présent alinéa le règlement d'application peut prescrire différents taux et différentes méthodes d'amortissement pour les diverses sortes d'immobilisations, mais lorsqu'il y a aliénation de la totalité ou de partie des véhicules, de la machinerie, du matériel, de l'équipement et des immeubles au cours d'une année financière, le produit de l'aliénation doit être appliqué à la réduction du coût ou de la valeur de toute addition à l'actif immobilisé au cours de l'année en question, et lorsque ce produit dépasse le coût des additions, l'excédent doit servir à réduire le solde à amortir relativement à l'actif requis au cours des années financières précédentes, et lorsqu'il ne reste pas de solde à amortir, l'excédent doit servir à réduire les déductions que permettrait, sans cela, le présent paragraphe;
- c) du montant, s'il en est, sans compter les intérêts quels qu'ils soient, que le Ministre, dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire absolu, permet de déduire au titre des dépenses d'exploration et d'aménagement préalable à la production qui sont nécessaires à la bonne marche des opérations minières d'où provient le revenu brut et qui sont faites exclusivement à cette fin, mais le total des déductions faites en vertu du présent alinéa ne doit pas dépasser les dépenses totales;
- d) de tous les deniers versés à Sa Majesté au cours de l'année financière sous forme
- (i) de taxes qui s'appliquent particulièrement à l'étendue ou à la superficie des terres où les opérations minières ont lieu dans la province, peu importe que la Loi qui impose la taxe ait été adoptée avant ou après l'entrée en vigueur de la présente loi, et
- (ii) de loyers, de redevances, de droits et d'autres paiements faits en échange du droit de se livrer aux opérations minières d'où provient la totalité ou partie du revenu brut, mais non d'un paiement de taxes, sauf dans la mesure où le sous-alinéa (i) du présent alinéa le permet;

- (e) such reserves for doubtful debts as the Minister in his absolute discretion permits for the mining operations during the fiscal year;
- (f) an amount by way of return on capital directly and necessarily employed by the taxpayer in processing minerals extracted from land pursuant to mining operations equal to eight per centum (8%) of the original cost, exclusive of interest charges, of the depreciable assets, including machinery, equipment, plant, buildings, works and improvements used by the taxpayer in the processing of such minerals, but the amount to be deducted under this paragraph shall not be in excess of sixty-five per centum (65%) of the portion remaining after deducting from the gross income the amounts specified in paragraphs (a) to (e) inclusive.
- (2) No deduction shall be made from the gross income under subsection (1) in respect of
- (a) disbursements not wholly, exclusively and necessarily expended for the purpose of generating the gross income;
- (b) expenditures for the provision or replacement of plant, machinery or equipment or any other item of a capital nature;
- (c) any amount transferred or credited to a reserve contingent account or sinking fund, other than for permitted doubtful debts referred to in subsection (1);
- (d) rentals, royalties and other payments paid by the taxpayer to any person, other than Her Majesty, under any Act, agreement, grant, lease or licence for the right to engage in mining operations;
- (e) disbursements made for the purpose of maintenance of property not applied in the generation of the gross income during the fiscal year;
- (f) any payment made for goods or services provided by a parent, subsidiary, affiliated or associated company in excess of the actual costs of those goods or services.
7. For the purposes of Section 5, the taxable income derived from mining operations by an operator and by a contractor is the net income less either
- e) des réserves pour créances douteuses que le Ministre, dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire absolu, permet de déduire relativement aux opérations minières effectuées au cours de l'année financière;
- f) d'un montant à titre de rendement du capital que le contribuable a dû nécessairement employer directement pour le traitement de minéraux extraits du sol par suite d'opérations minières, et ce montant est de huit pour cent (8 %) du coût initial, sans compter les intérêts, de l'actif amortissable, y compris la machinerie, l'équipement, le matériel, les immeubles, les ouvrages et les améliorations employés par le contribuable dans le traitement de ces minéraux, mais le montant à déduire conformément au présent alinéa ne doit pas dépasser soixante-cinq pour cent (65 %) de ce qui reste après que les montants précisés aux alinéas a) à e) inclusivement ont été déduits du revenu brut.
- (2) Aucune déduction applicable au revenu brut révu au paragraphe (1) ne sera faite à l'égard
- a) des débours non entièrement, exclusivement et nécessairement faits en vue de produire le revenu brut;
- b) des dépenses pour la fourniture ou pour le remplacement de matériel, de machinerie ou d'équipement ou de tout autre bien immobilisé;
- c) de tout montant qui est viré à une réserve de prévoyance ou à une caisse d'amortissement ou qui est porté au compte de pareille réserve ou caisse, à moins que ce montant ne soit affecté aux créances douteuses déductibles visées au paragraphe (1);
- d) des loyers, des redevances et des autres paiements effectués par le contribuable à toute personne autre que Sa Majesté en vertu de toute loi, toute entente, toute cession, tout bail ou toute licence en échange du droit de se livrer à des opérations minières;
- e) des débours faits pour l'entretien de biens non utilisés pour produire le revenu brut au cours de l'année financière;
- f) de tout paiement fait au titre de marchandises ou de services fournis par une société-mère, par une filiale ou par une société affiliée ou associée qui est supérieur au coût réel de ces marchandises ou services.
7. Aux fins de l'article 5, le revenu imposable tiré d'opérations minières par un exploitant et par un entrepreneur est le revenu net moins le plus élevé

- (a) all moneys paid during the fiscal year, by way of rental, royalty or other payment to any person, other than to Her Majesty, for the grant of the right to engage in mining operations; or
- (b) twenty per centum (20%) of the net income, whichever is the greater.

**PART III**

**Mineral Rights Tax**

*(a) Tax Payable By Operators and Contractors*

9.—(1) Subject to subsection (2), every operator and every contractor is liable for and shall pay to the Minister in the manner and at the time or times set out in this Act an annual tax of twenty per centum (20%) of the amount, if any, by which twenty per centum (20%) of the net income of the operator or contractor exceeds the aggregate of all moneys paid by the operator or contractor during the fiscal year by way of rental, royalty or other payment to any person, other than Her Majesty, for the grant of the right to engage in mining operations.

*(b) Tax Payable By Recipients Of Rentals, Royalties and Like Payments*

10.—(1) Every person who receives from

- (a) an operator, contractor or any other person during a fiscal year any money by way of rental, royalty or other payment for the grant to the operator, contractor or other person of the right to engage in mining operations; or
- (b) the Minister of Mines and Energy during a fiscal year any money by way of payment to that person, as owner of an undeveloped mineral area, pursuant to Section 8 of The Undeveloped Mineral Areas Act,

is liable for and shall pay to the Minister in the manner and at the time set out in this Act an annual tax of twenty per centum (20%) of the net revenue received in consideration of the grant of the right during that fiscal year.

(2) For the purposes of subsection (1), "net revenue" means the total sum received from the operator, contractor, person or the Minister of Mines and Energy during the fiscal year less

- a) de tout l'argent payé au cours de l'année financière sous forme de loyers, de redevances ou d'autres paiements à toute personne autre que Sa Majesté en échange de la cession du droit de se livrer à des opérations minières; ou
- b) de vingt pour cent (20 %) du revenu net.

**PARTIE III**

**Taxe sur les droits miniers**

*a) Taxe payable par les exploitants et par les entrepreneurs*

9.—(1) Sous réserve du paragraphe (2), tous les exploitants et tous les entrepreneurs sont assujettis à une taxe annuelle de vingt pour cent (20 %) du montant, s'il en est, par lequel vingt pour cent (20 %) de leur revenu net dépasse le total de tout l'argent qu'ils ont payé au cours de l'année financière sous forme de loyers, de redevances, ou d'autres paiements à toute personne autre que Sa Majesté en échange de la cession du droit de se livrer à des opérations minières, et ils sont tenus de payer cette taxe au Ministre de la manière et aux époques précisées dans la présente loi.

*b) Taxe payable par les personnes qui reçoivent des loyers, des redevances et des paiements semblables*

10.—(1) Quiconque

- a) reçoit d'un exploitant, d'un entrepreneur ou de toute autre personne, au cours d'une année financière, de l'argent sous forme de loyers, de redevances ou d'autres paiements en échange de la cession à l'exploitant, à l'entrepreneur ou à une autre personne du droit de se livrer à des opérations minières; ou
- b) en sa qualité de propriétaire d'une zone minière inexploitée, reçoit du ministre des Mines et de l'Énergie, au cours d'une année financière, de l'argent à titre de paiement en application de l'article 8 de l'Undeveloped Mineral Areas Act,

est assujetti à une taxe annuelle de vingt pour cent (20 %) du revenu net reçu au cours de l'année financière en échange de la cession du droit, et est tenu de payer cette taxe au Ministre de la manière et aux époques précisées dans la présente loi.

(2) Aux fins du paragraphe (1), l'expression «revenu net» désigne la somme totale reçue de l'exploitant, de l'entrepreneur, de la personne ou du ministre des Mines et de l'Énergie au cours de l'année financière moins

- (a) all administrative, accounting, legal and other expenses which in the opinion of the Minister are necessarily incurred by the taxpayer in the collection of the money from the operator or contractor;
- (b) such amount, as the Lieutenant-Governor in Council may allow for any costs and outlays incurred by the taxpayer within the area of land in or upon which the taxpayer has the right to engage in mining operations or such other areas of land as may be prescribed; and
- (c) all moneys paid during the fiscal year, by way of rental, royalty or other payment to any person, other than to Her Majesty, for the grant of the right to engage in mining operations.

12. Nothing in any Act of the province, or in any grant, deed, licence, contract, agreement or other document (whether or not such grant, deed, licence, contract, agreement or other document has received ratification by the Legislature), passed, given, made or entered into prior to the coming into operation of this Act, shall be construed so as

- (a) to defeat the liability of a taxpayer to pay the tax required to be paid by Section 10 of this Part; or
- (b) to enable any person who is liable for and required to pay a tax under Section 10 of this Act, to require the operator, contractor or any other person from whom such person receives any money by way of rental, royalty or other payment for the grant of the right to engage in mining operations,
  - (i) to pay such tax in its stead or place, or
  - (ii) to indemnify and save harmless such person against any such tax; or
- (c) to impose any liability on the part of Her Majesty for loss or damage sustained,

and where any of the provisions contained in such Act, grant, deed, licence, contract, agreement or other document is in conflict with any of the provisions of this Act, the latter shall prevail.

The status of the appellants to challenge the validity of the Act was as recipients of rentals, royalties or other payments for grants to operators, contractors or other persons of the right to engage in mining operations. They were affected only by

- a) l'ensemble des dépenses administratives, de comptabilité, judiciaires et autres que, de l'avis du Ministre, le contribuable a dû nécessairement faire pour recouvrer l'argent que lui doit l'exploitant ou l'entrepreneur;
- b) le montant que le lieutenant-gouverneur en conseil peut permettre de déduire au titre des frais et des débours que le contribuable a faits dans les limites de la zone où il a le droit de se livrer à des opérations minières ou dans les limites des autres zones qui peuvent être prescrites; et
- c) tout l'argent payé au cours de l'année financière sous forme de loyers, de redevances ou d'autres paiements à toute personne autre que Sa Majesté en échange de la cession du droit de se livrer à des opérations minières.

12. Aucune disposition d'une loi de la province adoptée avant l'entrée en vigueur de la présente loi, ni aucune disposition d'un acte de cession, d'un acte scellé, d'une licence, d'un contrat, d'une entente ou d'un autre document antérieur à l'entrée en vigueur de la présente loi (peu importe que l'acte de cession, l'acte scellé, la cession, le contrat, l'entente ou l'autre document ait ou non été ratifié par la législature), ne doit être interprétée de manière

- a) à exempter un contribuable de la taxe imposée par l'article 10 de la présente Partie; ni
- b) à permettre à une personne qui est assujettie à une taxe prévue par l'article 10 de la présente loi d'exiger que l'exploitant, l'entrepreneur ou toute autre personne de qui elle reçoit de l'argent sous forme de loyers, de redevances, ou d'autres paiements en échange de la cession du droit de se livrer à des opérations minières,
  - (i) paie cette taxe en son lieu et place, ou
  - (ii) la tienne indemne et à couvert à l'égard de pareille taxe; ni
- c) à imposer à Sa Majesté la responsabilité de toute perte ou de tout dommage subi,

et lorsqu'une disposition quelconque d'une loi de la province, de l'acte de cession, de l'acte scellé, de la cession, du contrat, de l'entente ou de l'autre document est inconciliable avec les dispositions de la présente loi, c'est celle-ci qui prévaut.

C'est en leur qualité de bénéficiaires de loyers, de redevances ou d'autres paiements faits en échange de la cession à des exploitants, à des entrepreneurs ou à d'autres personnes du droit de se livrer à des opérations minières, que les appelants

the tax imposed by s. 10(1)(a) of the Act. Their submissions to this Court related primarily to that subsection. They contended that the tax imposed by the subsection was not a direct tax and so could not be imposed by the Legislature of Newfoundland since s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*, limited provincial legislative powers in the field of taxation to "Direct Taxation within the Province in order to the raising of a Revenue for Provincial Purposes".

The reference to the Newfoundland Court of Appeal raised only the question of the constitutional validity of the Act. The constitutional question in this Court included that question but also went on to put a further question: "Does the Act, if it is *intra vires*, apply to the Appellants in the present case?" With reference to this issue the appellants in their factum make the following submission, in paragraph 32:

32. The circumstances as to which Appellants dispute the constitutional applicability of s. 10(1)(a) of the Act, and of its associated provisions, are these, in general terms.

The Appellants dispute the constitutional application of these provisions to a payee who, outside Newfoundland, receives a payment of royalties in virtue of an agreement made outside Newfoundland and enforceable, at least as regards that payment, outside Newfoundland, the sum being payable only upon the occurrence of an event outside Newfoundland; and the payee not being engaged in any mining operations giving rise to the payment.

Paragraph 33 of the factum contains a statement of a number of facts. Paragraph 34 contains the statement that the appellants do not assert that the facts set out in paragraphs 32 and 33 can be established from the record on the appeal, but request the Court to determine the legal effects which would flow from establishing those facts.

The appellants further contend that they are exempted from the tax imposed by s. 10(1)(a) because of tax exemption provisions granted to Nalco and Javelin by agreements made with them by the Crown in right of Newfoundland which were approved by statute.

tes contestent la validité de la Loi. Seule la taxe qu'impose l'al. 10(1)a) de la Loi les touche. Les moyens qu'elles ont soulevés en cette Cour se rapportent principalement à cet alinéa. Elles ont fait valoir que, comme il ne s'agit pas là d'une taxe directe, la législature de Terre-Neuve ne peut l'imposer, puisque le par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* limite les pouvoirs législatifs provinciaux en matière fiscale à «la taxation directe dans les limites de la province, dans le but de prélever un revenu pour des objets provinciaux».

Le renvoi à la Cour d'appel de Terre-Neuve n'a soulevé que la question de la constitutionnalité de la Loi. Cette question a été reprise dans la question constitutionnelle dont nous sommes saisis, mais celle-ci pose en outre une question supplémentaire, savoir: «Si la Loi est *intra vires*, s'applique-t-elle aux appelantes en l'espèce?» A ce propos, les appelantes font valoir au paragraphe 32 de leur mémoire:

[TRADUCTION] 32. Voici, de façon générale, les circonstances à l'égard desquelles les appelantes contestent l'applicabilité constitutionnelle de l'al. 10(1)a) de la Loi et de ses dispositions connexes.

Les appelantes prétendent que la Constitution ne permet pas l'application de ces dispositions à une personne qui, hors des limites de Terre-Neuve, reçoit des redevances en vertu d'une entente conclue hors des limites de Terre-Neuve et exécutoire, du moins en ce qui concerne le paiement de ces redevances, à l'extérieur de cette province, ce montant n'étant payable que si un événement a lieu hors des limites de Terre-Neuve et, d'autre part, ne se livre pas à des opérations minières donnant lieu à ce paiement.

Le paragraphe 33 du mémoire expose plusieurs faits. Au paragraphe 34, les appelantes déclarent ne pas prétendre que les faits exposés aux paragraphes 32 et 33 puissent être prouvés à partir du dossier conjoint, mais demandent à la Cour de déterminer les conséquences juridiques qui en découleraient, s'ils étaient prouvés.

Les appelantes prétendent en outre qu'en raison de l'exemption d'impôt accordée à Nalco et à Javelin par Sa Majesté du chef de Terre-Neuve dans des ententes approuvées par une loi, elles jouissent d'une exonération de la taxe qu'impose l'al. 10(1)a).

I will deal first with the question of the constitutional validity of the Act. The answer to this question depends upon whether or not the tax which it imposes is direct or indirect.

In *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1978] 2 S.C.R. 545, Mr. Justice Dickson, who wrote the minority decision, reviewed a number of the leading authorities dealing with the test to be applied in determining that issue, which review was accepted in the reasons of the majority. At page 581 he pointed out that the established guide is the classical formulation of John Stuart Mill (*Principles of Political Economy*, Book V, c. 3):

Taxes are either direct or indirect. A direct tax is one which is demanded from the very person who it is intended or desired should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another; such are the excise or customs.

The producer or importer of a commodity is called upon to pay a tax on it not with the intention to levy a peculiar contribution upon him, but to tax through him the consumers of the commodity, from whom it is supposed that he will recover the amount by means of an advance in price.

Mill's well-known writings appeared not long before the drafting of the *British North America Act, 1867*, and were presumed by the Privy Council to be familiar to the Fathers of Confederation.

At page 582 he said:

Mill's test became firmly established in *Bank of Toronto v. Lambe* [(1887), 12 App. Cas. 575]. In that case Lord Hobhouse said that while it was proper and, indeed, necessary to have regard to the opinion of economists, the question is a legal one, *viz.* what the words mean as used in the statute. The problem is primarily one of the law rather than of refined economic analysis. The dividing line between a direct and an indirect tax is referable to and ascertainable by the "general tendencies of the tax and the common understanding of men as to those tendencies": *Lambe's case*.

The general tendency of a tax is the relevant criterion. This must be distinguished from the ultimate incidence of the tax in the circumstances of the particular case:

Je passe d'abord à la question de la constitutionnalité de la Loi. Pour répondre à cette question, il s'agit de déterminer si la taxe qu'elle impose est directe ou indirecte.

<sup>a</sup> Dans l'arrêt *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1978] 2 R.C.S. 545, le juge Dickson, qui a rédigé les motifs de la minorité, a passé en revue plusieurs arrêts de principe portant sur le critère à appliquer pour trancher cette question, et son examen des arrêts a été approuvé dans les motifs de la majorité. A la page 581, le juge Dickson fait remarquer que le critère est la formule classique de John Stuart Mill (*Principes d'économie politique*, Livre V, c. 3):

<sup>b</sup> [TRADUCTION] Les impôts sont directs ou indirects. L'impôt direct est celui qu'on exige de la personne même qui doit l'assumer. Les impôts indirects sont ceux qu'on exige d'une personne dans l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre: c'est le cas des taxes d'accise et des droits de douane.

<sup>c</sup> Le producteur ou l'importateur d'une denrée doit payer un impôt sur celle-ci non pas parce qu'on veut lui imposer une contribution particulière, mais afin d'imposer par son entremise les consommateurs de ladite denrée, en supposant qu'il va leur faire supporter le fardeau de l'impôt en augmentant ses prix.

<sup>d</sup> Les ouvrages bien connus de Mill ont été publiés peu avant la rédaction de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*, et le Conseil privé a présumé qu'ils étaient bien connus des Pères de la Confédération.

<sup>e</sup> A la page 582 il dit:

<sup>f</sup> Le critère de Mill a été fermement établi dans l'arrêt *Banque de Toronto c. Lambe* [(1887), 12 App. Cas. 575]. Dans cette affaire, lord Hobhouse a déclaré que s'il était fort à propos, et même nécessaire, de tenir compte de l'opinion des économistes, la question est une question de droit, savoir le sens à donner à ces mots dans le contexte de la loi. La question est principalement une question de droit plutôt que d'analyse économique subtile. La ligne de démarcation entre un impôt direct et un impôt indirect s'établit et se détermine en considérant [TRADUCTION] «la tendance générale de l'impôt et le sens ordinaire qu'il est convenu de donner à un impôt de cette tendance»: affaire *Lambe*.

<sup>g</sup> La tendance générale de l'impôt est le critère pertinent. Celle-ci doit être distinguée de l'incidence finale de l'impôt selon les circonstances du cas particulier: *La*

*City of Halifax v. Fairbanks Estate* [[1928] A.C. 117]; *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co. Ltd.* [[1934] A.C. 45].

In *City of Charlottetown v. Foundation Maritime Co.* [[1932] S.C.R. 589], Rinfret J. pointed out that Mill's canon is founded on the theory of the ultimate incidence of the tax, not the ultimate incidence depending on the special circumstances of individual cases.

The nature of the tax is a question of substance and does not turn on the language used by the Legislature: *The King v. Caledonian Collieries Ltd.* [[1928] A.C. 358].

At pages 583-84 he went on to say:

Clearly, direct and indirect taxation are terms of historical reference, and although there is no reason to believe that the *B.N.A. Act* is not a document of evolving meaning, not limited to its original inspiration, jurisprudence, in so far as concerns particular forms of taxation like income or property taxes, has captured the historical spirit of "direct" and "indirect" taxation and preserved it. The effect of this was explained by Lord Cave in *City of Halifax v. Fairbanks Estate* [[1928] A.C. 117], at p. 125:

What then is the effect to be given to Mill's formula above quoted? No doubt it is valuable as providing a logical basis for the distinction already established between direct and indirect taxes, and perhaps also as a guide for determining as to any new or unfamiliar tax which may be imposed in which of the two categories it is to be placed; but it cannot have the effect of disturbing the established classification of the old and well known species of taxation, and making it necessary to apply a new test to every particular member of those species. The imposition of taxes on property and income, of death duties and of municipal and local rates is, according to the common understanding of the term, direct taxation, just as the exaction of a customs or excise duty on commodities or of a percentage duty on services would ordinarily be regarded as indirect taxation; and although new forms of taxation may from time to time be added to one category or the other in accordance with Mill's formula, it would be wrong to use that formula as a ground for transferring a tax universally recognized as belonging to one class to a different class of taxation.

Historically well-understood categories of taxation have a known jurisprudential fate. Thus, a customs levy cannot be made by the Legislature whereas a property

*ville de Halifax c. La succession Fairbanks* [[1928] A.C. 117]; *Procureur général de la Colombie-Britannique c. Kingcome Navigation Co. Ltd.* [[1934] A.C. 45].

Dans *La ville de Charlottetown c. Foundation Maritime Co.* [[1932] R.C.S. 589], le juge Rinfret a relevé que la règle de Mill était fondée sur la théorie de l'incidence finale de l'impôt et non pas sur l'incidence finale dépendant des circonstances spéciales des cas particuliers.

La nature de l'impôt est une question de fond et ne dépend pas de la terminologie utilisée par la législature: *Le Roi c. Caledonian Collieries Ltd.* [[1928] A.C. 358].

Aux pages 583 et 584, il ajoute:

Il est clair que l'expression taxation directe et indirecte a une connotation historique et bien qu'il n'y ait aucune raison de croire que l'*A.A.N.B.* n'est pas un document dont le sens évolue, qui n'est pas limité à son inspiration originale, la jurisprudence, pour autant qu'elle porte sur des formes particulières de taxation comme l'impôt sur le revenu ou les taxes sur la propriété, a capté le sens historique de taxation «directe» et «indirecte» et l'a conservé. Lord Cave a expliqué l'effet de ce qui précède dans *La ville de Halifax c. La succession Fairbanks* [[1928] A.C. 117], à la p. 125:

[TRADUCTION] Quel effet faut-il attribuer à la formule de Mill précitée? Elle est certainement valable en ce qu'elle fournit une base logique à la distinction déjà établie entre les impôts directs et indirects et sert peut-être aussi de guide pour déterminer dans laquelle des deux catégories il faut placer un impôt nouveau ou inconnu; mais elle ne doit pas venir perturber la classification établie des impôts anciens et bien connus et rendre nécessaire l'application d'un nouveau critère à chaque sous-catégorie de ce genre d'impôts. La taxe foncière et l'imposition du revenu, les droits successoraux et les contributions municipales et locales relèvent de la taxation directe, au sens habituel du terme, au même titre que la perception de droits de douane ou d'accise sur des denrées ou d'un droit en pourcentage sur des services sera ordinairement considérée comme une taxation indirecte; bien que de nouvelles formes de taxation puissent, à l'occasion, être ajoutées à l'une ou l'autre catégorie selon la formule de Mill, on aurait tort d'invoquer cette formule pour transférer un impôt universellement reconnu comme appartenant à une catégorie, à une catégorie de taxation différente.

Les catégories d'impôt historiquement bien définies obéissent à une théorie générale du droit connue. Ainsi des droits de douane ne peuvent pas être créés par les

tax or income tax falls unquestionably within their competence.

I will turn first to the tax imposed by s. 5 of the Act. It requires every operator and contractor to pay an annual tax of 15 per cent of taxable income derived by the operator or the contractor from mining operations within every mine within the province. Taxable income means net income less payments permitted to be deducted by s. 7. Net income is gross income less amounts to be deducted under s. 6. Section 6 lists a number of permitted deductions from gross income and includes, *inter alia*, "all expenses and outlays reasonably incurred in mining operations and in processing minerals extracted from land pursuant to those mining operations", reserves for doubtful debts and a return on capital employed in processing minerals.

In my opinion, this is an income tax and constitutes direct taxation. The fact that the tax is upon a particular component of the taxpayer's income does not alter the situation. In *Forbes v. Attorney-General of Manitoba*, [1937] A.C. 260, at p. 269, Lord MacMillan, delivering the opinion of the Judicial Committee of the Privy Council, said:

A tax is not the less a tax on income because it is imposed on a particular component of the taxpayers' income. It may be convenient to tax one part of the taxpayers' income in one way, another part in another way.

The next matter to be considered is the tax imposed under s. 9. This section provides for an annual tax upon operators and contractors of 20 per cent of the amount, if any, by which 20 per cent of net income exceeds the aggregate of all moneys paid by way of rental, royalty or other payment to any person other than Her Majesty for the grant of the right to engage in mining operations. It should be noted that under s. 7 in computing taxable income, for the purposes of the s. 5 tax, the taxpayer can deduct from net income all moneys paid by way of rental, royalty or other payment to any person, other than Her Majesty for the right to engage in mining operations, or 20

législatures, alors qu'une taxe foncière ou un impôt sur le revenu relève indiscutablement de leur compétence.

Je porte mon attention en premier lieu sur la taxe imposée par l'art. 5 de la Loi. Aux termes de cet article, tous les exploitants et tous les entrepreneurs sont tenus de payer une taxe annuelle de 15 pour 100 du revenu imposable qu'ils tirent d'opérations minières dans toutes les mines situées dans la province. L'expression «revenu imposable» désigne le revenu net moins les déductions que l'art. 7 autorise. Les mots «revenu net» signifient le revenu brut moins les déductions autorisées par l'art. 6. Ce dernier article énumère les montants qui peuvent être déduits du revenu brut, notamment «toutes les dépenses et . . . tous les débours que peuvent raisonnablement entraîner les opérations minières et le traitement de minéraux extraits du sol par suite de ces opérations», les provisions pour créances douteuses et un rendement du capital employé pour le traitement de minéraux.

A mon avis, il s'agit d'un impôt sur le revenu et, partant, d'une taxe directe. Le fait que la taxe frappe une partie précise du revenu du contribuable ne change rien à la situation. Dans l'arrêt *Forbes v. Attorney General of Manitoba*, [1937] A.C. 260, à la p. 269, lord MacMillan, qui parlait au nom du Comité judiciaire du Conseil privé, a dit:

[TRADUCTION] Une taxe n'est pas moins un impôt sur le revenu du fait qu'elle frappe une partie précise du revenu du contribuable. Il peut être commode de taxer une partie de son revenu d'une manière et une autre partie d'une autre manière.

Voilà qui nous amène à la taxe imposée par l'art. 9. Cet article impose aux exploitants et aux entrepreneurs une taxe annuelle de 20 pour 100 du montant, s'il en est, par lequel 20 pour 100 de leur revenu net dépasse le total de tout l'argent payé sous forme de loyers, de redevances ou d'autres paiements à toute personne autre que Sa Majesté en contrepartie de la cession du droit de se livrer à des opérations minières. Il est à noter que, suivant l'art. 7, dans le calcul de son revenu imposable aux fins de la taxe prévue par l'art. 5, le contribuable peut déduire de son revenu net le plus élevé de tout l'argent payé sous forme de loyers, de redevances ou d'autres paiements à toute personne autre que

per cent of net income, whichever is the greater. The position is, therefore, that if a taxpayer has to pay more than 20 per cent of net income for the grant of the rights to mine, that amount may be deducted from net income in computing taxable income, in respect of tax under s. 5, and he would not be liable to pay tax under s. 9. If, however, the payment for the right to mine is less than 20 per cent of net income, he may, in computing taxable income for the purposes of s. 5, deduct 20 per cent from net income, but he must pay tax under s. 9 at the rate of 20 per cent on the difference between 20 per cent of net income and the amount actually paid by way of royalty, etc., for the right to mine.

In substance, the tax which may become payable by an operator or contractor under s. 9 in the circumstances above mentioned is related to the concession made in s. 7 as to the computation of taxable income for the purposes of s. 5 and forms a part of the general scheme for the taxation of income derived from mining operations. In my opinion, it is a direct tax imposed upon the very person who it is intended should pay it.

The next matter for consideration is the constitutional validity of s. 10 which is the provision which affects the appellants. This section provides in para. (a) of subs. (1) that every person who receives during a fiscal year from an operator or contractor or other person a rental, royalty or other payment for the grant to the operator, contractor or other person of the right to engage in mining operations should pay an amount of 20 per cent of the net revenue received in consideration for the grant during the fiscal year.

Paragraph (b) of subs. (1) imposes a like tax upon any person receiving, as owner of an undeveloped area, a payment from the Minister of Mines and Energy pursuant to s. 8 of *The Undeveloped Mineral Areas Act*, R.S.N. 1970, c. 383. This Act enabled the Lieutenant Governor in Council to declare certain areas as undeveloped

Sa Majesté en contrepartie du droit de se livrer à des opérations minières, ou de 20 pour 100 du revenu net. On allègue donc que, si un contribuable doit payer plus de 20 pour 100 de son revenu net en contrepartie du droit d'exploiter des mines, il peut déduire ce montant de son revenu net dans le calcul de son revenu imposable aux fins de la taxe prévue à l'art. 5, et il ne sera pas assujéti à la taxe qu'impose l'art. 9. Si, par contre, le paiement au titre du droit d'exploiter des mines est inférieur à 20 pour 100 du revenu net, le contribuable peut, dans le calcul de son revenu imposable aux fins de l'art. 5, déduire de son revenu net un montant égal à 20 pour 100 de celui-ci, mais il doit alors, conformément à l'art. 9, payer une taxe au taux de 20 pour 100 sur la différence entre 20 pour 100 du revenu net et le montant qu'il a en réalité payé sous forme de redevances, etc., en contrepartie du droit d'exploiter des mines.

En substance, la taxe qu'un exploitant ou un entrepreneur peut avoir à payer conformément à l'art. 9 dans les circonstances susmentionnées est reliée à la concession que fait l'art. 7 relativement au calcul du revenu imposable aux fins de l'art. 5 et fait partie d'un plan général qui vise à taxer les revenus tirés d'opérations minières. A mon avis, il s'agit d'une taxe directe qui frappe la personne même à qui on veut la faire payer.

Passons maintenant à l'examen de la constitutionnalité de l'art. 10, car c'est cette disposition qui touche les appelantes. L'alinéa 10(1)a) prévoit que quiconque reçoit d'un exploitant, d'un entrepreneur ou de toute autre personne, au cours d'une année financière, des loyers, des redevances ou d'autres paiements en échange de la cession à l'exploitant, à l'entrepreneur ou à une autre personne du droit de se livrer à des opérations minières, doit payer un montant de 20 pour 100 du revenu net reçu au cours de l'année financière en contrepartie de la cession.

L'alinéa 10(1)b) impose une taxe semblable à quiconque, en sa qualité de propriétaire d'une zone minière inexploitée, reçoit du ministre des Mines et de l'Énergie un paiement conformément à l'art. 8 de *The Undeveloped Mineral Areas Act*, R.S.N. 1970, chap. 383. Cette loi permet au lieutenant-gouverneur en conseil de déclarer que certaines

mineral areas, as defined in the Act. The Minister could then make agreements for their development and provide from payments by the operator for the rights granted to him. Section 8 provides for payments by the Minister to the owner of the land of a portion of the moneys received from the operator. These are statutory payments by the Crown. Paragraph (b) of subs. (1) provides for a tax on the net revenue received. This is an income tax and there is no way in which the recipient of the funds could pass on the tax to anyone else. In my opinion this is a direct tax.

I will revert now to para. (a). This involves a tax on net revenue received for granting a right to mine. Subsection (2) defines net revenue as the total sum received less certain permitted deductions:

- (a) a deduction is permitted in respect of expenses necessarily incurred in the collection of the money from the operator or contractor. It is the opinion of the Minister which determines the necessity of the expenditure.
- (b) Such amounts as the Lieutenant Governor in Council may allow for costs and outlays incurred by the taxpayer within the area of land in which the taxpayer has the right to engage in mining operations.
- (c) All moneys paid during the fiscal year by way of rental, royalty or other payment to any person, other than Her Majesty, for the right to engage in mining operations.

The tax imposed by para. (a) is in respect of the receipt by an owner of payments made by a producer of minerals for the right to engage in mining operations on the owner's land. It is not a tax upon production. It is a tax on moneys received for the granting of a right to mine. The fact that the payment may, in the case of a royalty, be measured in relation to the minerals produced does not make the tax a production tax.

The appellants' submission is that the para. (a) tax is not a tax upon income, but it is a tax upon gross revenue, and that the general economic tend-

régions sont des zones minières inexploitées au sens de la Loi. Le Ministre peut alors conclure des ententes en vue de leur aménagement et y pourvoir en puisant dans les paiements qu'a faits l'exploitant en contrepartie des droits qui lui ont été cédés. L'article 8 prévoit que le Ministre verse au propriétaire des terres une partie des fonds reçus de l'exploitant. Sa Majesté effectue ces paiements en vertu d'une loi. L'alinéa b) prévoit une taxe sur le revenu net. Il s'agit là d'un impôt sur le revenu et la personne qui reçoit les fonds ne peut en aucune façon reporter la taxe sur quelqu'un d'autre. A mon avis, cette taxe est directe.

Je reviens maintenant sur l'al. a) qui impose une taxe sur le revenu net reçu en contrepartie de la cession d'un droit d'exploiter des mines. Aux termes du par. (2), l'expression «revenu net» signifie le montant total reçu moins certains montants qu'on peut en déduire:

- a) une déduction est permise au titre des dépenses qu'on a dû nécessairement faire pour recouvrer l'argent que doit l'exploitant ou l'entrepreneur. C'est le Ministre qui décide de la nécessité de ces dépenses.
- b) les montants dont le lieutenant-gouverneur en conseil peut autoriser la déduction au titre des frais et des débours que le contribuable a faits dans les limites de la zone où il a le droit de se livrer à des opérations minières.
- c) Tout l'argent payé au cours de l'année financière sous forme de loyers, de redevances ou d'autres paiements à toute personne autre que Sa Majesté en échange du droit de se livrer à des opérations minières.

La taxe qu'impose l'al. a) s'applique aux montants qu'un propriétaire reçoit d'un producteur de minéraux en contrepartie du droit de se livrer à des opérations minières sur les terres du propriétaire. Il ne s'agit pas d'une taxe à la production. Il s'agit en fait d'une taxe sur l'argent reçu en contrepartie de la cession d'un droit d'exploiter des mines. Bien que le paiement puisse, dans le cas d'une redevance, être calculé en fonction des minéraux produits, cela ne suffit pas pour faire de cette taxe une taxe à la production.

Les appelantes font valoir que la taxe prévue par l'al. a) est un impôt non pas sur le revenu, mais sur le revenu brut et que la tendance économique

ency would be for the taxpayer to pass the tax on to some other person, thus making the tax indirect.

The basis for the contention that the tax is not truly an income tax is that the deductions from total sums received, which are permitted by s. 10(2), in order to arrive at net revenue, are too limited in scope and are dependent on ministerial discretion. Reference is made to the difference between the deductions permissible under s. 6 in computing taxable income for the purposes of the tax imposed by s. 5 and those permitted under s. 10(2) for the purpose of computing net revenue for the purposes of the tax imposed by s. 10(1)(a).

This comparison overlooks the difference between the tax imposed by s. 5 and that imposed by s. 10(1)(a). The former is a tax on taxable income derived from mining operations. The income of the taxpayer is derived from the production of minerals and this involves the kind of outlays which are provided for in s. 6. The tax imposed by s. 10(1)(a) is upon a person who has the right to engage in mining operations, but who instead of engaging in mining operations himself, by contract grants the right to conduct such operations to someone else in return for payments to be made by the producer. The deductions from revenue, to arrive at net revenue, permitted by s. 10(2) are appropriate to that situation.

In my opinion the tax imposed by s. 10(1)(a) is an income tax and not a tax on gross revenue.

The appellants assume that a tax on gross revenue would necessarily be an indirect tax and rely upon the judgment of the Privy Council in *R. v. Caledonian Collieries, Ltd.*, [1928] A.C. 358. That case involved a tax imposed by an Alberta statute upon every mine owner of a percentage of the gross revenue of his mine during each preceding month. The tax was held to be an indirect tax.

This conclusion was not reached upon the basis that, as a tax on gross revenue, it must be presumed to be indirect. The reason for the decision is

générale du contribuable serait de reporter la taxe sur quelqu'un d'autre, ce qui en fait une taxe indirecte.

La prétention qu'il ne s'agit pas en réalité d'un impôt sur le revenu se fonde sur ce que les déductions des montants totaux reçus aux termes du par. 10(2) pour arriver au revenu net sont de portée trop restreinte et relèvent du pouvoir discrétionnaire du Ministre. On souligne la différence entre les déductions permises par l'art. 6 dans le calcul du revenu imposable aux fins de la taxe imposée par l'art. 5 et celles permises par le par. 10(2) dans le calcul du revenu net aux fins de la taxe imposée par l'al. 10(1)(a).

Cette comparaison ne tient pas compte de la différence entre la taxe qu'impose l'art. 5 et celle qu'impose l'al. 10(1)(a). Dans le premier cas, il s'agit d'une taxe sur le revenu imposable tiré d'opérations minières. Le revenu du contribuable provient de la production de minéraux, ce qui comporte le type de débours dont il est question à l'art. 6. La taxe imposée par l'al. 10(1)(a) vise une personne qui détient le droit de se livrer à des opérations minières, mais qui, au lieu de le faire elle-même, passe un contrat par lequel elle cède ce droit à quelqu'un d'autre, en l'occurrence le producteur, moyennant des paiements par ce dernier. Dans cette situation, pour en arriver au revenu net, on peut déduire à bon droit du revenu les montants permis au par. 10(2).

A mon avis, la taxe qu'impose l'al. 10(1)(a) constitue un impôt sur le revenu et non sur le revenu brut.

Les appelantes présument qu'un impôt sur le revenu brut est nécessairement une taxe indirecte et elles appuient leur point de vue sur l'arrêt du Conseil privé *R. v. Caledonian Collieries, Ltd.*, [1928] A.C. 358. Dans cette affaire-là, une loi albertaine frappait chaque propriétaire de mine d'un impôt qui consistait en un pourcentage du revenu mensuel brut provenant de sa mine. Le Conseil privé a conclu que c'était un impôt indirect.

Cette conclusion ne se fonde pas sur l'existence d'une présomption selon laquelle un impôt sur le revenu brut est nécessairement indirect. Le motif