

COURT OF APPEAL OF
NEW BRUNSWICK



COUR D'APPEL DU
NOUVEAU-BRUNSWICK

10-08-CA

IMPERIAL OIL

(Applicant) APPELLANT

- and -

HER MAJESTY THE QUEEN, IN RIGHT OF
THE PROVINCE OF NEW BRUNSWICK, AS
REPRESENTED BY THE MINISTER OF
FINANCE

(Respondent) RESPONDENT

Imperial Oil v. Her Majesty the Queen, in right of
the Province of New Brunswick, as represented by
the Minister of Finance, 2009 NBCA 20

CORAM:

The Honourable Justice Turnbull
The Honourable Justice Robertson
The Honourable Justice Quigg

Appeal from a decision
of the Court of Queen's Bench:
December 21, 2007

History of Case:

Decision under appeal:
2007 NBQB 422

Preliminary or incidental proceedings:
N/A

Appeal heard:
January 22, 2009

Judgment rendered:
April 23, 2009

Reasons for judgment:
The Honourable Justice Robertson

PÉTROLIÈRE IMPÉRIALE

(Requérante) APPELANTE

- et -

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DE LA
PROVINCE DU NOUVEAU-BRUNSWICK,
REPRÉSENTÉE PAR LE MINISTRE DES
FINANCES

(Intimée) INTIMÉE

Pétrolière Impériale c. Sa Majesté la Reine du chef
de la Province du Nouveau-Brunswick, représentée
par le ministre des Finances, 2009 NBCA 20

CORAM :

L'honorable juge Turnbull
L'honorable juge Robertson
L'honorable juge Quigg

Appel d'une décision
de la Cour du Banc de la Reine :
Le 21 décembre 2007

Historique de la cause :

Décision frappée d'appel :
2007 NBBR 422

Procédures préliminaires ou accessoires :
S.O.

Appel entendu :
Le 22 janvier 2009

Jugement rendu :
Le 23 avril 2009

Motifs de jugement :
L'honorable juge Robertson

Concurred in by:
The Honourable Justice Turnbull
The Honourable Justice Quigg

Counsel at hearing:

For the appellant:
Harvey Morrison, Q.C.
and Jayne Roberts

For the respondent:
David D. Eidt

THE COURT

The appeal is allowed, with costs, in accordance with paragraph 52 of the reasons for judgment.

Souscrivent aux motifs :
L'honorable juge Turnbull
L'honorable juge Quigg

Avocats à l'audience :

Pour l'appelante :
Harvey Morrison, c.r.,
et Jayne Roberts

Pour l'intimée :
David D. Eidt

LA COUR

L'appel est accueilli avec dépens, conformément au paragraphe 52 des motifs de jugement.

The judgment of the Court was delivered by

ROBERTSON, J.A.

I. Introduction

[1] This appeal raises two related issues. The first is whether the appellant, Imperial Oil, is entitled to a tax refund approaching \$1 million with respect to taxes paid pursuant to a Notice of Assessment issued under the *Revenue Administration Act*, S.N.B. 1983, c. R-10.22. The taxes were paid in 2005, and imposed under the *Gasoline and Motive Fuel Tax Act*, R.S.N.B. 1973, c. G-3, in regard to what has been labelled “flush product”. Assuming that Imperial Oil is entitled to a refund, we must decide whether the respondent Crown remains immune from the obligation to pay pre- and post-judgment interest. The precedential significance of the second question is much broader than the first as the *Revenue Administration Act* applies to a number of fiscal statutes and not just the *Gasoline and Motive Fuel Act*. I am of the respectful view that both issues must be decided in favour of Imperial Oil.

II. Background

[2] The essential facts are as follows. Imperial Oil refines, manufactures, distributes and markets a variety of petroleum products and chemicals throughout Canada. It is a licensed collector and retailer under the *Gasoline and Motive Fuel Tax Act*. In 2004, officials of the respondent Minister conducted an audit covering January 2000 to August 2004. That audit led to the issuance of a Notice of Assessment and a demand for the payment of additional taxes, penalties and interest, approaching \$1 million. The assessed amount was paid and, in turn, Imperial Oil filed a Notice of Objection in accordance with the provisions of the *Revenue Administration Act*. The Provincial Tax Commissioner confirmed the assessment, subject to a minor adjustment (\$23,000). The Commissioner’s decision was appealed, but unsuccessfully so, to the respondent Minister of Finance. Pursuant to s. 14(1) of the *Act*, Imperial Oil appealed the

Minister's decision to the Court of Queen's Bench by Notice of Application. The application judge allowed the appeal in part. Imperial Oil was successful with respect to its application to have the assessment relating to "inventory losses" vacated, but unsuccessful with respect to the taxation of what has been labelled "flush product". This appeal relates only to the taxation of the latter. In a subsequent and separate ruling, the application judge went on to hold the Crown was under no legal obligation to pay pre-judgment interest. This ruling applies to both the inventory losses and the flush product. The two decisions are now reported at (2007), 327 N.B.R. (2d) 16, [2007] N.B.J. No. 481 (QL), 2007 NBQB 422 and 2008 NBQB 304.

[3] From time to time, Imperial Oil must, like its competitors, purchase diesel fuel, jet fuel, heating fuel and gasoline from another supplier in order to meet the demands of its customers. In this case, Imperial Oil contracted with Irving Oil to purchase petroleum products to be shipped by marine vessels "chartered" from third parties. All of the vessels were registered vessels within the meaning of the *Canada Shipping Act, 2001*, S.C. 2001, c. 26 and all vessels had a gross tonnage exceeding 200 tons. However, before loading the bulk product onto the chartered vessels, each of the bulk compartments was cleansed of contaminants. This was effected by flushing each of the bulk compartments with the same product to be shipped. The flush product absorbs contaminants (the residue of what had been previously shipped in the bulk compartment) and, once pumped out, the bulk compartment is filled with the uncontaminated product. It was Irving Oil who sold the flush product to Imperial Oil. In turn, Irving Oil repurchased the pumped-out contaminated product at 50% of its original sale price. Irving then reprocessed and resold the once contaminated product.

[4] Briefly, with respect to the taxation of flush product, s. 3(6)(d) of the *Gasoline and Motive Fuel Tax Act* provides that a consumer, such as Imperial Oil, is entitled to a refund of tax paid with respect to the purchase of "gasoline" if "purchased, acquired, used or consumed ... for use in the operation of a registered vessel ... exceeding two hundred tons gross... ." Section 6(6)(d) is an exact copy of s. 3(6)(d) except in two respects. The former section applies to the purchase of "motive fuel" rather

than “gasoline”. It also allows for an outright exemption from the payment of taxes rather than a refund. In this case, Imperial Oil used flush product that qualified as gasoline or motive fuel. The ultimate issue was whether the product was “being used in the operation of a registered vessel”, as contemplated by both ss. 3(6)(d) and 6(6)(d).

[5] From the outset, Imperial Oil argued that its purchase of flush product fell within the tax exemption provided for under either ss. 3(6)(d) or 6(6)(d) because the product was being used in the operation of a vessel of a kind described in those provisions. In addressing that issue, the application judge made two key interpretative rulings. First, he accepted Imperial Oil’s argument that the exemptions are not limited to gasoline or motive fuel used for “propulsion purposes”. As the Crown has not filed a Notice of Contention with respect to that interpretative ruling, it must be accepted for purposes of deciding this appeal. Hence, it can no longer be argued that the exemptions were intended to apply only to gasoline or motive fuel used to propel the vessel’s engines or engines used in and around the vessel. Second, the application judge held the claimed exemptions are directed at the shipping industry, not the fuel distribution industry. In short, the exemptions were intended to apply to the “operators” of registered marine vessels exceeding 200 tons and not producers of petroleum products such as Imperial Oil. In reaching that interpretative conclusion, the application judge was influenced by the fact other exemptions are “more specifically worded” and yet there is no express exemption for flush product used, for example, in the case of trucks or rail cars transporting petroleum products. The application judge’s reasoning is found in the following two paragraphs of his decision:

Imperial Oil argued that when the Bill containing the exemption was given first reading in 1979, the Minister of the day explained that the reason for the Bill, including the exemptions, was to grant the exemptions from tax to specific industries. I accept this but I believe that after considering the various types of exemptions, the conclusion from the *Act* itself must be that the exemptions in question are directed at the shipping industry, not the fuel distribution industry. The intended beneficiary is the operators of registered vessels exceeding 200 tons. The use of such vessels and their cargo could include many

types of activities and products. I cannot accept that the use of fuel purchased by Imperial Oil from Irving Oil, for the intended purpose of cleaning the holds of such vessels so that they can carry fuel owned by Imperial Oil, is intended by the *Act* to be exempt under a provision that is directed at the operation of such vessels. There is no exemption for the flushing of rail tank cars or road tank trucks. Paragraph 12 of the Request to Admit Facts identifies both of these as other means used by Imperial Oil, and presumably other distributors, to transport fuel in bulk. Further, on the facts of this case, the flush product is owned by Imperial Oil, not the operation of the vessel. Imperial Oil cannot be said to be engaged in the operation of the vessel. [para.74]

As well, in view of the fact that the other exemptions under the Act are so specific that they, for example, provide for "the operation of stationary or portable engines used in the landing of fish on a boat or to a wharf" or "in burning blueberry fields", the impression is clear that the legislators intended to be and were very specific about the exemptions they were permitting. Had the Legislature intended the exemption to include unique activities or those that would not be common to the operation of any such vessel, regardless of the type of cargo, it could, and I believe it would have, done so. [para.75]

[6] In a separate ruling, the application judge determined that Imperial Oil was not entitled to pre-judgment interest on either the "inventory losses" or the "flush product". He determined, but for s. 21 of the *Revenue Administration Act*, pre-judgment interest would have been available as against the Crown because of the cumulative effect of ss. 45 and 46 of the *Judicature Act*, R.S.N.B. 1973, c. J-2 and ss. 14 and 16 of the *Proceedings Against the Crown Act*, R.S.N.B. 1973, c. P-18. However, the application judge went on to apply the Supreme Court's decision in *Gladstone v. Canada (Attorney General)*, [2005] 1 S.C.R. 325, [2005] S.C.J. No. 20 (QL), 2005 SCC 21, to rule that s. 21 of the *Revenue Administration Act* constitutes a "complete code" that displaced the provisions of the *Judicature Act* and the *Proceedings Against the Crown Act*. As s. 21 of the *Revenue Administration Act* does not expressly provide for the payment of interest on

refunds, the application judge held the Crown remains immune from the obligation to pay interest.

III. The Taxing of Flush Product

A. *Interpretative Principles*

[7] My formal analysis begins with the general proposition that fiscal legislation is to be interpreted in the same manner as other legislation - in accordance with the modern principle first articulated by E.A. Driedger, in *Construction of Statutes* 2d ed. (Toronto: Butterworths, 1983) at 87. That principle is as follows: “the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act and the intention of Parliament.” In *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, [1984] S.C.J. No. 25 (QL), the Supreme Court put to sleep the strict approach to the construction of fiscal statutes that hitherto had prevailed. (More recently see *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, [2005] 2 S.C.R. 601, [2005] S.C.J. No. 56 (QL), 2005 SCC 54 at para. 10.) However, there is at least one subtle difference between the interpretative approaches applicable to fiscal legislation. Where the words of the statute appear precise and unequivocal, those words will play a dominant role in the interpretative process: *Placer Dome Canada Ltd. v. Ontario (Minister of Finance)*, [2006] 1 S.C.R. 715, [2006] S.C.J. No. 20 (QL), at para. 21. On the other hand, where the words of the statute give rise to more than one reasonable interpretation, the ordinary meaning of the words will play a lesser role and greater recourse to context and purpose may be necessary. However, broad considerations of statutory purpose are not allowed to displace the specific language of tax legislation: *Imperial Oil Ltd. v. Canada; Inco Ltd. v. Canada*, [2006] 2 S.C.R. 447, [2006] S.C.J. No. 46 (QL), 2006 SCC 46 at para. 26. In practical terms, what this means is that one cannot resort to the kind of purposive analysis that often underscores the interpretation, for example, of human rights or labour legislation.

[8] There is a reason why the Supreme Court has adopted an interpretative approach that is arguably slanted more towards the application of the “strict” rule of construction than it is to *Driedger’s* modern interpretative principle. As the Supreme Court has so often stated, taxpayers must be able to consider the actual words of the fiscal statute in order to rely on those words when conducting business and arranging their tax affairs: *Imperial Oil v. Canada* at para. 26. In other words, it is difficult for taxpayers to engage in tax-reducing strategies (tax planning) if the perceived purpose of a provision is allowed to override the written word. This is why a provision which admits of no immediate ambiguity in its meaning or its application must simply be applied and why reference to the purpose of the provision cannot be used to create an unexpressed exception to clear language. At the same time, Parliament has responded to the Supreme Court’s perceived deference to the written word at the expense of a contextual or purposive analysis by adopting s. 245(4) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.). That section is a general anti-avoidance provision (GAAR) intended to thwart tax planning strategies that constitute an “abuse” of the system. Curiously, the interpretation and application of s. 245(4) has left the Supreme Court deeply divided: *Lipson v. Canada*, [2009] S.C.J. No. 1 (QL), 2009 SCC 1.

[9] One final point on the interpretation of fiscal legislation. There is a residual presumption in favour of the taxpayer in the exceptional case where the application of ordinary principles of interpretation does not resolve the issue: *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, [1994] S.C.J. No. 78 (QL) at para. 24 and *Placer Dome* at para. 24.

[10] This fiscal case does not raise the kinds of interpretative issues generated by a series of transactions intended to bring about a particular tax result. Hence, we do not have to resort to an interpretative analysis that implicitly favours a restrictive construction or literalism. This case falls to be decided on the basis of a contextual analysis and our ability to draw reasonable inferences having regard to the manner in which the draftsman structured the exemptions and related provisions. As no extrinsic

evidence with respect to legislative intent was placed before the application judge, this is the only way we can impute an intention on the part of the Legislature.

B. *Contextualism - Reading in – Owner/Operator Limitation*

[11] A contextual analysis begins with section 1 of the *Gasoline and Motive Fuel Tax Act* which defines “consumer” as follows:

1 In this Act

1 Dans la présente loi

[...]

[...]

“consumer” means a person who, within the Province, purchases, receives delivery of or otherwise acquires possession of aviation fuel, gasoline or motive fuel for personal use or for the use of another person at the other person’s expense or who uses or consumes aviation fuel, gasoline or motive fuel in any manner and includes a purchaser;

« consommateur » désigne une personne qui, dans la province, achète, reçoit par livraison ou d’une autre façon acquiert du carburant d’avion, de l’essence ou du carburant pour son propre usage ou pour l’usage d’une autre personne à ses propres frais ou utilise ou consomme du carburant d’avion, de l’essence ou du carburant d’une façon quelconque et comprend un acheteur;

[12] Section 3(1) provides the general imposition of a tax on the purchase of gasoline:

3(1) Every consumer of gasoline shall pay to Her Majesty in right of the Province for the public use of the Government a tax of 10.7 cents on each litre of gasoline purchased or consumed by the consumer except aviation fuel.

3(1) Tout consommateur d’essence doit payer à Sa Majesté du chef de la province, pour l’usage public de l’Administration, une taxe de 10,7 cents sur chaque litre d’essence qu’il achète ou consomme sauf dans le cas du carburant d’avion.

[13] Section 6(1) provides for the general imposition of a tax on the purchase of motive fuel:

6(1) Except as provided in sections 6.1 and 6.2, every consumer of motive fuel shall pay to Her Majesty in right of the Province for the public use of the Government a tax of 16.9 cents on each litre of motive fuel purchased or consumed by the consumer except

6(1) Sauf disposition contraire des articles 6.1 et 6.2, tout consommateur de carburant doit payer à Sa Majesté du chef de la province, pour l’usage public de l’Administration, une taxe de 16,9 cents sur chaque litre de carburant qu’il achète ou consomme sauf

- | | |
|---|--|
| <p>(a) tax exempt motive fuel as provided for in subsection (6), or</p> <p>(b) bunker fuel or crude oil used other than in a motor vehicle on the public highway.</p> | <p>a) sur le carburant exempté de la taxe en vertu du paragraphe (6), ou</p> <p>b) sur l'huile lourde ou le pétrole brut utilisés ailleurs que dans un véhicule à moteur circulant sur une route publique.</p> |
|---|--|

[14] The exemptions from taxation with respect to gasoline and motive fuel are found in ss. 3(6) and 6(6) respectively. As the two provisions are nearly identical, save that one refers to gasoline and the other motive fuel and save that one provides for a refund and the other an outright exemption, I need only reproduce one of the two provisions. However, to undertake a contextual analysis, it is necessary to look at all of the exemptions found in s. 3(6) and not just the exemption directly in issue (s. 3(6)(d)). Section 3(6) reads as follows:

- | | |
|--|--|
| <p>3(6) Where a consumer who keeps records in accordance with the regulations applies on a form provided by the Minister, the Minister may refund any tax paid under subsection (1) or section 3.1 by the applicant in connection with the purchase or consumption of gasoline if the gasoline was purchased, acquired, used or consumed</p> <p>(a) by a person who is determined by the Minister to be a farmer under this Act, for use solely</p> <p>(i) in the operation of any equipment, other than a motor vehicle required to be registered under the <i>Motor Vehicle Act</i>, used solely and directly in carrying out agricultural work on farm land,</p> <p>(ii) in the operation of any tractor on a public highway while hauling farm produce or agricultural machinery owned by such person,</p> <p>(iii) in the operation of any tractor or combine on a public highway while moving the tractor or combine from one place to another,</p> <p>(iv) in burning blueberry fields, or</p> | <p>3(6) Lorsqu'un consommateur qui tient des registres conformément aux règlements fait une demande au moyen d'une formule fournie par le Ministre, le Ministre peut rembourser une taxe payée en vertu du paragraphe (1) ou de l'article 3.1 par le requérant en rapport avec l'achat ou la consommation d'essence si l'essence a été achetée, acquise, utilisée ou consommé</p> <p>a) par une personne qui est considérée par le Ministre comme agriculteur en vertu de la présente loi, qui l'utilise uniquement</p> <p>(i) pour faire fonctionner tout appareil ou engin, autre qu'un véhicule à moteur qui doit être immatriculé en vertu de la <i>Loi sur les véhicules à moteur</i>, utilisé uniquement et directement pour exécuter des travaux agricoles dans une ferme,</p> <p>(ii) pour faire fonctionner tout tracteur utilisé sur une route publique pour transporter des produits ou tirer des machines agricoles appartenant à cette personne,</p> <p>(iii) pour faire fonctionner tout tracteur ou toute moissonneuse-batteuse utilisés sur une route publique pour les conduire d'un endroit à un autre,</p> <p>(iv) pour brûler des champs de bleuets, ou</p> |
|--|--|

- (v) as a mixture for crop spraying; (v) comme mélange pour traiter les récoltes;
- (b) by a person who is determined by the Minister to be a wood producer under this Act, for use solely in the operation of b) par une personne qui est considérée par le Ministre comme producteur de bois en vertu de la présente loi, qui l'utilise uniquement pour faire fonctionner
- (i) a tractor, other than a truck tractor, and any other machinery for the purpose of harvesting trees in a logging operation conducted in a forest area, or (i) un tracteur, autre qu'un camion-tracteur, et toute autre machine utilisés pour l'abattage des arbres lors d'une opération de bûchonnage menée en milieu forestier, ou
- (ii) an unregistered motor vehicle while transporting wood products and while being operated on property other than a public highway; (ii) un véhicule à moteur non immatriculé alors qu'il transporte des produits forestiers et conduit ailleurs que sur une route publique;
- (b.1) by a forest worker who has entered into a contract with a wood producer referred to in paragraph (b) or by an agent of such forest worker, for use solely in the operation of any machinery referred to in subparagraph (b)(i) or vehicle referred to in subparagraph (b)(ii); b.1) par un ouvrier forestier qui a passé un contrat avec un producteur de bois visé à l'alinéa b) ou par un représentant de cet ouvrier forestier, qui l'utilise uniquement pour faire fonctionner toute machine visée au sous-alinéa b)(i) ou tout véhicule visé au sous-alinéa b)(ii);
- (b.2) by a forest worker or an agent of a forest worker, for use solely in the operation of an unregistered motor vehicle or any other unregistered equipment or machinery in the construction or maintenance of a woods road for the purpose of harvesting trees in a logging operation conducted in a forest area; b.2) par un ouvrier forestier ou un représentant de l'ouvrier forestier, qui l'utilise uniquement pour faire fonctionner un véhicule à moteur non immatriculé ou tout autre équipement ou machine non immatriculés utilisés pour la construction ou l'entretien d'un chemin forestier pour l'abattage des arbres lors d'une opération de bûchonnage menée en milieu forestier;
- (c) by a person who is determined by the Minister to be a fisher under this Act, for use solely in the operation of any vessel while carrying on fishing operations including the operation of stationary or portable engines used in the landing of fish on a boat or to a wharf but not for use in the operation of a vessel as a chartered boat for purposes of sport fishing; c) par une personne qui est considérée par le Ministre comme pêcheur en vertu de la présente loi, qui l'utilise uniquement pour faire fonctionner tout navire au cours d'opérations de pêche y compris le fonctionnement des moteurs fixes ou portatifs utilisés pour le déchargement des poissons à un bateau ou à un débarcadère mais non pour l'exploitation d'un navire destiné à la pêche sportive à titre de bateau nolisé;
- (c.1) by a person who is determined by the Minister to be an aquaculturist under this Act, for use solely in the operation of c.1) par une personne qui est considérée par le Ministre comme aquaculteur en vertu de la présente loi, qui l'utilise uniquement pour faire fonctionner

- | | |
|---|--|
| (i) stationary and portable engines used solely and directly in aquaculture, | (i) des machines fixes et transportables utilisées uniquement et directement pour l'aquaculture, |
| (ii) service boats used solely and directly in aquaculture, or | (ii) des embarcations utilisées uniquement et directement pour l'aquaculture, ou |
| (iii) equipment used to provide heat used solely and directly in aquaculture; | (iii) de l'équipement qui sert à fournir le chauffage utilisé uniquement et directement pour l'aquaculture; |
| (c.2) by a person who is determined by the Minister to be a silviculturist under this Act, for use solely | c.2) par une personne qui est considérée par le Ministre comme sylviculteur en vertu de la présente loi, qui l'utilise uniquement |
| (i) in the operation of a tractor, other than a truck tractor, and any other machinery for the purpose of harvesting trees in a logging operation conducted in a forest area or for harvesting trees on a Christmas tree farm, | (i) pour faire fonctionner un tracteur, autre qu'un camion-tracteur, et toute autre machine utilisés pour l'abattage des arbres lors d'une opération de bûchonnage menée en milieu forestier ou pour la récolte d'arbres sur une plantation d'arbres de Noël, |
| (ii) in the operation of an unregistered motor vehicle while transporting wood products and while being operated on property other than a public highway, | (ii) pour faire fonctionner un véhicule à moteur non immatriculé alors qu'il transporte des produits forestiers et conduit ailleurs que sur une route publique, |
| (iii) in the operation of any equipment, other than a motor vehicle required to be registered under the <i>Motor Vehicle Act</i> , used solely and directly in silviculture, or | (iii) pour faire fonctionner tout appareil ou engin autre qu'un véhicule à moteur qui doit être immatriculé en vertu de la <i>Loi sur les véhicules à moteur</i> utilisé uniquement et directement pour la sylviculture, ou |
| (iv) as a mixture for crop spraying; | (iv) comme mélange pour traiter les récoltes; |
| (c.3) by a forest worker who has entered into a contract with a silviculturist referred to in paragraph (c.2) or by an agent of such forest worker, for use solely in accordance with subparagraph (c.2)(i), (ii), (iii) or (iv); | c.3) par un ouvrier forestier qui a passé un contrat avec un sylviculteur visé à l'alinéa c.2) ou par un représentant de cet ouvrier forestier, qui l'utilise uniquement conformément au sous-alinéa c.2)(i), (ii), (iii) ou (iv); |
| (d) for use in the operation of a registered vessel within the meaning of the <i>Canada Shipping Act</i> (Canada), exceeding two hundred tons gross tonnage but not for use in the operation of a registered vessel within the meaning of the <i>Canada Shipping Act</i> (Canada) that is used for dredging purposes; | d) pour faire fonctionner un navire immatriculé selon le sens de la <i>Loi sur la marine marchande du Canada</i> (Canada), et dont la jauge brute excède deux cents tonneaux mais non pour faire fonctionner un navire immatriculé selon le sens de la <i>Loi sur la marine marchande du Canada</i> (Canada), qui est utilisé aux fins de dragage; |

- (e) for use in the operation of gasoline powered engines
- (i) self-propelled trucks, which are mounted on rubber-tired wheels, with an unladen gross mass of forty-five hundred kilograms or more,
- (ii) stationary engines,
- (iii) portable engines, or
- (iv) tractors other than truck tractors,
- while being used solely and directly in mining or quarrying not carried on in connection with the repair or construction of a public highway or a public bridge;
- (f) for use in the operation of
- (i) stationary and portable engines other than those mounted on motor vehicles or propelled by motor vehicles,
- (i.1) equipment used to heat materials,
- (ii) tractors other than truck tractors on property other than a public highway, or
- (iii) motor vehicles which are not required by the *Motor Vehicle Act* to be registered under that Act,
- while being used solely and directly in the manufacturing of goods;
- (g) Repealed: 1985, c.49, s.1.
- (h) Repealed: 1985, c.49, s.1.
- (i) Repealed: 1985, c.49, s.1.
- (j) for the purpose of heating or lighting premises or heating water for domestic use;
- (j.1) for use in the operation of a generator used to produce electricity for sale; and
- e) qui est utilisée pour faire fonctionner des engins à essence, tels que
- (i) des camions automoteurs, montés sur pneus en caoutchouc, dont la masse brute à vide est de quatre mille cinq cents kilogrammes ou plus,
- (ii) des machines fixes,
- (iii) des machines transportables, ou
- (iv) des tracteurs autres que des camions-tracteurs,
- utilisés uniquement et directement dans les opérations d'extraction de mines ou carrières non exploitées pour des travaux concernant la réparation ou la construction d'une route publique ou d'un pont public;
- f) qui est utilisée pour faire fonctionner
- (i) des machines fixes et transportables autres que celles montées sur des véhicules à moteur ou propulsées par des véhicules à moteur,
- (i.1) l'équipement qui sert au chauffage des matières,
- (ii) des tracteurs autres que des camiontracteurs, ailleurs que sur une route publique, ou
- (iii) des véhicules à moteur dont l'immatriculation n'est pas requise en vertu de la *Loi sur les véhicules à moteur*,
- utilisés uniquement et directement dans la fabrication de marchandises;
- g) Abrogé : 1985, c.49, art.1.
- h) Abrogé : 1985, c.49, art.1.
- i) Abrogé : 1985, c.49, art.1.
- j) qui sert au chauffage ou à l'éclairage de locaux ou au chauffage de l'eau à usage domestique;
- j.1) qui est utilisée pour faire fonctionner une génératrice servant à la production

d'électricité pour la vente; et

(k) by such other classes of persons or for such other purposes as are prescribed by regulation. (k) par toutes autres catégories de personnes ou à toutes autres fins prévues par règlement.

[15] If our contextual analysis were restricted to s. 3(6)(d), it is evident this exemption applies to gasoline purchased, acquired, used, or consumed for use in the operation of a registered vessel exceeding a specified gross tonnage, provided the vessel is not used for dredging purposes. What is striking about the provision is that there is no express requirement that the purchaser (consumer) be the “owner” or “operator” of the vessel. In the present case, it is common ground that Imperial Oil was neither the owner nor operator of the marine vessels used to transport the various fuels. This leads one to ask whether it was permissible for the application judge to read in such a requirement. In *Stone v. Woodstock (Town)* (2006), 302 N.B.R. (2d) 165, [2006] N.B.J. No. 277 (QL), 2006 NBCA 71, this Court addressed the issue of when it is permissible for a court to read words into a statute. Reference was made to the “gap” and “absurdity” principles. Under the gap principle is it possible to read in words to ensure the efficient operation of a legislative scheme on the basis that the gap is truly due to legislative oversight and that the failure to fill the gap would work an injustice or absurdity. In its narrow or objective sense, an absurdity consists of a repugnance or inconsistency among the provisions of the statute or between the provisions of the statute and its avowed object or purpose. In its broad sense the term absurdity may be defined to include circumstances where the consequences of a failure to read in are perceived as too harsh. However, it is not permissible to read in words, that is to say fill in perceived gaps, simply because the result in a particular case appears “unjust”.

[16] In brief, this is not a case calling for the application of the gap or absurdity principles. There are no conflicting or repugnant provisions and the reading in of the word “operators” is not necessary to ensure the efficient administration of the legislative scheme. Nor does the failure to read in lead to an absurdity or unjust or harsh result. Indeed, counsel for Imperial Oil rightly points out that the legislative draftsman carefully crafted several of the exemptions by specifically identifying those consumers entitled to an exemption. By contrast other exemptions are cast in broad terms by

identifying only the “use” as is true in the present case. Here are some examples. Note that the exemptions found in ss. 3(6)(a), (b), (b.1), (b.2),(c), (c.1) apply to a “person” who the Minister determines to be a farmer, wood producer, forest worker, fisher or aquaculturist, respectively, and are drafted in narrow and precise terms. Sections 3(6)(d) and 6(6)(d), on the other hand, make no reference to a person the Minister deems to be an operator of a vessel registered under the *Canada Shipping Act*. The pertinent provisions simply state the Minister may refund or exempt any consumer who acquires gasoline or motive fuel used in the operation of a registered vessel with a minimum gross tonnage. Clearly, these two exemptions were intended to apply without regard to the specific identity of the consumer or to the ownership of the vessel. In my respectful view, you cannot read in limitations to the broadly worded exemptions without betraying the draftsman’s meticulous attention to detail. When the Legislature intended to place limits on the exemptions based on the particular identity of the consumer, it did so in precise terms. There is no such identity limitation with respect to consumers claiming a right to a “use-based” exemption. Within this limited framework, one can only assume the distinction was intentional on the part of the drafters of the legislation.

[17] At this point, it falls on me to address the application judge’s reasons for construing the broad exemptions narrowly. The application judge reasoned that the exemptions in ss. 3(6)(d) and 6(6)(d) of the *Gasoline and Motive Fuel Tax Act* were intended to benefit only the shipping industry and not the fuel distribution industry. However, no extrinsic evidence was offered to the Court to support such a finding. The extrinsic evidence simply supported the understanding that the tax exemptions were directed at specific industries. As a general proposition this is certainly true. All of the narrow exemptions are directed at particular consumers and limited to specific uses (e.g. farmers and fisherpersons). However, the broad exemptions, such as those found in s. 3(6)(f) and (j), do not speak of specific industries but only uses. Putting aside that lacuna, it is equally plausible that the Legislature sought also to benefit those whose business is intimately tied to or dependent on the use of registered marine vessels exceeding 200 tons.

[18] In brief, it is equally plausible that the Legislature wanted to benefit those involved, directly or indirectly, in the shipping business with respect to larger marine vessels (ocean-going). In that regard, note that Imperial Oil is not a meddlesome bystander when it comes to the purchase of flush product used in marine vessels. It has a contractual relationship with their owners or operators. Since the marine vessel is a bulk carrier, we can assume that we are dealing with the carriage of goods by charterparty (voyage or time charter). While it may be true that Imperial Oil was not the owner or operator of the vessels, it had a significant or substantial contractual relationship with the owner or operators of the vessels. This explains why flush product was being purchased and used with respect to the transport of bulk petroleum products. Parenthetically, it only makes sense for the one purchasing and contracting to transport the bulk product to also purchase sufficient quantities of the flush product. Otherwise, the owner or operator of the vessel would be forced to do so, claim the exemption and then turn around and claim reimbursement from the shipper (Imperial Oil). This is one more reason for rejecting the understanding that the exemptions found in ss. 3(6)(d) and 6(6)(d) should be interpreted as applying only to owners or operators of qualifying marine vessels.

C. *Other Reasons for Not Exempting Flush Product*

[19] The application judge noted the absence of any express exemption for fuels used to flush rail or road tank cars and yet these are other means used by Imperial Oil to transport fuel in bulk. Hence, he reasoned it would be improper to read in an exemption for registered marine vessels being used as bulk carriers. The difficulty I have with this reasoning is that there is no exemption for land-based carriers of bulk gasoline or motive fuel to which an exemption for the flush product could be claimed. Admittedly, s. 6.1 of the *Gasoline and Motive Fuel Tax Act* provides for a reduced tax of 4.3 cents on each litre of motive fuel purchased or used by a consumer who uses the fuel solely to operate railway locomotives and equipment attached thereto. The Crown argues that if the Legislature had meant to provide for an exemption for flush product used in marine vessels, surely the Legislature would have included a reduction in taxes for flush product used in the transportation of bulk petroleum products by railways. Alternatively stated,

the Crown is arguing that if the narrow exemption accorded railway companies does not include an exemption for flush product, one can reasonably infer that the draftsman did not intend the broad exemptions to include such an exemption. In my respectful view, the reasoning is flawed. In cases where the Legislature makes a conscious decision to draft some exemptions narrowly and others broadly, it is not permissible to read down the broad exemptions by reading in those restrictions (implicit or explicit) found in the narrow exemptions. Otherwise, one is simply begging the question: Why did the Legislature draft a broad exemption when it could have as easily drafted a narrow one?

[20] Frankly, I doubt that the legislative draftsman ever contemplated the use of flush product when drafting the *Gasoline and Motive Fuel Tax Act*. At the end of the day, we are left with the fact railway companies receive a tightly controlled reduction in the tax rate while those consumers who purchase gasoline or motive fuel receive a broad or unqualified exemption in cases where the gasoline or motive fuel is used in the operation of certain marine vessels.

[21] In summary, in circumstances where the legislature makes a conscious decision to draft some exemptions narrowly and others broadly, it is not the court's function to redraft the broad exemptions by reading in restrictions. This is true unless the redrafting is warranted, for example, under the gap or absurdity principles of statutory interpretation. In the present case, no compelling reason has been advanced for taking a broad exemption and construing it narrowly by requiring that the taxpayer/consumer be the operator of the registered vessel. In my respectful view, this is why the application judge erred in reading in such a requirement.

D. *Interpreting the Phrase "used in the operation of a registered vessel"*

[22] Although the application judge erred in limiting the exemption to operators of registered marine vessels, Imperial Oil is left with the task of persuading this Court that flush product was acquired "for use in the operation of a registered vessel". The application judge did not have to address this interpretative issue because of his

finding the exemptions applied only to operators of certain registered marine vessels. Although the Crown failed to file a Notice of Contention challenging the application judge's finding that the exemptions applied only to the operators of registered vessels, the Crown submits that even the operators could not lay claim to an exemption for flush product as it was not used in the operation of such vessels. Bluntly stated, Crown counsel maintains that flush product was simply used as a "cleansing agent" in the same way, for example, "Bon Ami" would be used to ensure the general cleanliness of the crew's quarters. Hence, such products cannot be said to be used in the operation of the marine vessels. Counsel also argues only gasoline and motive fuel used to create "energy" aboard marine vessels comes within the exemptions. In my view, the latter argument is tantamount to a collateral attack on the application judge's finding that gasoline or motive fuel did not have to be used for propulsion purposes. But again, no Notice of Contention was filed as contemplated by Rule 62.08 of the *Rules of Court*. For this reason, it is too late to pursue this tenuous interpretative argument.

[23] The Crown argues for a narrow interpretation of the expression "used in the operation of a registered vessel". As would be expected, Imperial Oil argues for a broad or broader interpretation of the expression. Imperial Oil argues flush product is not simply a cleansing agent, but a necessary or indispensable aspect of the business of operating bulk carriers of petroleum products. According to Imperial Oil, flush product is as essential to the operation of ships used as bulk carriers for petroleum products as is the fuel that feeds its engines. In my view, the argument has merit.

[24] In its written submission, Imperial Oil states the following: "It is important to note that the shipping of petroleum products in marine vessels of the type used by Imperial Oil cannot take place without carrying out the flushing process." As authority for that proposition, Imperial Oil cites paragraph 13 of the "Request to Admit Facts". In its written response, Crown counsel quite properly notes paragraph 13 states only that flush product is used to avoid contamination of bulk product to be loaded onto marine vessels. That paragraph does not go on to admit that flushing is essential to the shipping of bulk petroleum products. However, in the Crown's written submission, it is admitted

the “new sentence” contained in Imperial Oil’s written submission is “incorrect”. Nevertheless, during oral argument, Crown counsel distanced himself from that concession by maintaining a cleansing agent does not qualify as a gasoline or motive fuel used in the operation of a registered vessel.

[25] Based on the admitted facts, I am prepared to draw what I label a reasonable inference. The inference is simply this: the transportation of non-contaminated bulk petroleum products by marine vessels would not be practical without the purchase and use of flushing agents. Frankly, who wants to board a plane in which the aviation fuel was shipped in a compartment previously used to ship bulk diesel fuel? Certainly, if Imperial had not been responsible for the purchase of the flush product, one can reasonably infer that operators of the chartered vessels would have had to purchase flush product in order to de-contaminate each of the bulk compartments. It is in this sense one can reasonably hold that the purchase of gasoline or motive fuel as a flushing product is being used in the operation of a registered vessel within the meaning of ss. 3(6)(d) and 6(6)(d) of the *Gasoline and Motive Fuel Tax Act*. In the absence of evidence to the contrary one can reasonably assume that the use of flush product is an integral aspect of the operation of marine vessels used to transport bulk petroleum products as is the fuel that propels the vessel’s engines. For this reason, Imperial Oil is correct when it argues flush product was being used in the operation of registered marine vessels.

[26] Finally, there is one thread running throughout many of the exemptions that supports an inference favouring Imperial Oil’s interpretative position. Having regard to ss. 3(6)(d) and 6(6)(d) of the *Gasoline and Motive Fuel Tax Act*, it is clear the Legislature was preoccupied with the need to ensure that tax-exempt gasoline or motive fuel would not be used for propelling vehicles making general use of our provincial highway system. When the Minister is concerned about the possible use of tax-exempt gasoline on public highways, the exemption is extremely detailed. But in cases where the Minister is not concerned with potential abuse, the exemption is expressed in general terms. Take the exemption accorded a person the Minister deems to be a farmer under s. 3(6)(a). This exemption has been carefully crafted to ensure that the exemption extends to

farm equipment (other than a motor vehicle required to be registered under the *Motor Vehicle Act*) being used on farm lands. The same comment is true with respect to workers in the forest industry. Section 3(6)(b.2) provides for an exemption for forest workers who purchase gasoline for use in the operation of an unregistered motor vehicle used in harvesting trees in a forest area. By contrast, when the exemption applies to “uses” that do not give rise to the possible use of vehicles on public highways, the exemption is framed in general terms. For example, s. 3(6)(j) provides an exemption for consumers who use gasoline to heat or light premises or to heat water for domestic use. In brief, it would have been all too easy for the draftsman to frame the exemptions in ss. 3(6)(d) and 6(6)(d) in terms of a person who is an operator of a marine vessel registered under the *Canada Shipping Act* and yet he or she did not. Equally important is the reality that the broad exemptions which Imperial invokes do not undermine the Legislature’s desire that tax-exempt gasoline or motive fuel would not be used for propelling vehicles making general use of our provincial highway system.

[27] In concluding that the use of flush product was being used in the operation of marine vessels, I have not lost sight of the Crown’s reliance on *Seaspan International Ltd. v. Minister of National Revenue* (2002), 220 F.T.R. 303 (T.D.), [2002] F.C.J. No. 911(QL), 2002 FCT 675. In that case an exemption for diesel fuel used to generate electricity was available except where the electricity so generated was used “primarily” in the operation of a vehicle. The trial judge held diesel fuel used to power navigation equipment and lighting, heating, cooling, and cooking for the crew members was not used primarily in the operation of the vessel. It was used primarily for the benefit of the crew members who were not an integral part of the vessel. I do not find this case helpful because the interpretative issue centered on whether crew-members on a vessel were an integral part of the vessel itself. That question is too remote to render the decision of practical significance to the interpretative issue at hand.

IV.

The Interest Issue (Pre- and Post-Judgment)

[28] Imperial Oil frames the interest issue in terms of whether it is entitled to interest from the date it paid the impugned tax. By necessity this includes pre- and post-judgment interest. The application judge reasoned that Imperial Oil would have been entitled to interest by virtue of the cumulative effect of ss. 45 and 46 of the *Judicature Act* and ss. 14 and 16 of the *Proceedings Against the Crown Act*, but for s. 21 of the *Revenue Administration Act*. But as discussed earlier, the application judge held the provisions of the *Revenue Administration Act* to constitute a complete code with respect to the payment of interest. Since its provisions (s. 21) do not expressly authorize the payment of interest, no interest is payable. The validity of this ruling depends on the applicability of the Supreme Court's decision in *Gladstone v. Canada (Attorney General)*.

[29] In the following reasons, I explain why Imperial Oil's statutory right to interest on the refund has not been displaced by the provisions of the *Revenue Administration Act*. In my view, there is a rational explanation for the omission to impose an obligation on the Minister to pay interest on tax refunds and why interest is payable in the circumstances of this case without offending the legal principle set out in *Gladstone v. Canada (Attorney General)*. Moreover, there is a rational explanation for the failure of the draftsman to impose an express obligation on the application judge to award interest on refunds. However, to complicate matters, the Crown advances, for the first time, the following novel legal argument. Notwithstanding the *Judicature Act* and the *Proceedings Against the Crown Act*, the Crown claims immunity from the liability for the payment of pre-judgment interest in all cases, irrespective of the applicability of the "complete code" defence. Ultimately, I reject the argument. To hold otherwise, would establish a precedent that runs contrary to thirty years of accepted jurisprudence.

[30] The starting point of any analysis is to acknowledge the common law principle that the Crown remains immune from the payment of interest unless the obligation arises by statute or contract. In New Brunswick, the immunity has been lost by

virtue of the cumulative effect of the *Proceedings Against the Crown Act* and the *Judicature Act*. I begin this part of my analysis by outlining the source of the general obligation on litigants to pay pre- and post-judgment interest. As to pre-judgment interest, s. 45(1) of the *Judicature Act* provides that in any proceedings for the recovery of any debt or damages the court possesses the discretion to award pre-judgment interest. In cases where pre-judgment interest is awarded, s. 46(2) provides that the award continues to bear interest at the same rate should the case go on appeal, unless otherwise ordered by this Court. Those provisions read as follows:

45(1) In any proceedings for the recovery of any debt or damages, the Court may order that there shall be included in the sum for which judgment is given interest on the whole or any part of the debt or damages for the whole or any part of the period between the date when the cause of action arose and the date of judgment.

45(1) Dans toute procédure intentée en vue de recouvrer une créance ou des dommages-intérêts, la Cour peut ordonner que soient inclus dans la somme au paiement de laquelle le jugement condamne, les intérêts couvrant tout ou partie de la créance ou des dommages-intérêts pendant tout ou partie de la période courant de la date à laquelle la cause d'action a pris naissance et la date du jugement.

[...]

[...]

46(2) Where the Court has made an order under subsection 45(1) for interest at a specified rate or rates on the whole or any part of the debt or damages for the whole of the period between the date when the cause of action arose and the date of judgment or for a part thereof ending on the date of judgment, the whole or such part or parts of the debt or damages shall, subject to any order as to interest made on any appeal or appeals, continue to bear interest at the same rate or rates until the final determination of any appeal or appeals taken in the action and the judgment shall be deemed to include the amount of interest accrued under this section and shall bear interest in accordance with subsection (1) from the date of the final determination of any appeal or appeals.

46(2) Lorsque la Cour a rendu une ordonnance en vertu du paragraphe 45(1) fixant l'intérêt à un ou plusieurs taux déterminés pour l'ensemble ou une partie de la dette ou des dommages pendant toute la période courant de la date où la cause d'action a pris naissance jusqu'à celle du jugement, ou pendant toute partie de cette période se terminant à la date du jugement, le tout ou partie ou parties de la dette ou des dommages doit, sous réserve de toute ordonnance relative à l'intérêt rendue en appel, continuer de porter intérêt à un ou aux mêmes taux jusqu'à la décision définitive de tout appel dans la cause et le jugement, qui est réputé comprendre le montant d'intérêt couru en vertu du présent article, doit porter intérêt conformément au paragraphe (1) à partir de la date de décision définitive en appel.

[31]

As the *Rules of Court* do not prescribe an amount for pre-judgment interest, it falls on the court to exercise its discretion when fixing the proper rate: see

generally *Comeau v. Saint John Regional Hospital et al.* (2003), 256 N.B.R. (2d) 356, [2003] N.B.J. No. 96 (QL), 2003 NBCA 17, *Acadian Properties Ltd. v. R & T Foods Ltd. and Petit* (1986), 66 N.B.R. (2d) 339 (C.A.), [1986] N.B.J. No. 4 (QL), *LeClerc v. Sunbury Transport Ltd. and Risteen* (1996), 184 N.B.R. (2d) 1 (C.A.), [1996] N.B.J. No. 600 (QL), *Theriault v. Day & Ross Ltd. and Monnier* (1977), 21 N.B.R.(2d) 120, [1977] N.B.J. No. 317 (QL), *Anderson v. Williams et al.* (1997), 188 N.B.R. (2d) 203 (C.A.), [1997] N.B.J. No 145 (QL) and *Stamper v. Finnigan, Via Rail Canada Inc., Canadian National Railway Co. and New Brunswick* (1987), 81 N.B.R. (2d) 213 (C.A.), [1987] N.B.J. No. 508 (QL).

[32] With respect to post-judgment interest, s. 46(1) dictates that, unless otherwise ordered, post-judgement interest be paid at the rate fixed by the *Rules of Court*. At present, Rule 60.08 of the *Rules of Court* provides for post-judgment interest at the rate of 7%. Section 46(1) reads as follows:

46(1) Subject to subsection (2) and unless otherwise ordered by the Court, a verdict or judgment bears interest at the rate fixed by the Rules of Court from time to time from the time of the rendering of the verdict or of the giving of the judgment, as the case may be, notwithstanding that the entry of judgment upon the verdict or upon the giving of the judgment has been suspended by any proceedings in the action whether in the Court in which the action is pending or on appeal.

46(1) Sous réserve du paragraphe (2) et sauf ordonnance contraire de la Cour, les sommes au paiement desquelles un verdict ou jugement condamne, portent intérêt au taux fixé par les Règles de procédure, modifié à l'occasion, à partir de la date du prononcé du verdict ou jugement selon le cas nonobstant le fait que l'inscription faisant suite au verdict ou jugement ait été suspendue par des procédures entamées devant la Cour où l'action est en instance ou en appel.

[33] It is trite law that ss. 45 and 46 of the *Judicature Act* are not sufficient to impose an obligation on the Crown to pay either pre- or post-judgment interest. We must turn to ss. 14(1) and 16 of the *Proceedings Against the Crown Act*. Those two provisions read as follows:

14(1) Subject to this Act, in proceedings against the Crown the rights of the parties are as nearly as possible the same as in a suit between person and person; and the court may make any order, including an order as to costs, that it may make in

14(1) Sous réserve des dispositions particulières de la présente loi, les droits des parties dans des procédures contre la Couronne sont, dans toute la mesure du possible, les mêmes que dans un procès entre particuliers; le tribunal peut rendre

proceedings between persons, and may otherwise give such appropriate relief as the case may require.

les mêmes ordonnances, y compris les ordonnances relatives aux dépens, que celles qu'il peut rendre dans des procédures entre particuliers, et il peut également accorder le redressement qui convient en l'espèce.

[...]

[...]

16 A judgment debt due to or from the Crown bears interest in the same way as a judgment debt due from one person to another.

16 Une dette ou créance de la Couronne constatée par un jugement porte intérêt de la même manière qu'une dette ou créance entre particuliers constatée par un jugement.

[34] Today, no one questions the proposition that s. 14 of the *Proceedings Against the Crown Act* has the legal effect of abrogating the Crown's immunity from the payment of interest. The Supreme Court of Canada said so in *Canadian Industrial Gas and Oil Ltd. v. Government of Saskatchewan et al.*, [1979] 1 S.C.R. 37, [1978] S.C.J. No. 71 (QL). In that case, the Court held that s. 17(1) of the Saskatchewan *Proceedings Against the Crown Act* required the Crown to "make compensation by way of payment of interest on moneys improperly withheld ... as any other party would be required to do." The award covered both pre- and post-judgment interest. This finding is of significance to this case because s. 17(1) of the Saskatchewan legislation is a mirror image of s. 14(1) of the New Brunswick legislation (see also *Prince Albert Pulp Company Ltd. et al. v. The Foundation Company of Canada, Ltd.*, [1977] 1 S.C.R. 200, [1976] S.C.J. No. 21 (QL)).

[35] What is striking about *Canadian Industrial Gas and Oil Ltd. v. Government of Saskatchewan*, is that no reference is made to the equivalent of our s. 16 of the *Proceedings Against the Crown Act*. A trip along the storage halls of the Justice Building leads one to the pertinent volume of the Saskatchewan legislation in force at the time the Supreme Court rendered its decision. Indeed, s. 18 of the *Proceedings Against the Crown Act*, R.S.S, 1965, c. 87 is the mirror image of our s. 16. Admittedly, the Supreme Court's ruling makes no reference to s. 18. The significance of this omission will be revealed shortly.

[36] Another leading decision is the Manitoba Court of Appeal's decision in *Manitoba v. Air Canada*, [1978] M.J. No. 15 (QL). It was held that as Air Canada was not obligated to pay certain sales tax imposed under Manitoba legislation, the airline was entitled to a refund of monies paid, together with pre-judgment interest. While the case went on appeal to the Supreme Court, the issue relating to pre-judgment interest was not raised in that Court: see [1980] 2 S.C.R. 303, [1980] S.C.J. No. 69 (QL). The Manitoba case is of significance because it involved the application of s. 17(1) and 18 of Manitoba's *Proceedings Against the Crown Act*. Those two provisions mirror our ss. 14(1) and s. 16.

[37] Today, the Crown effectively argues that the Manitoba Court of Appeal decision, with respect to the award of pre-judgment interest, was in error and the same must necessarily hold true with respect to the Supreme Court's decision in *Canadian Industrial Gas and Oil Ltd. v. Saskatchewan*. The Crown now argues s. 16 of the *Proceedings Against the Crown Act* provides only for interest on judgment debts due from the Crown (post-judgment interest) and not for interest on debts and damages (pre-judgment interest). In effect, the Crown is arguing that *Canadian Industrial Gas and Oil Ltd. v. Saskatchewan*, and *Manitoba v. Air Canada* are "per incuriam" decisions, that is to say, decisions rendered through inadvertence. For example, the inadvertence would be the failure of counsel in *Canadian Industrial Gas and Oil Ltd. v. Saskatchewan* to draw to the Supreme Court's attention s. 18 of Saskatchewan's *Proceedings Against the Crown Act* (our s. 16). Of course, the Crown's argument hinges on the understanding that the purpose and effect of s. 18 is to clarify that only post-judgment interest is available as against the Crown. I have not been persuaded that this is the true intent underscoring s. 18 (our s. 16). Certainly no valid policy has been proffered to explain why the Legislature would be prepared to grant post- but not pre- judgment interest. Moreover, I am mindful of the Supreme Court's approach to the interpretation of s. 14(1). Quite frankly, I am not prepared to go against 30 years of jurisprudence that unreservedly accepts the premise that the Crown is to be treated like any other litigant when it comes to the obligation to pay interest. I need only reproduce the celebrated and influential passage from Justice Monnin's decision in *Manitoba v. Air Canada* in support of my position:

Nowadays, governments collect substantial amounts of tax from individuals and corporations, sometimes in the millions of dollars. Taxpayers often have to borrow at current prime rate of interest or more in order to meet these tax obligations. In the instant case, the Minister of Finance collected and obtained interest on the amount of the assessment at 9% per annum with, in addition, penalties at 5%. In the interval between the date of payment into the government coffers and the repayment by the government, the government has had the use of \$1,5 million for nearly three years, which moneys, I am certain, were soundly invested by the province used for provincial purposes. It would be grossly unfair, inequitable and a serious act of unjust enrichment if the province were allowed to collect taxes, charge interest and penalties and later on, when ordered to repay the tax illegally collected, could then hide behind a legal fiction and say, since the King can do no wrong, we, the province, are not bound to pay interest on these sums which we have obtained from you, Mr. taxpayer, unless a specific section in the Act directs us to do so. In an age when the Crown is visibly engaging in commerce, the theory that the King can do no wrong is an anachronism. Such an antiquated principle should not be called back to work in favour of the taxing authority. [para. 48]

[38] Accepting as we must that the Crown in Right of the Province of New Brunswick is no longer immune from the obligation to pay pre- and post-judgment interest, the question remains whether that statutory obligation has been displaced in cases where the provisions of the *Revenue Administration Act* are applicable. Imperial Oil challenges the application judge's ruling that pre-judgment interest was not payable as the *Revenue Administration Act* was a "complete code" relating to the payment of refunds. Applying the Supreme Court's decision in *Gladstone v. Canada (Attorney General)*, the application judge ruled that, as s. 21 of the *Revenue Administration Act* makes no express provision for the payment of interest in regard to refunds, no interest is payable. Section 21 reads as follows:

Neither the giving of a notice of appeal by any person nor any delay in the hearing of an appeal shall in any way affect the due date, the interest or penalties, or any liability for payment provided under this

Le fait qu'une personne donne un avis d'appel ou tout retard dans l'audition d'un appel ne modifie en rien la date d'échéance, les intérêts ou pénalités, ou toute obligation de payer en vertu de la

Act or a revenue Act in respect of any money due and payable to Her Majesty that are the subject matter of the appeal, but in the event of the assessment of the Commissioner being set aside or reduced on appeal the Minister shall refund the amount or excess amount that has been paid to Her Majesty and any additional interest or penalty paid thereon.

présente loi ou d'une loi fiscale en ce qui concerne des sommes dues et payables à Sa Majesté qui font l'objet de l'appel; toutefois, dans le cas où la cotisation du Commissaire est annulée ou réduite en appel, le Ministre rembourse la somme ou la somme excédentaire payée à Sa Majesté ainsi que tout intérêt ou toute pénalité additionnelle payée relativement à cette somme.

[39] The facts of *Gladstone v. Canada (Attorney General)* are accurately stated in the QL case summary. The following sentences qualify as plagiarism. The Department of Oceans and Fisheries lawfully seized and sold herring spawn on kelp which the defendant had harvested allegedly in violation of the *Fisheries Act*, R.S.C. 1985, c. F-14. The federal Crown held the proceeds pending the outcome of the litigation. The aboriginal defendants were subsequently convicted but on appeal a new trial was ordered. However, the Crown stayed the proceedings and paid the net proceeds of \$137,000 to the defendants. The defendants turned around and sued for interest of \$132,000. The trial judge held there was no obligation to pay interest as the provisions of the *Fisheries Act* provided a complete code as to the Crown's obligation and under that statute there was no obligation to pay interest. The Court of Appeal reversed the decision on the basis the Crown owed the defendants a fiduciary duty as an administrator and, therefore, interest was payable. The Supreme Court reinstated the trial judge's decision. The Supreme Court rejected arguments based on unjust enrichment, fiduciary duty and trust principles. The Court concluded s. 73.1 of the *Fisheries Act* provided a complete code for the purpose of returning items seized under the *Act*. That section simply provided that the proceeds of disposition were to be paid over to the person whose items were seized. There was no express obligation to pay interest.

[40] The application judge referred to two other decisions which in my view are not directly on point but do reinforce the notion that the legal concept of "complete code" is alive and well. In *Zaidan Group Ltd. v. London (City)*, [1991] 3 S.C.R. 593, [1991] S.C.J. No. 92 (QL), a taxpayer had successfully appealed his municipal tax assessment and the municipality was obligated to refund the overpayment. The taxpayer

sought interest on the overpayment based on the doctrine of unjust enrichment and was unsuccessful. The doctrine could not be used to displace the fact that the enabling legislation authorized the municipality to pass a by-law authorizing the payment of interest with respect to tax overpayments. The municipality elected not to pass such a by-law. In a one paragraph decision rendered from the bench, the Supreme Court held the decision not to pass the by-law was sufficient for purpose of negating the unjust enrichment argument.

[41] The other decision cited to the application judge is *Gorecki v. Canada (Attorney General)* (2006), 208 O.A.C. 368, [2006] O.J. No. 1130 (QL). In that case, summary judgment was granted with respect to a lawsuit in which the plaintiff was claiming interest with respect to a lump sum retroactive payment of \$60,000 arising from a disability pension that had been initially denied under the Canada Pension Plan. The settlement was incorporated in an order of the Pension Appeals Board which had no authority to award interest. The Ontario Court of Appeal held it was plain and obvious that the action for interest could not succeed on the allegations of breach of fiduciary duty, unjust enrichment or constructive trust. The Court also held that it would be unjust to impose a constructive trust in the face of a comprehensive statutory scheme that precluded an award of interest.

[42] Clearly, the *Revenue Administration Act* does not provide for the payment of interest on refunds with respect to the overpayment of taxes imposed under provincial legislation, including the *Gasoline and Motive Fuel Act*. In point of fact, s. 21 of the *Revenue Administration Act* states the legal consequences in cases where the Commissioner's assessment of tax is set aside or reduced on appeal to a judge of the Court of Queen's Bench. The Minister "shall refund the amount or excess amount that has been paid to Her Majesty and any additional interest or penalty". What is glaring about that provision is there is no express requirement to pay interest on the refund from the date of the overpayment to the date the Crown makes the repayment. This leaves us to consider whether s. 21 qualifies as a complete code within the meaning of the Supreme Court's decision in *Gladstone v. Canada (Attorney General)*. If it does, the Crown

remains immune from the obligation to pay either pre- or post-judgment interest, notwithstanding the cumulative effect of the provisions of the *Judicature Act* and the *Proceedings Against the Crown Act*.

[43] Counsel for Imperial Oil responds to the “complete code” defence by taking us back to the Manitoba Court of Appeal’s decision in *Manitoba v. Air Canada*. In that case, the taxpayer was appealing a decision of the Minister pursuant to the provisions of *The Retail Sales Tax Act* of Manitoba. The parallels between the provisions of that *Act* and the provisions of our *Revenue Administration Act* are striking. To be brief, our s. 21 is found in s. 20(2) of the Manitoba legislation. However, the Manitoba Court of Appeal’s decision makes no reference to s. 20(2), nor does the Court address the “complete code” defence that the Crown is now invoking in this case. How could it? The defence was not conceived until 2005. Hence, *Manitoba v. Air Canada* does not stand as a persuasive authority for the proposition that a provision such as s. 20(2) of the Manitoba *The Retail Sales Tax Act* does not constitute a complete code for purposes of deciding whether interest is payable on a refund. Simply stated, the issue was not before the Manitoba Court of Appeal or the Supreme Court of Canada. Thus, I am left with the task of deciding whether the Supreme Court’s decision in *Gladstone v. Canada (Attorney General)* is applicable to the case at hand. In my view, it is not. My formal reasoning is as follows.

[44] Decisions such as *Gladstone v. Canada (Attorney General)* do not deal with the question of whether provincial legislation that abrogates the Crown’s immunity from the payment of interest has been displaced by the provisions of another statute. Moreover, those cases do not deal with the issue in terms of an administrative scheme that provides for tax refunds and a scheme that includes recourse to the courts by means of an application initiated under the *Rules of Court*. It is worth revisiting the basic elements of our scheme.

[45] The Minister of Finance has a right to conduct an audit and to issue a notice of assessment and to demand payment of an amount the Minister believes the

taxpayer owes, together with interest and any penalty prescribed by the legislation. In turn, the taxpayer has an immediate obligation to pay the amount demanded even though his or her various rights of appeal have yet to be exhausted (see s. 21 of the *Revenue Administration Act*). Most taxpayers will abide by the legislative scheme and pay the amount the Minister unilaterally declares owing before launching an appeal to the Provincial Tax Commissioner. But if that appeal is unsuccessful, there is a further right of appeal to the Minister and, finally, the taxpayer has a further right of appeal to the Court of Queen's Bench. That appeal is brought as an application under Rule 38 of the *Rules of Court*. The hearing before the application judge qualifies as a *de novo* hearing (no deference to the Minister's decision). Typically, the application judge is presented with a written record and following oral argument the application judge rules on the matter. If the taxpayer succeeds, s. 21 dictates that the Minister must refund the overpayment together with the interest and any penalty that the taxpayer paid pursuant to the Notice of Assessment. However, there is no express requirement that the Minister pay interest on refunds. Is there a plausible explanation for the omission? I believe so.

[46] The legal obligation on the Crown to pay pre-judgment interest is dependent on whether the judge exercises his or her discretion in favour of the taxpayer. Thus, it makes no sense to draft a provision of the *Revenue Administration Act* obligating the Minister to pay interest on refunds. And there is yet another problem. How would the Minister go about fixing the rate of interest? In short, there is a plausible explanation why s. 21 of the *Revenue Administration Act* imposes no positive duty on the Minister to pay pre-judgment interest. Surely, the draftsman is not going to craft a provision that imposes an obligation on the Minister to pay interest on refunds at an undefined rate when even the provisions of the *Proceedings against the Crown Act* do not go that far. An award of pre-judgment interest is a discretionary matter.

[47] While there is a valid reason why s. 21 of the *Revenue Administration Act* does not impose an obligation on the Minister to pay pre-judgment interest, one can argue that this omission does not account for the fact that s.21 does not impose an obligation on the application judge to award interest on refunds and, therefore, one should not be read

into the section. I have a short response to this argument. Why would the draftsman write in such an obligation when it already exists under the provisions of the *Proceedings Against the Crown Act*? Once it is recognized s. 21 of the *Revenue Administration Act* does not purport to override s. 14(1) of the *Proceedings Against the Crown Act* and ss. 45 and 46 of the *Judicature Act*, it is evident there was no need to write into the *Revenue Administration Act* an obligation on the application judge to pay interest on refunds. This leads me to one final point.

[48] My finding that s. 21 of the *Revenue Administration Act* does not constitute a complete code with respect to the payment of interest on refunds is supportable on another ground. It ensures consistency between the provisions of the *Revenue Administration Act* and the cumulative effect of the *Judicature Act* and the *Proceedings Against the Crown Act*. I draw attention to this reality because of the interpretative principle that judges should strive to interpret legislation in a manner that promotes consistency between two pieces of legislation. As La Forest J. wrote in *Friends of the Oldman River Society v. Canada (Minister of Transport)*, [1992] 1 S.C.R. 3, [1992] S.C.J. No. 1 (QL) at para. 42: "... there is a presumption that the legislature did not intend to make or empower the making of contradictory enactments." And as Lamer C.J. wrote in *Pointe-Claire (City) v. Quebec (Labour Court)*, [1997] 1 S.C.R. 1015, [1997] S.C.J. No. 41 (QL) at para. 61: "There is no doubt that the principle that statutes dealing with similar subjects must be presumed to be coherent means that interpretations favouring harmony among statutes should prevail over discordant ones"

[49] In summary, the Crown's reliance on the complete code defence as set out in *Gladstone v. Canada (Attorney General)* is misplaced. The provisions of the *Revenue Administration Act* expressly allow taxpayers to pursue legal proceedings governed by the *Rules of Court*. Specifically, the *Revenue Administration Act* expressly permits the taxpayer to take legal proceedings to recover a debt (the refund). Those legal proceedings are initiated by a Notice of Application. In turn, the application judge possesses the discretion to award interest and when it comes to pre-judgment interest, the discretion to fix the rate. This is why I cannot accept that s. 21 of the *Revenue Administration Act*

constitutes a complete code sufficient to displace the cumulative effect of the *Judicature Act* and the *Proceedings Against the Crown Act*. In short, the administrative scheme for the payment of tax refunds includes recourse to the judicial scheme and it is under the judicial scheme that the Crown's obligation to pay interest materializes. Those are not the facts in *Gladstone v. Canada (Attorney General)*.

[50] While I find that s. 21 of the *Revenue Administration Act* does not constitute a complete code rendering the Crown immune from the payment of either pre- or post-judgment interest, this finding alone is not sufficient for disposing of the interest issue. All that has been decided is that the application judge possessed the authority to award interest on the refund. Two other questions have yet to be addressed. The first is whether on the facts of the case interest should be awarded and, second, if so, what is the proper rate of interest.

[51] As to whether Imperial Oil should be entitled to pre-judgment interest, I could find nothing in the record to indicate that this is a case where the taxpayer should not be awarded interest. At the same time, the parties have not had the opportunity to address the issue as to the proper rate of pre-judgment and post-judgment interest. [Note that the refund continues to bear interest at the pre-judgment rate until the date of disposition of this appeal: see s. 46(2) of the *Judicature Act*.] If the parties are unable to reach an agreement, the matter must go back to the application judge for a ruling. As well, I am mindful that during the hearing of the appeal, both parties acknowledged that the precise amount of the refund had yet to be settled and both counsel asked us to rule on the substantive issues presented, notwithstanding this void. If for any reason the parties are unable to agree on the numbers, the matter must go back to the application judge for a determination.

V. Disposition

[52] The appeal should be allowed with costs of \$3,500 in this Court together with \$3,500 in the Court of Queen's Bench. The judgment below should be varied by vacating the Commissioner's Notice of Assessment with respect to "flush product". The

Minister should be directed to refund taxes, interest and penalties already paid on that product, together with pre- and post-judgment interest on both the “inventory losses” and the “flush product”. If the parties are unable to agree on the amounts in issue or on an appropriate interest rate(s), either party may apply to the application judge for a determination.

LE JUGE ROBERTSON

I. Introduction

[1] L'appel soulève deux questions connexes. La première est de savoir si l'appelante, la Pétrolière Impériale, a droit à un remboursement fiscal d'environ un million de dollars à l'égard des taxes payées conformément à un avis de cotisation délivré en vertu de la *Loi sur l'administration du revenu*, L.N.-B. 1983, ch. R-10.22. Les taxes ont été payées en 2005 et imposées en vertu de la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants*, L.R.N.-B. 1973, ch. G-3, à l'égard de ce qu'on a appelé le « produit de vidange ». À supposer que la Pétrolière Impériale ait droit à un remboursement, nous devons décider si la Province intimée reste à l'abri de l'obligation de payer l'intérêt couru avant et après jugement. La seconde question a une importance jurisprudentielle bien plus vaste que la première, car la *Loi sur l'administration du revenu* s'applique à bon nombre de lois fiscales, et pas seulement à la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants*. Avec égards, je suis d'avis que les deux questions doivent être tranchées en faveur de la Pétrolière Impériale.

II. Les faits

[2] Les faits essentiels sont les suivants. La Pétrolière Impériale raffine, fabrique, distribue et commercialise divers produits pétroliers et chimiques dans tout le Canada. Elle est un percepteur et détaillant titulaire de permis en vertu de la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants*. En 2004, des fonctionnaires du Ministre intimé ont effectué une vérification couvrant la période de janvier 2000 à août 2004. Cette vérification a abouti à la délivrance d'un avis de cotisation et à la demande d'un paiement additionnel de taxes, de pénalités et d'intérêts d'environ un million de dollars. Le montant cotisé a été payé, après quoi la Pétrolière Impériale a déposé un avis d'opposition conformément aux dispositions de la *Loi sur l'administration du revenu*.

Le Commissaire de l'impôt provincial a confirmé la cotisation, sous réserve d'un rajustement mineur (23 000 \$). La décision du Commissaire a été portée en appel, mais sans succès, devant l'intimé, le ministre des Finances. Conformément au par. 14(1) de la *Loi sur l'administration du revenu*, la Pétrolière Impériale a appelé de la décision du Ministre auprès de la Cour du Banc de la Reine par voie d'avis de requête. Le juge saisi de la requête a accueilli l'appel en partie. La Pétrolière Impériale a eu gain de cause quant à sa demande d'annulation de la cotisation visant les « pertes de stocks », mais elle a été déboutée au sujet de la taxe sur ce qui a été appelé le « produit de vidange ». Le présent appel ne concerne que la taxe sur ce dernier. Dans une décision ultérieure et distincte, le juge saisi de la requête a statué en outre que la Province intimée n'avait pas l'obligation juridique de payer l'intérêt avant jugement. Cette décision s'applique à la fois aux pertes de stocks et au produit de vidange. Les deux décisions sont maintenant publiées à (2007), 327 R.N.-B. (2^e) 16, [2007] A.N.-B. n° 481 (QL), 2007 NBBR 422 et 2008 NBQB 304.

- [3] À l'occasion, la Pétrolière Impériale, comme ses concurrents, doit acheter du carburant diesel, du carburant aviation, du mazout de chauffage et de l'essence d'un autre fournisseur afin de répondre à la demande de ses clients. En l'occurrence, la Pétrolière Impériale a passé un contrat avec Irving Oil pour l'achat de produits pétroliers à expédier sur des navires affrétés auprès de tiers. Ceux-ci étaient tous des navires immatriculés au sens de la *Loi de 2001 sur la marine marchande du Canada*, L.C. 2001, ch. 26, et dont la jauge brute excédait 200 tonneaux. Toutefois, avant le chargement du produit en vrac sur les navires affrétés, chacun des compartiments à produits en vrac était purifié des contaminants. Pour ce faire, on vidangeait chacun des compartiments avec le produit qui devait être expédié. Le produit de vidange absorbe les contaminants (les résidus du chargement précédent expédié dans le compartiment) et, après son évacuation, le compartiment est rempli de produit non contaminé. C'est Irving Oil qui vendait le produit de vidange à la Pétrolière Impériale. Ensuite, Irving Oil rachetait le produit contaminé évacué à 50 % de son prix de vente initial, puis retraitait et revendait le produit décontaminé.

[4] En bref, au sujet de la taxation du produit de vidange, l'al. 3(6)d) de la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants* prévoit qu'un consommateur, tel que la Pétrolière Impériale, a droit au remboursement de la taxe payée en rapport avec l'achat d'« essence » si celle-ci « a été achetée, acquise, utilisée ou consommée [...] pour faire fonctionner un navire immatriculé [...] dont la jauge brute excède deux cents tonnes ». L'alinéa 6(6)d) est identique à l'al. 3(6)d), sauf pour deux aspects : il s'applique à l'achat de « carburant » plutôt que d'« essence »; de plus, il accorde une dispense pure et simple du paiement des taxes plutôt qu'un remboursement. En l'espèce, la Pétrolière Impériale utilisait un produit de vidange qu'on pourrait qualifier d'essence ou de carburant. En définitive, la question à trancher était celle de savoir si le produit était utilisé « pour faire fonctionner un navire immatriculé », tel qu'il est prévu à la fois par l'al. 3(6)d) et par l'al. 6(6)d).

[5] Dès le début, la Pétrolière Impériale a soutenu que son achat de produit de vidange était visé à la fois par les exonérations de taxe prévues aux al. 3(6)d) et 6(6)d) parce que le produit était utilisé pour faire fonctionner un navire du genre décrit dans ces dispositions. En tranchant cette question d'interprétation, le juge saisi de la requête a tiré deux conclusions clés. Premièrement, il a accepté l'argument de la Pétrolière Impériale selon lequel les exemptions ne visent pas uniquement l'essence ou le carburant utilisé à [TRADUCTION] « des fins de propulsion ». Comme la Province intimée n'a pas déposé un avis de désaccord concernant cette interprétation, celle-ci doit être admise pour les fins du présent appel. En conséquence, on ne peut plus faire valoir que les exonérations visaient uniquement l'essence ou le carburant servant à des fins de propulsion des moteurs du navire ou de moteurs situés sur et dans le navire. Deuxièmement, il a statué que les exemptions réclamées s'adressaient à l'industrie du transport maritime et non à celle de la distribution de carburant. Bref, elles étaient censées s'appliquer aux « sociétés qui exploitent » les navires immatriculés jaugeant plus de 200 tonnes et non aux producteurs de produits pétroliers comme la Pétrolière Impériale. En tirant cette conclusion d'interprétation, le juge saisi de la requête a été influencé par le fait que les autres exemptions sont [TRADUCTION] « libellées de façon plus précise » et que, pourtant, il n'y a pas d'exemption explicite pour les produits de vidange utilisés, par

exemple, dans le cas des camions ou des wagons qui transportent des produits pétroliers. Le raisonnement du juge saisi de la requête se trouve dans les deux paragraphes suivants de sa décision :

La Pétrolière Impériale a plaidé que lors de la première lecture du projet de loi prévoyant l'exemption en 1979, le Ministre d'alors a expliqué que la raison d'être du projet de loi, et notamment des exemptions, était d'exempter certaines industries de la taxe. J'en conviens, mais après examen des différents types d'exemptions, la conclusion qu'il faut tirer de la *Loi* même est que les exemptions en question s'adressent à l'industrie du transport maritime et non à celle de la distribution de carburant. Les bénéficiaires visés sont les sociétés qui exploitent des navires immatriculés jaugeant plus de 200 tonneaux. L'utilisation de tels navires peut comprendre de nombreux types d'activités et de produits. Je ne puis accepter que la *Loi* entende que le carburant que la Pétrolière Impériale acquiert d'Irving Oil dans le but avoué de nettoyer les cuves des navires en cause afin qu'ils puissent transporter le carburant appartenant à la Pétrolière Impériale bénéficie d'une exemption en vertu d'une disposition qui vise le fonctionnement de ces navires. Le nettoyage des wagons-citernes ou des camions-citernes ne bénéficie d'aucune exemption. Le paragraphe 12 de la demande d'aveux précise qu'il s'agit là de deux modes de transport du carburant en vrac, parmi d'autres, qu'utilisent la Pétrolière Impériale, et sans doute d'autres distributeurs. Par ailleurs, les faits indiquent en l'espèce que la Pétrolière Impériale est propriétaire du produit de vidange, et non du navire. On ne peut donc pas dire que la Pétrolière Impériale fait fonctionner le navire. [par. 74]

Ajoutons qu'étant donné que les autres exemptions prévues par la *Loi* sont tellement précises qu'elles visent par exemple l'utilisation de carburant pour « le fonctionnement des moteurs fixes ou portatifs utilisés pour le déchargement des poissons à un bateau ou à un débarcadère » ou « pour brûler des champs de bleuets », on a clairement l'impression que le législateur voulait être et a été très précis au sujet des exemptions qu'il voulait accorder. S'il avait voulu que l'exemption s'étende à des activités uniques ou qui ne sont pas normalement

associées au fonctionnement de navires comme ceux dont il est question, indépendamment du type de cargaison, le législateur aurait pu le faire, et je suis persuadé qu'il l'aurait fait. [par. 75]

[6] Dans une décision distincte, le juge saisi de la requête a statué que la Pétrolière Impériale n'avait pas droit à l'intérêt avant jugement sur les « pertes de stocks » ni sur le « produit de vidange ». Il a déterminé que, n'eût été l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu*, l'intérêt avant jugement aurait pu être exigé de l'intimée en raison de l'effet cumulatif des art. 45 et 46 de la *Loi sur l'organisation judiciaire*, L.R.N.-B. 1973, ch. J-2, et des art. 14 et 16 de la *Loi sur les procédures contre la Couronne*, L.R.N.-B. 1973, ch. P-18. Toutefois, le juge saisi de la requête a ensuite appliqué l'arrêt de la Cour suprême, *Gladstone c. Canada (Procureur général)*, [2005] 1 R.C.S. 325, [2005] A.C.S. n° 20 (QL), 2005 CSC 21, pour statuer que l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu* constitue un « code exhaustif » qui l'emporte sur les dispositions de la *Loi sur l'organisation judiciaire* et de la *Loi sur les procédures contre la Couronne*. Puisque l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu* ne prévoit pas expressément le paiement de l'intérêt sur les remboursements, le juge saisi de la requête a statué que la Province intimée demeure exempte de l'obligation de payer de l'intérêt.

III. Taxation du produit de vidange

A. *Principes d'interprétation*

[7] Mon analyse comme telle commence par une proposition générale : la législation fiscale doit être interprétée de la même manière que toute autre législation, et ce, conformément au principe moderne formulé pour la première fois par E.A. Driedger dans son ouvrage intitulé *Construction of Statutes*, 2^e éd. (Toronto : Butterworths, 1983) à la p. 87. Ce principe est le suivant : « il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur ». Dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, [1984] A.C.S. n° 25 (QL), la Cour suprême a relégué aux

oubliettes la méthode stricte d'interprétation des lois fiscales qui avait été appliquée jusque-là. (Plus récemment, voir *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, [2005] A.C.S. n° 56 (QL), 2005 CSC 54, au par. 10.) Toutefois, il y a au moins une différence subtile entre les méthodes d'interprétation applicables à la législation fiscale. Quand le libellé de la loi semble être précis et sans équivoque, ce libellé joue un rôle prédominant dans le processus d'interprétation : voir *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, [2006] 1 R.C.S. 715, [2006] A.C.S. n° 20 (QL), au par. 21. Par contre, quand le libellé d'une loi donne lieu à plus d'une interprétation raisonnable, le sens ordinaire des mots joue un moins grand rôle, et il peut être nécessaire de recourir davantage au contexte et à l'objet visé. Toutefois, des considérations générales touchant l'objet de la loi ne doivent pas se substituer aux termes précis de la législation fiscale : *Cie pétrolière Impériale ltée c. Canada; Inco ltée c. Canada*, [2006] 2 R.C.S. 447, [2006] A.C.S. n° 46 (QL), 2006 CSC 46, au par. 26. En termes pratiques, cela veut dire qu'on ne peut pas recourir au genre d'analyse fondée sur l'objet visé qui sous-tend souvent, par exemple, l'interprétation de la législation en matière de droits de la personne ou de travail.

- [8] La Cour suprême a eu une raison d'adopter une méthode d'interprétation qui penche manifestement davantage vers l'application de la règle « stricte » d'interprétation que vers le principe moderne d'interprétation de *Driedger*. Comme la Cour suprême l'a si souvent affirmé, les contribuables doivent être capables d'examiner attentivement le texte même de la loi fiscale de manière à se fonder sur celui-ci pour exploiter leur entreprise et organiser leurs affaires fiscales : voir *Cie pétrolière Impériale ltée c. Canada*, au par. 26. Autrement dit, il est difficile pour les contribuables d'entreprendre des stratégies de réductions fiscales (planification fiscale) si on permet que l'objet perçu d'une disposition l'emporte sur le texte écrit. C'est pourquoi une disposition dont le sens ne comporte aucune ambiguïté immédiate doit simplement être appliquée, et c'est pourquoi on ne peut pas invoquer l'objet de la disposition pour créer une exception non formulée à des termes clairs. En même temps, le législateur a réagi au fait que la Cour suprême semblait préférer le texte écrit au détriment d'une analyse contextuelle ou fondée sur l'objet visé en adoptant le par. 245(4) de la *Loi de l'impôt sur*

le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.). Ce paragraphe est une disposition générale anti-évitement (DGAE) visant à mettre en échec les stratégies de planification fiscale qui constituent un « abus » du système. Curieusement, la Cour suprême est profondément divisée au sujet de l'interprétation et de l'application du par. 245(4) : *Lipson c. Canada*, [2009] A.C.S. n° 1 (QL), 2009 CSC 1.

[9] Un dernier point sur l'interprétation de la législation fiscale : il existe une présomption résiduelle en faveur du contribuable dans le cas exceptionnel où l'application des principes ordinaires d'interprétation ne résout pas le litige : *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, [1994] A.C.S. n° 78 (QL), au par. 24, et *Placer Dome*, au par. 24.

[10] La présente affaire fiscale ne soulève pas le genre de problèmes d'interprétation occasionnés par une série de transactions effectuées dans le but d'obtenir un certain résultat fiscal. Nous n'avons donc pas à recourir à une analyse interprétative favorisant implicitement une interprétation restrictive ou littérale. La présente espèce doit être tranchée à partir d'une analyse contextuelle et d'après notre capacité de tirer des inférences raisonnables compte tenu de la manière dont le rédacteur a structuré les exemptions et les dispositions connexes. Puisque aucune preuve extrinsèque concernant l'intention du législateur n'a été soumise au juge saisi de la requête, c'est pour nous la seule manière de lui attribuer une intention.

B. *Contextualisme – Interprétation – Restriction au propriétaire ou à l'exploitant*

[11] L'analyse contextuelle commence par l'art. 1 de la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants*, qui définit un « consommateur » comme suit :

1 In this Act

[...]

“consumer” means a person who, within the Province, purchases, receives delivery of or otherwise acquires possession of aviation fuel, gasoline or

1 Dans la présente loi

[...]

« consommateur » désigne une personne qui, dans la province, achète, reçoit par livraison ou d'une autre façon acquiert du carburant d'avion, de l'essence ou du

motive fuel for personal use or for the use of another person at the other person's expense or who uses or consumes aviation fuel, gasoline or motive fuel in any manner and includes a purchaser[.]

carburant pour son propre usage ou pour l'usage d'une autre personne à ses propres frais ou utilise ou consomme du carburant d'avion, de l'essence ou du carburant d'une façon quelconque et comprend un acheteur[.]

[12] Le paragraphe 3(1) prévoit l'imposition générale d'une taxe sur l'achat d'essence :

3(1) Every consumer of gasoline shall pay to Her Majesty in right of the Province for the public use of the Government a tax of 10.7 cents on each litre of gasoline purchased or consumed by the consumer except aviation fuel.

3(1) Tout consommateur d'essence doit payer à Sa Majesté du chef de la province, pour l'usage public de l'Administration, une taxe de 10,7 cents sur chaque litre d'essence qu'il achète ou consomme sauf dans le cas du carburant d'avion.

[13] Le paragraphe 6(1) prévoit l'imposition générale d'une taxe sur l'achat de carburant :

6(1) Except as provided in sections 6.1 and 6.2, every consumer of motive fuel shall pay to Her Majesty in right of the Province for the public use of the Government a tax of 16.9 cents on each litre of motive fuel purchased or consumed by the consumer except

6(1) Sauf disposition contraire des articles 6.1 et 6.2, tout consommateur de carburant doit payer à Sa Majesté du chef de la province, pour l'usage public de l'Administration, une taxe de 16,9 cents sur chaque litre de carburant qu'il achète ou consomme sauf

(a) tax exempt motive fuel as provided for in subsection (6), or

a) sur le carburant exempté de la taxe en vertu du paragraphe (6), ou

(b) bunker fuel or crude oil used other than in a motor vehicle on the public highway.

b) sur l'huile lourde ou le pétrole brut utilisés ailleurs que dans un véhicule à moteur circulant sur une route publique.

[14] Les exemptions de la taxe applicable à l'essence et au carburant sont énoncées aux par. 3(6) et 6(6) respectivement. Les deux dispositions étant quasi identiques, sauf que l'une porte sur l'essence et l'autre sur le carburant et sauf que l'une prévoit un remboursement et l'autre une exemption pure et simple, j'ai seulement besoin de reproduire l'une des deux dispositions. Toutefois, pour entreprendre l'analyse contextuelle, il est nécessaire d'examiner toutes les exemptions énoncées au par. 3(6) et

non seulement l'exemption directement en cause (al. 3(6)d)). Le paragraphe 3(6) est libellé comme suit :

3(6) Where a consumer who keeps records in accordance with the regulations applies on a form provided by the Minister, the Minister may refund any tax paid under subsection (1) or section 3.1 by the applicant in connection with the purchase or consumption of gasoline if the gasoline was purchased, acquired, used or consumed

(a) by a person who is determined by the Minister to be a farmer under this Act, for use solely

(i) in the operation of any equipment, other than a motor vehicle required to be registered under the *Motor Vehicle Act*, used solely and directly in carrying out agricultural work on farm land,

(ii) in the operation of any tractor on a public highway while hauling farm produce or agricultural machinery owned by such person,

(iii) in the operation of any tractor or combine on a public highway while moving the tractor or combine from one place to another,

(iv) in burning blueberry fields, or

(v) as a mixture for crop spraying;

(b) by a person who is determined by the Minister to be a wood producer under this Act, for use solely in the operation of

3(6) Lorsqu'un consommateur qui tient des registres conformément aux règlements fait une demande au moyen d'une formule fournie par le Ministre, le Ministre peut rembourser une taxe payée en vertu du paragraphe (1) ou de l'article 3.1 par le requérant en rapport avec l'achat ou la consommation d'essence si l'essence a été achetée, acquise, utilisée ou consommé

a) par une personne qui est considérée par le Ministre comme agriculteur en vertu de la présente loi, qui l'utilise uniquement

(i) pour faire fonctionner tout appareil ou engin, autre qu'un véhicule à moteur qui doit être immatriculé en vertu de la *Loi sur les véhicules à moteur*, utilisé uniquement et directement pour exécuter des travaux agricoles dans une ferme,

(ii) pour faire fonctionner tout tracteur utilisé sur une route publique pour transporter des produits ou tirer des machines agricoles appartenant à cette personne,

(iii) pour faire fonctionner tout tracteur ou toute moissonneuse-batteuse utilisés sur une route publique pour les conduire d'un endroit à un autre,

(iv) pour brûler des champs de bleuets, ou

(v) comme mélange pour traiter les récoltes;

b) par une personne qui est considérée par le Ministre comme producteur de bois en vertu de la présente loi, qui l'utilise uniquement pour faire fonctionner

(i) a tractor, other than a truck tractor, and any other machinery for the purpose of harvesting trees in a logging operation conducted in a forest area, or

(ii) an unregistered motor vehicle while transporting wood products and while being operated on property other than a public highway;

(b.1) by a forest worker who has entered into a contract with a wood producer referred to in paragraph (b) or by an agent of such forest worker, for use solely in the operation of any machinery referred to in subparagraph (b)(i) or vehicle referred to in subparagraph (b)(ii);

(b.2) by a forest worker or an agent of a forest worker, for use solely in the operation of an unregistered motor vehicle or any other unregistered equipment or machinery in the construction or maintenance of a woods road for the purpose of harvesting trees in a logging operation conducted in a forest area;

(c) by a person who is determined by the Minister to be a fisher under this Act, for use solely in the operation of any vessel while carrying on fishing operations including the operation of stationary or portable engines used in the landing of fish on a boat or to a wharf but not for use in the operation of a vessel as a chartered boat for purposes of sport fishing;

(c.1) by a person who is determined by the Minister to be an aquaculturist under this Act, for use solely in the operation of

(i) stationary and portable engines used solely and directly in aquaculture,

(i) un tracteur, autre qu'un camion-tracteur, et toute autre machine utilisés pour l'abattage des arbres lors d'une opération de bûchonnage menée en milieu forestier, ou

(ii) un véhicule à moteur non immatriculé alors qu'il transporte des produits forestiers et conduit ailleurs que sur une route publique;

b.1) par un ouvrier forestier qui a passé un contrat avec un producteur de bois visé à l'alinéa b) ou par un représentant de cet ouvrier forestier, qui l'utilise uniquement pour faire fonctionner toute machine visée au sous-alinéa b)(i) ou tout véhicule visé au sous-alinéa b)(ii);

b.2) par un ouvrier forestier ou un représentant de l'ouvrier forestier, qui l'utilise uniquement pour faire fonctionner un véhicule à moteur non immatriculé ou tout autre équipement ou machine non immatriculés utilisés pour la construction ou l'entretien d'un chemin forestier pour l'abattage des arbres lors d'une opération de bûchonnage menée en milieu forestier;

c) par une personne qui est considérée par le Ministre comme pêcheur en vertu de la présente loi, qui l'utilise uniquement pour faire fonctionner tout navire au cours d'opérations de pêche y compris le fonctionnement des moteurs fixes ou portatifs utilisés pour le déchargement des poissons à un bateau ou à un débarcadère mais non pour l'exploitation d'un navire destiné à la pêche sportive à titre de bateau nolisé;

c.1) par une personne qui est considérée par le Ministre comme aquaculteur en vertu de la présente loi, qui l'utilise uniquement pour faire fonctionner

(i) des machines fixes et transportables utilisées uniquement et directement pour l'aquaculture,

(ii) service boats used solely and directly in aquaculture, or

(iii) equipment used to provide heat used solely and directly in aquaculture;

(c.2) by a person who is determined by the Minister to be a silviculturist under this Act, for use solely

(i) in the operation of a tractor, other than a truck tractor, and any other machinery for the purpose of harvesting trees in a logging operation conducted in a forest area or for harvesting trees on a Christmas tree farm,

(ii) in the operation of an unregistered motor vehicle while transporting wood products and while being operated on property other than a public highway,

(iii) in the operation of any equipment, other than a motor vehicle required to be registered under the *Motor Vehicle Act*, used solely and directly in silviculture, or

(iv) as a mixture for crop spraying;

(c.3) by a forest worker who has entered into a contract with a silviculturist referred to in paragraph (c.2) or by an agent of such forest worker, for use solely in accordance with subparagraph (c.2)(i), (ii), (iii) or (iv);

(d) for use in the operation of a registered vessel within the meaning of the *Canada Shipping Act* (Canada), exceeding two hundred tons gross tonnage but not for use in the operation of a registered vessel within the meaning of the *Canada Shipping Act*

(ii) des embarcations utilisées uniquement et directement pour l'aquaculture, ou

(iii) de l'équipement qui sert à fournir le chauffage utilisé uniquement et directement pour l'aquaculture;

c.2) par une personne qui est considérée par le Ministre comme sylviculteur en vertu de la présente loi, qui l'utilise uniquement

(i) pour faire fonctionner un tracteur, autre qu'un camion-tracteur, et toute autre machine utilisés pour l'abattage des arbres lors d'une opération de bûchonnage menée en milieu forestier ou pour la récolte d'arbres sur une plantation d'arbres de Noël,

(ii) pour faire fonctionner un véhicule à moteur non immatriculé alors qu'il transporte des produits forestiers et conduit ailleurs que sur une route publique,

(iii) pour faire fonctionner tout appareil ou engin autre qu'un véhicule à moteur qui doit être immatriculé en vertu de la *Loi sur les véhicules à moteur* utilisé uniquement et directement pour la silviculture, ou

(iv) comme mélange pour traiter les récoltes;

c.3) par un ouvrier forestier qui a passé un contrat avec un sylviculteur visé à l'alinéa c.2) ou par un représentant de cet ouvrier forestier, qui l'utilise uniquement conformément au sous-alinéa c.2)(i), (ii), (iii) ou (iv);

d) pour faire fonctionner un navire immatriculé selon le sens de la *Loi sur la marine marchande du Canada* (Canada), et dont la jauge brute excède deux cents tonneaux mais non pour faire fonctionner un navire immatriculé selon le sens de la *Loi sur*

(Canada) that is used for dredging purposes;

la marine marchande du Canada (Canada), qui est utilisé aux fins de dragage;

(e) for use in the operation of gasoline powered

e) qui est utilisée pour faire fonctionner des engins à essence, tels que

(i) self-propelled trucks, which are mounted on rubber-tired wheels, with an unladen gross mass of forty-five hundred kilograms or more,

(i) des camions automoteurs, montés sur pneus en caoutchouc, dont la masse brute à vide est de quatre mille cinq cents kilogrammes ou plus,

(ii) stationary engines,

(ii) des machines fixes,

(iii) portable engines, or

(iii) des machines transportables, ou

(iv) tractors other than truck tractors,

(iv) des tracteurs autres que des camions-tracteurs,

while being used solely and directly in mining or quarrying not carried on in connection with the repair or construction of a public highway or a public bridge;

utilisés uniquement et directement dans les opérations d'extraction de mines ou carrières non exploitées pour des travaux concernant la réparation ou la construction d'une route publique ou d'un pont public;

(f) for use in the operation of

f) qui est utilisée pour faire fonctionner

(i) stationary and portable engines other than those mounted on motor vehicles or propelled by motor vehicles,

(i) des machines fixes et transportables autres que celles montées sur des véhicules à moteur ou propulsées par des véhicules à moteur,

(i.1) equipment used to heat materials,

(i.1) l'équipement qui sert au chauffage des matières,

(ii) tractors other than truck tractors on property other than a public highway, or

(ii) des tracteurs autres que des camions-tracteurs, ailleurs que sur une route publique, ou

(iii) motor vehicles which are not required by the *Motor Vehicle Act* to be registered under that Act,

(iii) des véhicules à moteur dont l'immatriculation n'est pas requise en vertu de la *Loi sur les véhicules à moteur*,

while being used solely and directly in the manufacturing of goods;

utilisés uniquement et directement dans la fabrication de marchandises;

(g) Repealed: 1985, c.49, s.1.

g) Abrogé : 1985, c. 49, art. 1.

(h) Repealed: 1985, c.49, s.1.

h) Abrogé : 1985, c. 49, art. 1.

(i) Repealed: 1985, c.49, s.1.

i) Abrogé : 1985, c. 49, art. 1.

(j) for the purpose of heating or lighting premises or heating water for domestic use;

j) qui sert au chauffage ou à l'éclairage de locaux ou au chauffage de l'eau à usage domestique;

(j.1) for use in the operation of a generator used to produce electricity for sale; and

j.1) qui est utilisée pour faire fonctionner une génératrice servant à la production d'électricité pour la vente; et

(k) by such other classes of persons or for such other purposes as are prescribed by regulation.

k) par toutes autres catégories de personnes ou à toutes autres fins prévues par règlement.

[15]

Si notre analyse contextuelle se limitait à l'al. 3(6)d), il serait évident que l'exemption s'applique à l'essence achetée, acquise, utilisée ou consommée pour faire fonctionner un navire immatriculé dont la jauge brute excède un certain nombre, pourvu que le navire ne soit pas utilisé à des fins de dragage. Ce que cette disposition a de frappant, c'est qu'elle n'exige pas expressément que l'acheteur (consommateur) soit le « propriétaire » ou l'« exploitant » du navire. En l'espèce, les parties conviennent que la Pétrolière Impériale n'était ni la propriétaire ni l'exploitante des navires utilisés pour le transport des divers carburants. Cela nous amène à nous demander s'il était permis au juge saisi de la requête d'y voir une telle exigence. Dans l'arrêt *Stone c. Woodstock (Town)* (2007), 302 R.N.-B. (2^e) 165, [2006] A.N.-B. n^o 277 (QL), 2006 NBCA 71, notre Cour a abordé la question de savoir quand il est permis au tribunal de conclure à l'existence implicite de certains mots dans une loi. Il y était question des principes de la « lacune » et de l'« absurdité ». Suivant le principe de la lacune, il est possible de conclure à l'existence implicite de certains mots pour assurer la bonne application d'un régime législatif pour le motif que la lacune législative est bel et bien attribuable à un oubli du législateur et que l'omission de combler cette lacune provoquerait une injustice ou une absurdité. Dans son sens restreint ou objectif, une absurdité s'entend d'une contradiction ou d'une incompatibilité entre les dispositions mêmes d'une loi ou entre les dispositions de la loi et son but ou son objet reconnu. Dans son sens large, on peut définir le terme « absurdité » de façon à inclure des circonstances où les conséquences de l'omission de combler la lacune sont considérées comme trop rigoureuses. Toutefois, il n'est pas permis de conclure à l'existence implicite de certains mots, c'est-à-dire de

comblent ce qu'on perçoit comme une lacune, simplement parce que le résultat dans une certaine affaire semble « injuste ».

[16] Bref, la présente affaire ne justifie pas l'application du principe de la lacune ou du principe de l'absurdité. Il n'y a pas de dispositions contradictoires ou incompatibles, et il n'est pas nécessaire de conclure à l'existence implicite du mot « exploitants » pour assurer la bonne application du régime législatif. Le défaut d'ajouter implicitement ce mot n'entraîne pas non plus d'absurdité, ni de conséquences injustes ou rigoureuses. De fait, l'avocat de la Pétrolière Impériale signale avec raison que le rédacteur législatif a formulé avec soin plusieurs exemptions en identifiant avec précision les consommateurs qui ont droit à une exemption. Au contraire, d'autres exemptions sont formulées en termes généraux par la seule mention de « faire fonctionner », comme c'est le cas en l'espèce. Je vous donne quelques exemples. Remarquons que les exemptions énoncées aux alinéas 3.6a), b), b.1), b.2), c) et c.1) s'appliquent à une « personne » que le Ministre désigne comme étant un agriculteur, un producteur de bois, un ouvrier forestier, un pêcheur ou un aquaculteur respectivement et sont formulées en termes restreints et précis. Les alinéas 3(6)d) et 6(6)d), par contre, ne font pas mention d'une personne que le Ministre considérerait comme l'exploitante d'un navire immatriculé sous le régime de la *Loi de 2001 sur la marine marchande du Canada*. Les dispositions pertinentes prescrivent simplement que le Ministre peut rembourser ou exempter tout consommateur qui acquiert de l'essence ou du carburant pour faire fonctionner un navire immatriculé dont la jauge brute excède un certain minimum. Il est clair que ces deux exemptions étaient censées s'appliquer sans égard à l'identité spécifique du consommateur ni à la propriété du navire. Avec égard, on ne peut pas conclure à l'existence de restrictions dans les exemptions formulées largement sans trahir la méticuleuse attention du rédacteur aux détails. Lorsque le législateur voulait restreindre les exemptions selon l'identité du consommateur, il l'a fait en termes précis. Il n'y a aucune restriction du genre fondée sur l'identité des consommateurs qui réclament le droit à une exemption fondée sur l'utilisation. Dans ce cadre limité, on se doit de présumer que la distinction était intentionnelle de la part des rédacteurs législatifs.

[17] Sur ce, je me dois de commenter les motifs pour lesquels le juge saisi de la requête a interprété de façon restreinte les exemptions larges. Le raisonnement du juge était que les exemptions des al. 3(6)d) et 6(6)d) de la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants* étaient censées bénéficier seulement à l'industrie du transport maritime et non à l'industrie de la distribution de carburant. Toutefois, aucune preuve extrinsèque n'a été présentée à la Cour à l'appui d'une telle conclusion. La preuve extrinsèque appuyait simplement l'interprétation selon laquelle les exemptions de taxe visaient des industries spécifiques. À titre d'affirmation générale, cela est certainement vrai. Toutes les exemptions restreintes s'adressent à des consommateurs désignés et se limitent à des utilisations spécifiques (par exemple, les agriculteurs et les pêcheurs). Toutefois, les exemptions larges, notamment celles des al. 3(6)f) et j), ne mentionnent pas d'industries spécifiques, mais seulement des utilisations. Abstraction faite de cette lacune, il est tout aussi plausible que le législateur ait également cherché à avantager ceux dont les activités sont étroitement liées à l'utilisation de navires immatriculés de plus de 200 tonnes ou qui en dépendent.

[18] Bref, il est tout aussi plausible que le législateur ait voulu avantager ceux qui sont engagés, directement ou indirectement, dans le transport maritime sur gros navires (océaniques). À cet égard, on remarque que la Pétrolière Impériale n'est pas qu'une acheteuse quelconque de produits de vidange utilisés dans les navires. Elle a une relation contractuelle avec les propriétaires et les exploitants de ces navires. Puisque le navire est un transporteur de vrac, nous pouvons présumer qu'il s'agit du transport de marchandises à contrat d'affrètement par charte-partie (au voyage ou à temps). Il peut être vrai que la Pétrolière Impériale n'était pas la propriétaire ou l'exploitante des navires, mais elle avait une relation contractuelle importante ou substantielle avec le propriétaire ou les exploitants des navires. Cela explique pourquoi le produit de vidange était acheté et utilisé en vue du transport de produits pétroliers en vrac. En passant, il n'est que logique pour celui qui achète le produit en vrac et passe un contrat pour le faire transporter d'acheter aussi des quantités suffisantes du produit de vidange. Autrement, le propriétaire ou l'exploitant du navire serait forcé de le faire, de réclamer l'exemption, puis d'aller s'adresser à l'expéditeur (Pétrolière Impériale) pour lui demander un

remboursement. Voilà une raison de plus de rejeter l'interprétation selon laquelle les exemptions énoncées aux al. 3(6)d) et 6(6)d) ne devraient s'appliquer qu'aux propriétaires ou aux exploitants des navires admissibles.

C. *Autres motifs de ne pas exempter le produit de vidange*

[19] Le juge saisi de la requête a signalé l'absence de toute exemption expresse visant les carburants utilisés pour vidanger les wagons-citernes ou les camions-citernes, qui sont pourtant d'autres moyens utilisés par la Pétrolière Impériale pour le transport du carburant en vrac. Il a donc raisonné qu'il serait faux de présumer une exemption pour les navires immatriculés utilisés comme transporteurs de vrac. Mon objection à ce raisonnement est que les transporteurs terrestres d'essence ou de carburant en vrac ne bénéficient pas d'une exemption leur permettant de réclamer une exemption pour le produit de vidange. Certes, l'art. 6.1 de la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants* prévoit une taxe moins élevée, soit 4,3 cents le litre, sur le carburant qu'un consommateur achète ou consomme uniquement pour faire fonctionner des locomotives de chemin de fer et le matériel qui s'y rattache. La Province intimée soutient que, si le législateur avait eu l'intention d'accorder une exemption pour le produit de vidange utilisé dans les navires, il aurait sûrement inclus une réduction de taxes visant le produit de vidange utilisé pour le transport de produits pétroliers en vrac par chemin de fer. Autrement dit, elle soutient que si l'exemption restreinte accordée aux sociétés ferroviaires n'inclut pas une exemption pour le produit de vidange, on peut raisonnablement inférer que le rédacteur législatif n'avait pas l'intention d'inclure une telle exemption dans les exemptions larges. Avec égards, je suis d'avis que ce raisonnement est boiteux. Dans les cas où le législateur décide consciemment de formuler des exemptions restreintes et des exemptions larges, nul ne saurait minimiser les exemptions larges en concluant à l'existence implicite des restrictions (tacites ou expresse) qu'on trouve dans les exemptions restreintes. Autrement, il faudrait se demander : pourquoi le législateur a-t-il formulé une exemption large alors qu'il aurait pu tout aussi facilement formuler une exemption restreinte?

[20] Franchement, je doute que le rédacteur législatif ait jamais envisagé l'utilisation de produits de vidange lorsqu'il a rédigé la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants*. Au bout du compte, on doit constater que les sociétés ferroviaires reçoivent une réduction strictement contrôlée du taux de la taxe, alors que les consommateurs qui achètent de l'essence ou du carburant reçoivent une exemption large ou sans restriction dans les cas où l'essence ou le carburant sert à faire fonctionner certains navires.

[21] Pour résumer, dans les cas où le législateur prend consciemment la décision de formuler certaines exemptions de façon restreinte et d'autres de façon large, il n'appartient pas à la Cour de reformuler les exemptions larges en présumant qu'elles contiennent des restrictions. Cela est vrai à moins que la reformulation ne soit justifiée, par exemple, d'après les principes d'interprétation législative fondés sur une lacune ou une absurdité. En l'espèce, aucune raison convaincante n'a été apportée pour qu'on prenne une exemption large et qu'on l'interprète de façon restreinte en exigeant que le contribuable ou le consommateur soit l'exploitant du navire immatriculé. Avec égards, je crois que c'est la raison pour laquelle le juge saisi de la requête a fait erreur en concluant à l'existence implicite d'une telle exigence.

D. *Interprétation des mots « utilisé pour faire fonctionner un navire immatriculé »*

[22] Bien que le juge saisi de la requête ait fait erreur en limitant l'exemption aux exploitants de navires immatriculés, il incombe toujours à la Pétrolière Impériale de convaincre la Cour que les produits de vidange ont été acquis « pour faire fonctionner un navire immatriculé ». Le juge saisi de la requête n'a pas eu à se pencher sur cette question d'interprétation parce qu'il avait conclu que les exemptions s'appliquaient uniquement aux exploitants de certains navires immatriculés. Bien qu'elle ait omis de déposer un avis de désaccord contestant la conclusion du juge saisi de la requête selon laquelle les exemptions s'appliquaient seulement aux exploitants de navires immatriculés, la Province intimée soutient que même les exploitants ne pouvaient pas réclamer une exemption pour les produits de vidange parce que ceux-ci ne servaient pas à faire fonctionner de tels navires. Pour le dire carrément, l'avocat de l'intimée soutient que les produits de vidange

étaient simplement utilisés comme « agent de nettoyage » de la même manière qu'on utiliserait Bon Ami, par exemple, pour assurer la propreté générale des quartiers de l'équipage. Pour cette raison, dit-il, on ne peut pas dire que de tels produits servent à faire fonctionner des navires. L'avocat soutient aussi que seuls l'essence et le carburant utilisés pour créer de l'« énergie » à bord des navires sont couverts par les exemptions. À mon avis, ce dernier argument revient à une contestation indirecte de la conclusion du juge saisi de la requête selon laquelle l'essence ou le carburant ne devait pas nécessairement servir à la propulsion du navire, mais là encore, l'avis de désaccord prévu à la règle 62.08 des *Règles de procédure* n'a pas été déposé. Pour cette raison, il est trop tard pour se prévaloir de ce mince argument d'interprétation.

[23] La Province intimée plaide en faveur d'une interprétation restrictive des mots « utilisé pour faire fonctionner un navire immatriculé ». Comme on pouvait s'y attendre, la Pétrolière Impériale plaide en faveur d'une interprétation large ou plus large de ces mots. Elle soutient que les produits de vidange ne sont pas simplement un agent de nettoyage, mais un élément nécessaire ou indispensable de l'exploitation de transporteurs de produits pétroliers en vrac. Selon la Pétrolière Impériale, les produits de vidange sont aussi essentiels à l'exploitation des navires utilisés comme transporteurs de produits pétroliers en vrac que l'essence qui alimente leurs moteurs. À mon avis, cet argument est fondé.

[24] Dans son mémoire, la Pétrolière Impériale affirme : [TRADUCTION] « Il est important de remarquer qu'on ne peut pas pratiquer l'expédition de produits pétroliers dans des navires du type utilisé par la Pétrolière Impériale en omettant le processus de vidange. » Comme source à l'appui de cette proposition, la Pétrolière Impériale cite le paragraphe 13 de la « Demande d'aveux ». Dans sa réponse écrite, l'avocat de l'intimée signale à juste titre que le paragraphe 13 affirme seulement que les produits de vidange sont utilisés pour éviter la contamination du produit en vrac à charger dans les navires. Ce paragraphe n'admet pas ensuite que la vidange est essentielle à l'expédition de produits pétroliers en vrac. Toutefois, dans le mémoire de la Province intimée, il est admis que la « nouvelle phrase » contenue dans le mémoire de la Pétrolière Impériale est « inexacte ».

Quoiqu'il en soit, pendant les observations orales, l'avocat de l'intimée est revenu sur cette concession en soutenant qu'un agent de nettoyage ne peut pas être considéré comme de l'essence ou du carburant utilisé pour faire fonctionner un navire immatriculé.

[25] À partir des faits admis, je suis prêt à tirer ce que j'appelle une inférence raisonnable. C'est simplement l'inférence suivante : le transport de produits pétroliers non contaminés en vrac par des navires ne serait pas pratique sans l'achat et l'utilisation de produits de vidange. Franchement, qui veut prendre un avion dont le carburant a été expédié dans un compartiment utilisé auparavant pour expédier du combustible diesel en vrac? Assurément, si la Pétrolière Impériale n'avait pas été responsable de l'achat du produit de vidange, on peut raisonnablement inférer que les exploitants des navires affrétés auraient dû acheter des produits de vidange afin de décontaminer chacun des compartiments à produits en vrac. C'est en ce sens qu'on peut raisonnablement statuer que l'essence ou le carburant acheté en tant que produit de vidange est utilisé pour faire fonctionner un navire immatriculé au sens des al. 3(6)d) et 6(6)d) de la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants*. En l'absence de preuve contraire, on peut raisonnablement supposer que l'utilisation des produits de vidange est un aspect essentiel de l'exploitation de navires utilisés pour le transport de produits pétroliers en vrac, tout comme le carburant qui sert à propulser les moteurs du navire. Pour cette raison, la Pétrolière Impériale a raison de soutenir que les produits de vidange servaient à faire fonctionner les navires immatriculés.

[26] Enfin, un thème commun à beaucoup d'exemptions appuie une inférence favorable à l'interprétation préconisée par la Pétrolière Impériale. Pour ce qui concerne les al. 3(6)d) et 6(6)d) de la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants*, il est clair que le législateur était préoccupé par le besoin d'assurer que de l'essence ou du carburant exempts de taxe ne serviraient pas à la propulsion de véhicules qui roulent généralement sur notre réseau routier provincial. Lorsque le Ministre est préoccupé par l'utilisation possible d'essence exempte de taxe sur les routes publiques, l'exemption est extrêmement détaillée, mais dans les cas où le Ministre ne craint pas d'abus éventuels, l'exemption est formulée en termes généraux. Prenons l'exemption accordée à une personne que le

Ministre considère comme un agriculteur en vertu de l'al. 3(6)a). Cette exemption a été conçue avec soin pour assurer qu'elle s'applique aux appareils ou engins agricoles (autres qu'un véhicule à moteur qui doit être immatriculé en vertu de la *Loi sur les véhicules à moteur*) utilisés sur des terres agricoles. La même remarque s'applique aux ouvriers de l'industrie forestière. L'alinéa 3(6)b.2) prévoit une exemption pour les ouvriers forestiers qui achètent de l'essence servant à faire fonctionner un véhicule à moteur non immatriculé utilisé pour l'abattage des arbres en milieu forestier. Au contraire, quand l'exemption s'applique à des « utilisations » qui ne donnent pas lieu à l'utilisation possible de véhicules sur les routes publiques, l'exemption est formulée en termes généraux. Par exemple, l'al. 3(6)j) prévoit une exemption pour les consommateurs qui utilisent de l'essence pour le chauffage ou l'éclairage de locaux ou pour le chauffage de l'eau à usage domestique. Bref, il aurait été bien facile au rédacteur de formuler les exemptions des al. 3(6)d) et 6(6)d) en parlant d'une personne qui est exploitante d'un navire immatriculé en vertu de la *Loi sur la marine marchande du Canada*, et pourtant il ne l'a pas fait. Une réalité tout aussi importante est que les exemptions larges invoquées par la Pétrolière Impériale ne compromettent pas le désir du législateur d'empêcher l'utilisation d'essence ou de carburant exempts de taxe pour la propulsion de véhicules qui roulent généralement sur notre réseau routier provincial.

[27] En concluant que les produits de vidange ont été utilisés pour faire fonctionner des navires, je n'ai pas perdu de vue le fait que la Province intimée a invoqué la décision *Seaspan International Ltd. c. Minister of National Revenue* (2002), 220 F.T.R. 303 (Div. 1^{re} inst.), [2002] A.C.F. n° 911(QL), 2002 CFPI 675. Dans cette affaire, l'exemption pour le carburant diesel utilisé afin de produire de l'électricité était permise, sauf lorsque l'électricité ainsi produite était utilisée « principalement » pour faire fonctionner un véhicule. Le juge du procès a statué que le carburant diesel utilisé pour alimenter l'équipement de navigation et pour assurer l'éclairage, le chauffage, la réfrigération et la cuisine des membres d'équipage n'était pas utilisé principalement pour faire fonctionner le véhicule, mais pour le bénéfice des membres d'équipage, qui ne faisaient pas partie intégrante du navire. Je ne considère pas cette affaire utile parce que la question d'interprétation consistait à savoir si les membres d'équipage d'un navire

faisaient partie intégrante du navire lui-même. Cette question est trop éloignée pour que la décision ait une application pratique à la question d'interprétation qui nous intéresse.

IV. La question de l'intérêt (avant et après jugement)

[28] La Pétrolière Impériale formule la question de l'intérêt en soutenant qu'elle a droit à l'intérêt à partir de la date où elle a payé la taxe contestée; cela inclut nécessairement l'intérêt avant et après jugement. Le juge saisi de la requête a déduit que la Pétrolière Impériale aurait eu droit à l'intérêt en raison de l'effet cumulatif des art. 45 et 46 de la *Loi sur l'organisation judiciaire* et des art. 14 et 16 de la *Loi sur les procédures contre la Couronne*, n'eût été l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu*. Toutefois, comme je l'ai déjà expliqué, le juge saisi de la requête a statué que les dispositions de la *Loi sur l'administration du revenu* constituent un code exhaustif concernant le paiement de l'intérêt. Puisque ces dispositions (art. 21) n'autorisent pas expressément le paiement de l'intérêt, aucun intérêt n'est payable. La validité de cette décision dépend de l'applicabilité de la décision de la Cour suprême dans l'affaire *Gladstone c. Canada (Procureur général)*.

[29] Dans les motifs qui suivent, j'explique pourquoi le droit d'origine législative de la Pétrolière Impériale à l'intérêt sur le remboursement n'est pas annulé par les dispositions de la *Loi sur l'administration du revenu*. À mon avis, il existe une explication raisonnable du défaut d'imposer au Ministre l'obligation de payer de l'intérêt sur les remboursements de taxe et du fait que l'intérêt est exigible dans les circonstances de l'espèce sans contrevenir au principe juridique énoncé dans *Gladstone c. Canada (Procureur général)*. De plus, il existe une explication raisonnable du défaut du rédacteur législatif d'imposer au juge saisi de la requête l'obligation expresse d'accorder de l'intérêt sur les remboursements. Toutefois, pour compliquer les choses, la Province intimée propose, pour la première fois, un argument juridique inédit : en dépit de la *Loi sur l'organisation judiciaire* et de la *Loi sur les procédures contre la Couronne*, l'intimée soutient qu'elle est toujours exempte de la responsabilité du paiement de l'intérêt avant jugement, sans égard à l'applicabilité de la défense du « code exhaustif ». En fin de

compte, je rejette cet argument; si on l'acceptait, on établirait un précédent qui irait à l'encontre de 30 ans de jurisprudence reconnue.

[30] Le point de départ de toute analyse consiste à reconnaître le principe de common law selon lequel la Couronne est exempte du paiement d'intérêts, à moins que l'obligation ne soit établie par une loi ou un contrat. Au Nouveau-Brunswick, cette immunité est perdue en raison de l'effet cumulatif de la *Loi sur les procédures contre la Couronne* et de la *Loi sur l'organisation judiciaire*. Je commence cette partie de mon analyse en expliquant la source de l'obligation générale des plaideurs de payer l'intérêt avant et après jugement. Dans le cas de l'intérêt avant jugement, le par. 45(1) de la *Loi sur l'organisation judiciaire* prévoit que, dans toute procédure intentée en vue de recouvrer une créance ou des dommages-intérêts, la Cour possède le pouvoir discrétionnaire d'accorder de l'intérêt avant jugement. Dans les cas où l'intérêt avant jugement est accordé, le par. 46(2) prévoit que le montant du recouvrement accordé continue de porter intérêt au même taux si l'affaire est portée en appel, sauf ordonnance contraire de notre Cour. Ces dispositions sont libellées comme suit :

45(1) In any proceedings for the recovery of any debt or damages, the Court may order that there shall be included in the sum for which judgment is given interest on the whole or any part of the debt or damages for the whole or any part of the period between the date when the cause of action arose and the date of judgment.

[...]

46(2) Where the Court has made an order under subsection 45(1) for interest at a specified rate or rates on the whole or any part of the debt or damages for the whole of the period between the date when the cause of action arose and the date of judgment or for a part thereof ending on the date of judgment, the whole or such part or parts of the debt or damages shall, subject to any order as to interest made on any appeal or appeals,

45(1) Dans toute procédure intentée en vue de recouvrer une créance ou des dommages-intérêts, la Cour peut ordonner que soient inclus dans la somme au paiement de laquelle le jugement condamne, les intérêts couvrant tout ou partie de la créance ou des dommages-intérêts pendant tout ou partie de la période courant de la date à laquelle la cause d'action a pris naissance et la date du jugement.

[...]

46(2) Lorsque la Cour a rendu une ordonnance en vertu du paragraphe 45(1) fixant l'intérêt à un ou plusieurs taux déterminés pour l'ensemble ou une partie de la dette ou des dommages pendant toute la période courant de la date où la cause d'action a pris naissance jusqu'à celle du jugement, ou pendant toute partie de cette période se terminant à la date du jugement, le tout ou partie ou parties de la dette ou des

continue to bear interest at the same rate or rates until the final determination of any appeal or appeals taken in the action and the judgment shall be deemed to include the amount of interest accrued under this section and shall bear interest in accordance with subsection (1) from the date of the final determination of any appeal or appeals.

dommages doit, sous réserve de toute ordonnance relative à l'intérêt rendue en appel, continuer de porter intérêt à un ou aux mêmes taux jusqu'à la décision définitive de tout appel dans la cause et le jugement, qui est réputé comprendre le montant d'intérêt couru en vertu du présent article, doit porter intérêt conformément au paragraphe (1) à partir de la date de décision définitive en appel.

[31] Puisque les *Règles de procédure* ne prescrivent pas le montant de l'intérêt avant jugement, il appartient à la Cour d'exercer son pouvoir discrétionnaire en fixant le taux qui convient : voir en général *Comeau c. Saint John Regional Hospital et al.* (2003), 256 R.N.-B. (2^e) 356, [2003] A.N.-B. n^o 96 (QL), 2003 NBCA 17, *Acadian Properties Ltd. c. R & T Foods Ltd. and Petit* (1986), 66 R.N.-B. (2^e) 339 (C.A.), [1986] A.N.-B. n^o 4 (QL), *LeClerc c. Sunbury Transport Ltd. and Risteen* (1996), 184 R.N.-B. (2^e) 1 (C.A.), [1996] A.N.-B. n^o 600 (QL), *Theriault c. Day & Ross Ltd. and Monnier* (1977), 21 R.N.-B. (2^e) 120, [1977] A.N.-B. n^o 317 (QL), *Anderson c. Williams et al.* (1997), 188 R.N.-B. (2^e) 203 (C.A.), [1997] A.N.-B. n^o 145 (QL), et *Stamper c. Finnigan, Via Rail Canada Inc., la Compagnie des chemins de fer du Canada, et la Province du Nouveau-Brunswick* (1987), 81 R.N.-B. (2^e) 213 (C.A.), [1987] A.N.-B. n^o 508 (QL).

[32] Pour ce qui est de l'intérêt après jugement, le par. 46(1) prescrit que, sauf ordonnance contraire, il doit être payé au taux fixé par les *Règles de procédure*. À l'heure actuelle, la règle 60.08 des *Règles de procédure* prescrit un taux de 7 % pour l'intérêt après jugement. Le paragraphe 46(1) est libellé comme suit :

46(1) Subject to subsection (2) and unless otherwise ordered by the Court, a verdict or judgment bears interest at the rate fixed by the Rules of Court from time to time from the time of the rendering of the verdict or of the giving of the judgment, as the case may be, notwithstanding that the entry of judgment upon the verdict or upon the giving of the judgment has been suspended by any proceedings in the action whether in the Court in which the

46(1) Sous réserve du paragraphe (2) et sauf ordonnance contraire de la Cour, les sommes au paiement desquelles un verdict ou jugement condamne, portent intérêt au taux fixé par les Règles de procédure, modifié à l'occasion, à partir de la date du prononcé du verdict ou jugement selon le cas nonobstant le fait que l'inscription faisant suite au verdict ou jugement ait été suspendue par des procédures entamées devant la Cour où l'action est en instance ou en appel.

action is pending or on appeal.

[33] Il est élémentaire en droit que les art. 45 et 46 de la *Loi sur l'organisation judiciaire* ne suffisent pas pour imposer à la Province intimée l'obligation de payer l'intérêt avant ou après jugement. Nous devons examiner ensuite le par. 14(1) et l'art. 16 de la *Loi sur les procédures contre la Couronne*. Ces deux dispositions sont libellées comme suit :

14(1) Subject to this Act, in proceedings against the Crown the rights of the parties are as nearly as possible the same as in a suit between person and person; and the court may make any order, including an order as to costs, that it may make in proceedings between persons, and may otherwise give such appropriate relief as the case may require.

[...]

16 A judgment debt due to or from the Crown bears interest in the same way as a judgment debt due from one person to another.
R.S., c.176, s.16.

14(1) Sous réserve des dispositions particulières de la présente loi, les droits des parties dans des procédures contre la Couronne sont, dans toute la mesure du possible, les mêmes que dans un procès entre particuliers; le tribunal peut rendre les mêmes ordonnances, y compris les ordonnances relatives aux dépens, que celles qu'il peut rendre dans des procédures entre particuliers, et il peut également accorder le redressement qui convient en l'espèce.

[...]

16 Une dette ou créance de la Couronne constatée par un jugement porte intérêt de la même manière qu'une dette ou créance entre particuliers constatée par un jugement. S.R., c.176, art.16.

[34] Aujourd'hui, nul ne conteste que l'art. 14 de la *Loi sur les procédures contre la Couronne* a l'effet juridique d'abolir l'immunité de la Couronne à l'égard du paiement de l'intérêt. La Cour suprême du Canada l'a affirmé dans l'arrêt *Canadian Industrial Gas and Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan et autre*, [1979] 1 R.C.S. 37, [1978] A.C.S. n° 71 (QL). Dans cet arrêt, la Cour a statué que le par. 17(1) de la loi de la Saskatchewan intitulée *The Proceedings Against the Crown Act* obligeait la Couronne à « dédommage[r] l'intimée en lui versant un intérêt sur les fonds indûment retenus, comme toute autre partie serait tenue de le faire ». Elle lui a ainsi accordé à la fois l'intérêt avant et après jugement. Cette conclusion est pertinente en l'espèce parce que le par. 17(1) de la loi de la Saskatchewan correspond parfaitement au par. 14(1) de la loi néo-brunswickoise (voir aussi *Prince Albert Pulp Company Ltd. et al. c. The*

Foundation Company of Canada, Limited, [1977] 1 R.C.S. 200, [1976] A.C.S. n° 21 (QL)).

[35] Ce qui est frappant dans l'arrêt *Canadian Industrial Gas and Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, c'est qu'il ne fait aucune mention de l'équivalent de l'art. 16 de notre *Loi sur les procédures contre la Couronne*. Une tournée dans les rayons de bibliothèque du Palais de justice nous amène au volume pertinent de la loi en vigueur en Saskatchewan à l'époque où la Cour suprême a rendu sa décision. De fait, l'art. 18 de la loi intitulée *The Proceedings Against the Crown Act*, R.S.S. 1965, ch. 87, correspond parfaitement à notre art. 16. Chacun sait que la décision de la Cour suprême ne fait aucune mention de l'art. 18. L'importance de cette omission sera bientôt évidente.

[36] Une autre décision de principe est l'arrêt de la Cour d'appel du Manitoba dans l'affaire *Manitoba c. Air Canada*, [1978] M.J. No. 15 (QL). La Cour a statué que, comme Air Canada n'était pas tenue de payer certaines taxes de vente imposées par la loi du Manitoba, cette société aérienne avait droit au remboursement des sommes payées ainsi qu'à l'intérêt avant jugement. Bien qu'il y ait eu pourvoi à l'encontre de cette décision devant la Cour suprême, la question de l'intérêt avant jugement n'y a pas été soulevée : voir [1980] 2 R.C.S. 303, [1980] A.C.S. n° 69 (QL). L'affaire manitobaine est importante parce qu'elle donnait lieu à l'application du par. 17(1) et de l'art. 18 de la *Proceedings Against the Crown Act* du Manitoba, dispositions qui correspondent parfaitement à notre par. 14(1) et à notre art. 16.

[37] Aujourd'hui, la Province intimée soutient en pratique que l'arrêt de la Cour d'appel du Manitoba concernant l'attribution de l'intérêt avant jugement était erroné, et il faut nécessairement en dire autant de l'arrêt de la Cour suprême dans l'affaire *Canadian Industrial Gas and Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*. L'intimée soutient maintenant que l'art. 16 de la *Loi sur les procédures contre la Couronne* s'applique seulement à l'intérêt sur une dette de la Couronne constatée par un jugement (intérêt après jugement) et non à l'intérêt sur les dettes et les dommages-intérêts (intérêt avant jugement). Essentiellement, l'intimée soutient que les arrêts *Canadian Industrial*

Gas and Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan et *Manitoba c. Air Canada* sont des décisions rendues « par inadvertance ». Par exemple, il y aurait inadvertance si l'avocat dans l'affaire *Canadian Industrial Gas and Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan* avait omis d'attirer l'attention de la Cour suprême sur l'art. 18 de la loi de la Saskatchewan intitulée *The Proceedings Against the Crown Act* (notre art. 16). Bien sûr, l'argument de l'intimée dépend de l'interprétation voulant que l'objet et l'effet de l'art. 18 soient de préciser que seul l'intérêt après jugement peut être réclamé auprès de la Couronne. Je n'ai pas été persuadé que ce soit la véritable intention de l'art. 18 (notre art. 16). Il est certain qu'aucun motif d'intérêt public n'a été proposé pour expliquer pourquoi le législateur serait prêt à accorder l'intérêt après jugement mais non l'intérêt avant jugement. De plus, je garde à l'esprit le point de vue adopté par la Cour suprême dans l'interprétation du par. 14(1). Bien franchement, je ne suis pas prêt à aller à l'encontre de 30 ans d'une jurisprudence acceptant sans réserve le principe voulant que la Couronne soit traitée comme tout autre plaideur quand il s'agit de l'obligation de payer de l'intérêt. À l'appui de ma position, il me suffit de reproduire le passage célèbre et influent de la décision du juge Monnin dans l'affaire *Manitoba c. Air Canada* :

[TRADUCTION]

De nos jours, les gouvernements perçoivent des montants considérables de taxes et d'impôts auprès des particuliers et des sociétés, parfois des millions de dollars. Les contribuables doivent souvent emprunter au taux d'intérêt préférentiel ou à un taux encore plus élevé pour satisfaire à ces obligations fiscales. En l'espèce, le ministre des Finances a perçu et obtenu un intérêt de 9 % par année sur le montant cotisé, plus des pénalités de 5 %. Pendant l'intervalle écoulé entre la date du paiement dans les coffres du gouvernement et le remboursement effectué par le gouvernement, celui-ci a eu à sa disposition 1,5 million de dollars pendant près de trois ans, somme que la Province, j'en suis sûr, a investie de façon judicieuse à des fins publiques. Ce serait une grossière injustice, une atteinte à l'équité et un cas grave d'enrichissement injustifié s'il était permis à la Province de percevoir des taxes et des impôts, d'exiger de l'intérêt et des pénalités, et ensuite, lorsqu'il lui est ordonné de rembourser les taxes et impôts illégalement perçus, de s'abriter derrière une fiction juridique en disant que, puisque le Roi ne peut mal faire,

nous, la Province, ne sommes pas tenus de payer de l'intérêt sur les sommes que nous avons obtenues de vous, Monsieur le contribuable, à moins qu'une disposition spécifique de la loi ne nous ordonne directement de le faire. À une époque où la Couronne s'adonne manifestement au commerce, la théorie selon laquelle le Roi ne peut mal faire est un anachronisme. Un tel principe suranné ne devrait pas être remis en vigueur en faveur de l'autorité taxatrice.
[par. 48]

[38] Après avoir admis, comme il se doit, que la Couronne du chef de la Province du Nouveau-Brunswick n'est plus à l'abri de l'obligation de payer l'intérêt avant et après jugement, il reste à savoir si l'obligation d'origine législative est annulée dans les cas où les dispositions de la *Loi sur l'administration du revenu* sont applicables. La Pétrolière Impériale conteste la décision du juge saisi de la requête selon laquelle l'intérêt avant jugement n'était pas exigible parce que la *Loi sur l'administration du revenu* est un « code exhaustif » concernant le paiement de remboursements. Le juge saisi de la requête, appliquant l'arrêt *Gladstone c. Canada (Procureur général)*, de la Cour suprême, avait statué que, puisque l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu* ne contient aucune disposition expresse prévoyant le paiement de l'intérêt sur les remboursements, aucun intérêt n'est exigible. L'article 21 est libellé comme suit :

Neither the giving of a notice of appeal by any person nor any delay in the hearing of an appeal shall in any way affect the due date, the interest or penalties, or any liability for payment provided under this Act or a revenue Act in respect of any money due and payable to Her Majesty that are the subject matter of the appeal, but in the event of the assessment of the Commissioner being set aside or reduced on appeal the Minister shall refund the amount or excess amount that has been paid to Her Majesty and any additional interest or penalty paid thereon.

Le fait qu'une personne donne un avis d'appel ou tout retard dans l'audition d'un appel ne modifient en rien la date d'échéance, les intérêts ou pénalités, ou toute obligation de payer en vertu de la présente loi ou d'une loi fiscale en ce qui concerne des sommes dues et payables à Sa Majesté qui font l'objet de l'appel; toutefois, dans le cas où la cotisation du Commissaire est annulée ou réduite en appel, le Ministre rembourse la somme ou la somme excédentaire payée à Sa Majesté ainsi que tout intérêt ou toute pénalité additionnelle payée relativement à cette somme.

[39] Les faits de l'affaire *Gladstone c. Canada (Procureur général)* sont énoncés avec exactitude dans le résumé de QL. Les phrases qui suivent peuvent être

qualifiées de plagiat. Le ministère des Pêches et des Océans a légalement saisi puis vendu de la roque de hareng sur varech que le défendeur aurait récoltée en contravention de la *Loi sur les pêches*, L.R.C. 1985, ch. F-14. La Couronne a retenu le produit de la vente en attendant l'issue du litige. Les Autochtones défendeurs ont ensuite été déclarés coupables, mais, en appel, la tenue d'un nouveau procès a été ordonnée. Toutefois, la Couronne a arrêté les procédures et versé aux défendeurs le produit net de la vente, soit 137 000 \$. Les défendeurs ont contre-attaqué au moyen d'une poursuite réclamant 132 000 \$ d'intérêt. Le juge du procès a statué qu'il n'y avait pas d'obligation de payer l'intérêt, car les dispositions de la *Loi sur les pêches* constituaient un code exhaustif concernant l'obligation de la Couronne, et cette loi n'imposait aucune obligation de payer de l'intérêt. La Cour d'appel a infirmé la décision pour le motif que la Couronne avait un devoir fiduciaire envers les défendeurs en tant qu'administratrice et que, en conséquence, l'intérêt était exigible. La Cour suprême a rétabli la décision du juge du procès. Elle a rejeté les arguments fondés sur les principes d'enrichissement injustifié et de devoir fiduciaire ainsi que sur la qualité de fiduciaire. La Cour a conclu que l'art. 73.1 de la *Loi sur les pêches* constituait un code exhaustif concernant la restitution de biens saisis en vertu de la *Loi*. Cet article prévoyait simplement que le produit de l'aliénation devait être payé au saisi, sans mentionner expressément l'obligation de payer de l'intérêt.

[40] Le juge du procès a renvoyé à deux autres décisions qui, à mon avis, ne sont pas directement pertinentes mais renforcent l'idée que la notion juridique de « code exhaustif » est bien reconnue. Dans l'arrêt *Zaidan Group Ltd. c. London (Ville)*, [1991] 3 R.C.S. 593, [1991] A.C.S. n° 92 (QL), un contribuable a eu gain de cause en appel contre son évaluation fiscale municipale, et la municipalité a été obligée de rembourser le trop-payé. Le contribuable a demandé l'intérêt sur le trop-payé en invoquant la théorie de l'enrichissement injustifié et a été débouté. Cette théorie ne pouvait pas être invoquée pour annuler le fait que la loi habilitante autorisait la municipalité à adopter un arrêté autorisant le paiement de l'intérêt sur les taxes payées en trop. La municipalité a choisi de ne pas adopter un tel arrêté. Dans une décision d'un paragraphe rendue séance tenante, la Cour suprême a statué que la décision de ne pas adopter l'arrêté suffisait pour rejeter l'argument de l'enrichissement injustifié.

[41] L'autre décision invoquée devant le juge saisi de la requête est *Gorecki c. Canada (Attorney General)* (2006), 208 O.A.C. 368, [2006] O.J. No. 1130 (QL). Dans cette affaire, un jugement sommaire a été accordé à l'égard d'une poursuite où le demandeur réclamait de l'intérêt sur le paiement rétroactif d'un versement unique de 60 000 \$ au titre d'une pension d'invalidité qui avait d'abord été refusée dans le cadre du Régime de pensions du Canada. Le règlement amiable a été inclus dans une ordonnance de la Commission d'appel des pensions, qui n'avait pas le pouvoir d'accorder de l'intérêt. La Cour d'appel de l'Ontario a statué qu'il était clair et évident que l'action pour réclamer l'intérêt ne pouvait être accueillie sur le fondement des moyens invoqués de violation de devoir fiduciaire, d'enrichissement injustifié ou de fiducie constructive. La Cour a aussi statué qu'il serait injuste de déclarer l'existence d'une fiducie constructive à l'encontre d'un régime juridique complet qui interdisait l'attribution d'intérêts.

[42] Il est clair que la *Loi sur l'administration du revenu* ne prévoit pas le paiement d'intérêt sur les remboursements de taxes perçues en trop sous le régime de la législation provinciale, y compris la *Loi de la taxe sur l'essence et les carburants*. Le fait est que l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu* énonce les conséquences juridiques dans les cas où la cotisation de taxe du Commissaire est annulée ou réduite en appel auprès d'un juge de la Cour du Banc de la Reine : le Ministre « rembourse la somme ou la somme excédentaire payée à Sa Majesté ainsi que tout intérêt ou toute pénalité additionnelle ». Ce qui crève les yeux dans cette disposition, c'est qu'elle n'exige pas expressément le paiement de l'intérêt sur le remboursement depuis la date du trop-payé jusqu'à la date du remboursement. Il nous reste donc à examiner si l'art. 21 constitue un code exhaustif au sens de la décision de la Cour suprême dans l'affaire *Gladstone c. Canada (Procureur général)*. Si tel est le cas, la Province intimée demeure exempte de l'obligation de payer l'intérêt avant ou après jugement, en dépit de l'effet cumulatif des dispositions de la *Loi sur l'organisation judiciaire* et de la *Loi sur les procédures contre la Couronne*.

[43] L'avocat de la Pétrolière Impériale répond à la défense du « code exhaustif » en nous renvoyant à l'arrêt *Manitoba c. Air Canada*, de la Cour d'appel du

Manitoba. Dans cette affaire, le contribuable appelait d'une décision rendue par le Ministre en vertu des dispositions de la loi du Manitoba intitulée *The Retail Sales Tax Act*. Les parallèles entre les dispositions de cette loi et celles de notre *Loi sur l'administration du revenu* sont frappants. Bref, la teneur de notre art. 21 se trouve au par. 20(2) de la loi du Manitoba. Toutefois, la décision de la Cour d'appel du Manitoba ne fait aucune mention du par. 20(2), et la Cour ne traite pas de la défense du « code exhaustif » maintenant invoquée par la Province intimée en l'espèce. Comment l'aurait-elle pu? Ce moyen de défense n'a été conçu qu'en 2005. En conséquence, *Manitoba c. Air Canada* ne constitue pas une source convaincante en faveur de l'assertion qu'une disposition comme le par. 20(2) de la loi du Manitoba intitulée *The Retail Sales Tax Act* ne constitue pas un code exhaustif pour ce qui est de décider si l'intérêt est payable sur un remboursement. Le simple fait est que ni la Cour d'appel du Manitoba ni la Cour suprême du Canada n'étaient saisis de la question. C'est donc à moi qu'il revient de décider si l'arrêt de la Cour suprême, *Gladstone c. Canada (Procureur général)*, s'applique en l'espèce. À mon avis, tel n'est pas le cas. Mon raisonnement s'articule comme suit.

[44] Des décisions comme *Gladstone c. Canada (Procureur général)* n'abordent pas la question de savoir si une loi provinciale abolissant l'immunité de la Couronne public à l'égard du paiement de l'intérêt a été annulée par les dispositions d'une autre loi. De plus, ces jugements ne traitent pas de la question quand il s'agit d'un régime administratif prévoyant des remboursements fiscaux et d'un régime qui permet le recours aux tribunaux par voie de requête introduite conformément aux *Règles de procédure*. Il vaut la peine de réexaminer les éléments fondamentaux de notre régime.

[45] Le ministre des Finances a le droit d'effectuer une vérification, d'émettre un avis de cotisation et d'exiger le remboursement d'un montant qu'il croit être dû par le contribuable, ainsi que de l'intérêt et de toute pénalité prescrite par la loi. Le contribuable, de son côté, a l'obligation de payer immédiatement le montant exigé, même si ses divers droits d'appel ne sont pas encore épuisés (voir l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu*). La plupart des contribuables se conforment au régime

législatif et paient le montant que le Ministre déclare unilatéralement être exigible avant d'interjeter appel devant le Commissaire de l'impôt provincial. Toutefois, si l'appel est rejeté, il existe ensuite un droit d'appel devant le Ministre; enfin, le contribuable a un autre droit d'appel devant la Cour du Banc de la Reine. Cet appel est introduit sous forme de requête en vertu de la règle 38 des *Règles de procédure*. L'audition devant le juge saisi de la requête constitue une audition *de novo* (aucune déférence envers la décision du Ministre n'est requise). Typiquement, un dossier écrit est présenté au juge saisi de la requête, et celui-ci, après les plaidoiries, statue sur l'affaire. Si le contribuable a gain de cause, l'art. 21 prescrit que le Ministre doit rembourser le trop-payé ainsi que l'intérêt et toute pénalité payés par le contribuable conformément à l'avis de cotisation. Toutefois, il n'est pas expressément exigé que le Ministre paie l'intérêt sur les remboursements. Y a-t-il une explication plausible de cette omission? Je crois que oui.

[46] L'obligation juridique de la Couronne de payer l'intérêt avant jugement dépend de l'exercice du pouvoir discrétionnaire du juge en faveur du contribuable; il est donc illogique de rédiger une disposition de la *Loi sur l'administration du revenu* obligeant le Ministre à payer de l'intérêt sur les remboursements. Et il y a encore un autre problème : comment le Ministre s'y prendrait-il pour fixer le taux d'intérêt? Bref, il y a une explication plausible du fait que l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu* n'impose au Ministre aucune obligation positive de payer l'intérêt avant jugement. Assurément, le rédacteur ne va pas formuler une disposition imposant au Ministre l'obligation de payer de l'intérêt à un taux indéfini sur les remboursements, quand les dispositions de la *Loi sur les procédures contre la Couronne* elles-mêmes ne vont pas si loin. L'attribution d'un intérêt avant jugement est une question discrétionnaire.

[47] Bien qu'il y ait une raison valable expliquant que l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu* n'impose pas au Ministre l'obligation de payer l'intérêt avant jugement, on pourrait soutenir que cette omission n'explique pas le fait que l'art. 21 n'impose pas au juge saisi de la requête l'obligation d'accorder de l'intérêt sur les remboursements et que, en conséquence, on ne devrait pas l'ajouter implicitement à cet article. J'ai une réponse rapide à cet argument : pourquoi le rédacteur inclurait-il une telle

obligation quand elle existe déjà d'après les dispositions de la *Loi sur les procédures contre la Couronne*? Une fois reconnu que l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu* ne prétend pas l'emporter sur le par. 14(1) de la *Loi sur les procédures contre la Couronne* ni sur les art. 45 et 46 de la *Loi sur l'organisation judiciaire*, il est évident qu'il était inutile d'inscrire dans la *Loi sur l'administration du revenu* l'obligation pour le juge saisi de la requête d'imposer de l'intérêt sur les remboursements. Cela m'amène à un dernier point.

[48] Ma conclusion voulant que l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu* ne constitue pas un code exhaustif concernant le paiement de l'intérêt sur les remboursements peut s'appuyer sur un autre motif : elle assure la cohérence entre les dispositions de la *Loi sur l'administration du revenu* et l'effet cumulatif de la *Loi sur l'organisation judiciaire* et de la *Loi sur les procédures contre la Couronne*. J'attire l'attention sur cette réalité en raison du principe d'interprétation voulant que les juges s'efforcent d'interpréter les lois d'une manière qui favorise la cohérence entre deux textes de loi. Comme l'a écrit le juge La Forest dans l'arrêt *Friends of the Oldman River Society c. Canada (Ministre des Transports)*, [1992] 1 R.C.S. 3, [1992] A.C.S. n° 1 (QL), au par. 42 : « il existe une présomption que le législateur n'a pas eu l'intention d'adopter des textes contradictoires ou d'habiliter quiconque à le faire ». Aussi, comme l'a écrit le juge en chef Lamer dans l'arrêt *Pointe-Claire (Ville) c. Québec (Tribunal du travail)*, [1997] 1 R.C.S. 1015, [1997] A.C.S. n° 41 (QL), au par. 61 : « Certes, selon le principe de la présomption de cohérence des lois qui portent sur des sujets analogues, l'interprète doit chercher l'harmonisation entre ces lois plutôt que leur contradiction ».

[49] Pour résumer, c'est à tort que la Province intimée s'appuie sur la défense du code exhaustif énoncée dans l'arrêt *Gladstone c. Canada (Procureur général)*. Les dispositions de la *Loi sur l'administration du revenu* permettent expressément aux contribuables d'intenter des procédures régies par les *Règles de procédure*. Plus précisément, la *Loi sur l'administration du revenu* permet expressément au contribuable d'intenter des procédures pour recouvrer une créance (le remboursement). Ces poursuites sont engagées par voie d'avis de requête. De son côté, le juge saisi de la requête possède

le pouvoir discrétionnaire d'accorder de l'intérêt et, dans le cas de l'intérêt avant jugement, d'en fixer le taux. C'est pourquoi je ne peux pas admettre que l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu* constitue un code exhaustif suffisant pour annuler l'effet cumulatif de la *Loi sur l'organisation judiciaire* et de la *Loi sur les procédures contre la Couronne*. En un mot, le régime administratif du paiement des remboursements de taxes inclut le recours au système judiciaire, et c'est dans le cadre de ce système judiciaire que l'obligation de la Couronne de payer de l'intérêt se concrétise. Tels ne sont pas les faits dans l'affaire *Gladstone c. Canada (Procureur général)*.

[50] Bien que j'aie conclu que l'art. 21 de la *Loi sur l'administration du revenu* ne constitue pas un code exhaustif exemptant la Province intimée du paiement de l'intérêt avant ou après jugement, cette seule conclusion ne suffit pas pour trancher la question de l'intérêt. La seule chose qui est tranchée en ce moment, c'est que le juge saisi de la requête possédait le pouvoir d'accorder de l'intérêt sur le remboursement. Il reste encore deux questions à aborder : la première est de savoir si, étant donné les faits de l'espèce, de l'intérêt devrait être attribué; dans l'affirmative, la deuxième est de savoir quel est le taux d'intérêt approprié.

[51] Pour ce qui est de savoir si la Pétrolière Impériale devrait avoir droit à l'intérêt avant jugement, je n'ai rien pu trouver dans le dossier qui indiquerait que le contribuable en l'espèce ne devrait pas obtenir de l'intérêt. Cependant, les parties n'ont pas eu l'occasion d'aborder la question du taux approprié d'intérêt avant et après jugement. [Remarque : le remboursement continue de porter intérêt au taux en vigueur avant le jugement jusqu'à la date du présent jugement en appel : voir le par. 46(2) de la *Loi sur l'organisation judiciaire*.] Si les parties sont incapables d'en venir à une entente, l'affaire devra être renvoyée au juge saisi de la requête en vue d'une décision. Je suis également conscient du fait que, pendant l'audition de l'appel, les deux parties ont reconnu que le montant exact du remboursement n'est pas encore établi et que les deux avocats nous ont demandé de statuer sur les questions de fond présentées, malgré ce vide. Si pour quelque raison les parties sont incapables de s'entendre sur les montants, l'affaire devra être renvoyée au juge saisi de la requête en vue d'une décision.

V. Dispositif

[52] J'accueillerais l'appel, avec dépens de 3 500 \$ afférents à l'appel et de 3 500 \$ afférents à l'instruction en Cour du Banc de la Reine. Le jugement porté en appel devrait être modifié par l'annulation de l'avis de cotisation du Commissaire visant le « produit de vidange ». Il devrait être ordonné au Ministre de rembourser les taxes, l'intérêt et les pénalités déjà payés sur ce produit, en plus de l'intérêt avant et après jugement sur les « pertes de stocks » et le « produit de vidange ». Si les parties sont incapables de s'entendre au sujet des montants en litige ou des taux d'intérêt appropriés, l'une ou l'autre peut s'adresser au juge saisi de la requête pour demander une décision.