

ÉTUDE DU CONCEPT DE « FABRICANT OU PRODUCTEUR » DANS LA LOI SUR LA TAXE D'ACCISE

Isabelle de Repentigny

Volume 10, Number 2, 1979

URI: <https://id.erudit.org/iderudit/1059506ar>

DOI: <https://doi.org/10.7202/1059506ar>

[See table of contents](#)

Publisher(s)

Éditions de l'Université d'Ottawa

ISSN

0035-3086 (print)

2292-2512 (digital)

[Explore this journal](#)

Cite this article

de Repentigny, I. (1979). ÉTUDE DU CONCEPT DE « FABRICANT OU PRODUCTEUR » DANS LA LOI SUR LA TAXE D'ACCISE. *Revue générale de droit*, 10(2), 429–496. <https://doi.org/10.7202/1059506ar>

Article abstract

La taxe d'accise et la taxe de vente ou de consommation, sont parmi les composantes de la fiscalité indirecte au niveau fédéral. Ces taxes sont imposées en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, et ont été instaurées comme sources de revenus supplémentaires en raison des dépenses occasionnées par la Première guerre mondiale.

La taxe d'accise vise certains articles fabriqués ou importés, et la taxe de vente ou de consommation s'applique à toutes les ventes et importations de marchandises, sous réserve de certaines exceptions. Lorsque les marchandises sont de provenance canadienne, les taxes d'accise et de vente sont imposées au stade de la fabrication ou production des marchandises.

Comme la loi ne prévoit pas de définition générale du concept de fabricant ou producteur, et ne confère pas au Ministre le pouvoir de le définir par règlements, le contribuable doit s'en remettre aux décisions administratives des fonctionnaires du Ministère du Revenu national, douanes et accise, lesquelles s'avèrent souvent arbitraires. S'il survient un différend sur la question de savoir si un article a été fabriqué ou produit, la Commission du tarif a juridiction pour déterminer si l'article en question est exempt de la taxe ou non.

La présente étude se propose donc de donner une définition statutaire, rédigée sous forme de principes généraux dégagés par la jurisprudence qui a été appelée à définir le concept de fabricant ou producteur, et énoncée d'après les règles d'interprétation statutaire, c'est-à-dire en donnant au concept de fabricant ou producteur, son sens ordinaire, commun et populaire, tel qu'entendu dans le langage courant, et tel que défini par les dictionnaires.

La jurisprudence a démontré que le concept de fabricant ou producteur se définit par rapport à la notion de marchandise et au principe de la transformation de la marchandise.

On a considéré comme marchandises les biens meubles qui ont été fabriqués ou produits sur une certaine échelle, par opposition à l'acte isolé. Lorsque ces marchandises sont par la suite incorporées à un immeuble, elles deviennent assujetties à la taxe si elles ont été fabriquées ou produites à l'extérieur du site de construction de l'immeuble.

Pour se qualifier aux termes de la *Loi sur la taxe d'accise*, les marchandises doivent appartenir à celui qui a effectué les opérations de fabrication ou de production, et doivent être destinées au commerce et aux affaires, sans toutefois exclure les marchandises qui, une fois fabriquées ou produites, sont utilisées par l'entrepreneur dans l'exercice de son commerce.

Il a été établi que le principe de la transformation est à la base des opérations de fabrication ou de production effectuées sur les marchandises. En effet, les opérations qui donnent à la marchandise de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons sont considérées comme opérations de fabrication ou de production. Les opérations frontalières, comme les opérations d'assemblage, de mélange et de dilution sont qualifiées d'opérations de fabrication ou de production, lorsqu'elles opèrent une transformation suffisante selon les critères essentiels mis de l'avant par la jurisprudence. Par contre, les procédés de mise en marché y sont exclus, ceux-ci ne réunissant pas les exigences nécessaires à la transformation de la marchandise.

La jurisprudence a voulu distinguer le producteur du fabricant, en classifiant comme opérations de production les opérations de transformation mineure, par opposition aux opérations de transformation majeure. Cependant, il semble qu'une telle distinction n'existe pas en fait, puisque le terme de producteur serait plutôt susceptible d'englober les opérations des industries extractives et des exploitations agricoles, lesquelles sont exemptes de la taxe en vertu de la loi.

D'où la nécessité de l'idée de transformation comme principe fondamental sur lequel repose le concept de fabricant ou producteur.

ÉTUDE DU CONCEPT DE «FABRICANT OU PRODUCTEUR» DANS LA LOI SUR LA TAXE D'ACCISE

par Isabelle DE REPENTIGNY.

SOMMAIRE

Introduction

- A. Situation des taxes de vente et d'accise dans l'ensemble de la fiscalité indirecte
- B. Pouvoir selon la Constitution d'imposer les taxes de vente et d'accise
- C. Établissement et développement des taxes de vente et d'accise au Canada
- D. Aperçu général de la *Loi sur la taxe d'accise*
- E. Juridiction compétente en matière de taxe de vente et d'accise
- F. Importance du concept de «fabricant ou producteur» dans la *Loi sur la taxe d'accise*
- G. Sources de l'interprétation du concept de «fabricant ou producteur»
 - 1. Règlements: *ultra vires*
 - 2. Règles générales d'interprétation
 - a) La doctrine
 - b) la jurisprudence
- H. Aperçu général et plan de la présente étude
- I. — Concept de «fabricant ou producteur» et les conditions quant aux marchandises
 - A. Il doit s'agir de biens meubles
 - B. Les marchandises doivent appartenir à l'entrepreneur
 - C. Les marchandises doivent être destinées au commerce
 - 1. Marchandises destinées au commerce
 - 2. Cas des marchandises destinées à l'usage du fabricant ou producteur
- II. — Concept de «fabricant ou producteur» et la notion de transformation
 - A. Conditions quant aux opérations de transformation
 - 1. Notions générales
 - a) Critères essentiels
 - b) Corollaires
 - 2. Problèmes soulevés par certaines opérations de production ou de fabrication
 - a) Opérations d'assemblage
 - b) Opérations de mélange

- c) Opérations de dilution
- d) Opérations de mise en marché

B. De la nécessité de la notion de transformation face au concept de «fabricant ou producteur»

Conclusion

Bibliographie

RÉSUMÉ

La taxe d'accise et la taxe de vente ou de consommation, sont parmi les composantes de la fiscalité indirecte au niveau fédéral. Ces taxes sont imposées en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, et ont été instaurées comme sources de revenus supplémentaires en raison des dépenses occasionnées par la Première guerre mondiale.

La taxe d'accise vise certains articles fabriqués ou importés, et la taxe de vente ou de consommation s'applique à toutes les ventes et importations de marchandises, sous réserve de certaines exceptions. Lorsque les marchandises sont de provenance canadienne, les taxes d'accise et de vente sont imposées au stade de la fabrication ou production des marchandises.

Comme la loi ne prévoit pas de définition générale du concept de fabricant ou producteur, et ne confère pas au Ministre le pouvoir de le définir par règlements, le contribuable doit s'en remettre aux décisions administratives des fonctionnaires du Ministère du Revenu national, douanes et accise, lesquelles s'avèrent souvent arbitraires. S'il survient un différend sur la question de savoir si un article a été fabriqué ou produit, la Commission du tarif a juridiction pour déterminer si l'article en question est exempt de la taxe ou non.

La présente étude se propose donc de donner une définition statuaire, rédigée sous forme de principes généraux dégagés par la jurisprudence qui a été appelée à définir le concept de fabricant ou producteur, et énoncée d'après les règles d'interprétation statutaire, c'est-à-dire en donnant au concept de fabricant ou producteur, son sens ordinaire, commun et populaire, tel qu'entendu dans le langage courant, et tel que défini par les dictionnaires.

La jurisprudence a démontré que le concept de fabricant ou producteur se définit par rapport à la notion de marchandise et au principe de la transformation de la marchandise.

On a considéré comme marchandises les biens meubles qui ont été fabriqués ou produits sur une certaine échelle, par opposition à l'acte isolé. Lorsque ces marchandises sont par la suite incorporées à un immeuble, elles deviennent assujetties à la taxe si elles ont été fabriquées ou produites à l'extérieur du site de construction de l'immeuble.

Pour se qualifier aux termes de la *Loi sur la taxe d'accise*, les marchandises doivent appartenir à celui qui a effectué les opérations de fabrication ou de production, et doivent être destinées au commerce et aux affaires, sans toutefois exclure les marchandises qui, une fois fabriquées ou produites, sont utilisées par l'entrepreneur dans l'exercice de son commerce.

Il a été établi que le principe de la transformation est à la base des opérations de fabrication ou de production effectuées sur les marchandises. En effet, les opérations qui donnent à la marchandise de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons sont considérées comme opérations de fabrication ou de production. Les opérations frontalières, comme les opérations d'assemblage, de mélange et de dilution sont qualifiées d'opérations de fabrication ou de production, lorsqu'elles opèrent une transformation suffisante selon les critères essentiels mis de l'avant par la jurisprudence. Par contre, les procédés de mise en marché y sont exclus, ceux-ci ne réunissant pas les exigences nécessaires à la transformation de la marchandise.

La jurisprudence a voulu distinguer le producteur du fabricant, en classifiant comme opérations de production les opérations de transformation mineure, par opposition aux opérations de transformation majeure. Cependant, il semble qu'une telle distinction n'existe pas en fait, puisque le terme de

producteur serait plutôt susceptible d'englober les opérations des industries extractives et des exploitations agricoles, lesquelles sont exemptes de la taxe en vertu de la loi.

D'où la nécessité de l'idée de transformation comme principe fondamental sur lequel repose le concept de fabricant ou producteur.

INTRODUCTION.

A. SITUATION DES TAXES DE VENTE ET D'ACCISE DANS L'ENSEMBLE DE LA FISCALITÉ INDIRECTE.

Parmi les sources de revenu du gouvernement fédéral, la taxe sur les marchandises s'est avérée un instrument fiscal important amplement utilisé. Cette taxe sur les marchandises peut être identifiée comme une taxe qui est prélevée à un des stades de la production ou de la distribution des marchandises. Même si la présente étude n'a pas pour objet d'examiner à fond le rôle que jouent les taxes sur les marchandises en tant qu'instrument fiscal au Canada et dans les pays industrialisés, il importe, je crois, en premier lieu d'évaluer brièvement ces taxes.

Outre les droits de douane imposés sur les marchandises importées, et les droits d'accise imposés sur les spiritueux et le tabac, il y a trois principaux genres de taxes sur les marchandises. D'abord les taxes uniques, perçues seulement une fois sur les marchandises lorsqu'elles passent par les stades successifs de la production et de la distribution, et qui englobent la taxe de fabricant, prélevée sur la vente de marchandises finies par le fabricant, la taxe de gros, imposée sur la dernière transaction de gros, c'est-à-dire, sur la vente au détaillant faite par un fabricant ou un grossiste, et la taxe de détail, prélevée sur la vente des marchandises finies au consommateur. Ensuite, vient la taxe sur le chiffre d'affaires s'appliquant à un taux uniforme à toutes les transactions qui ont lieu au niveau de la production et de la distribution, et enfin, la taxe sur la valeur ajoutée, actuellement favorisée par la communauté européenne, frappant les marchandises chaque fois que ces dernières changent de mains.

Parmi ces taxes sur les marchandises, le Canada a adopté la taxe de vente générale de fabricant ou de consommation, et la taxe d'accise, sorte de taxe de vente qui peut être prélevée au niveau du fabricant, au niveau du gros ou au niveau du détail. Actuellement, les taxes de vente et d'accise sont imposées sous l'autorité de la *Loi sur la taxe d'accise*, contenue au chapitre E-13, volume III, des Statuts révisés du Canada. Notons que pour l'année financière terminée le 31 mars 1976, les taxes de vente et d'accise ont fourni au delà de cinq milliards aux autorités fédérales, soit dix-huit pour cent de l'ensemble des recettes fiscales¹.

Il convient de mentionner que le mot accise (excise) est de droit anglais, et semble être employé pour désigner une variété d'autres taxes. En effet, ce terme

¹ Rapport de l'auditeur général du Canada à la Chambre des communes pour l'année financière terminée le 31 mars 1976, Bureau de l'auditeur général, Ministère des Approvisionnements et Services, Éd. Approvisionnements et services, Ottawa, 1976, p. 130.

est interprété par la plupart des dictionnaires juridiques anglais², canadiens³ et américains⁴, non seulement comme une taxation qui s'applique à la fabrication ou à la production de marchandises, mais aussi comme une imposition de droits et de taxes qui ne sont pas proprement de la nature de l'accise, mais qui sont classifiés comme tels et imposés en vue de l'octroi d'une licence, comme en droit anglais, une licence pour la garde d'un chien ou pour utiliser une arme à feu, ou bien, selon le droit américain, associés à un privilège ou une licence.

Dans *Atlantic Smoke Shops Ltd. v. Conlon & A.G. for Canada*, Lord Simon du Conseil Privé attribue au mot accise un sens vague et quelque peu ambigu lorsqu'il le définit en ces termes:

Excise is a word of vague and somewhat ambiguous meaning... the word is usually (though by no means always) employed to indicate a duty imposed on home-manufactured articles in the course of manufacture before they reach the consumer. So regarded, an excise duty is plainly indirect. A further difficulty in the way of the precise application of the word is that many miscellaneous taxes, at any rate in this country, are classed as "excise" merely because they are for convenience collected through the machinery of the Board of Excise — the tax on owning a dog, for example⁵.

B. POUVOIR SELON LA CONSTITUTION D'IMPOSER LES TAXES DE VENTE ET D'ACCISE.

Le pouvoir de taxation que possède le gouvernement fédéral lui vient de l'article 91(3) de l'Acte de l'Amérique du Nord Britannique, qui lui confère un pouvoir général de prélever des deniers par tous modes ou systèmes de taxation. L'expression générale «prélèvement de deniers» semble justifier pleinement la portée générale du pouvoir de taxation de la législature fédérale.

Les droits de douane et les taxes d'accise sont considérés comme des exemples classiques d'impôts indirects correspondant à la définition de la taxation indirecte donnée par John S. Mill⁶, et dont la perception relève de la compétence

² W.J. BYRNE, *A Dictionary of English Law*, London, Sweet and Maxwell, 1923; J.B. SAUNDERS, *Mozley & Whitley's Law Dictionary*, 9th Ed. by J.B. Saunders, London, Butterworths, 1977. A. BROWN, *A New Law Dictionary*, London, Stevens & Haynes, 1874. J.B. SAUNDERS, *Words and Phrases Legally Defined*, Vol. 2, General Ed. of J.B. Saunders, 2d Ed., London, Butterworths, 1969.

³ G.D. SANAGAN, *The Encyclopedia of Words and Phrases, Legal Maxims*, Vol. 2, Canada, 1825 to 1962, General Ed.: G.D. Sanagan, 2nd Ed., Toronto, R. De Boo Ltd., 1964.

⁴ H.C. BLACK, *Black's Law Dictionary*, St. Paul, Minn., West-Publishing Co., 1968.

⁵ (1943) A.C. 550, aux pages 564 et 565. Il est à noter, cependant, que la définition donnée par Lord Simon est très large, et ne s'applique pas à la notion de taxe d'accise telle qu'envisagée par la L.T.A. Cette définition a été rapportée pour donner une indication sur l'utilisation du mot accise en droit anglais.

⁶ ...Indirect taxes are those which are demanded from one person in expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another; such are the excise or customs.

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

Selon G.V. LA FOREST, dans *The Allocation of Taxing Power under the Canadian Constitution*, ce test de Mill a été adopté par le Conseil privé dans l'arrêt *A.-G. of Quebec v. Reed*, (1884) 10 A.C. 141, et fut le test principal utilisé par le Conseil Privé depuis l'arrêt *Bank of Toronto v. Lambe*, (1887) 12 A.C. 575.

exclusive du pouvoir législatif d'Ottawa⁷. En effet, les tribunaux ont interprété l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique* comme interdisant aux provinces l'imposition des taxes de douane et d'accise, s'appuyant sur la tendance générale selon laquelle les taxes de douane et d'accise étant absorbées par le consommateur, sont par conséquent indirectes⁸.

De plus, l'article 122 de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique* vient confirmer l'idée que les taxes de douane et d'accise sont en dehors de la compétence provinciale, en prévoyant pour la continuation des *Lois provinciales de douane et d'accise* jusqu'à leur modification par le parlement du Canada. On peut avancer que cette disposition corrobore la tendance jurisprudentielle à l'effet que les droits de douane et taxes d'accise tombent sous la juridiction exclusive du fédéral.

Cette approche fut suivie dans l'arrêt *Attorney General of British Columbia v. McDonald Murphy Lumber Co.*⁹ en ce qui concerne les droits de douanes. Dans cette affaire, la *Loi sur les forêts de la Colombie-Britannique* imposait une taxe sur le bois coupé dans la province, mais prévoyait une ristourne sur presque la totalité de cette taxe lorsque le bois était manufacturé ou utilisé dans la province. Comme cette ristourne réduisait considérablement le montant payé sur le bois utilisé dans la province (en fait, cette taxe n'avait jamais été collectée), le Conseil Privé conclut que cette taxe était en substance une taxe à l'exportation sur le bois exporté de la province, et statua que les droits à l'exportation tombent dans la catégorie des droits de douane et d'accise, lesquels relèvent de la juridiction du Dominion comme il appert à l'article 122 de l'*Acte de l'Amérique du Nord Britannique*.

C. ÉTABLISSEMENT ET DÉVELOPPEMENT DES TAXES DE VENTE ET D'ACCISE AU CANADA.

Les taxes sur les marchandises sont un des plus vieux genre d'impôt qui soit. En effet, dans la Grèce, l'Égypte, la Chine et l'Inde antiques, on prélevait des taxes sur la vente de certaines marchandises comme le sel¹⁰. Chez les Romains, sous le règne d'Auguste, une taxe de un pour cent était imposée sur tout un éventail de marchandises vendues aux marchés ou aux enchères, et il existait même une taxe de deux pour cent, que nous désignerions aujourd'hui comme étant une taxe d'accise, sur la vente des esclaves¹¹. Les Espagnols même adoptèrent une taxe de vente cumulative prélevée à tous les stades de la production et de la

⁷ *Bank of Toronto v. Lambe*, (1887) 12 A.C. 575; *City of Halifax v. Fairbanks*, (1928) A.C. 117; *Attorney General of British Columbia v. McDonald Murphy Lumber Co.*, (1930) A.C. 357.

⁸ *Reference re Agricultural Land Relief Act*, (1938) 4 D.L.R. 28; *Atlantic Smoke Shops Ltd v. Conlon & A.-G. for Canada*, (1943) A.C. 550; *Little v. Attorney General of British Columbia*, (1922) 65 D.L.R. 297; *Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan*, 1960 S.C.R. 619.

⁹ (1930) A.C. 357.

¹⁰ H. PERRIGO, *Commodity Taxation*, Department of National Revenue — Customs and Excise, April 1970, p. 1.

¹¹ *Ibid.*

distribution des marchandises, et introduisirent cette taxe dans leurs possessions territoriales au 16^e siècle¹². Dans son ensemble, la taxation des marchandises fut très peu utilisée comme source de revenu au 18^e et 19^e siècles ainsi qu'au début du 20^e siècle, tendance que l'on attribue à la venue des gouvernements démocratiques et à la formation des doctrines d'imposition selon la capacité contributive¹³.

Au Canada, les taxes de vente et d'accise sont le produit d'événements historiques, telles les deux guerres mondiales et la crise économique des années trente, lesquels modifièrent considérablement la fiscalité. Jusqu'à la première guerre mondiale, le gouvernement intervenait très peu dans la vie économique du pays. Bien sûr, l'état prenait certaines mesures douanières pour protéger l'industrie nationale et en assurer le développement, et les droits de douane et d'accise constituaient pratiquement une source de revenu exclusive pour le gouvernement canadien¹⁴.

Les premières taxes d'accise furent introduites au Canada au début de la Première Guerre, lorsque le gouvernement fédéral, pressé par les contraintes financières, se vit dans l'obligation de trouver des fonds supplémentaires¹⁵, et adopta en 1915 la *Loi spéciale des Revenus de guerre*¹⁶. Cette loi qui avait pour objet de suppléer le revenu nécessaire pour faire face aux dépenses de guerre, taxait le bénéfice des sociétés de fiducie et de prêts, certaines primes d'assurance, les messages télégraphiques, ainsi que les billets de chemin de fer et de bateau. Cette loi imposait également des droits de timbres sur les lettres de change, tels les chèques et les billets promissoires, et aussi sur certains items comme les médicaments, parfums et vins mousseux. Cette loi fut amendée pour la première fois en 1918¹⁷, ce qui amena une augmentation des taxes déjà existantes, une imposition de timbres sur les allumettes et les cartes à jouer, et aussi une taxe sur des articles comme les automobiles, gramophones, machines parlantes, pianos et bijoux, applicable aussi bien sur les importations que sur les ventes réalisées par le fabricant.

Se trouvant dans une position déficitaire après la Première Guerre, le gouvernement fédéral, dans un effort pour balancer le budget, baisser les prix et surtout réduire la dette de guerre, imposa des taxes d'accise supplémentaires sur les articles de luxe¹⁸, si bien qu'au cours des années on associera la taxe d'accise

¹² *Ibid.*

¹³ *Ibid.*

¹⁴ J.F. DUE, *The General Manufacturers Sales Tax in Canada*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 1951, p. 5; J.F. TELFORD, *A History of Federal Sales and Excise Taxes*, Department of National Revenue — Excise, Ottawa, 1969, p. 1.

¹⁵ J.F. DUE, *op. cit.*, n. 14, p. 5; Discussion Paper, *Federal Sales and Excise Taxation*, Finances, June 1975, p. 8; H. PERRIGO, *op. cit.*, n. 10, p. 8.

¹⁶ *Loi spéciale des Revenus de guerre*, 1915 S.C., vols. I et II, c. 8.

¹⁷ *Loi portant modification de la Loi spéciale des Revenus de guerre*, 1918 S.C., vols. I et II, c. 46.

¹⁸ *Loi modifiant la Loi spéciale des Revenus de guerre*, 1920 S.C., vols. I et II, c. 71.

à une taxe visant uniquement les articles de luxe¹⁹, et de plus, introduisit une taxe générale de vente de un pour cent²⁰.

Cette dernière était un genre modifié de taxe sur le chiffre d'affaires et s'appliquait à toutes les ventes et importations de marchandises, à l'exception des ventes réalisées par les détaillants et les agriculteurs²¹. Cette taxe prit la forme d'une taxe cumulative (multiple-stage levy), c'est-à-dire que les articles étaient frappés d'une taxe lors de chaque transaction successive à partir de celles entre fabricants, en passant par celles entre fabricants et grossistes et se terminant par celles entre grossistes et détaillants, sans toutefois être taxés lors de la vente au détail²².

L'application de cette taxe de vente suscita de vives critiques de la part des membres du Parlement, des groupes de pression représentant le monde des affaires et du travail, critiques suscitées par les inégalités qu'entraînait son application²³. D'un côté, l'association des fabricants canadiens hostile à la taxation au niveau du fabricant, amorça un mouvement visant à la complète abrogation de cette taxe²⁴, alors que les différents groupes de pression affectés par l'application de la taxe cumulative, en plus des détaillants opposés à une taxe sur le chiffre d'affaires, favorisaient l'établissement d'une seule taxe au niveau du fabricant²⁵.

Face à cette opposition montante, le gouvernement abandonna cette forme de taxe cumulative, et adopta une taxe de vente unique au taux de six pour cent, imposée au stade de la vente d'un produit fini réalisée par le fabricant, ou de l'importation d'un produit fini²⁶. Le taux avait été porté à six pour cent afin de procurer le même revenu que le système de la taxe cumulative²⁷. Mais cette nouvelle forme de taxe fut toujours critiquée, particulièrement par les fabricants qui se plaignaient de subir tout le fardeau de la taxe, si bien qu'au cours des années son taux fluctua entre un et douze pour cent²⁸.

Dans un mémoire soumis à la Commission Rowell-Sirois, l'association des fabricants canadiens plaida en faveur de l'abolition de la taxe de vente dès que les conditions du revenu national le permettraient, et recommanda entre-temps, une exemption sur tous les produits utilisés dans la fabrication²⁹. Publié en 1940, le

¹⁹ Discussion Paper, *op. cit.*, n.15, p. 8.

²⁰ *Loi modifiant la Loi spéciale des Revenus de guerre*, 1920 S.C., vols. I et II, c. 71, art. 19 BBB.

²¹ *Ibid.*

²² J.F. DUE, *op. cit.*, n. 14, pp. 5 et 6; Discussion Paper, *op. cit.*, n. 15, p. 9; H. PERRIGO, *op. cit.*, n. 10, p. 7; J.F. TELFORD, *op. cit.*, n. 14, pp. 4, 5, 6 et 7.

²³ *Ibid.*

²⁴ J.F. DUE, *op. cit.*, n. 14, p. 7; J.F. TELFORD, *op. cit.*, n. 14, p. 7.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ *Loi modifiant la Loi spéciale des Revenus de guerre*, 1923 S.C., vols. I et II, c. 70, art. 6.

²⁷ J.F. DUE, *op. cit.*, n. 14, p. 9; Discussion Paper, *op. cit.*, n. 15, p. 9.

²⁸ J.F. DUE, *op. cit.*, n. 14, pp. 10 à 14; J.F. TELFORD, *op. cit.*, n. 14, aux pages 10 à 16; H. PERRIGO, *op. cit.*, n. 10, pp. 7 et 8.

²⁹ J.F. DUE, *op. cit.*, n. 14, p. 14.

rapport de la Commission Rowell-Sirois conclut en faveur de l'élimination de cette taxe de vente et de son remplacement par une taxe directe³⁰.

Mais avec l'avènement de la Deuxième Guerre mondiale, les dépenses du pays s'accroissent et ce dernier a besoin de revenus substantiels. Par crainte d'entraîner une augmentation des prix maxima, et en conséquence, des demandes de salaires plus élevés, le taux de la taxe de vente est laissé à huit pour cent, tandis que plusieurs exemptions sont éliminées³¹. Les taxes d'accise, par ailleurs, sont augmentées afin de procurer des recettes, et aussi, afin de faire obstacle à la consommation des marchandises rares et des biens superflus³².

À la fin de la guerre, la taxe de vente reste inchangée, sauf pour le rétablissement des exemptions éliminées durant la guerre et l'addition de nouvelles exemptions, les taxes d'accise restent stables jusqu'à l'avènement du conflit coréen³³, et la *Loi spéciale des Revenus de guerre* devient, en 1947, la *Loi sur la taxe d'accise*³⁴.

Bien que la Commission royale d'enquête sur la fiscalité ait recommandé dans son rapport publié en 1966, de rejeter la taxe de fabricant en faveur d'une taxe au détail, et l'élimination de toutes les taxes d'accise sauf celles frappant les produits du tabac et les boissons alcooliques³⁵, la taxe de vente est acceptée aujourd'hui plus par nécessité que comme une forme désirable de taxation³⁶, et les taxes d'accise sont considérées comme un bon moyen d'influer sur la consommation et l'affectation des ressources³⁷.

D. APERÇU GÉNÉRAL DE LA LOI SUR LA TAXE D'ACCISE.

Tel que mentionné plus haut, les taxes de vente et d'accise sont imposées sous l'autorité de la *Loi sur la taxe d'accise*, et sont administrées par la seconde division de Revenu Canada, sous la direction d'un sous-ministre pour les douanes et l'accise³⁸.

Cette loi impose cinq taxes différentes décrites dans les parties I à V.

La partie I traite de la taxe sur les primes d'assurance autre que l'assurance maritime. On a confié au Département des Assurances l'application de cette partie.

³⁰ Report of the Royal Commission on Dominion-Provincial Relations, Vol. II, Ottawa, 1940, aux pp. 151 et 161.

³¹ J.F. DUE, *op. cit.*, n. 14, p. 15; H. PERRIGO, *op. cit.*, n. 10, p. 8; J.F. TELFORD, *op. cit.*, n. 14, p. 16.

³² H. PERRIGO, *op. cit.*, n. 10, pp. 8 et 9.

³³ J.F. DUE, *op. cit.*, n. 14, p. 16; J.F. TELFORD, *op. cit.*, n. 14, p. 17.

³⁴ *Loi modifiant la Loi spéciale des Revenus de guerre* et remplaçant son titre par *Loi sur la taxe d'accise*, 1947 S.C., vol. I, c. 60.

³⁵ Report of The Royal Commission on Taxation, Sales Tax and General Tax Administration, vol. 5, Ottawa, 1966.

³⁶ Discussion Paper, *op. cit.*, n. 15, p. 9.

³⁷ *Id.*, p. 38; H. PERRIGO, *op. cit.*, n. 10, p. 9.

³⁸ *Loi sur le Ministère du Revenu national*, 1970 S.R.C., c. N-15, art. 3(3).

La partie II impose une taxe sur le transport aérien, laquelle doit être perçue par le transporteur aérien considéré à cette fin comme un agent du Ministre³⁹.

Les parties III et IV imposent des taxes d'accise, qu'on peut qualifier de sélectives, exigibles sur un éventail assez restreint de marchandises spécifiées, énumérées aux Annexes I et II⁴⁰ et autres dispositions de la loi, à savoir les horloges, montres et bijoux, les cigarettes, le tabac manufacturé et certains accessoires pour fumeurs, les articles de jeu ou d'amusement de toutes sortes, à pièces de monnaie, disques ou jetons, les cartes à jouer, les vins etc. Dans le cas des produits qui sont frappés d'une taxe d'accise spécifique, comme par exemple les cartes à jouer, les vins et le tabac manufacturé, la taxe est imposée sur la quantité, le volume ou le poids de la marchandise, et dans les autres cas la taxe est imposée *ad valorem*.

La partie III.1 impose une taxe sur les exportations de pétrole brut, payable par l'exportateur, durant les périodes mentionnées au paragraphe 22.2.

La partie V impose une taxe générale de consommation ou de vente de neuf pour cent⁴¹, sur la vente de toutes marchandises produites ou fabriquées au Canada⁴², importées au Canada⁴³, ou vendues par un marchand en gros muni de licence, ou retenues par lui pour son propre usage⁴⁴, sauf celles qui en sont expressément exemptées en vertu des Annexes III, IV et V, ou autres dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Lorsqu'il s'agit de marchandises produites ou fabriquées au Canada, la taxe de consommation ou de vente est exigible des fabricants ou producteurs⁴⁵, sur le prix de vente des marchandises fabriquées ou produites au Canada⁴⁶, à l'époque où ces marchandises sont livrées à l'acheteur ou à l'époque où la propriété des marchandises est transmise, selon l'événement qui se produit le premier⁴⁷. Afin que le gouvernement puisse assurer un contrôle sur la fabrication et la vente de marchandises taxables, tout fabricant ou producteur de marchandises taxables a l'obligation d'obtenir une licence l'identifiant comme contribuable en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*⁴⁸, et comme tel, il doit payer la taxe au taux fixé sur le prix de vente de ses marchandises, à moins qu'elles ne soient vendues dans des conditions qui les exemptent de la taxe⁴⁹.

Lorsque des marchandises sont, ou bien vendues par un marchand en gros muni de licence, ou bien destinées à son propre usage ou à la location à d'autres

³⁹ Art. 16, *Loi sur la taxe d'accise*.

⁴⁰ Art. 21(1), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁴¹ Art. 27(1), *Loi sur la taxe d'accise*. Le taux de cette taxe a été abaissé de 12% à 9%, lors de la présentation du budget de Jean Chrétien, Ministre des Finances, le 16 novembre 1978.

⁴² Art. 27 (1)(a), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁴³ Art. 27(1)(b), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁴⁴ Art. 27(1)(c) et (d), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁴⁵ Art. 27(1)(a)(i), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁴⁶ Art. 27(1), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁴⁷ Art. 27(1)(a)(i), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁴⁸ Art. 31(1), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁴⁹ Art. 31(2), *Loi sur la taxe d'accise*.

personnes, celui-ci doit acquitter la taxe sur la valeur à l'acquitté, si le marchand en gros est lui-même l'importateur, ou sur le prix coûtant des marchandises dans les autres cas⁵⁰. La situation du marchand en gros diffère de celle du fabricant, car pour celui-ci, l'obtention d'une licence est facultative⁵¹, et sujette à l'obligation de fournir une garantie⁵².

Quant aux marchandises importées, la taxe de vente ou de consommation est calculée sur la valeur à l'acquitté, et est payable à l'époque où les marchandises sont importées ou sorties d'entrepôt pour la consommation⁵³. Dans ce cas, l'évaluation pour fins de taxe de consommation ou de vente est entièrement subordonnée à l'évaluation pour fins de douane⁵⁴.

Les principes régissant les marchandises vendues par un marchand en gros ou destinées à son usage, et les marchandises importées ne font pas partie de la présente étude, et leur analyse en dépasserait les cadres. En effet, comme nous allons le voir au cours de ce chapitre introductif, la présente étude vise la taxation des marchandises fabriquées ou produites, et comporte une recherche et une analyse sur le fabricant ou producteur, de qui les taxes de vente et d'accise sont exigibles en vertu des articles 21 et 27 *L.T.A.*

E. JURIDICTION COMPÉTENTE EN MATIÈRE DE TAXES DE VENTE ET D'ACCISE.

Les taxes de vente et d'accise sont recouvrables à titre de dette envers Sa Majesté, devant la Cour fédérale ou devant tout autre tribunal compétent, en vertu de l'article 52(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Il est intéressant de noter que le paragraphe 52(4) *L.T.A.* autorise le sous-ministre pour les douanes et l'accise à certifier tout montant qui est payable à l'égard des taxes, et de faire enregistrer ce certificat à la Cour fédérale, lequel, à la suite de cet enregistrement, est considéré comme un jugement obtenu de la Cour fédérale pour le recouvrement d'une dette.

Toutefois, lorsqu'il se produit un différend ou qu'un doute existe sur la question de savoir si aux termes de la loi un article est assujéti à la taxe, ou sur le taux qui lui est applicable, la Commission du tarif⁵⁵ a juridiction, en vertu de l'article 59(1) *L.T.A.*, pour déterminer si l'article en question est exempt de la taxe, ou quel taux de taxe est exigible sur cet article⁵⁶. C'est-à-dire que l'effet de

⁵⁰ Art. 27(1)(c) et (d), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁵¹ Art. 32(1), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁵² Art. 32(2), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁵³ Art. 27(1)(b), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁵⁴ Art. 26(1), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁵⁵ Instituée par la *Loi de la Commission du tarif*, 1931 S.C., c. 55. La Commission du tarif est une cour d'archives ayant le pouvoir d'assigner des témoins et de faire prêter serment. La *Loi de la Commission du tarif* constitue aujourd'hui le chapitre T-1, vol. VII, des Statuts révisés du Canada de 1970.

⁵⁶ Cette compétence a été attribuée pour la première fois à la Commission des douanes, établie en vertu de la *Loi sur les douanes*, par la *Loi portant modification de la Loi spéciale des Revenus de guerre*, 1918 S.C., Vols. I et II, c. 46, art. 6(2). Les pouvoirs et fonctions de la Commission des douanes ont été transférés à la Commission du tarif par Arrêté en Conseil, P.C. 723 du 20 avril 1933. Même si les appels en vertu de la *Loi spéciale des Revenus de guerre* étaient traités par la Commission du tarif, ce n'est qu'en 1948 que la *Loi sur la taxe d'accise* a été amendée pour refléter la juridiction de la Commission du tarif, 1948 S.C., Vol. I, c. 50, art. 10.

l'article 59 est d'autoriser la Commission du tarif à émettre une déclaration d'application générale sur la question de savoir si une catégorie déterminée d'articles est exonérée de la taxe ou bénéficie d'un taux spécial, après avoir donné à toutes les personnes intéressées dans cette déclaration la possibilité d'être entendues⁵⁷.

La Cour suprême, dans l'affaire *Goodyear Tire*⁵⁸, fixa des limites à la juridiction de la Commission du tarif. Le juge Fauteux faisait remarquer au nom de la majorité que

Whether or not a particular article is one in respect of which a tax is imposed raises a question of general concern throughout Canada and is a matter justifying notice being given to third parties so that they may be heard if they so elect. But whether a particular person is the person liable for the payment of a tax imposed in respect of an article is an issue between that person and the Crown⁵⁹.

À la suite de cette décision, on peut avancer que la Commission du tarif peut rendre une décision *in rem* et déclarer, par exemple, qu'un article est ou n'est pas assujéti à la taxe, et s'il y a lieu quel taux y est applicable, mais qu'il n'appartient pas à la Commission de décider si une personne déterminée doit ou non payer la taxe.

Une déclaration de la Commission du tarif est définitive et péremptoire⁶⁰, sauf appel tel que prévu à l'article 60 *L.T.A.*, selon lequel les parties aux procédures devant la Commission peuvent interjeter appel à la Cour fédérale, mais avec la permission de la Cour fédérale, et cet appel est limité à toute question de droit⁶¹. Le paragraphe 60(6) *L.T.A.* prévoit qu'il peut être interjeté appel à la Cour suprême du Canada de toute ordonnance ou de tout jugement rendu par la Cour fédérale en vertu de l'article 60, comme tout autre jugement de la Cour fédérale, et que les dispositions de la Loi sur la Cour fédérale relatives aux appels s'appliquent⁶².

F. IMPORTANCE DU CONCEPT DE FABRICANT OU PRODUCTEUR DANS LA LOI SUR LA TAXE D'ACCISE.

Tel que souligné plus haut⁶³, l'article 27(1) (a) *L.T.A.* a notamment pour effet d'imposer une taxe de consommation ou de vente de 9% sur le prix de vente de toute marchandise produite ou fabriquée au Canada, payable, sauf dans certains

⁵⁷ *Cefer Designs Ltd. v. Deputy-Minister of National Revenue for Customs & Excise*, 1972 F.C. 911, à la page 920.

⁵⁸ *Goodyear Tire & Rubber Co. of Canada Ltd et al. v. T. Eaton Co. Ltd.*, 1956 S.C.R. 610, inf. 1955 Ex. C.R. 229.

⁵⁹ *Id.*, p. 615.

⁶⁰ Art. 59(3), *Loi sur la taxe d'accise*.

⁶¹ Art. 60(2), *Loi sur la taxe d'accise*. Un droit d'appel à la Cour de l'Échiquier, avec la permission de la Cour de l'Échiquier et sur une question de droit, a été prévu pour la première fois en 1951, par la *Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise*, 1951 S.C., Vol. 1, c. 28, art. 8.

⁶² Ce droit d'appel a été prévu pour la première fois par la *Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise*, voir *supra*, n. 61.

⁶³ Voir *supra*, p. 13.

cas particuliers qui en limitent ou en modifient la portée, par le producteur ou fabricant à certains moments précis, et l'article 21(2) *L.T.A.* impose une taxe d'accise sur divers articles suivant les taux mentionnés aux Annexes I et II de la loi, et établit particulièrement que cette taxe est payable par le fabricant ou le producteur lorsque ces articles sont de fabrication ou de provenance canadienne et vendues au Canada. En conséquence, selon l'économie de ces dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise*, la détermination de qui est le fabricant ou le producteur vise à indiquer le niveau de taxation, et par conséquent, il s'avère donc important, voire nécessaire, d'interpréter ce qu'est un fabricant ou un producteur, ou ce qu'est la fabrication ou la production, au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Bien que l'expression «fabricant muni de licence» soit définie à l'article 26(1) *L.T.A.* comme signifiant «tout manufacturier fabricant ou producteur muni d'une licence en vertu de la présente Partie», la *L.T.A.* ne donne pas de définition générale du terme «fabricant ou producteur» ni de la notion de «fabrication ou production». La loi précise tout simplement que certaines catégories de personnes sont réputées être fabricants ou producteurs, ou que certaines activités bien définies sont considérées comme procédés de fabrication ou de production.

Ainsi, l'article 2 *L.T.A.* définit fabricant ou producteur comme comprenant, entre autres, «toute personne, firme ou corporation qui possède, détient, réclame ou emploie un brevet, un droit de propriété, un droit de vente, ou autre droit à des marchandises en cours de fabrication...», et l'article 26(1) *L.T.A.* définit fabricant ou producteur comme comprenant «tout imprimeur, éditeur, lithographe ou graveur...». Aussi, les articles 21(6) et 26(2) *L.T.A.* et suivants, prévoient par prolongement du terme statutaire fabricant ou producteur, que certaines personnes qui accomplissent certaines activités bien définies sont réputées ou ne sont pas réputées être fabricant ou producteur⁶⁴. Il n'y a rien, cependant, qui laisse présumer que ces dispositions d'interprétation sont exclusives au concept de fabricant ou producteur dans l'ensemble de la *Loi sur la taxe d'accise*, et en conséquence, des dispositions de ce genre n'empêchent pas le terme fabricant ou producteur tel qu'utilisé aux articles 27(1) et 21(2) *L.T.A.*, de recevoir son sens ordinaire, populaire et naturel qui lui est propre⁶⁵.

La question d'une définition générale du terme fabricant ou producteur s'avère d'autant plus importante que de plus en plus le Ministère se trouve en face de personnes qui s'occupent de distribution, comme les distributeurs, les grossistes, les détaillants, dont les activités peuvent remonter jusqu'au niveau de

⁶⁴ Art. 21(6) et 26(2) *L.T.A.*: personne qui place un mécanisme d'horloge ou de montre dans un boîtier d'horloge ou de montre, réputée manufacturier ou fabricant; art. 26(3) *L.T.A.*: importateur de certains carburants réputé fabricant; art. 26(4) *L.T.A.*: fabricant de certains éléments de bâtiments réputé n'en pas être le fabricant; art. 26(5) *L.T.A.*: le rechappeur de pneus réputé être fabricant.

⁶⁵ *Gruen Watch Co. of Canada Ltd et al. v. A.-G. of Canada*, 1950 O.R. 429, à la page 441: An interpretation clause of this kind is not meant to prevent the word receiving its ordinary, popular, and natural sense whenever that would be properly applicable; but to enable the word as used in the Act, when there is nothing in the context or the subject-matter to the contrary, to be applied to some things to which it would ordinarily be applicable.

la fabrication, comme certaines opérations d'assemblage, d'emballage, de dilution et de mélange, et il devient alors nécessaire dans ces cas, de déterminer si ces personnes ont franchi la ligne de démarcation et s'adonnent à la fabrication ou à la production.

Le Ministère intervient dans ce genre de cas en imposant au contribuable son interprétation technique du terme fabricant ou producteur, par voie de décisions administratives (ruling) résumées sur des fiches de décision constituant en quelque sorte une jurisprudence interne, mais sans toutefois donner un exposé des raisons justifiant chaque décision.

Comme il ne s'agit pas de l'exercice d'une discrétion ministérielle, comme par exemple lorsque le Ministre fixe la valeur imposable dans les circonstances où cette valeur est difficile à établir⁶⁶, mais de simples réponses aux contribuables précisant la position du Ministère sur un point particulier, les tribunaux ne sont pas liés par de telles décisions. Quant à la Couronne, elle ne se considère pas liée par ces pratiques administratives. De son côté, le Ministère reste libre de revenir sur sa décision, quoique dans la majorité des cas il se considère lié par les décisions antérieures.

Vu l'obligation de garder confidentiels certains renseignements fournis par le contribuable, ces décisions administratives restent secrètes. D'une part, on peut présumer que le contribuable s'attend à une discrétion absolue en s'adressant au Ministère, d'autre part, certains contribuables sont portés à croire que d'autres bénéficient d'un traitement de faveur. En effet, se rapportant à des circonstances particulières bien définies, ces décisions administratives donnent des résultats qui sont le plus souvent arbitraires, en ce sens qu'ils peuvent assujettir à un impôt différent des personnes se trouvant essentiellement dans une même situation de faits.

Bien que comblant les lacunes d'une loi qu'on peut qualifier de très stricte dans ses énoncés de principe, il va sans dire que cet ensemble de règles interprétatives s'avère nettement insuffisant pour donner une indication claire et nette sur le problème concernant le concept de fabricant ou producteur aux termes des articles 21 et 27 *L.T.A.*

G. SOURCES DE L'INTERPRÉTATION DU CONCEPT DE FABRICANT OU PRODUCTEUR.

1. *Règlement: ultra vires.*

Le ministre du Revenu national a déjà tenté de définir par règlements le terme «fabricant ou producteur», en vertu des pouvoirs généraux qui lui sont conférés par la *L.T.A.* d'établir les règlements qu'il juge nécessaires pour appliquer les dispositions de la loi.

⁶⁶ Art. 28(1), *Loi sur la taxe d'accise*.

Ainsi, en 1949, avant l'adoption des dispositions actuelles⁶⁷ en vertu desquelles les personnes qui placent un mécanisme d'horloge ou de montre dans leur boîtier respectif et y ajoutent une courroie, un bracelet ou autre accessoire, et les personnes qui sertissent ou montent les diamants et autres pierres précieuses, sont réputées «fabricant ou producteur» de l'horloge, de la montre ou de l'article de bijouterie en question, le Ministre a introduit un règlement visant particulièrement cette catégorie de personnes, et les considérant comme «fabricant ou producteur»⁶⁸.

Ce règlement fut cependant déclaré *ultra vires* par le juge McRuer de la Haute Cour de l'Ontario dans l'arrêt *Gruen Watch Company of Canada Ltd. v. The Attorney-General of Canada*⁶⁹. Le juge exprima l'opinion que les pouvoirs généraux conférés au ministre de faire les règlements qu'il juge nécessaires ou utiles pour appliquer la loi ne lui donnaient cependant pas le pouvoir d'extrapoler l'essence de la loi en définissant qui est le fabricant d'une montre ou qui peut être le producteur d'une montre adaptée à l'usage personnel, et qu'une telle définition devait être donnée par autorité législative. Il conclut en ces termes en ajoutant sur les pouvoirs conférés au ministre:

The Minister no doubt would have power to make a regulation requiring those who were in fact manufacturers or producers of articles subject to excise tax to take out excise or manufacturers' licences. This would be a regulation which he might deem necessary for the carrying out of the provisions of the Act, but that is not the nature of the regulations of the 19th April. I find the regulations were *ultra vires* of the Minister under the Act⁷⁰.

La Cour fédérale a plus tard rappelé ce principe dans l'arrêt *The Queen v. Mart Steel and Metal Corp.*⁷¹ lorsque le juge Addy exprima l'avis que le sens des mots et expressions, lequel découle nécessairement de leur lecture, considéré dans son contexte et à la lumière de toutes les autres dispositions du statut lui-même et de la *Loi sur l'interprétation*, ne peut être varié, changé, modifié ou interprété par règlements établis sous l'autorité du statut qu'on essaie d'interpréter, à moins que le statut ne délègue ce pouvoir, clairement et sans équivoque, à l'autorité désignée pour faire des règlements. Puis le juge précisa que, comme principe élémentaire, le pouvoir et le devoir de décréter la législation incombent au Parlement, et que le pouvoir et le devoir de les interpréter sont dévolus aux tribunaux.

⁶⁷ Articles 21(6) et 26(2), *Loi sur la taxe d'accise*, adoptés par la *Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise*, 1949 S.C., Vol. I, c. 21, art. 5.

⁶⁸ *Regulations re Clock or Watch Movements and Articles of Jewellery* SOR/49-181, (1949) Can. Gaz. 11, 1089. «The Minister of National Revenue has been pleased to establish the following regulations, under authority of Section 99, subsection 1, of the *Excise Tax Act*: On and after May 2, 1949, any person who assembles clock or watch movements into cases therefor, and who adds any attachment, of metal, leather, plastic or any other material or combination thereof to a new watch, will be regarded as the manufacturer or producer of the clock or watch, as the case may be. Any person who completes an article of jewellery by adding diamonds or other precious, semi-precious, imitation or other stones, insignia, crests etc., to the article, will be regarded as a manufacturer of jewellery.»

⁶⁹ 1950 O.R. 429.

⁷⁰ *Id.*, p. 438.

⁷¹ F.C., Ottawa, No. T-1891-72, January 16, 1975.

2. Règles générales d'interprétation.

Puisque la *Loi sur la taxe d'accise* ne confère pas au ministre le pouvoir de définir par règlements le terme «fabricant ou producteur», et puisque le pouvoir d'interpréter la loi est exercé par les tribunaux, nous croyons qu'il serait nécessaire d'examiner et d'analyser de façon détaillée les décisions dans lesquelles la question en litige porte sur l'interprétation du terme «fabricant ou producteur», afin de dégager les critères essentiels énoncés par les tribunaux en décidant si telle activité, objet du litige en question, doit être considérée comme fabrication ou production, et par le fait même, considérant la personne qui a exécuté cette activité comme le «fabricant ou producteur», et l'assujettissant à la taxe.

Mais comme on le signale dans *Maxwell On Interpretation of Statutes*,

the safer and more correct course of dealing with a question of construction is to take the words themselves and arrive if possible at their meaning without, in first instance, reference to cases⁷²

nous estimons qu'il serait nécessaire de rappeler brièvement les principales règles générales d'interprétation et de voir, à la lumière de ces règles, comment les tribunaux ont interprété le terme «fabricant ou producteur».

a) LA DOCTRINE.

La règle élémentaire d'interprétation statutaire, l'interprétation littérale, veut que chaque mot qui n'est pas imprécis ou ambigu soit interprété dans son sens ordinaire, grammatical et naturel⁷³. De plus, lorsque le statut est d'application générale, les mots qui le constituent sont présumés avoir été utilisés dans leur sens populaire, plutôt que dans un sens technique ou légal⁷⁴

...loquitur ut vulgus, that is, according to the common understanding and acceptance of the terms⁷⁵.

Cependant, lorsqu'il s'agit de déterminer si les mots employés par la loi s'appliquent ou non à une telle situation de faits, et que les tribunaux, bien qu'assistés des principes légaux et des règles d'interprétation, ne peuvent résoudre ce problème particulier, il est reconnu et établi que l'interprétation de ces mots est une question de faits, laquelle sera souvent basée sur le sens commun⁷⁶. Il convient de noter qu'en énonçant cette règle d'interprétation, l'auteur s'est référé à une décision anglaise⁷⁷ dans laquelle la question en litige était de savoir si le jus

⁷² P. St-J. LANGAN, *Maxwell on Interpretation of Statutes*, 12th edit., London, Sweet and Maxwell, 1969, à la page 28, citant Lord Warrington of Clyffe dans *Barrell v. Fordree*, (1932) A.C. 676, à la page 682.

⁷³ P. St-J. LANGAN, *op. cit.*, n. 72, pp. 28 et 29; E.A. DRIEDGER, *The Construction of Statutes*, Canadian Legal Manual Series, Toronto, Butterworths, 1974, pp. 2 et 6; *The King v. Pedrick and Palen*, 1921 D.T.C. 12, à la page 13.

⁷⁴ P. St-J. LANGAN, *op. cit.*, n. 72, p. 81.

⁷⁵ *Ibid.*

⁷⁶ P. St-J. LANGAN, *op. cit.*, n. 72, pp. 39 et 40.

⁷⁷ *Commissioners of Customs and Excise v. Savoy Hotel Ltd*, (1966) 1 W.L.R. 948, dans P. St-J. LANGAN, *op. cit.*, n. 72, p. 39.

d'une seule orange fraîchement pressée à la demande d'un client dans un hôtel, devait être considéré comme un breuvage fabriqué.

Un autre principe à retenir concernant les règles d'interprétation statutaire, est que les mots ne doivent pas être considérés de façon isolée, mais dans l'ensemble de la loi⁷⁸, et doivent être situés dans leur contexte⁷⁹. Ici, le mot contexte est utilisé dans son sens large et se rapporte non seulement à l'intention du législateur⁸⁰, aux autres dispositions de la loi et à son préambule⁸¹, mais aussi à l'objet en vertu duquel les mots sont utilisés, c'est-à-dire, la portée de la loi⁸².

Comme les mots doivent être interprétés dans leur sens ordinaire, commun et populaire, la consultation des dictionnaires est, en l'absence de guide ou d'autorité judiciaire adéquate, une pratique bien connue et acceptée par la doctrine et les tribunaux⁸³, surtout lorsqu'il s'agit d'une loi d'application générale, par opposition à une loi s'appliquant à une pratique particulière, un commerce particulier⁸⁴,

...may no doubt assist themselves in the discharge of their duty by any literary help which they can find, including of course the consultation of standard authors and reference to well-known and authoritative dictionaries, which refer to the sources in which the interpretation which they give to the words may be found⁸⁵.

Il a été établi et répété qu'une loi imposant une taxe doit s'interpréter de façon stricte contre l'autorité gouvernementale qui impose cette taxe⁸⁶. Cependant, Driedger, dans son traité sur l'interprétation des statuts, se demande s'il y a vraiment des règles spéciales d'interprétation des lois imposant une taxe⁸⁷. D'ailleurs, en l'absence de définition statutaire des mots «fabricant ou producteur», les tribunaux, comme nous allons le démontrer, ont interprété et appliqué ces mots d'après les règles générales d'interprétation statutaire telles qu'énoncées par la doctrine, plutôt que d'après des principes spécifiques d'interprétation des statuts imposant une taxe.

b) LA JURISPRUDENCE.

Ainsi, dans *The King v. Pedrick & Palen*⁸⁸, le juge, dans un premier temps, retrace de façon explicite l'éthymologie du mot fabricant d'après son sens ordinaire et primaire, et dans un second temps, en arrive à une définition du terme tel qu'utilisé dans le langage moderne, c'est-à-dire en se référant au langage courant, à la compréhension et à l'usage du commerce.

⁷⁸ E.A. DRIEDGER, *op. cit.*, n. 73, pp. 4 et 83.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ *Ibid.*

⁸¹ E.A. DRIEDGER, *op. cit.*, n. 73, p. 83.

⁸² *Id.*, p. 5.

⁸³ P. St-J. LANGAN, *op. cit.*, n. 72, p. 55; E.A. DRIEDGER, *op. cit.*, n. 73, pp. 6 et 134.

⁸⁴ E.A. DRIEDGER, *op. cit.*, n. 73, p. 134.

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ E.A. DRIEDGER, *op. cit.*, n. 73, p. 149; *The Queen v. Mart Steel and Metal Corp.*, F.C., Ottawa, No. T-1891-72, January 16, 1975, p. 3.

⁸⁷ E.A. DRIEDGER, *op. cit.*, n. 73, p. 149.

⁸⁸ 1921 D.T.C. 12.

What is the primary and natural meaning of the word «manufacturer»? From its etymology the word obviously means to make by hand, that is *manus*, the hand, and *facturam* a making, from *facio*, to make. Under this primary signification every human being, it must be conceded, is a manufacturer in the sense that, owing to the rigor of the punitive dispensation to which our race was condemned after the fall of Adam, he has to use his hands, be he the man that handles the pick and shovel, the plough, the pen, or the sword, etc... *labores manuum tuarum quia manducabis*. This is our fate. Now that it is not the meaning that is to be attached to this word "manufacturer" in the present issue. The object of the Act cannot be to weld into the class of manufacturer all classes of men who manufacture, who make or do any work, or part thereof, as well as in construing a clause of the tariff, reference must be had to the language, understanding and usage of trade⁸⁹.

En définitive, les tribunaux ont interprété et défini «fabricant et producteur» dans leur sens ordinaire⁹⁰, naturel⁹¹, populaire⁹², primaire⁹³, propre⁹⁴, général⁹⁵, usuel⁹⁶, clair et littéral⁹⁷, tel qu'utilisé communément⁹⁸, tout en se référant au langage courant⁹⁹ tel qu'utilisé par le législateur¹⁰⁰, et à la pratique du commerce¹⁰¹ tel qu'acceptée par les individus dans la pratique des affaires¹⁰².

⁸⁹ *Id.*, p. 13.

⁹⁰ *Martin Paper Co. Ltd. v. American Type Foundry Co.*, (1924) 4 D.L.R. 1080, à la page 1081; *Gruen Watch Co. of Canada Ltd. v. A.-G. of Canada*, 1950 O.R. 429, à la page 442; *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*, 1968 S.C.R. 140, à la page 146, inf. 1966 Ex. C.R. 1039; *Commission hydroélectrique de Québec v. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, 1970 R.C.S. 30, à la page 34, inf. 1968 C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221, inf. 4 T.B.R. appeal no 870, December 18, 1967; *Consumers' Gas Company et al. v. Deputy-Minister of National Revenue for Customs and Excise*, 72 D.T.C. 6431, à la page 6434, 1972 F.C. 1057; *The Queen v. Mart Steel and Metal Corporation*, F.C., Ottawa, No. T-1891-72, January 16, 1975, à la page 3.

⁹¹ *Gruen Watch Co. of Canada Ltd. v. A.-G. of Canada*, 1950 O.R. 429, à la page 442; *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*, 1968 S.C.R. 140, à la page 146, inf. 1966 Ex. C.R. 1039; *The Queen v. Mart Steel and Metal Corporation*, F.C., Ottawa, No. T-1891-72, January 16, 1975, à la page 3.

⁹² *Delhi Village v. Imperial Leaf Tobacco Co. of Canada Ltd.*, 1949 O.R. 636, à la page 642; *Gruen Watch Co. of Canada Ltd. v. A.-G. of Canada*, 1950 O.R. 429, à la page 442; *The Queen v. Mart Steel and Metal Corporation*, F.C., Ottawa, No. T-1891-72, January 16, 1975, à la page 3.

⁹³ *The King v. Pedrick & Palen*, 1921 D.T.C. 12, à la page 13.

⁹⁴ *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*, 1968 S.C.R. 140, à la page 146, inf. 1966 Ex. C.R. 1039.

⁹⁵ *Stevenson Construction Co. Ltd. et al. v. The Queen*, F.C., Vancouver No. T-3272-72, January 7, 1977, à la page 16.

⁹⁶ *Martin Paper Co. Ltd. v. American Type Foundry Co.*, (1924) 4 D.L.R. 1080, à la page 1081.

⁹⁷ *The King v. Karson et al.*, (1922) 21 Ex. C.R. 257, à la page 261.

⁹⁸ *Martin Paper Co. Ltd. v. American Type Foundry Co.*, (1924) 4 D.L.R. 1080, à la page 1081.

⁹⁹ *The King v. Pedrick & Palen*, 1921 D.T.C. 12, à la page 13; *Commission hydroélectrique de Québec v. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, 1970 R.C.S. 30, à la page 37; *Martin Paper Co. Ltd. v. American Type Foundry Co.*, (1924) 4 D.L.R. 1080, à la page 1082.

¹⁰⁰ *Martin Paper Co. Ltd. v. American Type Foundry Co.*, (1924) 4 D.L.R. 1080, à la page 1082.

¹⁰¹ *The King v. Karson et al.*, (1922) 21 Ex. C.R. 257, à la page 261; *The King v. Irwin Printing Co. Ltd.*, 1926 Ex. C.R. 104, à la page 108.

¹⁰² *The King v. Karson et al.*, (1922) 21 Ex. C.R. 257, à la page 261; *Consumers' Gas Co. et al. v. Deputy-Minister of National Revenue, Customs & Excise*, 72 D.T.C. 6431, à la page 6434.

En effet, comme le précise le juge Pigeon au sujet de la «production» de l'électricité, dans la dissidence de l'arrêt *Commission hydroélectrique de Québec v. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*¹⁰³, il ne faut cependant pas rechercher l'interprétation ou l'application de la loi d'un point de vue scientifique ou technique, mais plutôt se demander comment une telle activité est considérée et décrite dans le langage courant et d'après le sens usuel des mots:

Under a well established rule of construction, laws must not be construed by reference to scientific or technical theories, but according to the usual meaning of the words.

In my opinion the Board erred in law in construing and applying para. (a) of Schedule V of the *Excise Tax Act* otherwise than by reference to the usual meaning of the word «production» as applied to electricity and in giving precedence over common usage to the scientist's or technician's view of the use of transformers. The common view expressed in the usual language should have prevailed¹⁰⁴.

Les tribunaux ont aussi pris en considération le principe fondamental selon lequel les mots ne doivent pas être lus et interprétés de façon isolée, mais suivant leur contexte. Par conséquent, ce qui fait qu'un article est fabriqué ou produit aux termes de la *L.T.A.* est quelque chose qui varie selon le contexte, ce qui implique aussi selon la classe des activités impliquées¹⁰⁵, et la question de savoir si une telle activité tombe dans une classe ou une autre devient non seulement une question de faits, mais aussi de caractérisation.

Ainsi, comme le juge en chef Duff l'a fait observer dans *The King v. Vandeweghe Ltd*¹⁰⁶, le mot «production», tout comme «fabrication», n'a pas un sens très précis, et par conséquent, il faut examiner le contexte pour en fixer la portée¹⁰⁷.

¹⁰³ 1970 R.C.S. 30, à la page 37, inf. 1968 C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221, inf. 4 T.B.R. appeal No. 870, December 18, 1967.

Comme nous allons le constater au cours de cette étude, cette dissidence du juge Pigeon est intéressante à plus d'un point de vue. En ce qui concerne l'interprétation même du terme production d'électricité, signalons que le juge Pigeon cite à l'appui de ses propos deux décisions de la Cour suprême dont le point en litige implique d'une part, dans *Continental Soya Co. Ltd. v. J.R. Short Milling Co. (Canada) Ltd.*, 1942 S.C.R. 187, l'interprétation de «manufacture or composition of matter» dans la *Loi sur les brevets*, et d'autre part, dans *Laboratoire Pentagone Ltée v. Parke-Davis & Co.*, 1968 R.C.S. 307, décision rendue par le juge Pigeon lui-même au nom de la majorité, l'interprétation d'après son sens usuel de l'expression «procédé chimique» dans la *Loi sur les brevets*. C'est pourquoi, à notre avis, les propos du juge Pigeon devraient garder une valeur pertinente malgré leur dissidence.

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ *Consumers' Gas Co. et al. v. Deputy-Minister of National Revenue, Customs & Excise*, 72 D.T.C. 6431, à la page 6434, 1972 F.C. 1057; *Myer Franks Ltd. et al. v. The Queen*, F.C., Vancouver, T-3446-72, February 5, 1973, à la page 3.

¹⁰⁶ (1934) 3 D.L.R. 57, inf. 1933 Ex. C.R. 59.

¹⁰⁷ *Id.*, p. 60: «The words «produced» and «manufactured» are not words of any precise meaning and, consequently, we must look to the context for the purpose of ascertaining their meaning and application in the provisions we have to construe». Il convient de noter que cette déclaration énoncée par le juge Duff de la Cour suprême a été approuvée et adoptée mot à mot dans les arrêts suivants, lorsque la question à décider était de déterminer si certains articles devaient être considérés comme avoir été fabriqués ou produits: *The King v. Biltride Tire Company*, 1937 Ex. C.R. 1, à la page 10, conf. par 1937 S.C.R. 364; *In Re H. Robinson Corp. Ltd.*, *The King v. Martin*, (1937) 19 C.B.R.

Comme «fabricant» ou «producteur» sont des mots ordinaires auxquels le Parlement a donné leur sens courant, les tribunaux n'ont pas hésité à prendre connaissance d'office de la définition de ces mots telle que donnée par les dictionnaires¹⁰⁸, mais sans toutefois considérer les dictionnaires comme guides infaillibles¹⁰⁹, et sans toutefois présumer que le législateur a voulu adopter chacune des définitions données¹¹⁰.

H. APERÇU GÉNÉRAL ET PLAN DE LA PRÉSENTE ÉTUDE.

Il est évident, dans une loi comme celle en cause, que le contribuable ne peut s'en remettre continuellement aux prolongements statutaires du terme «fabricant ou producteur» telles qu'appliqués à certaines catégories de personnes, ni aux décisions administratives émises par les officiers du Ministère. Nous croyons qu'il serait essentiel, par conséquent, que la Loi sur la taxe d'accise tente d'adopter une définition générale du concept de fabricant ou producteur. Tout de suite, on écarte l'idée d'une définition exhaustive, voire un catalogue, basée sur les différentes décisions administratives distribuées par le Ministère, car on peut affirmer qu'une telle définition aurait pour résultats d'amplifier les prolongements statutaires du terme «fabricant ou producteur» déjà prévus par la loi, sans pour autant en préciser le sens.

En somme, une définition statutaire fondée sur des normes suffisamment générales pour permettre une évaluation objective des activités à l'étude, et ainsi, d'établir une ligne de démarcation, semblerait être une approche raisonnable et pratique à un problème le plus souvent complexe et difficile à résoudre.

22, à la page 29; 1938 O.W.N. 243, conf. par (1938) 3 D.L.R. 746; *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*, 1968 S.C.R. 140, à la page 144, inf. 1966 Ex. C.R. 1039; *Commission hydroélectrique de Québec v. Le sous-ministre du Revenu National pour les douanes et l'accise*, 1970 R.C.S. 30, à la page 34, inf. 1968 C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221, inf. 4 T.B.R., appeal No. 870, December 18, 1967; *Re Globe Furniture Co. Ltd.*, (1972) 24 D.L.R. (3d) 147, à la page 151; *The Queen v. Canadian Pacific Railway Co.*, 1971 S.C.R. 821, à la page 826, inf. 1969 C.T.C. 641, 69 D.T.C. 5434; *Consumers' Gas Co. et al. v. Deputy-Minister of National Revenue, Customs & Excise*, 72 D.T.C. 6431, à la page 6434, 1972 F.C. 1057; *Stevenson Construction Co. Ltd. & al. v. The Queen*, F.C., Vancouver, No. T-3272, January 7, 1977.

¹⁰⁸ *The King v. Pedrick & Palen*, 1921 D.T.C. 12, à la page 13; *Martin Paper Co. Ltd. v. American Type Foundry Co.*, (1924) 4 D.L.R. 1080, à la page 1082; *Minister of National Revenue of Canada v. Dominion Shuttle Co. (Ltd)*, (1934) 72 C.S. 15, à la page 18; *The King v. W.C. Shelly*, 1935 Ex. C.R. 179, à la page 182; *The King v. Biltride Tire Co.*, 1937 Ex. C.R. 1, aux pages 7 et 8, conf. par 1937 S.C.R. 364, à la page 367; The definitions of the words «manufacture» and «produce» as nouns or verbs, in the standard dictionaries, clearly indicate that such proceedings would constitute the appelant a manufacturer or producer; *Re Alliston Curling Club Inc. & Town of Alliston*, (1964) 2 O.R. 251, à la page 253; As the words «manufacturing... purposes» are not defined in the Act, it is necessary to refer to the dictionary definitions of the verb «manufacture». Etymologically, it stems from the Latin phrase manu facere — to make by hand. While originally the word may have had the restricted meaning of its source, it has long since acquired a wider meaning and its significance must now be sought in the end result of the process in question rather than by the method in which it is achieved.

¹⁰⁹ *The King v. Pedrick & Palen*, 1921 D.T.C. 12, à la page 13; *Martin Paper v. American Type Foundry*, (1924) 4 D.L.R. 1080, à la page 1082.

¹¹⁰ *Martin Paper v. American Type Foundry*, (1924) 4 D.L.R. 1080, à la page 1082.

Cette étude se propose donc d'examiner et d'analyser de façon détaillée les décisions jurisprudentielles qui ont élaboré des projets de définition du concept de «fabricant ou producteur», d'en déceler les critères directeurs, et de démontrer dans quelle mesure certaines décisions administratives déjà émises sont conformes à ces critères directeurs.

La jurisprudence a démontré que le concept de «fabricant ou producteur» aux termes de la *Loi sur la taxe d'accise*, est étroitement lié à la notion de marchandise et au principe de la transformation de la marchandise. En conséquence, c'est donc à l'aide de ces deux notions que nous allons chercher à cerner le concept de fabricant et de producteur. Dans un premier temps, nous verrons les conditions exigées pour qu'une chose soit considérée comme une marchandise, et dans un deuxième temps, nous verrons dans quelle mesure une chose doit être modifiée ou transformée pour qu'il y ait fabrication ou production.

Le plan suivi sera donc le suivant. Au chapitre premier, comme première condition relative à la notion de marchandise, il doit s'agir de biens meubles; comme deuxième condition, les marchandises doivent appartenir à l'entrepreneur; et comme troisième condition, les marchandises doivent être destinées au commerce. Au chapitre deuxième, nous étudierons les notions générales concernant la notion de transformation et quelques problèmes soulevés par certaines opérations de production, et nous évaluerons la nécessité de cette notion de transformation face au concept de fabricant ou producteur.

I. — CONCEPT DE «FABRICANT OU PRODUCTEUR» ET LES CONDITIONS QUANT AUX MARCHANDISES.

Aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise*, on constate au départ que le législateur semble avoir nettement établi une distinction entre les biens corporels. En effet, la présente Loi désigne les biens taxables en référant particulièrement à la notion générale de marchandise, ou en énumérant spécifiquement des marchandises définies. Cependant, il ne faut pas conclure que l'ensemble des marchandises quotidiennement fabriquées ou produites se qualifient nécessairement comme marchandises au sens de la *L.T.A.*. En effet, la jurisprudence a démontré que les marchandises contemplées par la *L.T.A.* doivent à leur tour répondre à des normes établies par rapport à leur appartenance et leur destination. Le présent chapitre fournit donc des renseignements relatifs aux conditions requises, pour qu'une marchandise fabriquée ou produite soit considérée comme une marchandise telle qu'envisagée par la *Loi sur la taxe d'accise*.

A. IL DOIT S'AGIR DE BIENS MEUBLES.

La *Loi sur la taxe d'accise* ne vise pas l'ensemble des biens corporels puisqu'elle contemple exclusivement la classe des biens meubles. Bien que cette règle ne soit pas expressément mentionnée dans la loi, elle a été reconnue par la Cour de l'Échiquier dans l'arrêt *The King v. William C. Shelly*¹¹¹, lorsque la Cour

¹¹¹ 1935 Ex. C.R. 179.

a été appelée à déterminer si un individu qui avait construit un yacht pour son usage personnel, devait être considéré comme le fabricant ou producteur de ce yacht au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Lors du litige, le défendeur avait soumis que le constructeur d'un yacht devait être considéré comme étant dans la même position qu'un entrepreneur en bâtiment. Le juge Angers, ayant décidé d'abord qu'il n'y avait pas d'analogie entre le charpentier d'un navire et l'entrepreneur en bâtiment, affirma clairement que:

The verb «manufacture», as the verb «fabricate, applies essentially, I would even say solely, to movables i.e., to effects or goods of every nature and description¹¹².

Cette règle fut par la suite confirmée lorsqu'il fut question de justifier la marchandise en rapport avec son incorporation à un immeuble. Cette question fut, par exemple, longuement analysée dans l'arrêt *The Queen v. D.A. Saracini et al.*¹¹³, affaire dans laquelle les défendeurs exercent le commerce de construire et de vendre des maisons. Dans le cours ordinaire de leurs affaires, ils fabriquent ou produisent des cabinets de cuisine qu'ils installent dans les maisons à vendre qu'ils ont construites. Il est à noter que ces cabinets ne sont pas fabriqués pour être vendus comme cabinets de cuisine, mais sont construits dans un entrepôt séparé et situé à quelques distance du terrain de construction des maisons, et sont ensuite installés dans les maisons comme unités séparées. L'entrepreneur trouvait plus satisfaisant de les construire séparément plutôt que de les fabriquer dans les maisons même comme faisant partie de la maison. De cette façon, le charpentier prenait les mesures de l'espace dans lequel le cabinet devait être installé, et à l'entrepôt, les cabinets étaient fabriqués selon les spécifications propres à chacun. Dans les maisons, les cabinets étaient alors placés à un endroit spécifique, et aucun autre ajustement n'était nécessaire pour assurer leur installation propre. On obtenait ainsi de meilleurs résultats quant à la qualité et quantité des cabinets.

Il a été démontré en preuve que les cabinets comme tels n'étaient pas fabriqués pour être vendus, mais pour être utilisés par les défendeurs dans la construction de leurs maisons. Pour la Couronne, une telle fabrication tombe sous l'article 31(1)(d) de la *Loi sur la taxe d'accise*¹¹⁴. Pour les défendeurs toutefois, il n'y a pas de différence entre la construction des cabinets sur le site comme c'était le cas auparavant, et la construction effectuée à l'entrepôt. Ils affirment que chaque cabinet est fait essentiellement pour être adapté à une maison particulière, et est substantiellement incomplet jusqu'à son installation, et que dans chacun des cas, les cabinets doivent faire et font partie intégrante de la maison, et que, par conséquent, ils ne doivent pas être considérés comme «marchandises» au sens de la *L.T.A.*.

Face à une telle situation de faits, la Cour se réfère à l'arrêt *The King v. Dominion Bridge Co. Ltd*¹¹⁵ qu'elle ne distingue pas du présent cas à l'étude.

¹¹² *Id.*, p. 183.

¹¹³ 1959 Ex. C.R. 63.

¹¹⁴ L'équivalent de l'article 87(d) de la *Loi spéciale des Revenus de guerre* et de l'actuel art. 28(1)(d) de la *L.T.A.* qui vise les marchandises à l'usage du fabricant ou producteur et non à vendre.

¹¹⁵ 1940 S.C.R. 487, conf. 1939 Ex. C.R. 235.

Dans cette affaire, le contribuable s'était engagé par contrat à construire des ponts, lesquels sont devenus des immeubles après la construction, comme les maisons construites par les défendeurs. Il a été démontré que les parties composantes du pont avaient été produites spécialement pour les fins du contrat, et qu'elles auraient été normalement mal adaptés à tout autre usage sans aucun ajustement. Le jugement fut rendu suivant la détermination que les parties composantes du pont étaient en effet des marchandises au sens de la loi.

Conformément à cette décision, la Cour décida que les cabinets étaient des marchandises au sens de la *L.T.A.*, puisque la preuve indiquait clairement que les unités avaient été fabriquées à l'entrepôt par les défendeurs, qu'elles y avaient été substantiellement complétées, et que, sans aucun doute, elles auraient été désignées sous le nom de «cabinets de cuisine» dès ce stade. Il ne restait, après l'entrepôt, qu'à les installer et les repeindre.

Touchant le même sujet de la construction *in situ*, il semble que le Ministère ait adopté la même ligne de pensée des tribunaux. Par exemple, le Ministère a considéré comme marchandises, tel que ce mot est utilisé dans la *Loi sur la taxe d'accise*, et donc sujets à la taxe, des tuyaux d'amiante cimentés de même grandeur, découpés en longueurs différentes et biseautés, lorsque ces opérations avaient été effectuées à un atelier voisin du site de construction¹¹⁶; et des conduits pour air climatisé, que lorsque ces conduits avaient été fabriqués dans un atelier temporaire ou fabrique érigé près du site d'un édifice en construction, et non sur le site de cet édifice¹¹⁷.

Cette pratique de fabrication d'articles dans des ateliers voisins du site de construction d'un immeuble semble s'être généralisée dans l'entreprise moderne. Par conséquent, lorsqu'il s'agit de justifier une marchandise en rapport avec son incorporation à un immeuble, le contribuable d'une part, et le Ministère d'autre part, peuvent s'appuyer sur le principe directeur dégagé par la jurisprudence que nous venons d'étudier, à l'effet que lorsque ces marchandises sont fabriquées sur le site de l'immeuble en construction, ces marchandises sont construites comme faisant partie de cet immeuble à mesure qu'elles sont finies, et définitivement, ne sont pas des marchandises tel qu'entendues au sens de la *L.T.A.*. Par contre, lorsque des marchandises sont fabriquées en dehors du site de construction d'un immeuble, que ce soit dans un atelier ou entrepôt situé ou non à proximité du site de construction, ces articles sont considérés comme marchandises au sens de la *L.T.A.*, et la taxe est exigible du fabricant de ces articles, soit le constructeur de l'immeuble ou un entrepreneur indépendant selon le cas, bref à celui à qui appartiennent ces articles au moment de leur fabrication ou production.

Ce postulat nous amène alors à étudier une autre condition relative à la notion de marchandise tel qu'envisagée par la *L.T.A.*, condition qui exige que les marchandises appartiennent à l'entrepreneur qui a effectué les opérations de fabrication ou de production.

¹¹⁶ *Sales Tax Guide, Canada*, 26th Ed., CCH Canadian Ltd and The Canadian Manufacturers' Association, 1975-76, No. 60-150, p. 31.

¹¹⁷ *Id.*, p. 39.

B. LES MARCHANDISES DOIVENT APPARTENIR À L'ENTREPRENEUR.

Si la *L.T.A.* prévoit que la taxe est exigible du fabricant ou producteur de la marchandise sur laquelle la taxe est imposée, il n'en reste pas moins que lorsque l'on étudie le concept de fabricant ou producteur en fonction de la notion de marchandise, on constate que la taxe est exigible de la personne qui a effectué les opérations de fabrication ou de production, seulement si cette personne est propriétaire des marchandises en question. Deux arrêts dont les faits peuvent sembler similaires, mais dont l'issue est bien distincte, viennent démontrer cet énoncé de principe.

La Cour suprême se prononça sur ce principe dans l'arrêt *The King v. Vandeweghe Ltd.*¹¹⁸, en décidant que la taxe devait être imposée sur le prix de vente des fourrures traitées. Dans cette affaire, la compagnie défenderesse exerce le commerce en gros de teinturier et d'apprêteur de fourrures non apprêtées. Elle achète des fourrures ou peaux non apprêtées des trappeurs et autres personnes, apprête et teint ces peaux, et ensuite les revend à des fourreurs qui en font des vêtements, et aux détaillants occasionnellement. Il est à noter que les peaux appartiennent à la compagnie défenderesse, et qu'une fois apprêtées ou teintées, elles sont revendues. Les défendeurs insistent sur l'importance du fait que les fourrures ne sont ni coupées, ni taillées par eux, mais que leur travail se limite à nettoyer, peigner, démêler et teindre les fourrures. La Cour décida que les défendeurs étaient des fabricants ou producteurs au sens de la *L.T.A.*, et que la vente de leurs fourrures apprêtées aux fourreurs étaient considérées comme ventes au sens de la *L.T.A.*, lorsqu'il y est mentionné que la taxe sera imposée sur le prix de vente.

Dans l'arrêt *Hollander & Son Ltd. v. The King*¹¹⁹, par contre, l'appelant exerce aussi le commerce d'apprêteur et de teinturier de fourrures, mais pour le compte de ses clients, et non pour son propre compte comme dans l'affaire *Vandeweghe*.

L'appelant revendique qu'il ne doit pas être assujéti à la taxe, pour la raison qu'il n'a pas réalisé de ventes ou effectué de livraisons de marchandises taxables en vertu de la *L.T.A.* Cependant, à cause d'une erreur de fait ou de droit, il a payé la taxe exigible sur le montant des factures issues à ses clients pour avoir apprêté et teint leurs fourrures, même si les transactions avec les clients n'équivalaient pas à des ventes et livraisons. La Cour a considéré que l'appelant avait payé la taxe exigée en vertu de l'article 87(c) de la *Loi spéciale des Revenus de guerre*, comme intermédiaire pour le compte de ses clients, et par conséquent, que celui-ci n'avait pas l'intérêt suffisant pour recouvrer de la Couronne le montant payé.

La Cour est d'avis que l'article 87(c) ne signifie pas qu'un apprêteur et teinturier de fourrures, qui ne possède pas les fourrures, qui ne peut les vendre ni les consommer, mais qu'il est tenu de rendre à leurs propriétaires sur paiement des

¹¹⁸ (1934) 3 D.L.R. 57, inf. 1933 Ex. C.R. 59.

¹¹⁹ 1935 Ex. C.R. 90.

frais, devrait être tenu responsable de payer la taxe de vente, non plus que de payer la taxe sur le prix du contrat pour son travail. D'un autre côté, la Cour estime que le propriétaire des fourrures sera tenu responsable du paiement de la taxe, comme c'était le cas dans l'affaire *Vandeweghe*, affaire dans laquelle la compagnie défenderesse apprêtait et teignait ses propres fourrures qu'elle revendait par la suite, et où la Cour suprême a décidé que des fourrures ainsi apprêtées et teintes, étaient des marchandises fabriquées ou produites au Canada au sens de la *L.T.A.*

Le Ministère a été amené à solutionner des problèmes engendrés par des situations de faits ressemblant aux faits mis en cause dans les deux arrêts précédents. Ainsi, il a considéré comme responsable du paiement de la taxe, un naturiste qui apprête et teint ses propres fourrures brutes, ou qui les fait teindre et apprêter, pour ensuite les vendre¹²⁰; le client du teinturier, à moins que ce client ne bénéficie d'une exemption comme licencié¹²¹, et le client de celui qui effectue le rétrécissement et le décatissage de tissus par immersion dans l'eau froide¹²².

Cette prise de position de la jurisprudence et du Ministère nous permet de conclure, que l'appartenance de la marchandise est un facteur essentiel à retenir dans l'interprétation du concept de fabricant ou producteur. En effet, il peut toujours y avoir fabrication ou production de marchandises qui n'appartiennent pas à l'entrepreneur, et aussi, on constate que, dans la plupart des cas, les marchandises sont destinées à être revendues par l'entrepreneur.

C'est ainsi que le critère de l'appartenance de la marchandise nous amène invariablement à étudier le critère de la destination de la marchandise.

C. LES MARCHANDISES DOIVENT ÊTRE DESTINÉES AU COMMERCE.

Comme son appellation l'indique, la marchandise est objet de commerce. On peut alors désigner sous le nom de marchandise dans le contexte de la pratique courante des affaires, tout article ayant une valeur économique et commerciale, dont la fabrication ou production est en fonction du commerce et des affaires, et dont l'usage se traduit le plus fréquemment par sa vente au consommateur.

Vu que le terme marchandise n'est pas expressément défini par la *L.T.A.*, une telle interprétation pourrait s'appliquer à la notion de marchandise telle qu'utilisée dans la *L.T.A.* Cependant, cette interprétation n'est pas exclusive à la notion de marchandise telle qu'envisagée par la *L.T.A.*, vu que cette notion comprend aussi les marchandises qui, quoique entrées dans le circuit commercial, sont destinées à l'usage de leur fabricant ou producteur.

La présente section consacre deux paragraphes à l'examen de chacune de ces situations.

¹²⁰ *Sales Tax Guide, Canada, op. cit.*, n. 116, p. 36.

¹²¹ *Id.*, p. 22.

¹²² *Id.*, p. 34.

1. *Marchandises destinées au commerce.*

Pour entrer dans le circuit commercial, les articles doivent avoir été fabriqués ou produits sur une certaine échelle. Bien que cette affirmation paraisse légitime suivant les pratiques économiques contemporaines, la jurisprudence a été appelée à démontrer qu'un article confectionné pour l'usage d'un consommateur particulier et résultant d'un acte isolé, ne pouvait être qualifié de marchandise aux termes de la *L.T.A.*

D'ailleurs, le dictionnaire anglais Oxford ajoute à la définition qu'il donne du verbe «fabriquer» et du nom «fabrication», que, maintenant, cela s'accomplit sur une grande échelle¹²³. Trois arrêts impliquant ce point particulier de la définition du dictionnaire Oxford retiennent particulièrement l'attention.

Dans le premier d'entre eux, *The King v. Pedrick & Palen*¹²⁴, les défendeurs exercent le métier de tailleurs sur mesure qui, après avoir pris la commande du client, coupent, assemblent, et cousent le tissu pour en faire un costume pour le consommateur. Le litige porte sur la question de savoir si un marchand au détail, dont le métier consiste à faire des costumes d'après les mesures du consommateur-client, peut être considéré comme un fabricant. La demande de la Couronne pour paiement de la taxe fut déboutée pour le motif qu'un fabricant est, d'après le dictionnaire Oxford, celui qui fabrique et exerce son commerce sur une grande échelle¹²⁵.

Cet arrêt nous amène à constater que la situation des artisans n'est pas expressément prévue par la *Loi sur la taxe d'accise*. Cependant, le *Règlement général sur les taxes de vente et d'accise*¹²⁶ accorde aux fabricants qui réunissent les conditions voulues pour être considérés comme petits fabricants conformément à ce règlement, une exemption de payer la taxe de vente lorsqu'ils vendent exclusivement au détail, aux consommateurs ou utilisateurs, des marchandises de leur propre fabrication qui autrement seraient assujetties à la taxe, et lorsque la valeur de leurs ventes ne dépassent pas un certain chiffre d'affaires.

Ce règlement englobe plusieurs catégories de petits fabricants dont, entre autres, les forgerons, dentistes, modistes, opticiens, plombiers, photographes portraitistes, pharmaciens, cordonniers et même, «les avocats, procureurs, notaires, comptables et ingénieurs qui exercent leur profession dans le secteur privé, dans la mesure où ils fabriquent des imprimés destinés à l'exercice de leur profession».

Il y a lieu de souligner que l'article 4(1)(m) de ce règlement prévoit une exemption pour «les tailleurs et fabricants de robes et d'articles similaires qui font

¹²³ *Oxford English Dictionary*, vol. VI, Ed. by James A.H. MURRAY (and others), Oxford, Clarendon Press, 1961: «... (now, esp. on a large scale) ...».

¹²⁴ 1921 D.T.C. 12.

¹²⁵ *Id.*, p. 13.

¹²⁶ *Règlement général sur les taxes de vente et d'accise*, DORS/72-61, (1972) 106 *Gaz. Can.* II, 322.

de la confection uniquement selon les exigences et les spécifications de chaque client particulier et qui ne vendent pas leurs marchandises par l'intermédiaire d'une chaîne de trois ou plus de leurs propres magasins, ni par l'entremise d'agents, de vendeurs à commission, de voyageurs ou d'autres marchands».

Il semble donc qu'actuellement, la *L.T.A.* reconnaisse comme fabricant ou producteur celui qui produit sur une petite échelle, et que celui-ci se trouve exempté de payer la taxe s'il réunit les conditions voulues pour être considéré comme petit fabricant conformément au règlement.

Celui qui produit sur une petite échelle ne fut pas toujours reconnu comme fabricant ou producteur. Ainsi, la Cour suprême de l'Alberta dans *John Martin Paper Co. Ltd. v. American Type Foundry Co.*¹²⁷, refusa de reconnaître comme fabricant, selon le langage courant et les dictionnaires, parce qu'il ne produisait rien de considérable sur une grande échelle, un imprimeur de travaux de ville dont le métier consistait à prendre et à accepter des commandes spécifiques seulement comme «job printer», et non pas, comme c'est le cas avec les imprimeurs tel que ce terme est généralement compris, en grande quantité pour être en vente sur le marché¹²⁸.

Il convient de signaler que la *L.T.A.* prévoit à l'article 26(1) que «producteur ou fabricant» comprend entre autres, «tout imprimeur, éditeur, lithographe ou graveur et tout artiste commercial¹²⁹».

Quant à l'acte isolé, cette situation a été étudiée dans l'affaire *The King v. William C. Shelly*¹³⁰. On a vu¹³¹ qu'il s'agissait d'un individu qui avait fabriqué un yacht pour son usage personnel, sans intention de le revendre ou d'en disposer autrement.

Parmi les arguments allégués par le défendeur à l'effet qu'il n'est pas un fabriquant ou producteur au sens de la *L.T.A.*, celui-ci soutient notamment que le terme fabriquant ou producteur tel qu'utilisé dans la loi implique certes une fabrication quelconque, mais qui doit à son tour impliquer l'idée de commerce et des affaires, car ce terme ne doit pas référer à une transaction isolée.

Le juge Angers reconnaît que celui qui construit un yacht est un fabricant ou producteur dans le sens large du mot, mais il se demande si celui qui construit sans intention de le vendre, un yacht ou tout autre objet ou article comme par exemple, un camion, le gréement d'un navire, ou sur une plus petite échelle, une paire de skis, une table, un outil pour usage personnel, doit être considéré comme un fabricant ou producteur au sens de la *L.T.A.* Après avoir étudié la

¹²⁷ (1924) 3 D.L.R. 1080.

¹²⁸ *Id.*, p. 1082: In the present case, the debtor was not doing anything on a large scale.

¹²⁹ Disposition adoptée par la *Loi modifiant la Loi spéciale des Revenus de guerre*, 1926-27 S.C., c. 36, s. 4: Pour les fins du présent article, les imprimeurs, éditeurs, lithographes, et graveurs sont considérés comme producteurs ou fabricants.

¹³⁰ 1935 Ex. C.R. 179.

¹³¹ Voir *supra*, pp. 34 et 34.

jurisprudence traitant de la taxe de vente ou de consommation, le juge admet qu'il a été incapable de trouver une décision ou autorité sur ce point, et conclut que la loi en question ne s'applique pas à un acte isolé comme celui dont est saisi le tribunal.

I do not think that it was the intention of the legislators to impose a tax on a person who, not being a manufacturer by trade, manufactures or produces, for his own use and with no intent of disposing of it by sale or otherwise, an object or article, which is not used in connection with any trade or business. If it was the legislators' intention to impose such a tax, I think, they should have said so clearly¹³².

Ce principe fut particulièrement retenu dans *Commission hydroélectrique de Québec v. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*¹³³, lorsque le juge Pigeon reconnaît dans sa dissidence, que l'un des critères essentiels à la production d'une marchandise est de rendre cette marchandise acceptable à l'usager, et que ce principe ne doit pas être appliqué à autre chose qu'à ce qui constitue dans l'acceptation courante du langage une opération de production de marchandises, et il ajoute que dans toutes les causes dans lesquelles ce principe a été appliqué, que ce soit à des pièces de marbre¹³⁴, à des fourrures¹³⁵, à des montres¹³⁶ ou à autre chose, il y avait toujours au sens usuel, «production» d'un article de commerce.

Qu'il suffise de signaler en particulier, que la fabrication ou la production d'un article de commerce suggère que cet article a été fabriqué ou produit pour devenir vendable, c'est-à-dire de vente courante et facile. Trois arrêts démontrent bien ce principe.

Dans le premier de ces arrêts, *The King v. Vandeweghe Ltd.*¹³⁷ que nous avons examiné précédemment¹³⁸, la Cour suprême exprima l'avis qu'il était simple de reconnaître d'une fourrure brute, séparée de l'animal sur lequel elle avait poussé, une fourrure peignée, rendue malléable et teinte, c'est-à-dire une fourrure convertie en une marchandise en état d'être livrée au commerce et de bonne vente¹³⁹. On se souvient qu'il s'agissait de fourrures brutes préparées et teintées par l'intimée et ensuite vendues.

Dans *Gruen Watch Co. of Canada Ltd. v. Attorney General of Canada*¹⁴⁰, la Cour a non seulement considéré le fait qu'un mécanisme de montre utilisé seul,

¹³² 1935 Ex. C.R. 179, aux pages 187 et 188.

¹³³ 1970 R.C.S. 30, à la page 38.

¹³⁴ *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazo Ltd.*, 1968 S.C.R. 140, inf. 1966 Ex. C.R. 1039. Voir *infra*, p. 57 ss.

¹³⁵ *The King v. Vandeweghe Ltd.* (1934) 3 D.L.R. 57, inf. 1933 Ex. C.R. 59. Voir *supra*, p. 38.

¹³⁶ *Gruen Watch Co. of Canada Ltd. et al v. Attorney General of Canada*, 1950 O.R. 429. Voir *infra*, p. 71.

¹³⁷ (1934) 3 D.L.R. 57, inf. 1933 Ex. C.R. 59.

¹³⁸ Voir *supra*, pp. 38 et 39.

¹³⁹ (1934) 3 D.L.R. 57, à la page 60, inf. 1933 Ex. C.R. 59: and thereby turned into "merchantable stock-in-trade,"....

¹⁴⁰ 1950 O.R. 429.

sans boîtier, dans son étui d'étain ou d'aluminium ne serait pas adapté à l'usage personnel ou domestique du consommateur¹⁴¹, mais encore prit en considération le fait que ce mécanisme serait invendable comme tel¹⁴².

Enfin, dans l'arrêt *The Queen v. Piggott Enterprises Ltd*¹⁴³, la Cour, en rendant sa décision, prit en considération le fait que la compagnie intimée, en assemblant les différentes parties d'une cartouche, avait produit une marchandise vendable, et commercialement d'un débit facile¹⁴⁴.

2. *Cas des marchandises destinées à l'usage du fabricant ou du producteur.*

Dans ce paragraphe, nous traiterons de l'usage par les fabricants ou producteurs d'articles de leur propre fabrication.

La Cour suprême a eu à plusieurs reprises l'occasion de se prononcer sur la question de savoir si une marchandise qui réunit les conditions voulues pour être considérée comme fabriquée ou produite conformément à la *L.T.A.*, et qui, par contre, n'est pas vendue aux consommateurs ou utilisateurs, mais est plutôt utilisée par son fabricant ou producteur dans l'exercice de son négoce, est comprise dans la notion de marchandise tel qu'entendue au sens de la *L.T.A.*, et par le fait même, si son fabricant ou producteur qui en fait usage est considéré comme fabricant ou producteur au sens de la *L.T.A.*.

Cette question fut pour la première fois soulevée dans l'arrêt *Bank of Nova Scotia v. The King*¹⁴⁵. Dans cette affaire, l'appelante opère une succursale bancaire en Nouvelle-Écosse. Pour raisons de sécurité et sans intention d'en tirer quelque profit, le bureau chef de Toronto opère une section de papeterie destinée à approvisionner en fournitures de bureau nécessaires à la conduite des affaires les différentes succursales à travers le pays. Cette section compte un atelier d'imprimerie où sont faits et imprimés les grands livres, les livres de compte, règles internes, livres de minutes, pamphlets, bref la papeterie nécessaire aux affaires de banque dans ses différentes succursales dans tout le pays.

La contestation vient de l'article 87(d) de la *Loi spéciale des Revenus de guerre*, article similaire à l'actuel article 28(1)(d)¹⁴⁶, qui prévoit la fixation de la valeur par le ministre, pour fins de taxe de consommation ou de vente, lorsque les marchandises sont à l'usage du fabricant ou producteur, et non à vendre.

¹⁴¹ *Id.*, p. 442: It is not a watch "adapted to household or personal use"....

¹⁴² *Ibid.*: and the movement in the aluminum case would be quite unsaleable as such.

¹⁴³ 1973 C.T.C. 65.

¹⁴⁴ *Id.*, p. 73: ...brought into being useful and marketable entities that had new forms, qualities and properties or combinations. ...it thereby brought into being useful and saleable commercial articles that had new forms, qualities and combinations...

¹⁴⁵ 1930 S.C.R. 174, conf. 1929 Ex. C.R. 155.

¹⁴⁶ Art. 28(1): Chaque fois que des marchandises sont fabriquées ou produites au Canada dans des conditions ou circonstances telles qu'il devient difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que (d) ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou du producteur et non à vendre; le Ministre peut en fixer la valeur pour la taxe sous le régime de la présente loi et toutes ces opérations sont, pour les fins de la présente loi, considérées comme des ventes.

Pour sa part, la banque soutient qu'elle ne doit pas être considérée comme un fabricant ou producteur au sens de la *L.T.A.*, et que la taxe doit être appliquée seulement à une compagnie ou à un individu qui fabrique des articles pour vendre, et non à la banque qui maintient cet atelier d'imprimerie pour son accomodation. La Couronne soutient, par ailleurs, que la banque est un fabricant ou producteur au sens de la *L.T.A.*, et qu'un tel fabricant ou producteur ne fait pas nécessairement des articles pour les revendre.

La Cour suprême, confirmant le jugement de la Cour de l'Échiquier, décide qu'un imprimeur, lithographe ou graveur qui produit pour son propre usage, et non pour les vendre, des fournitures de bureau destinées à son bureau chef et à ses succursales, est un producteur au sens de la *L.T.A.*. La Cour ajoute qu'on ne trouve rien dans la *L.T.A.* qui supporte la prétention de la banque, à l'effet que l'application de la loi est limitée au fabricant ou producteur dont les opérations sont de fabriquer ou de produire pour vendre au consommateur. D'ailleurs, ajoute la Cour, une telle interprétation impliquerait l'exclusion de l'article 87(d), lequel a été introduit pour dissiper tout doute sur la question de savoir si la *L.T.A.* s'applique à un cas comme celui à l'étude.

Comme l'a fait remarquer la Cour de l'Échiquier¹⁴⁷, c'est possiblement la raison pour laquelle la taxe est désignée comme étant une taxe non seulement de vente, mais aussi de consommation¹⁴⁸, et il est donc clair que l'intention du législateur a été d'assujettir à la taxe les articles utilisés ou consommés par le fabricant ou producteur, car il semble que le but défini de la loi est de considérer comme vendus des articles fabriqués ou produits qui sont utilisés ou consommés par le fabricant ou producteur.

Soulignons aussi que dans l'affaire *York Marble*, la Cour, se référant aux affaires *Fraser Companies* et *Dominion Bridge* que nous allons étudier dans ce paragraphe, note en *obiter dictum*¹⁴⁹, que la *Loi sur la taxe d'accise* impose non seulement une taxe de vente mais aussi une taxe de consommation, et que l'article 31(1)(d)¹⁵⁰ prévoit des dispositions spéciales pour les marchandises qui, fabriquées ou produites au Canada, sont pour l'usage du fabricant ou producteur et non pour la vente.

De la même façon dans *The King v. Fraser Compagnies Ltd.*¹⁵¹, la Cour suprême démontra qu'un fabricant ou producteur qui utilise pour son propre usage des articles qu'il a fabriqués ou produits, doit payer la taxe de vente sur ces articles en vertu de l'article 87(d) de la *Loi spéciale des Revenus de guerre*.

Dans cette affaire, la compagnie défenderesse était engagée dans la fabrication, la production et la vente de bois de construction, et était détentrice

¹⁴⁷ 1929 Ex. C.R. 155, aux pages 156 et 157.

¹⁴⁸ Article 27(1) *Loi sur la taxe d'accise*: est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente...

¹⁴⁹ 1968 S.C.R. 140, à la page 149, inf. 1966 Ex. C.R. 1039.

¹⁵⁰ L'actuel article 28(1)(d).

¹⁵¹ 1931 S.C.R. 490, inf. 1931 Ex. C.R. 16.

d'une licence de taxe de vente à cet effet. La majeure partie du bois de construction au chantier était utilisée dans le cours du développement des affaires de la compagnie, mais celle-ci employait le reste du bois pour réparer les maisons de ses employés, et non pour les fins pour lesquelles le bois avait été fabriqué ou produit.

La Cour de l'Échiquier décida que le bois ainsi consommé avait été produit dans le cours ordinaire des affaires de la compagnie, c'est-à-dire pour la vente, et non spécifiquement pour utilisation par le fabricant au sens de l'article 87(d). La Cour suprême renversa ce jugement, pour le motif qu'un tel jugement aurait eu pour conséquence d'interpréter restrictivement et techniquement les mots précis de l'article 87(d), sans prendre en considération le sens et l'intention de la loi entière, et exprima l'opinion qu'il semble clair que l'intention véritable de la loi, est de prélever une taxe de consommation ou de vente sur le prix de vente de tous les articles produits ou fabriqués au Canada, que ces articles soient vendus par le fabricant ou consommés par lui-même à ses propres fins.

Critiquant le jugement de la Cour de l'Échiquier, la Cour suprême déclara qu'un tel jugement aurait eu pour résultat d'introduire une exception à la règle générale, en permettant à l'entrepreneur qui utilise à ses propres fins une partie de sa production, d'être exempté pour autant du paiement de la taxe. La Cour exprima l'avis que c'est chose courante pour un fabricant engagé dans la production et fabrication du bois de construction à vendre, d'être engagé en même temps dans sa propre affaire de construction et que ce même fabricant qui, dans le cours ordinaire de ses affaires, fabrique son bois de construction pour vendre, ne va pas fabriquer spécifiquement du bois de construction pour usage dans ses contrats de construction, mais, en règle générale, va simplement prendre le bois à cet effet du chantier où il a disposé de son bois fabriqué pour la vente.

En règle générale, les quatre juges constituant la majorité statuèrent que si un entrepreneur est aussi fabricant de matériaux de construction, par exemple, de bois de construction ou de briques, et utilise ces mêmes briques et ce même bois pour mettre à exécution un contrat de construction, celui-ci tombe sous l'effet de l'article 87(d), et sa transaction, visée par 87(d), est considérée comme une vente et est taxable.

Dans l'arrêt *The King v. Henry K. Wampole & Co. Ltd.*¹⁵², la Cour suprême interpréta l'article 87(d) comme étant assez large pour inclure la distribution d'échantillons gratuits à des fins publicitaires. Il s'agissait de marchandises fabriquées pour la vente, et dont une partie avait été utilisée par le fabricant dans sa publicité. La Cour considéra que l'usage de marchandises fabriquées par un fabricant à ses fins publicitaires, est un usage au sens de l'article 87(d), l'actuel article 28(1)(d).

Dans une autre affaire, *The King v. Dominion Bridge Co. Ltd.*¹⁵³, la Cour suprême, s'appuyant sur les trois arrêts précédents et se référant particulièrement à

¹⁵² 1931 S.C.R. 494, conf. 1931 Ex. C.R. 7.

¹⁵³ 1940 S.C.R. 487, conf. 1939 Ex. C.R. 235.

l'affaire *Fraser Companies*, exprima l'opinion que la règle générale de droit établie dans cet arrêt en ce qui concerne les matériaux de construction devait gouverner le présent cas. Comme nous l'avons vu précédemment dans le cadre de l'application de la taxe à des biens mobiliers¹⁵⁴, il s'agissait d'une compagnie taxée en vertu de l'article 87(d), qui, en vertu d'un contrat avec le gouvernement d'une province pour construire et ériger le tablier d'un pont, avait incorporé dans cette structure les matériaux qu'elle avait elle-même fabriqués.

Une autre affaire vint devant les tribunaux, concernant cette fois-ci, des cabinets de cuisine fabriqués par le constructeur d'un immeuble en dehors du site de construction de l'immeuble auquel ils devaient être incorporés. Il s'agit de l'arrêt *The Queen v. D.A. Saracini et al.*¹⁵⁵, déjà étudié, comme l'affaire *Dominion Bridge*, au sujet de la notion de marchandise et des biens meubles¹⁵⁶.

Se conformant aux principes énoncés par la Cour suprême dans les arrêts précédents, la Cour de l'Échiquier exprima l'opinion que pour être assujetties à la taxe, il n'était pas nécessaire que les marchandises en question soient vendues, et que si ces marchandises étaient consommées ou utilisées par le fabricant, elles devaient être assujetties à la taxe, à moins d'en être spécifiquement exemptées. Cependant, la Cour nota que l'affaire *Fraser Companies Ltd.* se distinguait du présent litige par ses faits, en ce sens que le contribuable avait fabriqué tout son bois de construction dans le but de le vendre, et en avait détourné une partie pour fins de réparation de maisons. Ce qui n'était pas le cas ici, où les défendeurs ne fabriquaient pas leurs marchandises pour être vendues, mais pour les utiliser.

Ces jugements rendus au sujet de l'usage par le fabricant ou producteur de marchandises de sa propre fabrication, laissent sans doute entendre que l'article 28 de la *L.T.A.* doit être lu à la lumière de l'article 27. Ce dernier a pour objet d'imposer une taxe de vente ou de consommation sur le prix de vente de toute marchandise produite ou fabriquée au Canada à l'époque où cette marchandise est vendue par son fabricant ou producteur.

Cette disposition semble claire et précise, et on peut facilement avancer alors, que l'article 28 réfère au même objet que celui envisagé par l'article 27, et qu'il a peut-être été établi comme faisant partie de cette même disposition. En effet, l'article 28 vise à prévoir que, lorsque des marchandises sont produites ou fabriquées au Canada, non pour être vendues mais pour être utilisées par leur fabricant ou producteur, cet usage doit être considéré, aux fins de la présente loi, comme une vente, et le Ministre a le pouvoir dans ces circonstances, de déterminer la valeur pour la taxe de ces marchandises. Il semble donc clair que, d'après l'intention déterminée du législateur, des marchandises fabriquées ou produites au Canada et ensuite utilisées par leur propre fabricant ou producteur, doivent être considérées comme marchandises vendues au sens de la *L.T.A.*

¹⁵⁴ Voir *supra*, p. 34 ss.

¹⁵⁵ 1959 Ex. C.R. 63.

¹⁵⁶ Voir *supra*, p. 34 ss.

Les critères formulés par la jurisprudence dans le présent chapitre, nous permettent de retenir que la notion de marchandise au sens des articles 21 et 27 *L.T.A.*, se justifie en corrélation avec trois éléments déterminatifs, soit d'après la catégorie, l'appartenance et l'usage.

Comme il nous a été permis de le constater au cours de cette étude, le terme marchandise n'a pas été emprunté au langage technique de la législation, mais a reçu son sens ordinaire. Clair et sans équivoque, ce terme a été interprété comme étant une chose mobilière pouvant faire l'objet d'un commerce. Dans le contexte d'une Loi comme celle en cause, il est à retenir de plus, que la marchandise doit appartenir à celui qui l'a fabriquée ou produite, et peut être sujette à un usage quelconque par son fabricant ou producteur.

Une fois établis les attributs particuliers à la notion de marchandise, nous verrons dans un prochain chapitre, comment le concept de fabricant ou producteur se définit en fonction de la notion de transformation.

II. — CONCEPT DE «FABRICANT OU PRODUCTEUR» ET LA NOTION DE TRANSFORMATION.

Dans le langage courant, les verbes fabriquer et produire se définissent comme l'action de faire des articles par l'intervention d'un travail physique ou manuel¹⁵⁷, ou du pouvoir mécanique, de la machinerie¹⁵⁸. Cependant, il semble que cette simple intervention n'est pas suffisante, puisque dans le contexte de la *Loi sur la taxe d'accise*, cette intervention doit comporter une activité où les opérations de transformation jouent un rôle essentiel, et où les modifications qui en résultent donnent d'autres caractères, voire un tout autre aspect aux articles ainsi transformés.

Comme la *L.T.A.* ne fait aucunement mention de la notion de transformation, on observera, par ailleurs, que les tribunaux qui furent saisis de litiges impliquant le concept de fabricant ou producteur vis-à-vis l'accomplissement de certaines opérations, attribuèrent une grande importance à la notion de transformation, et établirent par le fait même, quels sont les critères essentiels et/ou nécessaires à la détermination des opérations de fabrication ou de production en fonction de la notion de transformation.

Ainsi, dans le présent chapitre, nous tenterons d'une part, d'étudier la position jurisprudentielle sur la notion de transformation, et d'autre part, d'examiner l'intention générale manifestée par le législateur dans l'ensemble des dispositions de la *L.T.A.* vis-à-vis la notion de transformation.

¹⁵⁷ *John Martin Paper Co. Ltd. v. American Type Foundry Co.*, (1924) 4 D.L.R. 1080, à la page 1082; *Minister of National Revenue of Canada v. Dominion Shuttle Co. (Ltd)*, (1934) 72 C.S. 15, à la page 18; *The King v. Biltride Tire Co.*, 1937 Ex. C.R. 1, à la page 8, conf. par 1937 S.C.R. 364; *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo*, 1968 S.C.R. 140, à la page 145, inf. 1966 Ex. C.R. 1039.

¹⁵⁸ *Ibid.*

A. CONDITIONS QUANT AUX OPÉRATIONS DE TRANSFORMATION.

Comme il importe de bien connaître les mécanismes d'application de la notion de transformation à la signification précise du concept de fabricant ou producteur dans l'ensemble des articles 21 et 27 de la *L.T.A.*, nous consacrerons les prochains paragraphes à l'importance attribuée par la jurisprudence à la notion de transformation, et aux arguments qui ont été retenus par la jurisprudence pour justifier l'application de cette notion de transformation.

On observera que si toute opération de fabrication ou de production se ramène à l'idée essentielle de transformation, le rôle prédominant de la notion de transformation se retrouve, par contre, à différents degrés au niveau des opérations de fabrication ou de production.

1. *Notions générales.*

a) CRITÈRES ESSENTIELS.

Les tribunaux se sont maintes fois interrogés sur les composantes du concept de fabricant ou producteur tel qu'entendu aux articles 21 et 27 de la *L.T.A.* L'arrêt de principe sur cette question, *Minister of National Revenue of Canada v. Dominion Shuttle Co. Ltd*¹⁵⁹, a été rendu en 1934. Dans cette affaire, une définition générale assez complète du terme «fabricant» fut pour la première fois clairement élaborée par le juge Archambault. Cette définition est d'une grande importance, car elle a en quelque sorte éclairé la jurisprudence subséquente et en a reçu l'appui.

Saisi de la question, à savoir si les défendeurs étaient fabricants ou producteurs de «traverses finies» (cross arms), le juge Archambault déclara ce qui suit:

First, what is a manufacturer? There is no definition of the word «manufacturer» in the Act and it is practically impossible to find a definition which will be absolutely accurate, but from all the definitions contained in leading dictionaries, *Corpus Juris*, *Encyclopedias*, etc., the Court gathers that to manufacture is to fabricate; it is the act or process of making articles for use; it is the operation of making goods or wares of any kind; it is the production of articles for use from raw or prepared material by giving to these materials new forms, qualities and properties or combinations whether by hand or machinery¹⁶⁰.

Pour fins de compréhension, il est utile de rappeler brièvement les opérations auxquelles on procédait et le litige entre les parties. La compagnie défenderesse qui opère au Québec, achète de la Colombie-Britannique des planches de bois à l'état brut, sur lesquelles elle accomplit un certain travail, et les revend au Canadien Pacifique comme «traverses finies». Ces dernières sont ensuite installées sur des piliers sur lesquels les fils téléphoniques et télégraphiques prennent appui. Le travail accompli par la compagnie défenderesse sur ces planches de bois

¹⁵⁹ (1934) 72 C.S. 15.

¹⁶⁰ *Id.*, p. 18.

consistait tout d'abord à couper les planches en longueur de dix ou huit pouces, d'injecter le bois à la créosote ou de le tremper dans l'huile de créosote afin de le préserver contre les intempéries, de leur donner une forme arrondie, et de percer des trous pour y insérer les boulons sur lesquels un insulateur était placé.

La compagnie défenderesse prétend qu'elle n'est pas tenue de payer la taxe parce qu'elle ne fabrique pas les «traverses finies», celles-ci ayant déjà été fabriquées en Colombie-Britannique, mais qu'elle ne fait que les préparer en vue de leur livraison, vu que les planches de bois envoyées de la Colombie Britannique étaient déjà des «traverses finies», et ne pouvaient être utilisées à autre chose qu'à des «traverses finies».

Le juge Archambault ne soutient pas cette prétention, et avance que les planches de bois telles qu'envoyées de la Colombie-Britannique ne pouvaient pas être utilisées comme «traverses finies» avant qu'on y applique le procédé ci-haut décrit, et que de plus, ces planches auraient été capables, telles quelles, de servir à autre chose. Appliquant la définition théorique qu'il vient de donner aux opérations auxquelles se livrait la compagnie défenderesse, il conclut que les traverses finies avaient été fabriquées au sens de la *L.T.A.*

This is exactly what the defendant company did. They received the raw material or prepared raw material, or lengths of lumber, and put them through the processes already mentioned to make «cross arms» and sold them to the consumer¹⁶¹.

Cette définition du juge Archambault connut par la suite une application régulière devant les tribunaux. En effet, elle fut adoptée telle quelle, et utilisée comme test dans plusieurs arrêts rendus subséquemment, et dans lesquels les tribunaux avaient à décider si des marchandises avaient été fabriquées ou produites. Deux arrêts rendus par la Cour suprême, mettant en avant cette définition du juge Archambault, retiennent particulièrement l'attention.

Dans *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazo Ltd*¹⁶², la compagnie intimée importe des tranches de marbre brut de différentes épaisseurs et grandeurs, et après les avoir travaillées, installe le produit fini dans différents édifices pour lesquels elle agit comme sous-entrepreneur. Les travaux qui se font à l'atelier de l'intimée sur le marbre brut consistent en l'apparition ou appareillement, le masticage, l'insertion de baguettes de fer, le collage, le rodage, le polissage en gros et enfin, le sciage et la finition des bords.

Les parties au litige se sont entendues pour laisser à la Cour la détermination de la seule question pertinente, celle de savoir si les travaux faits par l'intimée sur les tranches de marbre avaient eu comme résultat de faire de ces marbres de la marchandise produite ou fabriquée au Canada.

Se prévalant de la définition de «fabriqué» dans l'affaire *Dominion Shuttles*, et comparant le produit fini qui sortait de l'atelier à celui qui y arrivait, la Cour suprême jugea que les tranches de marbre finies sortant de l'atelier de l'intimée

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² 1968 S.C.R. 140, inf. 1966 Ex. C.R. 1039.

avaient reçu, par l'effet du travail manuel ou de la machinerie, une nouvelle forme, une nouvelle qualité et de nouveaux attributs.

For the present purposes, I wish to note and to adopt one of the definitions cited by the learned judge, i.e., that «manufacture is the production of articles for use from raw or prepared material by giving to these materials *new forms, qualities and properties or combinations* whether by hand or machinery.» (The italics are my own).

In my view, the application of this test alone would be sufficient justification to find that the marble pieces which left the respondent's plant had been «produced» or «manufactured» there from the raw material of the rough slabs of marble which had arrived¹⁶³.

En effet, arrivaient à l'atelier de grandes planches de marbre brut, grisâtres, de dimensions irrégulières, certaines très grandes pouvant mesurer jusqu'à seize pieds de longueur, et de largeur variée, dont les vides n'étaient pas remplis, et quelquefois trop fragiles pour être utilisées. Les vides ont alors été remplis de ciment coloré (masticage), les tranches faibles ont été renforcées de tiges métalliques et les tranches brisées recollées. Sortaient alors de l'atelier de belles pièces de marbre poli, beaucoup plus petites, aux dimensions précises et prêtes à être installées aux murs, planchers ou colonnes d'une construction.

Dans *The Queen v. Canadian Pacific Railway Company*¹⁶⁴, la compagnie intimée avait dans ses magasins des traverses de chemin de fer non traitées. On savait que la durée normale des traverses non traitées, lorsque les rails y étaient cloués, ne dépassait pas dix ans, et que, par contre, une injection de créosote à ces traverses pouvant prolonger leur durée à environ trente-cinq ans. La compagnie intimée avait contracté avec d'autres sociétés pour qu'on lui expédie des traverses non-traitées afin de les soumettre à une série d'opérations qui peuvent se décrire très brièvement comme ceci: on posait à chacune des traverses, à l'une ou à l'autre des extrémités ou aux deux, une ferrure en forme de S pour en diminuer l'éclatement; les traverses étaient alors percées aux endroits qui devaient recevoir les crampons, estampillées et incisées pour permettre à la solution de créosote d'imprégner le bois, et finalement elles étaient imprégnées d'une solution de créosote. À leur sortie de la station de créosotage, les traverses traitées étaient prêtes à être livrées et à être installées de façon à pouvoir y fixer les rails.

Le ministre du Revenu national déterminait que les traverses ainsi traitées avaient été produites ou fabriquées. Par ailleurs, la compagnie intimée répondit, en alléguant que ces traverses traitées avaient été ni produites, ni fabriquées.

La Cour suprême reconnut d'abord que la question de savoir si les traverses traitées avaient été fabriquées ou produites n'était pas facile à résoudre¹⁶⁵, et vint à la conclusion que les traverses traitées, comme l'avaient été les traverses finies dans l'affaire *Dominion Shuttle* et les tranches de marbre finies dans l'affaire *York Marble*, étaient des produits «fabriqués».

¹⁶³ *Id.*, pp. 145 et 146.

¹⁶⁴ 1971 S.C.R. 821, inf. 1969 C.T.C. 641, 69 D.T.C. 5434.

¹⁶⁵ *Id.*, p. 826; The first problem is one which has been before the courts, including this Court, on other occasions and is not free of difficulty.

I emphasize particularly the words «the production of articles for use from raw or prepared material by giving to those materials new forms, qualities and properties or combinations whether by hand or machinery.» In the York Marble case, the Court compared the finished product which left the plant with the raw product which arrived at the plant and found that there had resulted new forms, new qualities and new properties or combinations. To apply the same analysis to the present case...

For this reason, I have come to the conclusion that the treated ties, as were the finished cross-pieces in the Dominion Shuttle case, and the finished marble slabs in the York Marble case, were products which had been given new form, qualities and properties and were, therefore, products which were «manufactured».¹⁶⁶

On a considéré que la forme des traverses n'avait pas autant changé que dans l'affaire *York Marble*, mais qu'elle avait tout de même changé en raison de la perforation de trous sur le côté. Par contre, la Cour constata une différence prononcée entre les qualités et les propriétés du produit fini et celles du produit brut. Le produit brut consistait simplement en un morceau de bois vert, formé seulement de fibres ligneuses à l'état naturel et ayant un taux très élevé d'humidité. Un tel produit, utilisé comme traverse et dans lequel étaient plantés des crampons destinés à retenir les rails, avait une vie utile de dix ans. Ce qui quittait l'usine, était une pièce de bois qui avait été débarrassée de son humidité naturelle par séchage, et qui avait été imprégnée de 24 livres et demie de solution de créosotage afin de donner à cette traverse, dans les mêmes conditions d'usage, une durée de trente-cinq ans.

L'énoncé du juge Archambault dans l'affaire *Dominion Shuttle*, repris et précisé par la Cour suprême dans les affaires *York Marble* et *Canadian Pacific*, laisse entendre clairement une interprétation juste et complète du concept de fabricant ou producteur. Sans recourir à un vocabulaire technique ni à une description complémentaire, une telle interprétation regroupe les éléments essentiels à la transformation, c'est-à-dire de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons, et par le fait même, suggère que le concept de fabricant ou producteur se définisse en fonction de la notion de transformation.

b) COROLLAIRES.

À partir de l'affaire *Dominion Shuttle*, il s'est établi un courant jurisprudentiel où prévalent les critères formulées par la définition générale du juge Archambault.

C'est ainsi que l'on retrouve les éléments essentiels à la transformation, lorsque les tribunaux ont été appelés à analyser des opérations visant à remettre à neuf des marchandises, qui sont dans un état tel qu'il est impossible de les utiliser en fonction de l'usage pour lequel elles ont été réalisées.

Ce qui nous amène, dès maintenant, à distinguer les opérations de remise à neuf des opérations de réparation. C'est le cas, par exemple, des arrêts *The King*

¹⁶⁶ *Id.*, pp. 827 et 828.

v. *Biltridge Tire Co.*¹⁶⁷, et *Myer Franks Ltd. et al v. The Queen*¹⁶⁸, où la Cour a reconnu cette distinction entre les opérations destinées à remettre à neuf des articles déjà inutilisables comme tels, et les opérations visant à maintenir ou à préserver des articles.

Ainsi, dans l'affaire *Biltridge Tire*, la compagnie défenderesse rechapait des vieux pneus inutilisables comme tels, qu'elle revendait ensuite sous son propre nom à des particuliers ou des marchands en gros. Les pneus étaient alors surmoulés, regommés et recaoutchoutés, tandis que leur numéro de série et le nom du fabricant original restaient inscrits sur le côté.

Au soutien de sa défense, la compagnie alléguait qu'elle réparait des pneus. La Cour, cependant, adoptant la définition de «fabricant» dans l'affaire *Dominion Shuttle*, appliqua le test inhérent à cette définition, affirma que tous les éléments essentiels à la fabrication existaient, et considéra la compagnie défenderesse comme fabricant au sens de la *L.T.A.*

Conséquemment à cette décision, le législateur a introduit dans la *Loi sur la taxe d'accise* une disposition particulière, en vertu de laquelle une personne qui exerce le commerce de rechappage de pneus est réputée le fabricant ou le producteur des pneus qu'elle a rechapés¹⁶⁹.

Il est intéressant de noter que conformément à cette disposition, le ministère du Revenu national a émis l'opinion à l'effet que le remontage d'un pneu solide sur une roue de métal devait être considéré comme une réparation seulement, les pneus étant restaurés à une condition utilisable par le remplacement de matériaux usés, détériorés, et non comme le rechappage, opération qui consiste à reconstruire un pneu en utilisant un revêtement usagé¹⁷⁰.

Dans l'affaire *Myer Franks Ltd.*, la compagnie demanderesse achetait des bidons à huile usagés pour les revendre à la co-défenderesse, après les avoir nettoyés et reconditionnés, série d'opérations trop longues et compliquées à décrire ici.

La compagnie demanderesse affirme que chaque bidon est simplement nettoyé et non produit ou fabriqué comme le soutient la Couronne, et que cette situation se compare au matériel envoyé à la buanderie ou aux chaussures envoyées chez le cordonnier.

¹⁶⁷ 1937 Ex. C.R. 1, conf. par 1937 S.C.R. 364.

¹⁶⁸ *Myer Franks Ltd. and Standard Oil Co. of British Columbia Ltd. v. The Queen*, F.C., Vancouver, No. T-3446-72, February 5, 1973.

¹⁶⁹ Para. 26(5) *L.T.A.*: Une personne qui exerce le commerce de rechappage de pneus est, aux fins de la présente Partie, réputée le fabricant ou le producteur des pneus qu'elle a rechapés. Les pneus rechapés par elle, pour une autre personne ou pour le compte de cette autre personne, sont censés être vendus, lors de leur livraison à cette autre personne, à un prix de vente équivalent aux frais de rechappage. Disposition adoptée par la *Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise*, 1966-67 S.C., c. 40, s. 2.

¹⁷⁰ *Sales Tax Guide*, op. cit., n. 116, p. 36.

Prenant en considération le changement dans la forme des bidons, l'addition de nouvelles qualités et l'acquisition de nouvelles propriétés ou combinaisons¹⁷¹, la Cour décide que les opérations auxquelles ont été soumis les bidons à huile sont distinctes et excèdent même les opérations relatives au procédé de buanderie et de cordonnerie, en ce sens qu'il s'agit dans ces derniers cas, de contrats pour services de nettoyage ou de réparation.

Adoptant la définition du juge Archambault dans l'affaire *Dominion Shuttle*, et son application dans l'affaire *York Marble*, la Cour déboute la demanderesse de son action¹⁷².

Le ministère a été appelé à analyser quelques situations impliquant des opérations de la nature des opérations de réparation, et statua que les opérations suivantes, par exemple, étaient en dehors du cadre des opérations de fabrication ou de production, car aucune transformation n'avait été effectuée sur les marchandises en question: le nettoyage, la peinture de batteries d'automobiles, et le remplacement de leurs capsules et acides¹⁷³, le réajustement d'une bague¹⁷⁴, l'enlèvement de la graisse et de la peinture sur des articles, et leur polissage¹⁷⁵, l'application de fibres de verre sur des bateaux usagés¹⁷⁶ et la réparation avec de la colle et des vis de tables et de chaises usagées et brisées¹⁷⁷.

Cet examen des opérations de remise à neuf nous permet de constater qu'il n'est pas nécessaire que la marchandise ait été fabriquée ou produite entièrement, ni même en partie, de matériaux bruts ou de matières nouvelles. Comme le remarque d'ailleurs le juge Archambault dans son interprétation du concept de fabricant ou producteur,

...it is the production of articles for use from raw or prepared material...¹⁷⁸,

et le précise le juge Anger de la Cour de l'Échiquier dans l'affaire *Biltrade Tire Co.*,

¹⁷¹ *Myer Franks Ltd. and Standard Oil Co. of British Columbia Ltd. v. The Queen*, F.C. Vancouver, No. T-3446-72, February 5, 1973, à la page 4: News forms were given to the drums. They were acquired by Myer Franks Ltd. as used drums; were cleaned and repaired as to leaks and dents so that they were capable of being used. New qualities were added by Myer Franks Ltd. The drums sold by the plaintiff were not leaking. Any leaks found had been repaired. They were cleaned, dents removed, and the bungs made to fit tight. New properties were added by Myer Franks Ltd. When acquired each drum was incapable of use if leaking or dirty or at the most could be used only for that purpose for which it had been used previously. However, after being cleaned and made tight and with dents removed the drums were capable of any use to which a new drum could be used.

¹⁷² *Id.*, pp. 3 et 4: Applying those tests, the drums were «produced or manufactured» by Myer Franks Ltd.

¹⁷³ *Sales Tax Guide*, *op. cit.*, n. 116, p. 17.

¹⁷⁴ *Id.*, p. 33.

¹⁷⁵ *Id.*, p. 24.

¹⁷⁶ *Id.*, p. 22.

¹⁷⁷ *Id.*, p. 23.

¹⁷⁸ Voir *supra*, p. 56.

The essential elements of manufacture exist. I do not think that it is necessary that a manufactured article be made wholly or even in part of new material. Neither is it necessary, in my opinion, that it be made entirely of raw material¹⁷⁹.

Par conséquent, pour conclure pertinemment à un procédé de fabrication ou de production de la marchandise, il suffit que la totalité des éléments essentiels à la transformation soient présents. Bien que chacun de ces éléments s'avère nécessaire à la fabrication ou production, il n'est cependant pas suffisant à assurer, individuellement, une transformation dans les éléments constitutifs de la marchandise.

Une telle allégation a été clairement illustrée dans l'arrêt *Re Alliston Curling Club Inc.*¹⁸⁰, lorsque la Cour d'appel de l'Ontario, appliquant le test de l'affaire *Dominion Shuttle*, conclut que de l'équipement utilisé pour faire de la glace artificielle pour le jeu de curling, ne devait pas être classifié comme de l'équipement utilisé à des fins de fabrication, parce que la glace artificielle n'avait pas été fabriquée au sens du *Assessment Act* de l'Ontario, et justifia sa conclusion en formulant l'énoncé suivant quant au facteur nouvelles formes:

It is not the form alone in which the article appears after the processing that defines the process. It is the end character which it possesses. If it has these new qualities, properties or combinations, then the process can be said to have been a manufacturing process. Lacking some or all of these, it was not¹⁸¹.

Dans ce même contexte, il convient de mentionner ici, que le Ministère a considéré comme procédé de fabrication ou production la conversion de la glace sèche (dry ice) en bioxyde de carbone utilisé pour recharger les extincteurs d'incendie¹⁸², car cette nouvelle substance, qui a certainement acquis de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons, appartient maintenant à une autre catégorie de marchandise.

Il ressort clairement de la présente étude, que les marchandises considérées comme fabriquées ou produites au sens des articles 21 et 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*, doivent avoir subi une transformation qui leur a donné, à la fois de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons. Ces nouveaux attributs ne réussissent vraiment à assurer leur portée, que s'ils apportent un changement substantiel dans le caractère final des marchandises, les rendant ainsi différentes des marchandises d'avant les opérations¹⁸³.

Les décisions administratives suivantes, rendues par le ministère, semblent confirmer d'ailleurs ce point de vue. Constituent alors fabrication ou production selon les opinions émises par le ministère, sans doute parce qu'ayant donné de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons, les opérations suivantes:

¹⁷⁹ 1937 Ex. C.R. 1, à la page 14, conf. par 1937 S.C.R. 364.

¹⁸⁰ *Re Alliston Curling Club Inc. and Town of Alliston*, (1964) 2 O.R. 251.

¹⁸¹ *Id.*, p. 254.

¹⁸² *Sales Tax Guide*, op. cit., n. 116, p. 37.

¹⁸³ *McNicol et al. v. Pinch*, (1906) 2 K.B. 352, à la page 361: I think the essence of making or of manufacturing is that what is made shall be a different thing from that out of which it is made.

la conversion de lampes non-électriques en lampes électriques¹⁸⁴; la transformation du gaz propane en un gaz quelconque¹⁸⁵; le descellement, le laminage et le cisaillement de métal enroulé (coil steel) pour en faire des pièces plates¹⁸⁶.

Par contre, l'opération de stérilisation au moyen de radiation du matériel médical est considéré comme un service plutôt que comme fabrication ou production¹⁸⁷, car la purification de ce matériel en le débarrassant des microbes qu'il peut contenir, ne change aucunement ses qualités et propriétés, ni son caractère final; et la maturation du whisky par une compagnie subsidiaire d'une distillerie, qui opérait un entrepôt de maturation du whisky, n'a pas été considérée comme opération de fabrication ou de production¹⁸⁸. Cette dernière décision est discutable. Même si le whisky, après maturation, n'appartient pas à une autre catégorie de marchandise, on peut quand même avancer que, en séjournant ainsi dans l'entrepôt, ce whisky a subi un ensemble de transformations, ou est passé par des phases successives, qui lui ont certainement donné d'autres qualités et d'autres propriétés.

2. *Problèmes soulevés par certaines opérations de production ou de fabrication.*

La transformation nécessaire à tout procédé de fabrication ou de production, bien que donnant à la marchandise de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons, s'effectue parfois à des niveaux différents. En effet, le degré de transformation varie suivant le genre des opérations accomplies sur la marchandise. C'est le cas, par exemple, de certaines opérations frontières, comme les opérations d'assemblage, de mélange, de dilution et de mise en marché, qui transforment la marchandise, mais à un degré moins prononcé que certaines autres opérations, telles la confection des traverses finies, des planches de marbre et des traverses traitées, que nous avons examinées au paragraphe précédent.

Sans toutefois énumérer une série d'opérations, nous tenterons dans ce paragraphe, d'analyser certaines opérations d'assemblage, de mélange, de dilution et de mise en marché, et de déterminer dans quelle mesure ces opérations franchissent la ligne de démarcation, et tombent dans la catégorie des opérations de fabrication ou de production au sens des articles 21 et 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

a) OPÉRATIONS D'ASSEMBLAGE.

Comme l'a décidé la Cour suprême dans l'arrêt *Deputy Minister of National Revenue for Customs & Excise v. Research-Cottrell (Canada) Ltd., et al*¹⁸⁹, on ne

¹⁸⁴ *Sales Tax Guide*, op. cit., n. 116, p. 26.

¹⁸⁵ *Ibid.*

¹⁸⁶ *Id.*, p. 38.

¹⁸⁷ *Id.*, p. 35.

¹⁸⁸ *Id.*, p. 37.

¹⁸⁹ 1968 S.C.R. 684, inf. 1967 Ex. C.R. 3.

doit pas déduire comme règle générale qu'un assemblage de pièces constitue fabrication ou production.

Dans certains cas, la jurisprudence a été appelée à analyser des opérations d'assemblage, au Canada, de pièces constitutives, dont une partie était importée des États-Unis, et l'autre partie provenait de fournisseurs canadiens.

Ainsi, dans l'affaire *Research-Cottrell*, la compagnie intimée s'était engagée envers son client à fournir et à construire des dépoussiéreurs électrostatiques pour l'usine de ce dernier. À cette fin, une tierce compagnie avait assemblé au Canada pour le compte de l'intimée des pièces fabriquées aux États-Unis ainsi que d'autres pièces fabriquées au Canada, et avait installé les dépoussiéreurs à l'usine en question. L'intimée réclama un «drawback» des droits de douane payés lors de l'importation des pièces fabriquées aux États-Unis, alléguant que les dépoussiéreurs avaient été fabriqués au Canada en vue d'être consommés au Canada¹⁹⁰.

Le Ministre du Revenu national refusa cette réclamation pour le motif que l'intimée n'avait accompli aucune opération de fabrication en assemblant et en installant les dépoussiéreurs pour son compte, les parties constitutives ayant déjà été fabriquées antérieurement. Un appel à la Commission du tarif a aussi été rejeté pour le motif que le travail qui s'était fait à l'usine du client de l'intimée était un assemblage et une construction plutôt qu'une fabrication. Toutefois, un appel subséquent à la Cour de l'Échiquier a été accueilli pour le motif que la Commission a erré en droit, la cour statuant que les dépoussiéreurs en question n'ont vraiment existé qu'après les opérations d'assemblage effectuées à l'usine même, et que par conséquent, ils devaient être considérés comme ayant été fabriqués au Canada.

Il aurait été facile de déduire de cette dernière décision que, chaque fois que des pièces déjà manufacturées sont assemblées au Canada pour former un tout, l'article résultant de cet assemblage doit être considéré comme ayant été fabriqué. Cependant, la Cour suprême n'est pas prête à accepter cette proposition quant à l'interprétation du mot fabriqué dans le numéro tarifaire douanier en question, et le juge Martland qui a rendu le jugement de la majorité déclare:

The assembly of parts may, in certain circumstances, constitute manufacture, but I do not agree that this must be so in all circumstances.¹⁹¹

Ce point de vue a été partagé par la Cour d'appel de l'Ontario dans *Re Globe Furniture Co. Ltd.*¹⁹². Dans cette affaire, il s'agissait d'un contrat pour l'assemblage et l'installation de meubles pour des églises et des édifices publics. La Cour d'appel, après avoir étudié l'affaire *Research-Cottrell* et repris les paroles du juge Martland, exprime l'opinion à l'effet que l'assemblage et le moulage de pièces en un produit fini dépend, pour être considéré comme une fabrication, des

¹⁹⁰ Para. 11(1) du Tarif des douanes, 1952 S.R.C., c.60, et les numéros de drawback 1056 et 1059 de la liste B.

¹⁹¹ 1968 S.C.R. 684, à la page 693, inf. 1967 Ex. C.R. 3.

¹⁹² (1972) 24 D.L.R. (3d) 147.

circonstances de chaque affaire, et décide que dans celle-ci, la compagnie avait fabriqué les meubles au sens de la Loi sur la taxe d'accise, car les pièces importées des États-Unis ne comprenaient que le tiers de la valeur totale du contrat. Si, d'un autre côté, ajoute la Cour, une unité entière avait été importée des États-Unis, et que son assemblage et installation avaient eu lieu au Canada, on aurait pu facilement débattre la question à savoir si ces marchandises avaient été fabriquées ou produites au Canada.

Ces deux arrêts nous permettent de préciser, que si une question se pose sur le point de savoir si l'assemblage d'un objet composé de plusieurs pièces est considéré comme un procédé de fabrication, les tribunaux considèrent ce point comme une question de faits qui dépend des circonstances de chaque affaire. S'il s'avère, en outre, que certaines parties constituantes proviennent de l'extérieur du Canada, les tribunaux évaluent la fabrication ou la production effectuée au Canada, en prenant en considération la proportion dans laquelle les pièces importées entrent dans la composition de l'article, par rapport à la totalité des parties constituantes.

Un autre argument retenu par la jurisprudence dans l'examen des opérations d'assemblage, découle de l'utilité pour le consommateur et pour le producteur d'une telle entité ayant acquis de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons. Deux arrêts démontrent bien cette approche vis-à-vis les opérations d'assemblage.

Ainsi, dans l'arrêt *Gruen Watch Co. of Canada Ltd. et al. v. A.-G. of Canada*¹⁹³, la Cour jugea que les opérations d'assemblage dont il était question, avaient été effectuées aux fins d'adapter à l'usage domestique et personnel du consommateur les parties constituantes d'une unité, et aussi de rendre vendable cette même unité.

Dans cette affaire, la compagnie appelante importe des mécanismes de montre, et importe ou achète au Canada, des boîtiers de montre adaptés aux mouvements particuliers importés. Par une opération très simple, ne prenant seulement que quelques minutes, on place le mécanisme dans le boîtier, et une montre prête à être vendue est produite. Dans certains cas, on attache une courroie, un bracelet ou une broche à la montre, pour le bon plaisir du client. Il est à noter que l'appelante ne fabrique ni le mécanisme de montre, ni le boîtier.

La Couronne allègue que l'appelante doit être considérée comme «fabricante» des montres au sens de la *L.T.A.* Pour sa part, l'appelante s'emploie à démontrer que le mécanisme tel qu'importé dans un étui d'étain ou d'aluminium peut tout aussi bien garder le temps et être utilisé comme une montre.

La Cour trancha la question en exprimant l'avis que cette pratique ne serait pas sans inconvénient, et que de toute façon, une telle montre ne serait pas

¹⁹³ 1950 O.R. 429.

adaptée à l'usage domestique ou personnel, ni serait vendable¹⁹⁴, et jugea que, pour les fins de la *L.T.A.*, les mécanismes de montre tels qu'importés n'étaient pas des montres. En conséquence, le juge McRuer vint à la conclusion inévitable, précise-t-il, que l'appelante, en important ces mécanismes et en les plaçant dans des boîtiers de montre, et par le fait même, en les rendant aussi convenables à l'usage personnel et vendables comme des montres, devait être considérée comme producteur de montres adaptées à l'usage domestique et personnel, et devenait ainsi assujettie à la taxe de vente ou de consommation.

Suite à ce jugement d'ailleurs, la *Loi sur la taxe d'accise* bénéficia de dispositions législatives régissant les opérations auxquelles on procédait dans l'affaire *Gruen Watch*, et c'est donc à la lumière de cet arrêt qu'il faut maintenant lire les paragraphes 21(6) et 26(2), lesquels prévoient explicitement des dispositions en vertu desquelles une personne qui place un mécanisme de montre ou d'horloge dans un boîtier de montre ou d'horloge et/ou y ajoute une courroie, un bracelet, une broche ou autre accessoire, est réputée avoir manufacturé ou produit la montre ou l'horloge¹⁹⁵.

Cet arrêt et ces nouvelles dispositions ont sans doute influencé les décisions émises par le ministère, qui a désigné comme fabricant ou producteur les personnes qui effectuent les opérations d'assemblage suivantes: la personne qui assemble des dos de montres importés avec des montres sans dos, produisant ainsi une montre complète et adaptée à l'usage personnel et domestique¹⁹⁶; et la personne dont les activités consistent à importer des montres déjà assemblées, acheter des courroies, enlever le mouvement du boîtier, faire le lettrage du cadran selon les spécifications du client détaillant, assembler de nouveau les montres, attacher les courroies et expédier ainsi une montre complète aux détaillants¹⁹⁷. Cependant, le fait d'attacher tout simplement des courroies, bandes ou bracelets à des montres n'est pas considéré comme opération de fabrication ou production, à moins que celui qui les attache ne soit aussi le fabricant des montres¹⁹⁸, car dans ce cas-ci, les montres telles quelles sont déjà adaptées à l'usage personnel ou domestique.

Dans l'arrêt *The Queen v. E.J. Piggott Enterprises Ltd.*¹⁹⁹, la Cour fédérale se prononçait également sur la question des opérations d'assemblage. Il s'agissait dans cette affaire, d'une compagnie qui opérait le commerce de musique, et dont

¹⁹⁴ *Id.*, p. 442: This would be however, with great inconvenience. It is not a watch «adapted to household or personal use» as the term is used in its ordinary and popular sense, and the movement in the aluminum case would be quite unsaleable as such.

¹⁹⁵ Paragraphes 21(6) et 26(2): Lorsqu'une personne a, au Canada, a) placé un mécanisme d'horloge ou de montre dans un boîtier d'horloge ou de montre, b) placé un mécanisme d'horloge ou de montre dans un boîtier d'horloge ou de montre et y a ajouté une courroie, un bracelet, une broche ou autre accessoire, ou c) ...elle est réputée, aux fins de la présente partie, avoir manufacturé ou produit la montre, l'horloge, ... Voir *supra*, note 67.

¹⁹⁶ *Sales Tax Guide*, *op. cit.*, n. 116, p. 37.

¹⁹⁷ *Ibid.*

¹⁹⁸ *Id.*, p. 38.

¹⁹⁹ 1973 C.T.C. 65.

une partie des opérations consistaient à assembler à partir de leurs parties constituantes, des cartouches appelées Ferropak cartouches, lesquelles étaient ensuite vendues aux clients.

La Cour vint à la conclusion que, en assemblant les différentes parties des cartouches, la défenderesse a produit ces cartouches en leur donnant de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons, pour la raison que, lorsqu'un client commandait une cartouche, il s'attendait à recevoir et recevait en fait, une unité utile, et non une poignée d'articles sans lien²⁰⁰.

Il semble que le ministère se soit conformé aux principes énoncés dans les arrêts précédents au sujet des opérations d'assemblage en cataloguant comme opérations de fabrication ou production les opérations suivantes: l'assemblage, par un détaillant de bois de construction, de tables à pique-nique sous le nom de «picnic table assembly kits», lesquels consistent en une monture en forme de «A» (pour la table) et le bois coupé aux dimensions voulues pour la table²⁰¹; l'installation de radios importés et de cadres d'enregistreurs dans un cabinet, formant ainsi une nouvelle entité²⁰². En effet, il en est résulté d'un côté une table, et d'un autre côté un cabinet, marchandises utiles qui diffèrent dans leurs formes, leurs qualités et propriétés de leurs parties constituantes. Il en est de même pour l'assemblage de machines à coudre à partir de ses parties constituantes²⁰³, un nouvel article utile a été fabriqué, tout à fait différent des parties qui le composent, à savoir une aiguille, un moteur, une bobine, un moulinet, etc.

L'assemblage complet d'un aéronef à partir d'appareils et d'équipements importés de sustentation d'un avion, y compris un moteur à air complètement fabriqué²⁰⁴; de même que l'assemblage à des bottines de lames de patin ou de roulettes, que ces parties aient été fabriquées par celui qui assemble, ou obtenues d'une source extérieure²⁰⁵. On constate, évidemment, que des lames, roulettes ou bottines, et qu'un moteur ou de l'équipement aéronautique, ne peuvent séparément être utilisés comme patins à glace ou à roulettes, ou comme avion.

L'assemblage de ceintures de cuir à des boucles, lesquelles sont vendues ensuite comme unités complètes²⁰⁶; les ceintures en question ont été adaptées à l'usage personnel, car pour reprendre l'idée de l'affaire *Gruen Watch*, le port d'une ceinture de cuir sans boucle ne serait pas sans inconvénient. Aussi, l'assemblage de différentes sortes de broches à des manches en bois pour en faire des balais a été considéré comme opération de production ou fabrication²⁰⁷. Ces

²⁰⁰ *Id.*, p. 73: When a customer ordered a loaded Ferropak cartridge he received a readily useful unit, not a handful of unconnected articles. Also, where the company assembled and put together the components. ... it thereby brought into being useful and saleable commercial articles that had new forms, qualities and combinations, and so «produced» such cartridges.

²⁰¹ *Sales Tax Guide*, *op. cit.*, n. 116, p. 31.

²⁰² *Ibid.*

²⁰³ *Id.*, p. 34.

²⁰⁴ *Id.*, p. 16.

²⁰⁵ *Id.*, p. 35.

²⁰⁶ *Id.*, p. 18.

²⁰⁷ *Ibid.*

balais, en effet, ont été adaptés à l'usage domestique, car balayer les planchers avec des brosses sans manche ne serait pas sans inconvénient. L'assemblage des composantes nécessaires à faire une piscine, tels les partitions murales, les renforcements de mur, pilotis et doublure de vinyle est considéré comme opération de fabrication ou production²⁰⁸. Encore dans ce cas-ci, ces opérations visaient à adapter une piscine à l'usage personnel et domestique.

Toujours selon les opinions émises par le ministère, les arrangements floraux, processus par lequel des fleurs artificielles sont coupées à la grandeur voulue, fixées à une base de caoutchouc mousse rigide et placées dans un vase, pour ensuite être vendues à des fleuristes détaillants²⁰⁹, sont considérés comme ayant été fabriqués ou produits.

Il y a lieu de noter que les personnes qui fabriquent des arrangements de fleurs artificiels ou naturelles, ou de feuillage, dans un établissement de détail pour les vendre dans cet établissement de détail directement et exclusivement aux utilisateurs, sont classés comme petits fabricants en vertu du *Règlement général sur les taxes de vente et d'accise*²¹⁰, et sont exemptées de payer la taxe, sans doute pour éviter que le fardeau de la taxe ne soit subi directement par le consommateur.

b) OPÉRATIONS DE MÉLANGE.

La jurisprudence a déterminé que les opérations de mélange constituent une fabrication ou une production, lorsque le mélange ainsi formé devient, à la suite de procédés complexes et en plusieurs étapes, un produit entièrement nouveau, et donc tout à fait distinct des ingrédients qui sont entrés dans sa composition. Les deux arrêts suivants illustrent bien cette position.

Dans l'arrêt *In Re H. Robinson Corp. Ltd., The King v. Martin*²¹¹, la compagnie débitrice mélangeait du vin importé avec du vin du pays, et vendait ce mélange sous différents nouveaux noms comme «Cocktail Hour», «Soft Tawny» et «Fine Old Ruby». Elle prétend que cette mise en cuvée ne peut pas être considérée comme un procédé de fabrication ou de production.

Après avoir étudié les faits mis en cause, la Cour déduit qu'il ne s'agissait pas simplement d'un mélange de deux produits, mais prit en considération que ce mélange avait été effectué en plusieurs étapes, par des procédés qu'elle jugea compliqués. Appliquant les principes énoncés dans l'affaire *Dominion Shuttle*, la Cour conclut que le mélange formé des vins du pays et des vins importés

²⁰⁸ *Id.*, p. 35.

²⁰⁹ *Id.*, p. 23.

²¹⁰ DORS/72-61, (1972) 106 *Gaz. Can.* II, 322.

²¹¹ (1937) 19 C.B.R. 22; 1938 O.W.N. 243, conf. par (1938) 3 D.L.R. 746.

constituait un nouveau produit distinct des vins entrés dans sa composition, et par conséquent, qui avait été fabriqué, et donc sujet à la taxe d'accise²¹².

Dans l'arrêt *W.T. Hawkins Ltd. v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*²¹³, la notion de «production» fut considérablement élargie lorsqu'on y démontra que l'habileté et l'expérience pouvaient produire un nouvel article différant tout à fait par son apparence, sa forme et sa fonction, des ingrédients originaux entrés dans la composition de cet article²¹⁴.

Il s'agissait d'une compagnie dont les opérations consistaient à emballer et à vendre au détail, sous forme de préparation toute préparée d'avance (ready mix), un produit appelé «Magic Pop», lequel se composait des ingrédients suivants: du maïs pour griller et éclater (popping corn), placé dans une motte de graisse auquel on avait ajouté une petite quantité de sel. Pour faire le pop-corn, il s'agissait seulement de verser le contenu dans une casserole et de le faire chauffer.

L'appelante avait développé une machine pour verser les ingrédients dans un contenant ou sac et pour le sceller, mais sans les mélanger toutefois, les ingrédients se trouvant à être mélangés par le fait même qu'ils étaient placés dans un contenant. La preuve a établi qu'il n'y avait aucune réaction chimique, que le sel ne se dissolvait même pas dans la graisse, et donc que chaque ingrédient gardait son identité ou sa nature fondamentale, même s'il était mélangé à d'autres ingrédients.

La contestation vient de ce que la compagnie appelante alléguait qu'elle n'avait pas fabriqué un nouveau produit, mais simplement qu'elle avait emballé en une forme pratique et prête à être utilisée par le consommateur, trois articles individuellement exempts de la taxe en vertu de l'annexe III de la *L.T.A.* sous le titre «denrées alimentaires». La Cour signale, par ailleurs, qu'il est clair que la question de savoir si un article est exempt de la taxe doit être déterminée au jour de la vente de cet article, et que actuellement, la question fondamentale était de savoir qu'est-ce qui a été vendu. Si c'est du sel, l'article sera exempt de la taxe comme prévu à l'annexe III. Mais dans ce cas, cependant, on ne peut pas avancer que l'appelante vendait du sel, de la graisse ou du maïs. La Cour déterminait que ce qui était vendu était un seul et unique article, composé de trois ingrédients dans des proportions soigneusement choisies, et auquel on a donné le nom de «Magic Pop».

De plus, la Cour prit en considération le fait qu'il a été clairement démontré par la preuve que l'appelante a utilisé son habileté et son expérience en faisant ce

²¹² (1937) 19 C.B.R. 22, à la page 30: In my opinion, there is no doubt that the mixture formed by blending the native wine and the imported wine was a new product manufactured by the debtor company, and altogether distinct from its two component wines, and, as such, the total contents of the blended wine are subject to the excise tax under section 83 of the *Special War Revenue Act*, R.S.C. 1927, c. 179.

²¹³ 1958 Ex. C.R. 152.

²¹⁴ *Id.*, p. 157: It was an entirely new product differing in appearance, form and function from those of the three original ingredients. The evidence clearly indicates that both skill and experience were used in the making of the product.

produit. En effet, il est indiqué sur le paquet «à l'épreuve de l'humidité» (moisture control), ce qui démontre que le procédé scientifique de combiner le maïs et la graisse dans un paquet, évitait la perte du maïs due à l'humidité tout en garantissant son éclatement.

En conclusion, la Cour affirma de façon très claire que l'appelante a produit un article entièrement nouveau, contenant tous les ingrédients nécessaires pour la préparation domestique du pop-corn, mais différent par son apparence, sa forme et sa fonction des trois ingrédients originaux.

In my opinion, the appellant was producing an entirely new article — which contained within itself all the ingredients necessary for a householder to use in the preparation of popcorn — in effect a «ready-mix» article²¹⁵.

S'appuyant sur la jurisprudence qui précède, il paraît possible de conclure que le simple mélange de deux ou plusieurs ingrédients n'équivaut pas à un procédé de fabrication ou de production, et d'avancer, par ailleurs, que l'analyse des opérations de mélange s'avère plutôt une question de faits qui doit être déterminée en vertu des principes énoncés par la jurisprudence à ce sujet.

Voyons maintenant si les décisions suivantes rendues par le Ministère sont conformes aux principes énoncés par la jurisprudence à ce sujet: le mélange d'après une formule, le rôtiage, la moulure et l'emballage de fèves de café par une compagnie alimentaire²¹⁶. Dans ce cas, on peut facilement affirmer que ces opérations ont produit un café unique, d'un arôme et d'un goût particulier. Le mélange et la coloration de certaines quantités d'huile d'olive et de certaines quantités d'huile de graine de tournesol, pour être vendu comme huile de cuisson ou de salade²¹⁷. En effet, une huile distincte résultant du mélange des deux huiles a été produite, et qui diffère par ses fonctions des deux huiles qui la composent.

Le mélange et la mise en sac de béton préparé, qui se compose de ciment de Portland et de sable, et auquel on doit ajouter seulement de l'eau pour préparer le mélange à être utilisé²¹⁸. Ils est évident que dans ce cas, l'apparence et la fonction du béton préparé diffèrent notablement du ciment de Portland, du sable et de l'eau pris séparément. La production d'un composé d'asphalte obtenu en combinant du gravier, de la pierre concassée ou du sable avec du liquide asphaltique, et la vente de ce composé dans des sacs ou autres contenants, à des marchands en gros ou détaillants, comme produit imperméable ou pour refaire un revêtement²¹⁹. En effet, le composé obtenu diffère des ingrédients qui entrent dans sa composition, et remplit une nouvelle fonction comme produit imperméable ou de revêtement.

L'achat en vrac de poudre pour les ongles et de liquide de silicium, leur mélange et embouteillage dans des petites bouteilles, et la vente de ce produit

²¹⁵ *Id.*, p. 157.

²¹⁶ Sales Tax Guide, *op. cit.*, n. 116, p. 19.

²¹⁷ *Id.*, p. 30.

²¹⁸ *Id.*, p. 20.

²¹⁹ *Id.*, p. 40.

comme vernis à ongles à des salons de beauté²²⁰. En effet, un nouveau produit différent est vendu comme cosmétique. La concassure du nitrate d'ammonium, son mélange avec de l'huile combustible, et la mise en sac de ce mélange pour en faire des explosifs pour les mines²²¹. Le triage, séchage et addition d'huile à des copeaux de cuivre granulé obtenus d'un dépotoir d'une fonderie de cuivre, et ensuite vendu comme granules pour toitures à des fabricants de matériaux pour couvertures²²². En effet, ainsi «fabriquée», la substance utilisée comme revêtement de toiture est différente certainement des déchets industriels accumulés dans le dépotoir.

On notera que dans ces cas-ci, les contribuables ont obtenu, par leur capacité et leur aptitude, et à la suite de diverses opérations de mélange, de nouveaux produits différant par leur apparence et leur forme des ingrédients qui sont entrés dans leur composition, et remplissant maintenant de nouvelles fonctions. Cependant, il est à souligner que très peu de détails nous ont été donnés quant aux procédés effectués et aux étapes suivies pour chacun de ces mélanges, et c'est pourquoi il a paru plutôt difficile d'évaluer adéquatement ces opérations.

c) OPÉRATION DE DILUTION.

Il semblerait que les opérations de dilution soient considérées comme opérations de fabrication ou production, lorsque le produit résultant de la dilution appartient à une catégorie de marchandises autre que les substances quelconques qui sont entrées dans le procédé de dilution.

Le seul arrêt susceptible de nous éclairer sur cette question, et qui n'a toutefois pas une valeur absolue, est celui de *The King v. Dominion Distillery Products Co. Ltd.*²²³, affaire dans laquelle la compagnie défenderesse importait en quantité des boissons alcooliques, qu'elle diluait et embouteillait sous cautionnement dans un entrepôt avant paiement des droits de douane, et qu'elle revendait ensuite.

Il y a litige parce que la compagnie défenderesse soutient que la taxe de consommation doit être calculée sur la valeur à l'acquitté des marchandises, c'est-à-dire lorsque les droits de douane ont été acquittés, tandis que la Couronne prétend que la taxe doit être calculée sur le prix de vente des boissons alcooliques, une fois diluées et embouteillées.

En rendant sa décision à l'effet que la taxe de consommation doit être calculée sur le prix de vente des marchandises dans la forme dans laquelle elles sont vendues pour la consommation, et non sur leur valeur à l'acquitté, la Cour remarque que, pour les fins de la *Loi sur la taxe d'accise*, ce qui a été vendu au consommateur, ce n'est pas les boissons alcooliques telles qu'importées en gros, mais les boissons alcooliques diluées et embouteillées, et que ces dernières,

²²⁰ *Id.*, p. 32.

²²¹ *Id.*, p. 28.

²²² *Id.*, p. 33.

²²³ 1 D.T.C. 129.

lorsqu'elles sont vendues, appartiennent déjà à une toute autre catégorie de marchandises que celles importées²²⁴.

La Cour justifia sa conclusion en prenant en considération que la marchandise qui sortait de l'entrepôt avait pris une forme différente de la forme dans laquelle elle avait été importée, et que ce changement avait alors modifié le prix de vente de la marchandise à sa sortie d'entrepôt. Or, il semble difficile d'accepter d'emblée cette analyse de la Cour. D'une part, nous avons démontré au paragraphe précédent²²⁵ que le changement dans la forme d'un article ne pouvait être considéré comme un facteur suffisant capable de justifier sa fabrication ou sa production. D'autre part, il appert manifestement dans la réalité commerciale d'aujourd'hui, que la moindre opération effectuée sur une marchandise destinée à être vendue en augmentera son prix de vente, sans que cette opération n'ait pour autant été jugée suffisante pour avoir opéré la transformation nécessaire à la fabrication ou à la production.

De son côté, le ministère, dans ses décisions administratives, a considéré comme procédé de fabrication ou production, l'addition à une huile lubrifiante de la même substance chimique qui la compose, ainsi l'améliorant pour rencontrer certaines spécifications imposées par les autorités gouvernementales²²⁶. Dans ce cas, on peut avancer que l'huile lubrifiante ainsi diluée a acquis de nouveaux attributs qui la classent dans une autre catégorie de marchandises puisqu'elle rencontre, après la dilution, certaines normes qu'elle ne rencontrait pas auparavant.

Par contre, l'addition de dissolvant à du préservatif de bois concentré a été considéré comme procédé de fabrication ou de production, pour le motif qu'il y a eu, selon le ministère, production d'un nouveau produit²²⁷. Cette décision est discutable, car on peut difficilement classer le produit résultant de cette dilution comme appartenant à une autre catégorie de produits, une telle dilution équivalant plutôt à une simple dissolution.

D'un autre côté, n'ont pas été considérées comme opérations taxables par le ministère, la dilution de la cire concentrée avec de l'eau²²⁸, et l'addition d'eau à une solution commerciale d'hypochlorite de sodium pour en réduire faiblement la teneur en chlore, pour fins d'emballage et de vente²²⁹. De ces deux procédés, on peut déduire que l'addition d'eau pour diluer un concentré, ne fait qu'en diminuer la teneur sans pour autant apporter de changement substantiel dans l'aspect final de la substance diluée, qui demeure toujours la même substance.

²²⁴ *Id.*, p. 130: In this case it was not the imported bulk goods, but the diluted and bottled goods, that went into consumption, and these goods I think were, for the purposes of the Act, another class of goods altogether from that imported.

²²⁵ Voir *supra*, p. 65.

²²⁶ *Sales Tax Guide, op. cit.*, n. 116, p. 26.

²²⁷ *Id.*, p. 38.

²²⁸ *Ibid.*

²²⁹ *Id.*, p. 35.

Toutefois, l'addition d'une fragrance à du fluide à briquet acheté en masse a été désignée par le ministère comme procédé de fabrication ou production²³⁰. Bien que l'addition de fragrance ait sans doute ajouté une qualité jugée peut-être nécessaire pour la mise en marché du combustible, cela n'est certainement pas suffisant pour classer ce fluide dans une autre catégorie de marchandises.

Il est intéressant de noter que les deux derniers procédés de dilution que nous venons d'examiner, étaient plutôt destinés à la mise en marché de ces produits dilués, dont nous étudierons les divers procédés ainsi que leurs implications sur le concept de fabricant ou producteur dans la subdivision suivante.

Mais avant d'entamer cette étude, il conviendrait d'ajouter que l'examen des opérations d'assemblage, de mélange ou de dilution, corrobore l'idée déjà exprimée²³¹, voulant qu'il ne soit pas nécessaire que les opérations de fabrication ou production soient effectuées à partir de matières nouvelles ou de matériaux bruts. Comme nous venons de le constater, ces opérations sont la plupart du temps effectuées à partir de parties constitutives, d'ingrédients ou de substances déjà préparés.

d) OPÉRATIONS DE MISE EN MARCHÉ.

Dans le cadre de l'interprétation du concept de fabricant ou producteur au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*, la jurisprudence et le Ministère ont été appelés à se prononcer sur la question de savoir si la notion de fabrication ou production était assez large pour inclure les opérations de mise en marché. Cette question s'avère d'autant plus importante que, de plus en plus, on assiste au développement de certaines activités commerciales, ayant pour but de rendre plus accessibles au consommateur des marchandises déjà existantes.

On observera, comme question de faits, que les opérations de mise en marché impliquent certainement un procédé quelconque, mais qui s'effectue sur des marchandises déjà fabriquées ou produites, c'est-à-dire ayant acquises de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons, et dont les résultats, sans toutefois affecter le niveau de transformation de ces marchandises, sont orientés en vue de développer leur commercialisation et de stimuler leur consommation.

Voyons maintenant comment la jurisprudence et le Ministère ont abordé les litiges impliquant divers procédés pouvant être identifiés comme procédés de mise en marché, et qui s'accomplissent tantôt au niveau de l'essence de la marchandise, tantôt dans le cours de sa distribution, ou bien au niveau de sa présentation au consommateur.

Ainsi, dans l'affaire *Re Alliston Curling Club Inc. and Town of Alliston*²³² que nous avons vue précédemment quant au changement de forme²³³, le tribunal

²³⁰ *Id.*, p. 26.

²³¹ Voir *supra*, pp. 64 et 65.

²³² (1964) 2 O.R. 251.

²³³ Voir *supra*, pp. 65 et 66.

justifia sa conclusion à l'effet que la glace artificielle n'était pas fabriquée au sens du *Assessment Act*, en faisant état d'un arrêt américain semblable, dans lequel il fut décidé que le fait de faire de la glace artificielle à des fins commerciales ne devait pas être considéré comme « fabrication », et cita *in extenso* l'extrait suivant:

Ice is not a new article. It is still what it was originally — water. In fact, if it is allowed to remain in a warm temperature it reverts to water without any human or mechanical interposition. This cannot be said of any product which is generally accepted to be a manufactured product. A table or a chair remains a table or a chair. It may, through use or abuse, be reduced to kindling wood, but it never goes back to being a tree²³⁴

Commentant cet arrêt américain, le tribunal déclara que le facteur décisif avait été de se demander s'il y avait eu quelque changement dans la nature et le caractère du matériel ou de la substance pour constituer fabrication. Comme par exemple, le beurre laissé au soleil devient liquide. S'il est ensuite remis au réfrigérateur, il devient solide. Mais on n'argumentera pas sérieusement le fait que, placée dans le réfrigérateur, une substance solidifiée a été fabriquée à partir d'une substance liquide. Aussi, l'eau peut être transformée en glace ou en vapeur et ce procédé peut être facilement réversible. Et le tribunal ajouta que ce procédé pouvait s'effectuer par des moyens naturels ou artificiels, mais que l'utilisation de moyens artificiels ne pouvait pas avoir pour effet de transformer un procédé naturel accéléré en un procédé de fabrication²³⁵.

Démontrant que la transformation d'un article doit s'opérer dans les éléments essentiels et constituants de cet article afin qu'il en résulte un changement dans sa condition finale, le tribunal rapporta les deux affaires suivantes, qui mettent en avant l'essence de la marchandise.

Dans *Delhi Village v. Imperial Leaf Tobacco Co. of Canada Ltd.*²³⁶, la compagnie impliquée recevait d'une plantation des feuilles de tabac partiellement séchées, lesquelles étaient entreposées et séchées complètement pour assurer leur état uniforme, et étaient ensuite assujetties à un procédé pour les humidifier.

Saisie de la question à savoir si cette compagnie devait être considérée comme fabricant de feuilles de tabac, la Cour, en accord avec le sens populaire et connu du terme fabrication, décida, en s'appuyant sur l'énoncé du juge Archambault dans l'affaire *Dominion Shuttle*, que les opérations effectuées par la compagnie ne constituaient pas fabrication au sens de la loi. Selon la Cour, la compagnie n'avait pas « fait » quelque chose au sens populaire du terme, et reconnu que les feuilles de tabac qui avaient été délivrées par la compagnie étaient les mêmes que celles qui avaient été originalement reçues, dont la forme, le caractère et le contenu restaient inchangés, à l'exception de leur teneur en humidité, ce qui ne changeait pas le caractère essentiel des feuilles²³⁷.

²³⁴ (1964) 2 O.R. 251, à la page 256.

²³⁵ *Id.*, p. 256: The process can be brought about by natural means or by artificial means: but the use of artificial means cannot have the effect of turning what is but an accelerated natural process into a manufacturing process.

²³⁶ 1949 O.R. 636.

²³⁷ *Id.*, pp. 642 et 643: ...does not, in my opinion, change the essential character of the business.

Dans l'arrêt *McNicol et al. v. Pinch*²³⁸, la Couronne poursuivait les défendeurs pour avoir fabriqué de la saccharine sans être munis d'une licence d'accise accordée à cette fin, et le litige provenait cette fois de l'interprétation de «fabrication» de la saccharine.

On sait que la saccharine est une substance faite à partir d'un composé connu scientifiquement sous le nom de toluène sulfonamide. Cependant, dans ce cas-ci, la saccharine n'a pas été faite à partir de ce composé, mais à partir de la saccharine elle-même. Ce qui peut être expliqué par le fait que les défendeurs ont fait, à partir de ce qui était connu comme 330 volumes de saccharine, ce qui veut dire 330 fois aussi sucré que le sucre, 550 volumes de saccharine de teneur en sucre proportionnellement plus grande.

La Cour déclara que les opérations auxquelles les défendeurs avaient procédé ne pouvaient être considérées comme fabrication ou production, pour le motif que ce qui avait été traité avant les opérations était de la saccharine, et que, ce qui a résulté des opérations était encore de la saccharine.

Pour sa part, le ministère a classifié comme opérations de fabrication ou production l'interfoliage de feuilles de papier ordinaire et de feuilles de papier carbone pour en faire du papier pouvant s'ajuster aux appareils de télétype²³⁹; et la conversion de la cire d'abeilles brute en cire d'abeilles raffinée²⁴⁰. Une telle classification apparaît disputable, car il s'agit plutôt de cas où la marchandise a été adaptée à une fonction quelconque et non transformée. D'autre part, le ministère a jugé avec raison que le mélange par un entrepreneur de composés d'asphalte chaud et froid, pour y faciliter son application sur les routes, n'entraînait pas de changement dans le caractère de l'asphalte, et donc ne pouvait être considéré comme fabrication ou production²⁴¹.

Sur un autre plan, il arrive que certains procédés soient effectués sur des marchandises du type combustible, dans le cours de leur distribution au consommateur, afin de les mettre en état d'être utilisés selon les exigences de ce même consommateur. Un débat jurisprudentiel fut soulevé sur la question de savoir si les procédés effectués dans le cours de la distribution d'un combustible, faisaient partie du procédé de fabrication ou production de ce combustible, autrement dit, si ce combustible avait subi dans le cours de sa distribution, une transformation nécessaire pouvant lui donner de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons.

Relativement à cette situation, il convient d'étudier l'arrêt *Commission hydroélectrique de Québec v. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*²⁴², rendu par la Cour suprême en 1970. Dans cette affaire, la

²³⁸ (1906) 2 K.B. 352.

²³⁹ *Sales Tax Guide, op. cit.*, n. 116, p. 30.

²⁴⁰ *Id.*, p. 18.

²⁴¹ *Id.*, p. 41.

²⁴² 1970 R.C.S. 30, inf. 1968 C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221, inf. 4 T.B.R., appeal n° 870, December 18, 1967.

compagnie appelante s'occupait principalement de la production ou fabrication d'électricité, et de sa vente aux municipalités, aux industries et aux particuliers. Aux stations génératrices, où l'on produisait généralement de l'énergie électrique dont la tension était sensiblement plus élevée que celle qu'employaient certains clients de la compagnie appelante, et inférieure à celle qu'employaient d'autres clients, on transformait presque toujours en une tension supérieure l'énergie électrique produite par le générateur, et on en diminuait souvent la tension à une ou plusieurs sous-stations. Cette hausse et baisse de la tension s'effectuait par un appareil désigné sous le nom de transformateur.

Comme un taux réduit de taxe de vente, ou une exemption complète suivant l'époque, avait été prévu pour les appareils utilisés directement dans la production de marchandises, mais que cette disposition ne s'appliquait pas aux appareils utilisés dans son transport ou sa distribution, la question en litige était de savoir si ces transformateurs étaient des «machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs, ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises» aux termes de la *L.T.A.*, bref, si ces transformateurs pouvaient être considérés comme utilisés dans la «production» de l'électricité, le mot fabrication ne pouvant pas facilement y être appliqué. Il avait été admis que «l'électricité» était une «marchandise» au sens de ce mot dans les dispositions applicables de la *L.T.A.*, et que l'appelante était un «fabricant ou producteur» de marchandises aux fins des mêmes dispositions²⁴³.

L'appelante a maintenu que les transformateurs qu'elle avait employés avaient été utilisés «directement dans la fabrication ou la production de marchandises». Au niveau administratif, cependant, le sous-ministre du Revenu national a rejeté la prétention de l'appelante en expliquant que, lorsque l'électricité quitte la station génératrice et entre dans le réseau de distribution, le procédé de production est terminé, et que les machines et appareils utilisés au-delà de ce stade n'entrent pas dans la catégorie des marchandises et appareils de production, et que les mots «fabrication ou production», lorsqu'ils s'appliquent à une marchandise telle que l'électricité, doivent s'interpréter comme voulant dire fabrication ou production dans le sens de l'anglais «generation», c'est-à-dire production d'électricité dans une génératrice.

Cette affaire fut portée en appel devant la Commission du tarif²⁴⁴ par la Commission hydroélectrique de Québec, sous forme d'une demande de déclaration portant sur le taux de la taxe de vente s'appliquant à certains transformateurs. Saisie de la question, la Commission du tarif conclut que l'énergie électrique produite par la requérante n'était pas une denrée qu'elle vendait à ses clients, ou que ceux-ci utilisaient ordinairement, à moins qu'elle n'ait au préalable subi une transformation, et qu'antérieurement à une telle transformation, elle existait sous une forme qui généralement n'était pas vendable parce qu'étant impropre à l'usage

²⁴³ Il convient de noter que, en vertu de l'annexe III, partie VI, intitulée «Combustibles et électricité», l'électricité est actuellement une marchandise exclue de la taxe de vente.

²⁴⁴ T.B.R. appel n° 870, December 18, 1967, p. 93.

de la plupart de ses clients. Étant donné que c'est grâce au procédé de transformation en question que l'énergie électrique devenait utilisable par le client, la Commission considéra que cette transformation faisait partie intégrante du procédé de fabrication ou de production de l'électricité. Comme la transformation de la tension s'effectuait exclusivement dans les transformateurs et par les transformateurs, la Commission a donc jugé que les transformateurs étaient bien en fait «des machines et appareils vendus à l'appelante ou importés par elle, et destinés à être utilisés par elle pour la fabrication ou la production de marchandises».

Le président de la Cour de l'Échiquier rejeta cette conclusion, et adopta la décision du ministère intimé, mais la Cour suprême rétablit la déclaration de la Commission du tarif en s'appuyant sur les mêmes motifs.

La décision de ce tribunal ne fut cependant pas unanime, le juge Pigeon, pour sa part, ayant exprimé une opinion dissidente se fondant essentiellement, comme nous l'avons vu au cours de cette étude²⁴⁵, sur l'interprétation du mot «production» d'après le sens usuel de ce mot.

Satisfait que la preuve a démontré sans aucune contradiction, que dans le langage courant on ne désigne jamais un transformateur comme un appareil servant à la production de l'électricité, mais bien comme un appareil servant à son transport ou à sa distribution, le juge Pigeon affirma de façon très claire que, comme l'électricité est produite sous forme de courant alternatif pour permettre une transformation et retransformation de l'énergie électrique, on ne doit pas considérer ces changements de voltage comme une partie de l'opération «production d'énergie électrique», mais comme un élément essentiel de son transport et de sa distribution. Il conclut, enfin, que la Commission du tarif a commis une erreur de droit en interprétant le texte de la loi autrement que d'après le sens usuel du mot «production» appliqué à l'électricité, en faisant prévaloir plutôt la manière de voir scientifique ou technique.

À l'instar du juge Pigeon, les juges de la majorité ont considéré surtout le fait que la «production» d'électricité comprenait non seulement sa production qui a lieu uniquement dans les centrales d'énergie, mais aussi son transport et sa distribution qui se font par un réseau formé de transformateurs reliés par des câbles.

L'affaire *Commission hydroélectrique de Québec* nous amène à noter que le Ministère s'est sans doute prévalu de l'opinion de la majorité, lorsqu'il a considéré comme opération de production ou fabrication la conversion du courant alternatif en courant direct et vice versa²⁴⁶, sans avoir retenu les commentaires du juge Pigeon concernant les changements de voltage du courant électrique, formulés dans les termes suivants:

It is true that, due to its special nature, electrical energy cannot ordinarily be transported and distributed without being transformed up and down and this is done by

²⁴⁵ Voir *supra*, pp. 28 et 29.

²⁴⁶ *Sales Tax Guide*, *op. cit.*, n. 116, p. 22.

producing, through induction in transformers, a new current. However, because electricity is generated in the form of alternating current precisely to facilitate such transformations, such changes in voltage are not considered as part of the operation «production of electricity» but they are looked upon as an essential step in the transmission and distribution²⁴⁷.

Ce jugement de la majorité n'a toutefois pas une valeur absolue, et il est remarquable de constater que deux ans plus tard, dans *Consumers' Gas Company et al. v. Deputy-Minister of National Revenue for Customs and Excise*²⁴⁸, la Cour fédérale se prononçait également sur une question semblable. Rendant le jugement au nom du tribunal, le juge en chef Jackett, confirmant la conclusion de la Commission du tarif, constata dans les faits mis en cause, que le changement de pression du gaz naturel dans les régulateurs n'équivalait pas à «fabrication ou production», et détermina en conséquence, qu'un régulateur utilisé pour réduire la pression du gaz naturel n'était pas utilisé directement dans la fabrication ou production de ce gaz, mais était plutôt utilisé pour modifier la pression de ce gaz lors de sa distribution au consommateur.

Dans cette affaire, l'appelant exploitait un service d'utilité publique. Parce que le gaz qu'il distribuait était acheté à une pression trop haute pour pouvoir être utilisé par sa clientèle, on réduisait la pression du gaz à l'aide d'un appareil nommé régulateur.

L'appelant a soutenu que les régulateurs étaient exempts de la taxe comme machines ou appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux, et utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises²⁴⁹.

La Commission du tarif arriva à la conclusion que le régulateur, n'était pas utilisé «directement dans la fabrication ou la production» du gaz, mais était plutôt utilisé pour modifier la pression à laquelle le gaz, déjà fabriqué ou produit, était distribué aux acheteurs. Par conséquent, l'appelant ne se qualifiait pas comme un fabricant ou producteur au sens de la *L.T.A.*, et donc ne pouvait bénéficier de l'exemption qui y était prévue. Cette conclusion s'appuyait sur le fait que la transformation que subissait le gaz naturel ne modifiait pas les éléments constitutifs, ni la nature du gaz même, mais plutôt sa pression. Il s'agissait uniquement d'un gaz inchangé qui était distribué à l'acheteur.

Cette conclusion de la Commission du tarif fut par la suite confirmée par la Cour fédérale. Par une telle décision, la Cour fédérale reconnaissait qu'un négociant ou détaillant devait accomplir, dans le cours de la distribution d'une marchandise, de nombreuses opérations qui s'avèrent nécessaires afin de la rendre acceptable ou utilisable par ses clients. D'une façon générale, si ces opérations étaient normalement accomplies par le distributeur dans le cours normal de la distribution, elles ne seraient pas considérées par le monde des affaires comme

²⁴⁷ 1970 R.C.S. 30, à la page 37.

²⁴⁸ 1972, 72 D.T.C. 6431, 1972 F.C. 1057.

²⁴⁹ En vertu de l'annexe II, partie XIII, *Loi sur la taxe d'accise*.

opérations de fabrication ou de production. La Cour ajouta que ce serait d'ailleurs une forte mauvaise nouvelle pour un marchand ou un détaillant, si ces opérations l'assujettissaient à la taxe de vente ou de consommation sur le prix de vente au détail.

Cette prise de position de la Cour fédérale peut tout aussi bien justifier l'application de divers autres procédés, qui s'avèrent de plus en plus indispensables au bon développement de la consommation des marchandises qui sont exposées aux consommateurs, et dont le but est d'affecter la manière dont ces marchandises sont présentées aux consommateurs. Ainsi, l'arrêt *The King v. C. Cheoros & Cosy Grill*²⁵⁰ retient particulièrement notre attention quant à la présentation de la marchandise aux consommateurs.

Dans cette affaire, le défendeur opérait un restaurant et y vendait aussi des bonbons, de l'aspirine et un genre de fruits confits en provenance de Cuba, appelé «guava paste». Celui-ci achetait cette «guava paste» en boîte de quarante livres, contenant quatre paquets de dix livres chacun. Comme cette «guava paste» était collante, on la passait à la vapeur pour y enlever le papier qui l'enveloppait, et on la coupait et trempait périodiquement dans l'eau bouillante. Ensuite on la découpait en petits morceaux que l'on saupoudrait d'amidon de maïs ou de noix de coco, on la recoupait en plus petits morceaux sur lesquels on ajoutait encore de l'amidon et de la noix de coco, après quoi cette «guava paste» était placée dans un plateau, prête à être vendue.

Le défendeur a maintenu que le fait de saupoudrer avec de l'amidon de maïs ou de la noix de coco facilitait la manutention de ce produit à cause de son caractère gluant, et aussi évitait que les morceaux ne se collent lorsque placés les uns à côté des autres. La preuve a démontré que l'amidon de maïs et la noix de coco pouvaient facilement être rincés ou grattés.

S'appuyant sur le fait qu'il n'y a eu aucun changement dans les ingrédients mis ensemble, ni dans la «paste», ni dans l'amidon de maïs, ni dans la noix de coco, la Cour n'a pas considéré le défendeur comme le fabricant de la «guava paste», et précisa que, en saupoudrant cette «guava paste», le défendeur ne faisait que la préparer pour la vendre en la rendant plus facile à prendre avec les doigts, afin qu'elle n'y colle pas.

Il est intéressant de noter que depuis ce jugement, la *L.T.A.* a adopté une disposition prévoyant que le terme «producteur ou fabricant» comprend, entre autres, «toute personne qui emballe, empaquette, met en boîte, ou d'autre façon prépare pour la vente, des bonbons, du chocolat, de la gomme à mâcher ou des confiseries qui peuvent être placées dans la catégorie des bonbons ou des succédanés de bonbons, ou des cosmétiques, autrement que dans un magasin de détail aux fins de vente dans ce dernier exclusivement et directement aux consommateurs²⁵¹».

²⁵⁰ First Division Court, County of Perth, May 7, 1948.

²⁵¹ Alinéa (e) de la définition «producteur ou fabricant» figurant au paragraphe 26(1), adopté par la *Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise*, 1952-53 S.C., vol. I, c. 35, s.8.

Cette disposition renforce l'idée voulant que les procédés de mise en marché ne soient pas visés par la loi, et il aura donc fallu une disposition spéciale pour faire entrer certains de ces procédés dans l'ensemble des opérations de fabrication ou de production, tout en excluant expressément, par ailleurs, des situations dans lesquelles le marchand ou détaillant aurait à payer la taxe de vente ou de consommation sur le prix de vente ou détail.

On constate en définitive que, aujourd'hui, grâce à cette disposition, le restaurateur dont il est question dans l'affaire *Cosy Grill*, n'aurait eu qu'à se prévaloir de l'alinéa 26(1)(e) pour ne pas être assujéti à la taxe de vente ou de consommation. Par contre, on peut déduire qu'un marchand préparant de la «guava paste» pour la vente, dans des circonstances semblables, mais qui ne la vendrait pas dans un magasin de détail exclusivement et directement aux consommateurs, serait tenu, en vertu de l'alinéa 26(1)(e), de payer la taxe de vente ou de consommation, même si, selon les principes énoncés dans l'affaire *Cosy Grill*, il n'y avait aucun changement effectué dans les ingrédients mis ensemble.

Cette étude relative à la manière de présenter les marchandises aux consommateurs, nous amène à étudier certains procédés par lesquels les marchandises sont présentées dans une forme adaptée à la convenance du consommateur, forme de présentation que l'on désigne communément en anglais sous le nom de «kit». La jurisprudence n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur cette question, mais cependant, le Ministère a été appelé à émettre quelques opinions sur ce sujet.

Ainsi, n'ont pas été considérés par le Ministère comme opérations de fabrication ou de production, les procédés suivants: l'achat de divers articles et appareils pharmaceutiques et leur emballage dans des boîtes de métal, pour être vendus comme trousse de premiers soins²⁵²; l'achat de laine à tricoter et de modèles de tricot pour chandails et leur emballage, pour être vendus aux consommateurs comme nécessaires à tricoter des chandails²⁵³; l'achat de différentes pièces de système d'alarme pour le feu et leur emballage, pour être vendus comme système complet²⁵⁴; l'importation de radios, l'achat de haut-parleurs, supports et autres équipements, leur emballage dans une boîte à l'exception des châssis de radios, pour être vendus aux distributeurs et marchands comme unité à un prix unique²⁵⁵.

Ces décisions apparaissent valables, car il est évident qu'il s'agit de cas de préparation pour la vente, et que ces articles n'ont pas subi la moindre transformation. En effet, ce qui était emballé et vendu sous le nom de «...kit», n'était qu'une poignée d'articles distincts, non rattachés entre eux, lesquels gardaient la même apparence et avaient exactement la même fonction avant leur

²⁵² *Sales Tax Guide, op. cit.*, n. 116, p. 23.

²⁵³ *Id.*, p. 38.

²⁵⁴ *Id.*, p. 22.

²⁵⁵ *Id.*, p. 32.

empaquetage qu'après. De toute façon, on peut avancer gratuitement que tous ces articles auraient pu aussi bien être utilisés tels quels par le consommateur, avant leur empaquetage qu'après, leur aspect n'ayant aucunement été modifié.

Cependant, le ministère a considéré comme fabricant ou producteur celui qui coupe à certaines longueurs désignées, des quantités de feuilles d'aluminium déjà enroulées sur d'immenses rouleaux, les enroule de nouveau sur de plus petits rouleaux, et empaquète ces rouleaux dans des petites boîtes pour les vendre ensuite aux consommateurs²⁵⁶; et celui qui achète en vrac du dissolvant de pétrole, le rempaquète sous ses étiquettes dans des contenants de grandeurs variées, qu'il revend ensuite comme délayeur de peinture²⁵⁷.

Ces décisions sont tout de même contestables, car, s'il s'agit dans ces deux cas d'une préparation essentielle, voire même nécessaire, à la mise en marché du papier d'aluminium et du dissolvant de pétrole, il n'en reste pas moins que ces articles n'ont pas acquis de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons pouvant apporter la transformation nécessaire pour pouvoir conclure à une fabrication ou à une production. Les opérations effectuées sur le papier aluminium n'ont eu pour résultat, à notre avis, que de donner au papier aluminium une forme le rendant disponible aux consommateurs. Quant au dissolvant de pétrole, d'une part on peut avancer que ce qui est vendu comme délayeur de peinture appartient peut-être à une autre espèce de marchandises que le dissolvant de pétrole, car il est annoncé comme délayeur de peinture et vendu comme tel, mais d'autre part, on remarque comme question de faits, que le dissolvant de pétrole et le délayeur de peinture sont un seul et même produit.

Toujours en se plaçant sur terrain de la mise en marché des marchandises, une personne qui achète des graines à l'état brut, les nettoie, les mélange et les empaquète pour la vente, n'a pas été considérée par le Ministère comme fabricant ou producteur²⁵⁸, car ce sont toujours les mêmes graines qui sont vendues, n'ayant subi aucune transformation.

À l'inverse, toutefois, le Ministère a considéré comme fabricant ou producteur celui dont le commerce consiste à examiner, nettoyer, classer, sécher et diviser des pois pour les vendre comme appartenant à une certaine catégorie de pois²⁵⁹. Cette opinion paraît plutôt controversable, car indépendamment de la classification des pois, c'est toujours le même produit comestible qui est vendu. On peut avancer que ces procédés n'ont été effectués que pour faciliter la vente des pois en indiquant aux consommateurs leur espèce.

À la lumière de tous ces arrêts, il semble possible de conclure que la jurisprudence a nettement exclu les opérations de mise en marché de la notion de fabrication ou production au sens des articles 21 et 27 de la *L.T.A.*, car les

²⁵⁶ *Id.*, p. 23.

²⁵⁷ *Id.*, p. 33.

²⁵⁸ *Id.*, p. 40.

²⁵⁹ *Id.*, p. 31.

procédés impliqués ne rencontraient pas les conditions antérieurement établies par l'ensemble de la jurisprudence relativement à la transformation des marchandises.

En effet, comme il a été démontré dans la présente section, pour considérer une personne comme fabricant ou producteur selon le sens ordinaire et populaire du terme, les juges retiennent parmi les opérations effectuées, celles qui ont donné en même temps à la matière ou à la substance des marchandises, de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons, entraînant dans tous les cas comme résultat, les changements nécessaires à la transformation, soit dans leur nature et leur caractère, ou bien dans leur condition finale.

En résumé, on remarque que le régime juridique du concept de fabricant ou producteur dans les articles 21 et 27 de la *L.T.A.* se définit, actuellement, en vertu de critères spécifiques énoncés par la jurisprudence, et déterminés dans le cadre des opérations de transformation.

En principe, une constante se dégage: on dira que la jurisprudence n'a pas eu à être saisie du concept de fabricant ou producteur indépendamment de la notion de transformation. En conséquence, il serait donc intéressant de traiter, dans une prochaine section, de la nécessité de l'application de la notion de transformation au régime juridique du concept de fabricant ou producteur dans les articles 21 et 27 de la *L.T.A.*, tel qu'entendue par les tribunaux et selon l'esprit général de la *L.T.A.*

B. DE LA NÉCESSITÉ DE LA NOTION DE TRANSFORMATION FACE AU CONCEPT DE «FABRICANT OU PRODUCTEUR».

L'analyse par les tribunaux de litiges concernant le concept de fabricant ou producteur a amené ces derniers à distinguer le producteur du fabricant, et à élucider cette distinction en vertu de la notion de transformation.

Cette différenciation a été signalée tout d'abord par le juge en chef McRuer de la Haute Cour de l'Ontario dans l'arrêt *Gruen Watch Co. of Canada v. A.-G. of Canada*²⁶⁰. On se souvient dans cette affaire, que les activités de la compagnie appelante consistaient à placer des mécanismes de montres dans leurs boîtiers, activités que la Couronne considérait comme «fabrication» au sens de la *L.T.A.*

Saisi de la question, le juge McRuer ne put reconnaître que la simple opération de placer un mécanisme de montre dans un boîtier équivalait à «fabriquer» une montre dans le sens ordinaire, populaire et naturel de ce mot, mais fut d'avis que l'appelante avait «produit» des montres adaptées à l'usage domestique ou personnel²⁶¹.

Ce même point de vue a été adopté par la Cour suprême dans l'arrêt *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*²⁶², lorsque le juge Spence, rendant

²⁶⁰ 1950 O.R. 429.

²⁶¹ *Id.*, p. 442: I cannot find that the simple operation of putting a watch movement into a watch case is «manufacturing» a watch in the «ordinary popular and natural sense» of the word, but I feel clear that the plaintiff «produced» watches «adapted to household or personal use».

²⁶² 1968 S.C.R. 140, inf. 1966 Ex. C.R. 1039.

le jugement au nom de la majorité, se référa à l'affaire *Gruen Watch* et s'exprima en ces termes:

It is to be noted that the learned Chief Justice used the firmly established principle that the taxing statute must be interpreted by the consideration of the words thereof in the ordinary, proper, and natural sense, and that doing so he found himself able to distinguish between the two words «produced» and «manufactured». ...and, I adopt the course of McRuer C.J.H.C., in *Gruen Watch Co. v. Attorney General of Canada* in holding that an article may be «produced» although it is not «manufactured». In that case, although he was unable to come to the conclusion that the mere insertion of the movement into the watch case was the manufacture of the watch, he found no difficulty in determining that such a process was the production of a watch²⁶³.

Après avoir conclu à la fabrication des pièces de marbre par la compagnie intimée, le juge ajouta que s'il avait eu le moindre doute à l'effet que les différents procédés dont l'intimée a fait usage sur les tranches de marbre, auraient donné comme résultat la fabrication d'une pièce de marbre, il n'aurait pas hésité, cependant, à conclure à la production d'une pièce de marbre.

Trois ans plus tard, ce principe de la distinction fut de nouveau affirmé par la Cour suprême dans *The Queen v. Canadian Pacific Railway Co.*²⁶⁴, lorsque le juge Spence, rendant encore le jugement au nom de la majorité, déclara ce qui suit:

As pointed out by McRuer C.J.H.C. in *Gruen Watch Company Ltd. et al. v. Attorney General of Canada* and adopted by this court in the York Marble case, the words used in the Excise Tax Act are «produced or manufactured» and those words were not synonymous, that is, that a thing may be «produced» even though it is not «manufactured»; an example would be the growth of a crop from seed²⁶⁵.

Ainsi, au sujet des traverses traitées, il se dit nettement d'avis que, même s'il n'y avait pas eu une modification suffisante de la forme, des qualités et propriétés des traverses brutes pour pouvoir dire qu'elles ont été fabriquées, il aurait fallu dire qu'elles ont été produites.

D'après cette prise de position jurisprudentielle, il semble que «fabricant» et «producteur» soient deux concepts connexes, qui se différencient selon le niveau de transformation que subit la marchandise.

D'un autre côté, on observe que les différentes dispositions d'interprétation statutaire du terme fabricant ou producteur n'ont pas établi expressément une distinction entre le fabricant et le producteur, puisque celles-ci ne réfèrent jamais au fabricant seulement, ou au producteur seulement, mais toujours aux expressions «fabricant ou producteur», «producteur ou fabricant», ou «fabriqué ou produit» selon le cas, sans distinction quelle que soit la fonction qui y est décrite. De même, les dispositions d'interprétation du Règlement général sur les taxes de vente et d'accise²⁶⁶ prévoient que «fabricant» comprend un producteur, et que «fabriquer» comprend produire.

²⁶³ *Id.*, pp. 146 et 147.

²⁶⁴ 1971 S.C.R. 821, inf. 1969 C.T.C. 641, 69 D.T.C. 5434.

²⁶⁵ *Id.*, p. 828.

²⁶⁶ DORS/72-61, (1972) 106 *Gaz. Canada* II, 322.

Par ailleurs, comme l'article 21(2) prévoit que la taxe d'accise est payable par le «fabricant ou producteur», tandis que l'article 27(1)(a) prévoit que la taxe de vente ou de consommation est payable par le «producteur ou fabricant», on a tenté d'avancer la proposition selon laquelle le législateur avait voulu distinguer ces deux termes. Cependant, la Cour suprême, dans l'arrêt *Rexair of Canada Ltd. v. The Queen*²⁶⁷, alléguant l'article 31(1)(n) de la *Loi sur l'interprétation*²⁶⁸, qui stipule que «lorsqu'un mot est défini, les autres parties du discours et les temps du même mot ont des sens correspondants», trancha la question, et jugea que la signification de chaque expression, «fabricant ou producteur» et «producteur ou fabricant» était la même²⁶⁹.

Toutefois, selon la philosophie générale de la loi, le concept de producteur semble présenter un caractère moins restrictif et plus objectif. Effectivement, ce concept paraît être organisé autour d'une notion très large de production, laquelle, cependant, se trouve restreinte par les exemptions statutaires et réglementaires qui y sont prévues.

En effet, tandis que l'alinéa 27(1)(a) *L.T.A.* impose une taxe de consommation ou de vente sur le prix de vente de toutes marchandises produites ou fabriquées au Canada, le paragraphe 29(1) vient cependant restreindre sa portée, en prévoyant que la taxe qui y est imposée ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des articles mentionnés à l'annexe III *L.T.A.*

Donc, en vertu de l'article 29, sont expressément exemptés de la taxe de vente ou de consommation les produits de la ferme et de la forêt²⁷⁰, comme les animaux vivants, les volailles vivantes, les abeilles²⁷¹; les produits agricoles, pourvu qu'ils soient vendus par le cultivateur lui-même et qu'ils proviennent de sa propre production²⁷²; les produits de la forêt, lorsqu'ils sont produits et vendus par le colon ou cultivateur lui-même²⁷³; et les fourrures non apprêtées²⁷⁴, pour ne citer que quelques exemples; les denrées alimentaires²⁷⁵ comme les aliments et boissons destinés à la consommation humaine à l'exception des boissons alcooliques bien entendu²⁷⁶; les combustibles et l'électricité²⁷⁷, dont le gaz naturel²⁷⁸; les marchandises provenant des opérations extractives, comme les produits provenant des mines et carrières²⁷⁹, comme par exemple la pierre et le

²⁶⁷ 1958 S.C.R. 577, conf. 1956 Ex. C.R. 267, 1956 C.T.C. 108, 56 D.T.C. 1056.

²⁶⁸ 1952 S.R.C., c. 158.

²⁶⁹ 1958 S.C.R. 577, à la page 581.

²⁷⁰ Annexe III, partie IV.

²⁷¹ Art. 2.

²⁷² Art. 8.

²⁷³ Art. 11.

²⁷⁴ Art. 13.

²⁷⁵ Annexe II, partie V.

²⁷⁶ Art. 1.

²⁷⁷ Annexe III, partie VI.

²⁷⁸ Art. 7.

²⁷⁹ Annexe II, partie X.

gravier concassés²⁸⁰, l'or et l'argent en barres²⁸¹, les minerais de toutes sortes²⁸², le sable²⁸³ etc.; et diverses autres marchandises comme le radium²⁸⁴, et la glace (eau congelée)²⁸⁵;

Ces marchandises sont exemptées pour diverses raisons aussi bien administratives que sociales²⁸⁶. Les matières premières, dont les minerais extraits de la terre par exemple, sont exemptées comme biens de production destinés à être utilisés dans la fabrication ou la production d'autres marchandises, afin d'éviter un genre de taxe cumulative qui se superposerait à chaque stade par lequel les matières premières passent avant de devenir un produit fini. Ce genre d'exemption cependant, est conditionnel à une attestation de la part de l'entrepreneur qui achète de telles marchandises, certifiant que ces marchandises seront utilisées par la suite dans la fabrication de marchandises imposables²⁸⁷.

Dans d'autres cas, on justifie l'exemption de certaines marchandises parce que la taxation de celles-ci entraînerait des difficultés administratives considérables en raison du grand nombre de petits producteurs à temps partiel que compte l'industrie intéressée²⁸⁸. Le sable, le gravier, la pierre concassée et le gravier broyé sont parmi les marchandises exemptées pour cette raison. Une autre catégorie connexe est celle des exemptions accordées à l'égard des produits de la ferme et de la forêt faisant partie de la propre production d'un cultivateur particulier, les minerais de toute sorte, ainsi que l'or et l'argent en barres. Grâce aux exemptions visant ces marchandises, le Ministère n'a pas besoin d'exercer de contrôle sur les ventes d'un grand nombre de petits fabricants dont les ventes seraient, de toute façon, exemptes en grande partie de la taxe, étant soit des ventes de matières premières ou de denrées alimentaires.

Ce qui nous amène aux exemptions relatives aux nécessités de l'existence, comme les denrées alimentaires, les combustibles et l'électricité. Une raison dite de justice sociale justifie cette exemption, pour la raison qu'une taxe de vente imposée sur la vente de tous les biens de consommation, aurait pour conséquence d'alourdir la charge fiscale qu'auraient à supporter les groupes à faibles revenus par rapport aux groupes au revenu plus élevé²⁸⁹. De plus, comme mentionné plus haut, on a considéré la somme de travail administratif que nécessiterait la perception de la taxe d'une multitude de cultivateurs, dont la plupart ne sont que de petits cultivateurs, ainsi que les possibilités d'évasions fiscales, ce qui nécessiterait des frais d'application de la taxe plus élevés que l'augmentation nette des recettes qui pourraient en résulter. Ces exemptions sont généralement

²⁸⁰ Art. 1.

²⁸¹ Art. 2.

²⁸² Art. 3.

²⁸³ Art. 4.

²⁸⁴ Annexe II, partie XI, art. 8.

²⁸⁵ Art. 14.

²⁸⁶ H. PERRIGO, *op. cit.*, n. 10, pp. 15, 16, 17, 18.

²⁸⁷ *Id.*, p. 15.

²⁸⁸ *Id.*, p. 17.

²⁸⁹ *Ibid.*

inconditionnelles, et ne nécessitent pas l'obtention de certificats des utilisateurs²⁹⁰.

Aussi, le Règlement général sur les taxes de vente et d'accise²⁹¹, accorde à une classe de petits fabricants qui vendent leurs produits exclusivement au détail, une exemption de la taxe de vente sur les marchandises qu'ils fabriquent. Cette classe comprend entre autres, les dentistes, opticiens, plombiers, les avocats, procureurs et notaires qui fabriquent des imprimés destinés à l'exercice de leur profession, les personnes qui fabriquent des arrangements de fleurs artificielles ou naturelles, ou de feuillage, etc.

Si ce n'était des exemptions, les articles mentionnés à l'Annexe III *L.T.A.* et dans le Règlement général seraient assujettis à la taxe de vente, même s'ils ne proviennent pas d'opérations de transformation telles que décrites par la jurisprudence. C'est le cas, par exemple, de l'eau congelée. Il a été démontré dans l'affaire *Alliston Curling Club*²⁹², que la congélation de l'eau était un procédé naturel qui ne pouvait être effectué par un procédé de fabrication ou de production.

Il semble donc, que la notion de production telle qu'envisagée par la loi, englobe plusieurs activités commerciales quelle que soit la façon dont l'entrepreneur procède, mais que les différentes catégories d'exemption prévues viennent restreindre sa portée générale. Il reste, cependant, que cette notion, évaluée indépendamment des opérations de transformation, n'a pas suscité de courant jurisprudentiel.

Ces exemptions statutaires expliquent sans doute, pourquoi la jurisprudence a été amenée à traiter des opérations de fabrication ou de production à l'intérieur du cadre de la production industrielle, c'est-à-dire à partir d'articles déjà entrés dans le circuit commercial, et que, par conséquent, la jurisprudence n'a pas eu à être saisie du cas des personnes qui font entrer initialement la marchandise dans le circuit commercial. C'est le cas, notamment, des producteurs de minerai, des producteurs d'eau minérale, des producteurs laitiers, des producteurs de blé, des producteurs de miel, pour ne citer que quelques exemples. Bref, la production de marchandises provenant d'opérations extractives n'a jamais donné lieu à une clarification par la jurisprudence.

Nonobstant la portée des exemptions, on semble, à tort, à notre avis, avoir voulu établir une certaine distinction entre le fabricant et le producteur dans les affaires *Gruen Watch*, *York Marble* et *Canadian Pacific*, en voulant désigner comme opérations de production, les opérations de transformation mineure par opposition aux transformations majeures.

²⁹⁰ *Ibid.*

²⁹¹ DORS/72-61, (1972) 106 *Gaz. Canada* II, 322.

²⁹² Voir *supra*, p. 85.

S'il y a une distinction entre les deux termes, c'est, selon que l'affirme le juge Spence dans l'affaire *Canadian Pacific*²⁹³, que les opérations de production seraient susceptibles d'englober, en plus des opérations de transformation de matières premières, toutes les opérations qui ont pour objet de faire entrer dans le circuit commercial les matières premières elles-mêmes, c'est-à-dire les opérations des industries extractives et des exploitations agricoles. Or, comme la loi exclut les opérations des industries extractives et des exploitations agricoles, pour n'assujettir à la taxe que les opérations de production industrielle, il n'y a pas de distinction en fait entre le terme de fabricant et de producteur.

On constate, en définitive, que même si dans l'avenir la situation du concept de fabricant ou producteur peut encore évoluer et se préciser sur le plan jurisprudentiel, il semble certain que la notion de transformation reste le critère essentiel permettant de définir le concept du fabricant ou producteur dans la *Loi sur la taxe d'accise*, lorsqu'une situation particulière n'est pas prévue par les définitions et extensions statutaires du terme fabricant ou producteur contenues dans la *L.T.A.*

CONCLUSION.

Ainsi, dans une perspective de réforme, on peut avancer qu'il serait possible de structurer une définition statutaire servant à délimiter le sens des mots fabricant ou producteur, fondée sur les règles de droit jusqu'ici établies par la jurisprudence, et dont les énoncés au sujet du concept de fabricant ou producteur soutiennent une certaine constance.

Une telle définition serait rédigée sous forme de principes généraux, et viserait les choses mobilières faisant l'objet d'un commerce ou d'un marché, ou étant destinées à l'usage de l'entrepreneur, et impliquerait les opérations qui transforment ces marchandises en leur donnant de nouvelles formes, qualités, propriétés ou combinaisons, tout en excluant les procédés de mise en marché.

Cette définition couvrirait la situation du fabricant et du producteur, puisque l'incidence de la taxe d'accise, ou de la taxe de consommation ou de vente, est la même et pour le fabricant et pour le producteur, et permettrait aussi de redresser la situation des exemptions. Même si pour des raisons sociales et administratives la loi doit comporter certaines exemptions, ces dernières seraient prévues en tenant compte des critères inhérents à la notion de transformation énoncés par la jurisprudence.

Cependant, à une époque où le gouvernement se voit dans l'obligation de redéfinir sans cesse sa politique budgétaire, reste à savoir s'il ne préfère pas la situation actuelle, qui est de prévoir au moyen de prolongements statutaires plusieurs définitions spécifiques couvrant des situations précises, soit au fur et à mesure qu'elles sont traitées et mises de l'avant par la jurisprudence, comme c'est le cas de celui qui prépare pour la vente des bonbons, du chocolat, des confiseries

²⁹³ Voir *supra*, p. 102.

etc.²⁹⁴, de celui qui place un mécanisme d'horloge ou de montre dans un boîtier d'horloge ou de montre²⁹⁵, et du rechappeur de pneus²⁹⁶; soit, indépendamment des règles de droit mises de l'avant par la jurisprudence, en frappant certains genres d'affaires ou d'opérations pour la raison qu'ils sont susceptibles de procurer des recettes. En effet, la situation actuelle permet au Parlement, lors de la présentation du budget, de jouer sur les sources de revenu en ajoutant au terme fabricant ou producteur, ou en soustrayant de ce terme, divers types d'industries.

Bref, une définition générale serait sans doute plus équitable pour le contribuable, déjà soumis à une évaluation souvent arbitraire de la part du Ministère, et souvent contraint de recourir aux services d'un expert pour s'y comprendre.

Ce travail a permis de dégager les critères généraux retenus par la jurisprudence à savoir que le concept de «fabricant ou producteur» se définit en fonction de la notion de marchandise et du principe de la transformation de la marchandise. Comme conditions relatives aux marchandises:

1. Il doit s'agir de biens meubles.
2. Les marchandises doivent appartenir à l'entrepreneur.
3. Les marchandises doivent être destinées au commerce.

Comme conditions relatives aux opérations de transformation:

1. La transformation doit donner à la marchandise de nouvelles formes, qualités propriétés de combinaisons.
2. Tous les éléments essentiels à la transformation doivent se retrouver dans l'analyse des opérations. Un seul élément n'est pas suffisant.
3. La transformation ne s'effectue pas nécessairement à partir de matériaux bruts ou de matières nouvelles, mais aussi à partir de matériaux préparés.

La notion de fabrication ou de production est aussi susceptible d'englober les opérations de remise à neuf, d'assemblage, de mélange et de dilution si ces opérations rencontrent les conditions relatives à la transformation, tandis que les opérations de mise en marché sont exclues de la notion de fabrication ou de production.

Nous croyons que ces critères demeurent largement suffisants pour permettre d'éclairer la plupart des dossiers. Malgré la suffisance des critères, nous souhaitons que le législateur en vienne à donner une définition plus extensible du terme «fabricant ou producteur» et cela, à l'encontre des juristes qui préférèrent une terminologie plus vague pour mieux s'adapter aux cas plus particuliers²⁹⁷.

²⁹⁴ Paragraphe 26(1), *Loi sur la taxe d'accise*.

²⁹⁵ Paragraphes 21(6) et 26(2), *Loi sur la taxe d'accise*.

²⁹⁶ Paragraphe 26(5), *Loi sur la taxe d'accise*.

²⁹⁷ *N.D.L.R.*: depuis la remise de cet article, la Cour a rendu une autre décision importante interprétant les termes «fabricant et producteur». Il s'agit de l'affaire: *The Royal Bank of Canada v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*, 1979 C.T.C. 342 ou 79 D.T.C. 5263. Ce dernier arrêt est commenté brièvement par T.E. McDONNELL, dans 1979 C.T.J. 594.

BIBLIOGRAPHIE.

LOIS FÉDÉRALES.

- Lois spéciale des Revenus de guerre*, 1915 S.C., vols. I et II, c. 8.
Loi portant modification de la Loi spéciale des Revenus de guerre, 1918 S.C., vols. I et II, c. 46.
Loi modifiant la Loi spéciale des Revenus de guerre, 1920 S.C., vols. I et II, c. 71.
Loi modifiant la Loi spéciale des Revenus de guerre, 1923 S.C., vols. I et II, c. 70.
Loi modifiant la Loi spéciale des Revenus de guerre, 1926-27 S.C., c. 36.
Loi modifiant la Loi spéciale des Revenus de guerre et remplaçant son titre par «Loi sur la taxe d'accise», 1947 S.C., vol. I, c. 60.
Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise, 1948 S.C., vol. I, c. 50.
Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise, 1949 S.C., vol. I, c. 21.
Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise, 1951 S.C., vol. I, c. 28.
Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise, 1952-53 S.C., vol. I, c. 35.
Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise, 1966-67 S.C., c. 40.
Loi sur la taxe d'accise, 1970 S.R.C., c. E-13, mod. par c. 10 (2^e supp.), 1970-71-72, c. 62, 1973-74, cc. 12, 24, 53, 1974-75, cc. 24, 62, 1976-77 cc. 6, 15, C-59, 29 juin 1978.
Loi sur le Ministère du Revenu national, 1970 S.R.C., c. N-15.
Loi de la Commission du tarif, 1931 S.C., c. 55.
Loi de la Commission du tarif, 1970 S.R.C., C. T-1.

RÈGLEMENTS FÉDÉRAUX

- Regulations re Clock or Watch Movements and Articles of Jewellery*, SOR/49-181, (1949) *Can. Gaz.* II, 1089.
Règlement général sur les taxes de vente et d'accise, DORS/72-61, (1972) 106 *Gaz. Can.* II, 322.

JURISPRUDENCE.

- Atlantic Smoke Shops Ltd. v. Conlon & A.-G. for Canada*, (1943) A.C. 550.
A.-G. of Quebec v. Reed, (1884) 10 A.C. 141.
A.-G. of British Columbia v. McDonald Murphy Lumber Co., 1930 A.C. 357.
Bank of Nova-Scotia v. The King, 1930 S.C.R. 174, conf. 1929 Ex. C.R. 155.
Bank of Toronto v. Lambe, (1887) 12 A.C. 575.
Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan, 1960 S.C.R. 619.
Cefer Designs Ltd. v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise, 1972 F.C. 911.
City of Halifax v. Fairbanks, (1928) A.C. 117.
Commission hydroélectrique de Québec v. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise, 1970 R.C.S. 30, inf. 1968 C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221, inf. 4 T.B.R., appeal n° 870, December 18, 1967.
Consumers' Gas Co. et al. v. Deputy Minister of National Revenue, Customs & Excise, 72 D.T.C. 6431, 1972 F.C. 1057.
Delhi Village v. Imperial Leaf Tobacco Co. of Canada Ltd., 1949 O.R. 636, (1949) 4 D.L.R. 5.
Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Research-Cottrell (Canada) Ltd., 1968 S.C.R. 684, inf. 1967 Ex. C.R. 3.
Goodyear Tire & Rubber Co. of Canada Ltd. et al. v. T. Eaton Co. Ltd., 1956 S.C.R. 610, inf. 1955 Ex. C.R. 229.
Gruen Watch Co. of Canada Ltd. et al. v. A.-G. of Canada, 1950 O.R. 429.
Hawkins Ltd. v. Deputy Minister of National Revenue for Customs & Excise, 1958 Ex. C.R. 152.
Hollander & Son Ltd. v. The King, 1935 Ex. C.R. 90.
John Martin Paper Co. Ltd. v. American Type Foundry Co., (1924) 3 D.L.R. 1080.
The King v. Biltride Tire Company, 1937 Ex. C.R. 1, conf. par 1937 S.C.R. 364.
The King v. Christopher Cheoros & Cosy Grill, First Division Court in the Country of Perth, May 7, 1948.
The King v. Dominion Bridge Co. Ltd., 1940 S.C.R. 487, conf. 1939 Ex. C.R. 235.
The King v. The Dominion Distillery Products Co. Ltd., 1 D.T.C. 129, 1928 Ex. C.R. 170.

- The King v. Fraser Companies Limited*, 1931 S.C.R. 490, inf. 1931 Ex. C.R. 16.
The King v. Henry K. Wampole & Co. Ltd., 1931 S.C.R. 494, conf. 1931 Ex. C.R. 7.
The King v. Irwin Printing Co. Ltd., 1926 Ex. C.R. 104.
The King v. Karson et al., (1922) 21 Ex. C.R. 257.
The King v. Pedrick and Palen, 1921 D.T.C. 12.
The King v. Vandeweghe Ltd., (1934) 3 D.L.R. 57, inf. 1933 Ex. C.R. 59.
The King v. William C. Shelly, 1935 Ex. C.R. 179.
Little v. A.-G. of British Columbia, (1922) 65 D.L.R. 297.
McNicol et al. v. Pinch, (1906) 2 K.B. 352.
Minister of National Revenue of Canada v. Dominion Shuttle Co. (Ltd.), (1934) 72 C.S. 15.
Myer Franks Ltd. et al. v. The Queen, F.C., Vancouver, T-3446-72, February 5, 1973.
The Queen v. Canadian Pacific Railway Co., 1971 S.C.R. 821, inf. 1969 C.T.C. 641, 69 D.T.C. 5434.
The Queen v. Mart Steel & Metal Corporation, F.C., Ottawa, No. T-1891-72, January 16, 1975.
The Queen v. E.J. Piggott Enterprises Ltd., 1973 C.T.C. 65.
The Queen v. D.A. Saracini et al., 1959 Ex. C.R. 63.
The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd., 1968 S.C.R. 140, inf. 1966 Ex. C.R. 1039.
Reference re Agricultural Land Relief Act, (1938) 4 D.L.R. 28.
Re Alliston Curling Club Inc. and Town of Alliston, (1964) 2 O.R. 251.
Re Globe Furniture Co. Ltd., (1972) 24 D.L.R. (3d) 147.
In Re H. Robinson Corp. Ltd., The King v. Martin, (1937) 19 C.B.R. 22, 1938 O.W.N. 243, conf. par (1938) 3 D.L.R. 746.
Rexair of Canada Ltd. v. The Queen, 1958 S.C.R. 577, conf. 1956 Ex. C.R. 267, 1956 C.T.C. 108, 56 D.T.C. 1056.
The Royal Bank of Canada v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise, 79 D.T.C. 5263.
Stevenson Construction Co. Ltd. et al. v. The Queen, F.C., Vancouver, No. T-3272-72, January 7, 1977.

MONOGRAPHIES ET TRAITÉS.

- DRIEDGER, Elmer A., *The Construction of Statutes*, Canadian Legal Manual Series, Toronto, Butterworths, 1974, 356 p.
DUE, John F., *The General Manufacturers Sales Tax in Canada*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 1951, 202 p.
EATON, Keith E., and CHALMERS, Norman A., *Canadian Law of Customs and Excise*, Toronto, Canada Law Book Company Ltd., 1968, 331 p.
LA FOREST, Gerard V., *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 1967, 185 p.
LANGAN, P. St-J., *Maxwell on Interpretation of Statutes*, 12th Ed., London, Sweet and Maxwell, 1969, 391 p.
LASKIN, Bora, *Canadian Constitutional Law*, revised 3rd Ed., Toronto, The Carswell Company Ltd., 1969, 1104 p.

OUVRAGES DE RÉFÉRENCE.

- BLACK, Henry Campbell, *Black's Law Dictionary*, St-Paul, Minn., West-Publishing Co., 1968, 1882 p.
BROWN, Archibald, *A New Law Dictionary*, London, Stevens & Haynes, 1874, 390 p.
BYRNE, W.J., *A Dictionary of English Law*, London, Sweet and Maxwell, 1923, 942 p.
SANAGAN, Gerald D., *The Encyclopedia of Words and Phrases, Legal Maxims*, vol. 2, Canada, 1825 to 1962/General Ed.: Gerald D. Sanagan, 2d ed., Toronto: Richard De Boo Ltd., 1964, 871 p.
SAUNDERS, John Beecroft, *Words and Phrases Legally Defined*, vol. 2, General Ed. of J.B. Saunders, 2d. ed., London, Butterworths, 1969, 383 p.
SAUNDERS, John Beecroft, *Mozley & Whiteley's Law Dictionary*, 9th ed. by John B. Saunders, London, Butterworths, 1977, 361 p.
The Oxford English Dictionary, Ed. by James A.H. MURRAY (and others), Oxford, Clarendon Press, 1961, 13 v.

ÉTUDES.

PERRIGO, Howard, *Commodity Taxation*, Department of National Revenue — Customs and Excise, Ottawa, April 1970, 19 p.

TELFORD, J.F., *A History of Federal Sales and Excise Taxes*, Department of National Revenue — Excise, Ottawa, December 1969, 71 p.

Discussion Paper, *Federal Sales and Excise Taxation*, Finances, June 1975, 39 p.

Sales Tax Guide, Canada, 26th Ed., C.C.H. Canadian Limited and The Canadian Manufacturers' Association, 1975-76, 1000 p.

DOCUMENTS.

Report of the Royal Commission on Dominion-Provincial Relations, vol. II, Ottawa, 1940.

Report of the Royal Commission on Taxation, Sales Tax and General Tax Administration, vol. 5, Ottawa, 1966.

Rapport de l'auditeur général du Canada à la Chambre des Communes pour l'année financière terminée le 31 mars 1976, Bureau de l'auditeur général, Ministère des Approvisionnements et Services, Ed. Approvisionnements et services, Ottawa, 1976, 701 p.