

Federal Court of Appeal



Cour d'appel fédérale

Date: 18 novembre 1997

N° du greffe : A-866-96

**CORAM: MONSIEUR LE JUGE DENAULT  
MONSIEUR LE JUGE DÉCARY  
MONSIEUR LE JUGE LÉTOURNEAU**

**ENTRE :**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**appelante  
(demanderesse)**

**ET :**

**TOM BAIRD & ASSOCIATES LTD.**

**intimée  
(défenderesse)**

Appel entendu à Montréal (Québec), le mardi 28 octobre 1997

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le mardi 18 novembre 1997

**MOTIFS DU JUGEMENT PRONONCÉS PAR : MONSIEUR LE JUGE LÉTOURNEAU**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**MONSIEUR LE JUGE DENAULT  
MONSIEUR LE JUGE DÉCARY**

Federal Court of Appeal



Cour d'appel fédérale

Date: 18 novembre 1997

N° du greffe : A-866-96

**CORAM: MONSIEUR LE JUGE DENAULT  
MONSIEUR LE JUGE DÉCARY  
MONSIEUR LE JUGE LÉTOURNEAU**

**ENTRE :**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**appelante  
(demanderesse)**

**ET :**

**TOM BAIRD & ASSOCIATES LTD.**

**intimée  
(défenderesse)**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LE JUGE LÉTOURNEAU**

[1] Nous voilà de nouveau plongés dans les méandres de la *Loi sur la taxe d'accise*. Il s'agit cette fois de déterminer si des articles de représentation qui ont servi uniquement à fabriquer des imprimés taxables comme moyens de publicité, et que l'intimée a par la suite vendus à ses clients, étaient exempts de la taxe de vente fédérale aux termes du paragraphe 29(1) de la *Loi sur la taxe*

d'accise (la Loi) et de l'article 4 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi. Cela implique l'interprétation dudit article 4 en ce qui a trait aux mots « fabriqués ou importés par le fabricant ou producteur, ou vendus à un fabricant ou producteur, pour servir exclusivement à la fabrication ou à la production d'imprimés ». Cette disposition prévoit ce qui suit :

4. Composition typographique, planches métalliques, cylindres, matrices, film, oeuvres d'art, dessins, photographies, matériel en caoutchouc, matériel en plastique et matériel en papier lorsqu'ils portent l'empreinte d'une image destinée à la reproduction par impression, ou mettent en vedette ou comportent une telle image, et qu'ils sont fabriqués ou importés par un fabricant ou producteur, ou vendus à un fabricant ou producteur, pour servir exclusivement à la fabrication ou à la production d'imprimés. (non souligné dans l'original)

[2] Les mots « articles de représentation » désignent de manière concise les articles énumérés aux premières lignes de cette disposition.

### Faits et procédure

[3] Un bref résumé des faits et de la procédure de la présente affaire s'impose.

[4] Le 28 juillet 1992, le Tribunal canadien du commerce extérieur a accueilli l'appel de l'intimée à l'égard de certains avis de détermination du ministre du Revenu national en date du 17 juin 1988. Le Tribunal a statué que certains articles de représentation de l'intimée étaient

---

1 Le paragraphe 29(1) du ch. E-13 des S.R.C. 1970 dispose :

La taxe imposée par l'article 27 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des articles mentionnés à l'annexe III, [excepté les marchandises mentionnées à la partie XIII de cette annexe qui sont vendues ou importées par des personnes exemptées du paiement de la taxe de consommation ou de vente en application du paragraphe 31(2)].

L'extrait entre crochets n'est pas pertinent quant au présent appel.

exempts de la taxe de vente fédérale aux termes de la Loi. L'appelante a interjeté appel auprès de la Section de première instance de la Cour fédérale, et le juge McKeown a rejeté cet appel le 8 octobre 1996. Il s'agit en l'espèce de l'appel de cette décision.

[5] Les parties ont convenu des faits dans un exposé conjoint. Les voici, dépouillés des détails inutiles.

[6] L'intimée est une agence de publicité qui élabore des stratégies de mise en marché pour ses clients et, en tout temps pertinent, elle était un fabricant autorisé aux termes de la Loi. Le but de l'intimée était de fabriquer des imprimés comme moyens de publicité pour ses clients.

[7] À cette fin, l'intimée a retenu les services de différents fournisseurs pour faire des photographies, des travaux de composition, des films, des illustrations prêtes à photographier et des négatifs monochromes dont chacun comportait une image destinée à être reproduite par impression (les articles de représentation). Les fournisseurs dont l'intimée a retenu les services ont fabriqué des articles de représentation à l'aide de dessins, d'illustrations ou de films, et suivant les directives de l'intimée. Les différents fournisseurs ont vendu des articles de représentation à l'intimée sans facturer la taxe de vente fédérale, conformément à des certificats d'exemption que l'intimée leur fournissait. Celle-ci remettait les articles de représentation sans frais aux imprimeurs, qui s'en servaient pour fabriquer tant des imprimés assujettis à la taxe de vente fédérale (imprimés taxables) que des imprimés exempts de ladite taxe.

[8] Comme je l'ai déjà indiqué, l'appel se limite aux articles de représentation qui ont servi uniquement à fabriquer des imprimés taxables.

[9] Les imprimés taxables fabriqués par les imprimeurs à partir des articles de représentation en question étaient ensuite vendus à l'intimée par les imprimeurs, qui remettaient la taxe de vente fédérale sur le prix de vente facturé à l'intimée à l'égard des imprimés taxables ainsi vendus. Les articles de représentation en question ayant été fournis sans frais par l'intimée aux imprimeurs, le prix de vente des imprimés ne comprenait aucun montant au titre du coût des articles de représentation en question et l'intimée revendait ensuite les imprimés taxables à ses clients sans verser la taxe de vente fédérale à l'égard de cette vente.

[10] L'intimée a également vendu les articles de représentation en question à ses clients. Jusqu'à ce que l'intimée les vende à ses clients, ces articles de représentation servaient à la fabrication d'imprimés taxables. Lorsqu'elle vendait les articles à ses clients, l'intimée remettait un montant identifié comme la taxe de vente fédérale, lequel montant était calculé sur la somme qu'elle facturait à ses clients à l'égard des articles de représentation en question.

[11] Lorsque l'intimée vendait les articles de représentation à ses clients, le traitement physique des articles variait. Dans certains cas, ils étaient remis aux clients de l'intimée; dans d'autres, l'imprimeur les conservait ou les retournait à l'intimée, qui les gardait en sa possession.

[12] Par la suite, l'intimée a soumis au ministre du Revenu national des demandes de remboursement à l'égard de la partie du montant qu'elle avait versée au titre de la taxe de vente fédérale attribuable à la différence entre le prix qu'elle facturait à ses clients pour les articles et le coût de ceux-ci pour elle (marge sur coût d'achat) et a effectivement obtenu ce remboursement. L'intimée demande maintenant un remboursement de la partie de la taxe de vente fédérale versée à l'égard des articles de représentation en question, calculée sur le coût de ceux-ci pour elle.

[13] Devant nous, l'appelante fait valoir que le juge de première instance a commis une erreur de droit premièrement, au sujet de l'interprétation de l'article 4 de la partie XIII, et, deuxièmement, au sujet de la notion « d'usage exclusif » que renferme cette disposition. Pour faciliter la lecture des présents motifs, je reproduis les arguments soulevés par l'appelante dans son exposé des faits et du droit :

[TRADUCTION]

Que, pour ce qui est de la question de l'interprétation, le juge de première instance a commis les erreurs de droit suivantes :

- il a conclu que l'article 4 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi était « clair » et qu'il avait un « sens clair », c'est-à-dire que les articles de représentation servant exclusivement à la fabrication d'imprimés taxables sont exempts de taxe sans autre condition;
- il a omis de tenir suffisamment compte de l'économie et du but de la Loi pour déterminer le sens exact à donner à l'article 4 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi;

- il a omis de tenir compte des interprétations administratives de la disposition en question qui ont été publiées, disposition qui, dans le meilleur des cas, est ambiguë.

En ce qui a trait à la question de l'« usage exclusif », le juge de première instance a commis une erreur en concluant que les articles de représentation en question servaient « exclusivement à la fabrication ou à la production d'imprimés taxables », étant donné que leur vente par la défenderesse intimée à ses clients faisait partie intégrante des transactions entre ces parties.

[14] J'examinerai ces deux arguments en me reportant aux conclusions du juge de première instance.

#### La question de l'interprétation

[15] Dans sa décision, le juge de première instance fait une revue détaillée de l'historique législatif de l'article 4 de la partie XIII de l'annexe III, et conclut que cette disposition est claire et n'exige aucune interprétation.

[16] Ironiquement, l'appelante, qui était tenue de voir à la mise en oeuvre et à l'application de cette disposition, laquelle est demeurée inchangée depuis son inclusion à l'annexe III de la Loi le 2 août 1963, prétend maintenant que cette disposition est ambiguë et que la Cour doit l'interpréter.

[17] Pour déterminer l'intention qu'avait le législateur à cette époque, l'appelante prétend que les mots « fabriqués... par un fabricant ou producteur, pour servir exclusivement à la fabrication ou à la production d'imprimés » devraient être interprétés comme limitant l'exemption au fabricant qui se sert de l'article en question pour fabriquer des imprimés, c'est-à-dire un imprimeur. Toutefois, pour parvenir à ce résultat, il faut réécrire l'article 4 pour y insérer le mot « lui » entre les mots « pour servir », ainsi que le juge de première instance l'a souligné de façon convaincante dans sa décision, ou alors souscrire à la prétention de l'appelante selon laquelle l'article 4 sous-entend déjà une telle restriction.

[18] Ceci étant dit avec respect, je ne peux souscrire à l'interprétation de l'article 4 que propose l'appelante, laquelle mène à une application trop restrictive de cette disposition et n'est pas appuyée par le libellé de la disposition.

[19] Premièrement, limiter l'application de l'exemption de la taxe aux imprimeurs comme le propose l'appelante revient à faire abstraction du fait que cette disposition accorde aussi l'exemption à un fabricant. Non seulement les mots « fabricant » et « producteur » à l'article 4 ne sont-ils pas synonymes, mais ils ne sont pas nécessairement synonymes du mot « imprimeur ». Par exemple, dans *Canada c. York Marble, Tile and Terrazo Ltd.*<sup>3</sup>, le juge Spence a souligné, au nom de la Cour, que les mots « produit » et « fabriqué » n'ont pas de sens précis et a conclu que leur

---

3 [1968] R.C.S. 40.

signification doit être déterminée en examinant le contexte dans lequel ils sont employés. Le juge Spence a aussi statué que les verbes « produire » et « fabriquer » que l'on retrouve dans la Loi ne sont pas synonymes, de sorte qu'une chose qui n'est pas fabriquée au Canada peut quand même y avoir été produite. À cet égard, il a cité en y souscrivant un jugement de la Haute Cour de l'Ontario<sup>4</sup> portant qu'une personne qui importe séparément des boîtiers et des mouvements de montre produit des montres au Canada même si elle ne les y fabrique pas lorsqu'elle place les mouvements dans le boîtier. Le simple fait de mettre un mouvement dans un boîtier de montre n'équivaut pas à fabriquer une montre mais constitue une étape dans la production de cette dernière. Autrement dit, un article peut être « produit » tout en n'étant pas « fabriqué ».

[20] Les arrêts *York Marble* et *Gruen Watch* ont été suivis par notre Cour dans *Enseignes Imperial Signs Ltée. c. Ministre du Revenu national*<sup>5</sup> et dans *Hobart Canada Inc. c. Sous-ministre du Revenu national (Douanes et Accise)*<sup>6</sup>, où notre collègue le juge Mahoney a souligné que, dans la Loi, chacune des mentions pertinentes du mot fabrication et du mot fabricant est de façon disjonctive associée immédiatement à la mention de production et de producteur, et a conclu que les mots fabrication et production ne sont pas synonymes.

---

4 *Gruen Watch Co. of Canada Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1950] O.R. 429.

5 (1991) 43 F.T.R. 239, 116 N.R. 235.

6 (1985), 61 N.R. 233, à la page 236.

[21] Pour retenir la prétention de l'appelante, il faudrait remplacer les mots « fabricant ou producteur » de la disposition par le mot « imprimeur », pour ainsi soustraire à l'exemption de la taxe l'intimée qui n'est pas un imprimeur mais tout de même un fabricant autorisé. Selon moi, le législateur a clairement identifié ces deux catégories de personnes, savoir le fabricant et le producteur, qui ont le droit de se prévaloir de l'exemption, et il ne nous appartient pas de réécrire la Loi de manière à les remplacer par une troisième catégorie plus restreinte, savoir les imprimeurs.

[22] Deuxièmement, je conviens avec le juge de première instance que les mots « fabriqués ou importés... ou vendus », à l'article 4, ne sont ni redondants ni superflus. Ils décrivent les conditions dans lesquelles un fabricant ou un producteur peut se prévaloir de l'exemption de la taxe. Ces mots établissent clairement que l'exemption ne se limite pas aux fabricants ou producteurs qui produisent des articles de représentation, mais qu'elle s'étend aux articles de représentation fabriqués à l'étranger et importés aussi bien qu'aux articles fabriqués par un tiers mais acquis par un fabricant ou un producteur. Je répète que ces mots font clairement ressortir que la disposition n'était pas destinée à viser uniquement les imprimeurs. Selon moi, aucun des mots de l'article 4 n'est redondant étant donné que ceux-ci aident à établir que l'exemption de la taxe ne s'applique pas lorsque la fabrication, l'importation ou l'acquisition des articles de représentation concernent des personnes qui ne sont pas des fabricants ou des producteurs. Autrement dit, ces mots décrivent les personnes qui peuvent se prévaloir de l'exemption de la taxe de vente.

[23] L'appelante nous a cité l'extrait suivant de l'arrêt prononcé par notre collègue le juge Décary dans *W.R. McRae Company Limited c. La Reine*<sup>7</sup> pour critiquer l'examen comparatif des dispositions de la Loi qu'a fait le juge de première instance :

Lorsqu'il est question d'une loi fragmentée comme la *Loi sur la taxe d'accise* telle qu'elle était rédigée en 1990, qui [...] n'a aucune structure cohérente ni aucune règle de base, et qui est modifiée régulièrement pour faire face à certaines situations ou y remédier dans un contexte économique qui évolue constamment, la Cour devrait répugner à comparer à la loupe les termes de dispositions conçues à des époques différentes et dans un contexte différent et destinées à traiter de questions différentes.

[24] Même si cette mise en garde du juge Décary demeure valable, comme nous le verrons en examinant la question de l'usage exclusif, elle ne s'applique pas à la portée de l'exemption en question parce que les aspects des dispositions que le juge de première instance a comparés ne concernaient pas des questions distinctes dans un contexte différent. Au contraire, elles sont toutes liées, comme dans l'article 4, à la vente ou à l'importation de matériel ou de marchandises. À deux exceptions près, elles renvoient toutes à la vente ou à l'importation par des fabricants et des producteurs. Enfin, à une exception près, comme dans l'article 4, elles exigent toutes que le matériel importé ou acquis serve à la fabrication ou à la production de marchandises.

[25] À l'instar du juge de première instance, je suis convaincu que l'article 4 a un sens clair et, ceci étant dit avec égards, que l'ambiguïté invoquée par l'appelante résulte non pas du libellé de

---

7 C.A.F. n° A-266-96, 13 juin 1997, à la p. 7, publié dans (1997) 215 N.R. 233.

l'article 4, mais de l'interprétation restrictive qu'elle souhaite donner à cette disposition. Je ne suis pas disposé à accepter la prétention de l'appelante selon laquelle l'interprétation de l'intimée qu'a retenue le juge de première instance mène à des absurdités.

[26] La jurisprudence regorge de décisions portant sur la nécessité de faire preuve de retenue judiciaire dans la réécriture des lois à une époque où le législateur dispose de moyens adéquats pour rédiger et édicter des lois<sup>8</sup>.

[27] Il me suffit de citer l'extrait suivant des motifs du juge Major, de la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt récent *Friesen c. La Reine*<sup>9</sup> :

Selon un principe fondamental en matière d'interprétation des lois, un tribunal ne devrait pas accepter une interprétation qui nécessite l'ajout de mots, lorsqu'il existe une autre interprétation acceptable qui ne requiert aucun ajout de cette nature. L'ajout de mots dans une définition qui figure dans une loi est encore moins acceptable lorsque les termes qui doivent être ajoutés figurent dans plusieurs autres définitions de cette même loi. (non souligné dans l'original)

---

8 Voir, par exemple, la mise en garde du juge Estey dans *Morguard Properties Ltd. c. Ville de Winnipeg*, [1983] 2 R.C.S. 493, à la p. 509 :

...Les moyens disponibles pour rédiger et promulguer les lois sont tels qu'une cour doit être réticente à présumer l'oubli ou des intentions inarticulées lorsque les droits des administrés sont en cause. La législature a la maîtrise complète du processus législatif et si elle ne s'est pas exprimée clairement pour un motif quelconque, elle possède tous les moyens de corriger cette déficience d'expression. Cela est encore plus vrai aujourd'hui qu'à toute autre époque de l'histoire de notre régime parlementaire.

Voir aussi *MacMillan Bloedel Ltd. c. La Reine*, 3 T.C.T. 5359, à la p. 5364 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Mangin c. I.R.C.*, [1971] A.C. 739, à la page 746.

9 (1995) D.T.C. 5551, à la page 5556.

[28] En conclusion, je souscris pour l'essentiel à la conclusion du juge de première instance sur la question de l'interprétation et je ne crois pas que la pratique administrative élaborée par l'appelante à l'égard de l'article 4 et décrite dans ses bulletins d'interprétation permette de considérer comme ambiguë une disposition législative par ailleurs claire.

La question de l'« usage exclusif »

[29] Pour dire les choses simplement, l'appelante prétend que les articles de représentation en question ne servaient pas « exclusivement à la fabrication ou à la production d'imprimés » parce que la vente desdits articles par l'intimée à ses clients constituait un autre usage distinct. En conséquence, lorsque les articles servent à un quelqu'autre usage ou lorsque cet usage n'est pas exclusif, l'exemption de la taxe ne s'applique pas.

[30] Il est vrai que dans certains autres contextes, le mot « usage » a été interprété comme équivalant à une vente ou englobant une telle vente. Par exemple, dans *The King c. Henry K. Wampole and Company Limited*<sup>10</sup> ainsi que dans *British Columbia Telephone Company c. La Reine*<sup>11</sup>, les tribunaux ont décidé de manière compréhensible que, dans le contexte de l'appropriation de marchandises par un fabricant ou un producteur pour son propre usage, une taxe

---

10 [1931] R.C.S. 494, aux pages 496 et 497.

11 (1992) 1 G.T.C. 6039, aux pages 6044 et 6045 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

de vente était exigible. Cette interprétation dans le contexte particulier d'une appropriation personnelle de marchandises fabriquées ou produites en vue d'être vendues est maintenant régie par le sous-alinéa 27(1)a)(iii) de la Loi, et il n'aide aucunement à déterminer le sens du mot « servir » dans le contexte d'un usage physique d'articles de représentation en vue de la fabrication et de la production d'imprimés.

[31] Les affaires *Formea Chemicals Limited c. Polymer Corporation Limited*<sup>12</sup> et *Pfizer Corporation v. Ministry of Health*<sup>13</sup> ne sont pas davantage applicables ni utiles en l'espèce. Elles ne font qu'établir la règle selon laquelle le droit d'utilisation des brevets du gouvernement pour les services de l'État comprend celui de vendre les articles brevetés produits à l'aide de l'invention brevetée.

[32] Je conviens avec le juge de première instance que, dans le contexte dans lequel l'article 4 s'insère, il faut qu'il y ait un usage physique des articles de représentation et que cet usage se fasse exclusivement dans le cadre de la fabrication ou de la production d'imprimés. Lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, les articles de représentation sont uniques à un client et ne sont utiles à aucune autre personne, l'utilisation ultime qu'en fait le fabricant ou le producteur, que ce soit en les détruisant, en les retournant ou en les vendant à son client qui a un intérêt de propriétaire dans

---

12 [1968] R.C.S. 754, aux pages 763 et 764.

13 [1964] 1 ch. 614, à la page 658, confirmé par [1965] A.C. 512 (H.L.).

ceux-ci, ne constitue pas, selon moi, un usage physique des articles au sens de l'article 4 qui prive un fabricant ou un producteur de l'exemption de la taxe que cette disposition accorde.

[33] Par ces motifs, je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

« Gilles Létourneau »

J.C.A.

Je souscris à ces motifs,  
Pierre Denault, J.C.A.

Je souscris à ces motifs,  
Robert Décary, J.C.A.

Traduction certifiée conforme

Suzanne Gauthier  
pour C. Bélanger, LL.L.

**COUR FÉDÉRALE DU CANADA**

**Avocats et procureurs inscrits au dossier**

N° DU GREFFE : A-866-96

APPEL D'UN JUGEMENT DE LA SECTION DE PREMIÈRE INSTANCE DE LA COUR FÉDÉRALE DU CANADA, RENDU LE 8 OCTOBRE 1996 ET PORTANT LE NUMÉRO DE GREFFE T-2869-92

INTITULÉ DE LA CAUSE : Sa Majesté la Reine c. Tom Baird & Associates Ltd.

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : 28 octobre 1997

MOTIFS DU JUGEMENT DE LA COUR : le juge Létourneau

Y ONT SOUSCRIT le juge Denault  
le juge Décary

EN DATE DU : 18 novembre 1997

**ONT COMPARU**

John B. Edmond pour l'appelante

Michael Kaylor pour l'intimée

**PROCUREURS INSCRITS AU DOSSIER :**

George Thomson pour l'appelante  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa (Ontario)

Lapointe Rosenstein pour l'intimée  
Montréal (Québec)