

La tendance jurisprudentielle en matière de fabrication et transformation

Nicole Prieur*

ABSTRACT

Federal authorities began preparing for imminent globalization as early as the 1970s when it directed its strategies and tax policy to promote manufacturing and processing activities in Canada. The primary objective was to compete with foreign manufacturers both in Canada and abroad.

To attain this commendable goal, the Income Tax Act was amended to accord preferential treatment for manufacturing and processing profits. However, since the words and expressions used were not precisely defined in the Act, both taxpayers and federal tax authorities had to rely on the courts to determine the appropriate interpretation in the circumstances.

The past decade has brought its share of clarifications and confusion regarding the interpretation of a word or an expression used in the Act. Since similar cases generally lead to a conclusion of the same nature, this article is structured to highlight the trends in judicial interpretation that have emerged among different industries. Over the past 10 years, the industrial sectors most often involved are the food-processing, data transmission, transportation, and storage industries. They will therefore be analyzed separately, first by a review of recent cases, then by determining the trend in jurisprudence for each sector.

The courts have also had to express an opinion on the legal meaning of the word "sale" as it appears in the legislation dealing with manufacturing and processing. As a result, the debate centred on the need to differentiate between a sales contract and a contract for work and materials. Following court analysis on this issue, two opposing trends emerged. The debate is described in this article, including the decision handed down by the Supreme Court of Canada in 2000. In *Will-Kare Paving & Contracting Limited v. The Queen*, the court ruled, in an admittedly unconvincing way, that the meaning of the word "sale" must be interpreted as a transaction that necessarily results from a sales contract within the meaning of the common law. A transfer made by accession is not a sale, and consequently does not qualify for the tax incentives.

Although the article focuses on judicial interpretation of the manufacturing and processing provisions, the interpretation can be extended to other provisions

* École des Hautes Études Commerciales (HEC), Montréal.

of the Act. Thus the trend that emerged in this field may prove useful for any interpretation of tax law. Perhaps it could foster the creation of new legislation that is clearer and easier for taxpayers to understand.

PRÉCIS

Au début des années soixante-dix, le Canada, déjà très à l'affût de la mondialisation imminente, oriente sa stratégie et utilise sa loi fiscale afin de favoriser la production et la transformation de produits canadiens. L'objectif premier : concurrencer les manufacturiers étrangers tant sur son propre territoire qu'à l'international.

Afin d'atteindre ce louable but, les dispositions législatives relatives aux bénéfiques de fabrication et transformation voient le jour. Mais, puisque les mots et expressions employés ne sont pas définis de façon précise dans la Loi, les contribuables, tout autant que les autorités fiscales fédérales, doivent avoir recours aux tribunaux afin d'en établir l'interprétation la plus juste dans les circonstances.

La dernière décennie a apporté son lot de précisions et de confusion quant à l'interprétation d'un mot ou d'une expression utilisé par la Loi. Comme les affaires similaires mènent généralement à une conclusion de même ordre, le présent article est structuré de manière à dégager une tendance jurisprudentielle en la matière, par secteur d'activités. Au cours des dix dernières années, les secteurs le plus souvent mis en cause sont l'alimentaire, la transmission d'information, le transport et l'entreposage. Ils seront donc étudiés séparément, tout d'abord par une revue de la jurisprudence récente relative, puis par l'élaboration d'une tangente jurisprudentielle qui caractérise chacun de ces secteurs.

Les tribunaux ont souvent eu à se prononcer sur la signification juridique du mot « vente », tel qu'il apparaît dans les dispositions législatives traitant de fabrication et transformation. Le débat a par conséquent porté sur la nécessité de différencier un contrat de vente d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux. À la suite des analyses effectuées par les juges à ce sujet, deux lignes de pensée opposées ont vu le jour. Ce débat est rapporté et discuté dans le présent article jusqu'à la décision ultime rendue par la Cour suprême du Canada au cours de l'an 2000. Dans l'affaire *Will-Kare Paving & Contracting Limited c. La Reine*¹, la plus haute instance du pays a tranché, de façon peu convaincante faut-il dire, à l'effet que l'on doit interpréter le sens du mot « vente » comme une transaction découlant obligatoirement d'un contrat de vente au sens de la *common law*. Le transfert par accession ne constitue pas une vente et, par conséquent, n'ouvre pas droit aux bénéfiques fiscaux.

Bien qu'abordée en ce qui a trait aux mesures visant la fabrication et la transformation, l'interprétation des lois fiscales par les tribunaux est d'application pratique à l'égard de plusieurs autres dispositions. Ainsi, la tendance dégagée en ce domaine peut être utile à toute interprétation de la loi fiscale et peut-être pourrait-elle servir à édicter de nouvelles mesures plus claires et compréhensibles pour les contribuables. **Mots-clés** : Fabrication; transformation; interprétation; jurisprudence; vente; service.

INTRODUCTION

Depuis le 1^{er} janvier 1973, le paysage fiscal² se meuble de diverses mesures d'encouragement pour les entreprises œuvrant au Canada dans le domaine de la fabrication et de la transformation. Au cours des années, l'avantage s'est offert sous trois volets : une réduction du taux d'imposition des bénéfices de fabrication et transformation³, des catégories d'amortissement accéléré pour certains biens précis⁴ et un crédit d'impôt à l'investissement⁵ relativement à l'acquisition d'immobilisations ou de dépenses admissibles de recherche et de développement.

Peu à peu, des modifications ont été apportées aux taux et biens admissibles au crédit d'impôt à l'investissement de façon à ce qu'aujourd'hui, l'encouragement soit dirigé vers les entreprises qui effectuent de la recherche scientifique et du développement expérimental⁶. Les catégories d'amortissement accéléré ont aussi subi leur lot de modifications pour être maintenant limitées à l'acquisition de biens de la catégorie 43, soit des biens acquis après le 25 février 1992 et donnant droit à un amortissement au taux dégressif de 30 pour cent. Quant à la réduction du taux d'imposition des bénéfices de fabrication et de transformation, le budget fédéral 2000⁷, ainsi que l'énoncé économique du 18 octobre 2000⁸ et l'avis de motion des voies et moyens déposé le 16 mars 2001⁹ y ont mis la hache. En effet, l'annonce de la réduction graduelle du taux d'imposition général des sociétés, passant de 28 à 21 pour cent d'ici la fin de 2003, vient réduire considérablement l'avantage généré par les bénéfices de fabrication et transformation après cette date.

Il est vrai que dans le domaine très changeant de la fiscalité, toutes les avenues sont ouvertes et il est même possible de croire que le stimulant fiscal relatif à la fabrication et à la transformation pourra un jour être réinstauré. Puisque le privilège de l'amortissement accéléré demeure et, surtout, puisque durant des années encore les contribuables et les autorités fiscales se présenteront devant les tribunaux afin que justice soit rendue en cette matière, il est encore d'intérêt de tirer des conclusions sur la tangente de la jurisprudence dans le domaine en analysant principalement les verdicts rendus au cours de la dernière décennie. L'analyse peut évidemment servir à l'application d'autres dispositions de la Loi puisqu'elle traite d'interprétation.

Comme la Loi est muette sur la définition à donner à l'expression « fabrication et transformation », il faut s'en remettre à l'abondante jurisprudence pour en saisir tout le sens. Pour percevoir la tendance jurisprudentielle associée au domaine de la fabrication et de la transformation, l'analyse doit être abordée par secteurs d'activités, chaque secteur possédant de toute évidence des caractéristiques propres qui mèneront à autant de conclusions. C'est l'objectif poursuivi dans cet article.

LES GRANDES QUESTIONS

Depuis l'introduction des mesures d'aide fiscale relatives à la fabrication et à la transformation, les tribunaux ont dû se prononcer à divers égards. Tout d'abord, il fallait connaître le sens à donner aux termes « fabrication » et « transformation », la Loi étant silencieuse à ce sujet, ainsi qu'au sens de l'expression « articles ou

marchandises », puis de l'expression « destinés à la vente ou à la location » pour laquelle il s'agit de distinguer le contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux du contrat de vente. De plus, la nature des activités de l'entreprise devait être analysée afin de constater l'admissibilité ou l'inadmissibilité aux mesures d'encouragement prévues à la Loi. Plusieurs jugements portant sur ce sujet ont été rendus avant le début des années quatre-vingt-dix et ils serviront de base à l'élaboration de la tangente jurisprudentielle de la dernière décennie¹⁰.

Des secteurs seront ciblés et analysés individuellement en regard de la jurisprudence qui leur est propre. Tout d'abord vient une analyse de l'état du secteur alimentaire, puis de celui de la transmission d'information, ainsi que la qualification des activités de transport et d'entreposage dans le cadre d'opérations de fabrication et transformation. Seront ensuite étudiées, les deux lignes de pensée établies par les tribunaux afin de déterminer la signification du mot « vente » tel qu'utilisé dans la Loi. Son sens courant doit-il lui être attribué ou faut-il plutôt faire référence à la distinction donnée par la *common law* à la nature d'un contrat : contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux ou contrat de vente ?

Le secteur alimentaire

La jurisprudence — historique

Dans le domaine alimentaire, personne ne conteste le fait que la préparation de repas ou de boissons puisse représenter une activité de transformation lorsque cette préparation a lieu en usine¹¹. Là où les opinions divergent, c'est lorsque cette préparation est effectuée dans un restaurant ou un débit d'aliments à emporter. Depuis 1981, le ministère fédéral a publié sa politique administrative à l'effet que la préparation de repas destinés à la consommation dans un restaurant représente une activité de transformation et qu'ainsi, les débits d'aliments à emporter doivent donc généralement considérer la totalité de leurs revenus admissibles à ce titre¹².

En avril 1985, la Cour fédérale de première instance rend son jugement dans l'affaire *Mother's Pizza Parlour (London) Limited and Mother's Pizza Parlour Limited c. La Reine*¹³. Dans cette cause, le contribuable avait réclamé des crédits d'impôt à l'investissement à l'égard d'immeubles utilisés pour des restaurants qui offraient une variété de repas mais dont la spécialité était la pizza. L'argumentation du contribuable était fondée sur le fait que les immeubles étaient principalement utilisés pour transformer, au sens ordinaire du terme¹⁴ et non dans le sens d'un usage commercial normal¹⁵, des articles destinés à la vente. Il ajoute qu'il est permis d'utiliser les publications de politique administrative en tant que support à l'interprétation de la Loi¹⁶, ce qui permettrait de considérer la préparation de repas au titre d'activité de transformation.

Le ministère alléguait qu'en vertu du principe énoncé par la Cour Suprême dans l'arrêt *Stuart Investments Limited c. La Reine*¹⁷, les tribunaux ne devaient pas s'en tenir au sens strict des mots de la Loi, mais devaient considérer l'intention et l'objet de la mesure relative aux bénéfices de fabrication et de transformation. Le juge Rouleau avait à déterminer si l'activité exercée par le contribuable était

bien la transformation d'articles destinés à la vente et si, le cas échéant, les immeubles étaient « principalement » utilisés à cette fin. Le dernier volet de la question sort du cadre de cet article et n'y sera pas analysé.

Le juge indique tout d'abord que les bulletins d'interprétation peuvent effectivement être consultés, mais qu'ils ne lient pas Sa Majesté et sont considérés n'avoir qu'un pouvoir de persuasion. Quant à l'expression « fabrication et transformation », il refuse de lui donner un sens large aux fins du crédit d'impôt à l'investissement, surtout à cause des exclusions déjà prévues à la Loi¹⁸, particulièrement celle où est exclu le bien destiné à être utilisé principalement à la vente de produits finis. Et il ajoute :

Even if I am wrong in stating that the word “processing” cannot, in this instance, be given a wide definition because of the overall scheme and intent of the investment tax credit, I do not think Mother’s Pizza Parlours’ operations can be viewed as processing even if that term is given a very broad meaning. The buildings were used for the preparation of meals for immediate consumption, not for the processing of food. For example, pizzas were prepared (or assembled) using purchased ingredients and the dough was not even made on the premises. It was purchased from an independent supplier¹⁹.

Finalement, le juge privilégie la définition du terme « transformation » présentée par l'expert et basée sur le sens commercial normal utilisé dans l'industrie de l'alimentation aux définitions des dictionnaires. Il s'appuie sur le jugement rendu par la Cour d'appel dans *Controlled Foods* et précise que la transformation d'aliments doit nécessairement inclure un élément de transformation ou de préservation permettant une large distribution à une date ultérieure. Il ajoute cependant que la préservation n'est pas une condition *sine qua non* de la transformation d'aliments, ce qui porte à croire qu'il pourrait s'agir de transformation dans les seuls cas où il y a une large distribution du produit et que le produit n'est consommé que quelque temps après sa transformation.

Ce sont de nouveaux éléments dans la signification du terme « transformation ». Quant « au sens ordinaire » donné à ce terme dans *Federal Farms*, le juge Rouleau indique que deux points importants distinguent la cause *Mother's Pizza* de *Federal Farms*. Premièrement, la société *Federal Farms* œuvrait dans les secteurs primaire et secondaire de la préparation d'aliments, contrairement à *Mother's Pizza* qui œuvrait plutôt dans la vente au détail des produits finis. De plus, au cours du processus de transformation, *Federal Farms* devait traiter les aliments avec un produit visant à retarder la prolifération de bactéries puis à les emballer pour la distribution aux grossistes. Comme ces conditions n'étaient pas présentes dans le cas *Mother's Pizza*, l'appel du contribuable a été rejeté.

Puis, le 28 février 1986, un communiqué spécial²⁰ émis par le ministre du revenu indique que, malgré le fait que la Cour fédérale ait statué à l'effet que la préparation des aliments dans un débit d'aliments à emporter ne constitue pas une activité de transformation, l'Agence des Douanes et du Revenu du Canada (ci-

après « ADRC ») continuerait à respecter la position administrative publiée jusqu'à nouvel ordre ou jusqu'à ce que la Cour d'appel fédérale rende une décision.

La décision attendue a été rendue par la Cour d'appel fédérale au cours de l'année 1988²¹. Cependant, aucun éclaircissement supplémentaire n'a été apporté à la notion de transformation d'aliments puisque la Cour d'appel, ayant considéré que les immeubles ne servaient pas « principalement » à ces activités, n'avait pas à déterminer si les immeubles servaient principalement à la transformation d'articles destinés à la vente :

I need not, in order to dispose of this case, express any opinion on that finding. Indeed, even if the trial judge were wrong on that point (I do not want to suggest that he was) and if the preparation of food for immediate consumption and sale did constitute "processing of goods" within the meaning of subsection 127(10), it could not be said that the building was used primarily for the purpose of processing goods for sale since, in my view, it was mainly used for the consumption and sale of food.²²

Un peu avant que ne soit rendue cette décision par la Cour fédérale dans *Mother's Pizza*, la Cour canadienne de l'impôt avait eu à se prononcer sur une affaire dont les faits sont quasi identiques. Il s'agit de la cause *Edwards Fine Foods Ltd. c. MRN*²³, franchisé de Kentucky Fried Chicken Canada Limited. La distinction que voulait apporter le contribuable en comparaison avec la cause *Mother's Pizza* était que ses restaurants à lui n'offraient pas un plein service (service aux tables, nappes, vaisselle et coutellerie), que l'espace de plancher réservé au restaurant était vraiment réduit et que les employés étaient par le fait même, majoritairement affectés à la production. Puisqu'il considérait que ces distinctions ne constituaient pas une différence valable comparativement à l'affaire *Mother's Pizza*, le juge Christie a refusé l'appel du contribuable. La jurisprudence d'avant 1990 n'avait donc pas formellement identifié si la préparation d'aliments aux fins de consommation immédiate constituait une activité de transformation, telle que le prônait la politique administrative publiée par l'ADRC.

La jurisprudence — dernière décennie

*Versa Services Ltd., Major Foods Limited et Versabec Inc. c. MRN*²⁴

Dans ces causes, les contribuables offraient au public des aliments et boissons qu'ils préparaient et vendaient généralement dans des cafétérias opérées par leurs employés. Toutefois, dans les endroits moins achalandés, la vente se faisait par machines distributrices. Dans ce dernier cas, des fours micro-ondes et des cafetières étaient fournis pour permettre aux clients de réchauffer les aliments ou de préparer du café. Il s'agissait de déterminer si les fours micro-ondes et les cafetières étaient utilisés par le contribuable dans la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente au Canada.

Fort du fait que l'ADRC avait affirmé par écrit à l'un des contribuables²⁵ que les fours, les micro-ondes et les cafetières utilisés par ses employés dans les

cafétérias satisfaisaient aux critères et étaient admissibles au titre de biens de la catégorie 29, il croyait n'avoir qu'à appliquer la même logique aux fours micro-ondes et aux cafetières fournies avec les distributrices. Ces fours micro-ondes ressemblaient à peu de choses près à ceux d'usage résidentiel, tandis que les cafetières étaient identiques à celles utilisées dans les cafétérias, c'est-à-dire qu'une personne devait introduire le café moulu dans un panier, insérer le panier dans la machine et verser suffisamment d'eau pour remplir un contenant de café. Le ministère, ayant admis que la préparation d'aliments et de café constituait une activité de transformation²⁶, refusait l'admissibilité de ces équipements parce qu'ils n'étaient pas utilisés par le contribuable lui-même, mais plutôt par ses clients. De plus, il indiquait que le contribuable tentait d'élargir la partie de la position administrative favorable déjà émise sur les équipements utilisés dans les cafétérias et non une application des dispositions de la Loi selon la décision de la Cour d'appel dans *Mother's Pizza*.

Après avoir indiqué que bien qu'il ne croyait pas que les dispositions de la Loi exigeaient que le bien soit utilisé exclusivement par le contribuable²⁷, le juge Bonner a précisé qu'il se trouvait lié par la décision rendue par la Cour d'appel dans *Mother's Pizza* et devait refuser l'appel du contribuable. Il est bon de noter que dans l'affaire *Mother's Pizza*, la Cour d'appel ne s'était pas expressément prononcée sur la « transformation d'aliments aux fins de consommation immédiate ». Ce jugement n'aurait donc pas dû le lier sur ce point.

Il précise cependant que si le sens ordinaire des mots est utilisé et que l'esprit et l'objet de la Loi sont respectés, l'expression « transformation d'articles destinés à la vente » ne devrait pas signifier le simple fait de réchauffer au four micro-ondes des aliments à être consommés. De plus, cette opération, effectuée **après** la vente du produit, est de trop peu d'importance pour faire partie d'un processus de transformation.

Quant aux cafetières, il indique qu'à son avis, l'infusion d'une tasse de café satisfait mieux les critères de transformation que le simple réchauffement d'un repas. Dans le cas sous étude cependant, le contribuable ne fournissait pas un café infusé; il vendait du café moulu et mettait à la disposition du client l'équipement qui lui permettait de faire son propre breuvage. Les cafetières n'étaient donc pas utilisées par le contribuable à des fins de transformation et l'appel a été rejeté.

*Burger King Restaurants of Canada Inc. c. La Reine*²⁸

Une autre chaîne de restauration rapide conteste devant les tribunaux une situation tout à fait similaire à celle de *Mother's Pizza* et d'*Edward's Fine Foods*. Une fois encore, le contribuable cherchait à obtenir un crédit d'impôt à l'investissement sur les immeubles utilisés par les restaurants. Pour déterminer si les immeubles étaient utilisés « principalement » pour transformer des articles destinés à la vente, le juge Bonner a émis l'hypothèse (et non la confirmation) que la préparation d'aliments pour consommation immédiate représentait une activité de

transformation d'articles destinés à la vente. Sans plus de détails, il a poursuivi son analyse pour déterminer l'usage principal des immeubles et conclure en défaveur du contribuable. Les éléments qui contribuent à établir l'usage principal d'immeubles débordent du cadre de cet article et n'y sont donc pas traités.

Le contribuable fait appel à de la Cour fédérale d'appel qui rend un verdict similaire, fondé sur une analyse très différente. En effet, la Cour d'appel s'est tout d'abord penchée sur la signification du mot « transformation », puis sur la possibilité de considérer des facteurs qualitatifs dans l'établissement de l'usage « principal » d'un bien aux fins de transformation. Comme le premier volet du jugement est le seul qui soit pertinent, il est le seul à être discuté dans cet article. Quant à la transformation, la Cour d'appel a statué ainsi : « The minister says that the preparation of food in a kitchen in a fast-food restaurant is not processing. We do not agree²⁹ ».

Cette affirmation est fondée sur la décision rendue dans l'affaire *Federal Farms*, dans laquelle le Juge Cattanach détermine que le mot « transformation » doit garder son sens ordinaire et non restrictif, sinon, l'énumération législative des exceptions n'aurait pas été nécessaire. Dans la cause de *Burger King*, la Cour ajoute même :

We see no reason why such preparation of food in a fast-food outlet is not processing within the ordinary meaning of that term in subsection 127(9) of the Act. Food is cooked or otherwise prepared for sale. While such food might be saleable in its unprocessed form, it would sell for a lesser price than once processed at the outlet³⁰.

À cette étape, la Cour ne s'était pas encore prononcée formellement sur l'admissibilité de l'activité de préparation d'aliments dans un restaurant à consommation rapide. Elle indiquait qu'aucune raison laissait croire que ce n'était pas de la transformation, sans affirmer pour autant que cela en était. Au plus grand plaisir des restaurateurs à consommation rapide, la Cour a noté que, même si l'intention qui sous-tend le crédit d'impôt à l'investissement accordé par les autorités fiscales était de rendre l'économie canadienne plus compétitive face aux producteurs et manufacturiers étrangers, ce n'était pas ce qu'indiquait la Loi :

Even assuming that to be so, the words of the Act do not restrict ITCs to such a purpose. The ordinary meaning of the word "processing" does not exclude the preparation of food as described by the learned Tax Court judge in this case and we have no difficulty concluding that the preparation of food at the appellant's establishments constitutes processing for purposes of ITCs³¹. (soulinement de l'auteur)

Sans apporter une certitude, ce jugement constitue un éclaircissement important sur la notion de transformation en ce qui concerne le secteur de la préparation de repas dans un débit d'aliments à consommation immédiate.

*Service Pause Café Mat Inc. c. La Reine*³²

Dans cette affaire, certains faits sont semblables à ceux rapportés dans l'affaire *Versa Services* déjà discutée, à savoir, l'entreprise réclame des crédits d'impôt à l'investissement et la déduction pour amortissement accéléré relativement à des distributrices de café. La vente au détail du café liquide par l'intermédiaire des distributrices mises à la disposition des clients à titre gratuit représente 80 pour cent des activités de *Service Pause Café*. La facturation aux clients est calculée sur le nombre de tasses de café liquide consommées. Les machines demeurent la propriété de l'entreprise, elle en contrôle le fonctionnement et en supporte les coûts d'entretien et de réparation normaux. De l'avis du contribuable, elle en demeure donc aussi l'opératrice et l'utilisatrice³³, ce qui permet de réfuter les présomptions de ressemblance avec l'affaire *Versa Services* et d'affirmer que la relation contractuelle avec le client consiste en vente de café liquide, non de café moulu.

Une fois encore, le ministère ne conteste pas qu'il y a transformation réalisée grâce aux distributrices, soit la passation du café en grains ou moulu au café à boire. L'argumentation du ministère est fondée sur le fait que ce n'est pas l'entreprise elle-même qui utilise les biens pour transformer des marchandises pour la vente, mais que ce sont les clients.

Après analyse, le juge Dussault fait référence à la logique retenue par le juge Garon dans l'affaire *Funtronix Amusements Ltd. c. MRN*³⁴ et conclut ainsi :

Que le client puisse ainsi être désigné comme l'utilisateur de la machine, tout comme puisse l'être également le consommateur qui appuie sur le bouton, n'enlève rien au fait qu'au premier titre c'est l'appelante qui utilise les appareils ou les machines distributrices pour procurer et vendre à ses clients ce qu'ils désirent : un café prêt à boire. L'appelante ne peut satisfaire cette exigence de sa clientèle que d'une seule façon : en achetant, en plaçant et en entretenant les appareils appropriés chez ses clients³⁵.

Il a aussi indiqué qu'en l'absence de dispositions claires visant à exclure cette activité de transformation (pour laquelle par ailleurs le ministère avait concédé qu'elle faisait partie d'un processus de transformation), il ne se sent pas tenu de considérer l'argument apporté par l'intimée, fondé sur « l'intention du législateur », quant au but des dispositions législatives visant la fabrication et transformation.

La tendance jurisprudentielle du secteur alimentaire

À la lumière de la jurisprudence portant sur les activités de fabrication et de transformation du secteur alimentaire, la tendance suivante peut être dégagée :

- Malgré le jugement rendu par la Cour suprême dans *Stubart Investments*, les cours tiennent peu compte de « l'intention législative » qui sous-tend l'avantage fiscal lié aux bénéfices de fabrication et transformation. Les

juges rapportent souvent que, puisque la Loi comporte déjà plusieurs exceptions, il serait simple d'en faire mention si la volonté était d'exclure de ces mesures incitatives des activités précises liées au secteur alimentaire.

- Avec le récent jugement rendu par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Burger King*, il semble assez clair maintenant que la préparation d'aliments pour consommation immédiate puisse constituer une activité de fabrication et de transformation. Cette conclusion appuie la politique administrative publiée depuis plusieurs années par l'ADRC dans son *Bulletin d'interprétation* IT-145R³⁶.
- Le jugement rendu par la Cour suprême dans l'affaire *Federal Farms* était appuyé par la règle d'or en matière d'interprétation qui précise que les mots utilisés dans une loi doivent être lus dans leur sens ordinaire, à moins que cette lecture ne mène à une absurdité. Bien entendu, ce jugement a été prononcé avant que le principe énoncé par cette même instance dans *Stuart Investments* ne soit connu. À compter de ce moment, tous les jugements ont rapporté qu'il fallait plutôt utiliser le sens restrictif des mots « fabrication et transformation », sauf le récent jugement rendu par la Cour d'appel fédérale dans la cause *Burger King* où le sens ordinaire des mots, prôné par le jugement *Federal Farms*, a été retenu. Serait-ce la nouvelle tendance ?

Le secteur de la transmission d'information

Dans le domaine de la transmission d'information, le litige principal consiste généralement à déterminer si la transmission d'information représente vraiment la vente d'un article ou d'une marchandise ou, contrairement, la fourniture d'un service au cours duquel un bien peut être transféré par simple accession. La jurisprudence fournit quelques éclaircissements à cet effet.

La jurisprudence — historique

*Canadian Wirevision Limited c. La Reine*³⁷

Dans cette affaire pour laquelle le jugement a été rendu en 1979, la Cour a déterminé que la transmission de signaux par l'intermédiaire d'un système de câbles coaxiaux ne constituait pas la vente d'un article puisqu'il ne s'agissait pas de ce qui s'appelle, en jargon légal, un bien meuble tangible. Elle ajoute :

However, the electricity that is commonly purchased and sold and referred to as all article [sic] of trade is the electricity that is produced, sold and used for its energetic properties. By contrast, radio and television signals, while electrical currents, are never referred to as goods. The television or radio broadcaster is never thought of as the producer of commodities or goods. And the owner of a television set which receives a signal, be it with or without the help of a C.A.T.V. system, is never said to acquire or consume any goods³⁸.

Le jugement était fondé sur la perception générale ou ordinaire de la transmission d'un signal en tant qu'article à vendre. Loin d'être rassurante, la

Cour ajoute que, même si cette conclusion était fausse (!), il n'en demeurait pas moins que le texte du contrat signé avec les souscripteurs visait la fourniture d'un service plutôt que la vente d'un bien. Il était à constater que l'entreprise du contribuable était plus du domaine de la communication que de la vente de marchandises, ce qui permettait de conclure à la fourniture d'un service plutôt qu'à un article à vendre.

La jurisprudence — dernière décennie

*Allarcom Pay Television Limited c. La Reine*³⁹

Le contribuable, un opérateur de réseau de télévision payante, faisait l'acquisition de bandes contenant des productions cinématographiques pour les reproduire et les modifier en y ajoutant des avis ou autres informations nécessaires à leur visionnage. À l'aide des équipements détenus par le contribuable, les informations enregistrées sur la nouvelle bande étaient ensuite converties en signal transmis par satellite aux sociétés de câble, ces dernières étant les clients du contribuable. Appuyée par le jugement rendu antérieurement dans la cause *Canadian Wirevision* à l'effet que la transmission de signaux ne constituait pas la vente d'un article et après constatation que l'entreprise du contribuable en était une de service et non de vente de biens, la Cour a rejeté l'appel.

L'argumentation du contribuable était principalement fondée sur la décision rendue dans l'affaire *The St. Catharines Standard Ltd. c. La Reine*⁴⁰ où il avait été statué que les activités nécessaires à la production d'un quotidien⁴¹ aboutissaient à la fabrication et à la transformation d'articles destinés à la vente. Il comparait la production d'un quotidien à celle d'une nouvelle bande cinématographique et insistait sur le fait que le moyen de livraison (électronique plutôt que physique) ne devrait pas influencer sur le résultat.

Le jugement de la Cour d'appel fédérale confirmait celui émis par la Cour canadienne à l'effet que l'ensemble des activités du contribuable consistait à octroyer à ses clients une licence de diffusion de films et non de vendre ou de louer des films. La cour inférieure avait aussi retenu la position du ministère selon laquelle les clients d'*Allarcom* faisaient l'acquisition d'information, en l'occurrence les longs métrages, aux fins de retransmission à leurs propres clients. L'information étant un bien intangible, elle ne pouvait donc pas constituer un article conformément au jugement émis dans *Canadian Wirevision*.

*Reg Rad Tech Limited c. La Reine*⁴²

Dans cette affaire, la Cour fédérale de première instance s'est appuyée sur la conclusion et le raisonnement fournis par le juge McNair dans *Dixie X-Ray Associates Ltd. c. La Reine*⁴³ pour affirmer que le contribuable n'était pas engagé dans une entreprise de vente de biens, mais dans la fourniture de services à des patients et radiologistes. Les faits de ces deux causes sont similaires. Chacune des sociétés appelantes procédait à l'achat de films vierges, effectuait la prise de radiographies ou d'ultrasons sur les patients référés, développait les films et les

vendait à l'équipe de radiologistes qui devait émettre un diagnostic et faire rapport aux patients. La question était de savoir si les films développés constituaient une transformation au Canada d'articles destinés à la vente. Le juge Collier commente ainsi :

The sale of the film to the partnership so diagnostic interpretation can be made is, to my mind, a minor step in the plaintiff's business of providing a service to the patients and the partnership⁴⁴.

Une fois encore, il était établi que l'information contenue dans les films vendus avait pour l'acheteur une valeur plus importante que le film lui-même. Le fait que l'appellant avait utilisé ses habilités à la prise de radiographies et au développement des films était une fourniture de services.

Cette même cour avait déjà rendu un verdict semblable dans l'affaire *MDS Health Group Limited (Toronto Medical Laboratories Limited) c. La Reine*⁴⁵ où il avait été conclu que le rapport médical préparé à la suite de l'analyse de prélèvements humains, bien que contenant une information de grande valeur, ne constituait pas un article destiné à la vente.

*Industrial Forestry Service Limited and Douglas Photogrammetric Inc. c. MRN*⁴⁶

Industrial Forestry Service Limited avait pour mission de produire des cartes photogrammétriques pour des sociétés œuvrant dans le domaine de l'industrie forestière, en utilisant les produits découlant d'un processus de triangulation aérienne, produits fournis par sa filiale, Douglas Photogrammetric Inc. (ci-après « DPI »). La question était de savoir si les sociétés opéraient une entreprise de fabrication ou de transformation d'articles destinés à la vente. Encore une fois, il était incontestable que l'information contenue dans les cartes donnait au bien toute sa valeur.

Ce jugement a toutefois été rendu à la suite de la décision dans *La Reine c. Nowasco Well Service Ltd.*⁴⁷, qui avait établi qu'en matière de fabrication et transformation, il était important que tous les faits soient considérés dans leur sens commun, avec réalisme, et selon une vision commerciale. Ainsi, une attention particulière devait être accordée à l'activité qui permettait de générer les profits de l'entreprise et non à la nature du contrat signé avec le client.

Dans son analyse, le juge Brûlé a tout d'abord conclu à l'effet que les sociétés effectuaient réellement de la transformation au sens ordinaire du terme, sens indiqué par la Cour suprême dans l'affaire *Federal Farms*⁴⁸. Il a ajouté que, puisque les produits avaient aussi subi un changement dans la forme à la suite d'une série d'opérations et qu'ils devenaient plus commercialisables, les deux sociétés effectuaient même de la transformation dans son sens plus restrictif⁴⁹.

Il ajoute également que chacune des sociétés produit un bien tangible et que ce sont réellement ces biens qui sont vendus et non l'information qu'ils contiennent.

Il appuie cette affirmation en indiquant que, contrairement au rapport médical en cause dans l'affaire *MDS Health Group*, les biens vendus par Industrial Forestry Service Limited constituent les produits finis du processus. Il fait aussi référence au commentaire du juge Mahoney dans *McGraw-Hill Ryerson Limited c. La Reine*⁵⁰ qui avait fait valoir que l'appelant ne faisait pas que vendre l'information contenue dans les livres, mais bien les livres eux-mêmes.

Il restait à déterminer si ces articles étaient « destinés à la vente ou la location ». La Cour a donc fait subir trois tests, le premier pour trancher s'il s'agissait d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux ou d'un contrat de vente. Elle conclut que l'objet principal du contrat avec les clients prévoyait un transfert de bien, que les clients payaient pour le produit et non pour le travail effectué et, qu'en plus, ils en devenaient propriétaires⁵¹. De ce fait, il s'agissait donc d'un contrat de vente de biens. Le juge Brûlé a noté la ressemblance qui existait entre les faits des cas *DPI* et *Design One Creative Graphic Production Ltd. c. MRN*⁵². En effet, dans *Design One*, la Cour avait conclu que le contribuable procédait réellement à de la transformation puisqu'il partait d'acétates vierges et produisait des acétates où étaient imprimées les illustrations nécessaires à la production de brochures publicitaires en quatre couleurs. Les acétates vierges étaient donc différents du produit final vendu au client. Il est intéressant de noter que la politique de l'ADRC est d'appliquer le résultat du jugement *Design One* aux biens maintenant produits électroniquement et livrés aux clients, soit sur disque, soit par transmission électronique via internet⁵³.

Le deuxième test consistait à déterminer la source de profit des sociétés en cause. À la lumière des jugements rendus dans *La Reine c. Halliburton Services Ltd.*⁵⁴ et *NowSCO*, il paraissait clair que, dans la cause sous étude, il n'y avait aucun service fourni avec les biens, que les biens étaient fabriqués, puis livrés aux clients. Les biens, par opposition au transfert de biens par accession dans un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux, constituaient donc la principale source de profit des deux sociétés.

Le test final traitait de la substance du contrat, à savoir s'il s'agissait d'un contrat de main-d'œuvre pour le bénéfice d'une autre personne ou de production d'un objet tangible destiné à la vente. Bien que la compétence, la main-d'œuvre et l'équipement aient été des éléments essentiels à la production du bien, les sociétés n'avaient pas été engagées dans le but de fournir un travail pour le client mais pour leur transmettre un produit fini.

Comme elles satisfaisaient aux critères des trois tests suggérés par la Cour, les sociétés avaient produit des articles destinés à la vente et le jugement a été émis en leur faveur.

*La Reine c. Veritas Seismic (1987) Ltd.*⁵⁵

L'entreprise de ce contribuable consistait à utiliser les données fournies par ses clients afin de produire, sur des feuilles plastifiées, des images d'éléments particuliers des couches terrestres pour étude par des géophysiciens afin de

détecter la présence potentielle d'huile ou de gaz. À partir des images fournies, le contribuable produisait des bandes de données qu'il livrait à ses clients accompagnées des images en question. La Cour canadienne de l'impôt avait donné raison au contribuable à l'effet qu'il s'agissait réellement de fabrication et de transformation en alléguant que si **une** activité génératrice de revenus menait à la production d'un bien tangible ayant une valeur, les gains résultant de cette activité devaient nécessairement découler d'un processus de fabrication ou de transformation. La Cour d'appel fédérale n'a pu qu'infirmar une telle allégation en précisant que, pour déterminer si un contribuable est engagé dans la fabrication ou la transformation de biens, il n'est pas suffisant de regarder un seul aspect de ses activités. Il faut plutôt considérer toutes les activités du contribuable, prises dans leur ensemble.

La Cour d'appel fédérale a conclu à l'effet que la réelle source de revenus provenait du traitement de l'information reçue, ce qui constituait la fourniture d'un service et non la transformation d'un article. La seule partie des activités qui pouvait être considérée au titre de fabrication ou de transformation était la préparation réelle et physique des images et de la bande de données. Cependant, ces opérations ne représentaient pas en elles-mêmes la source de revenus du contribuable. L'appel de la Couronne a donc été accueilli.

*La Reine c. International Petrodata Inc.*⁵⁶

À toutes fins pratiques, les faits de cette affaire sont identiques à ceux de *Veritas Seismic*, à la seule distinction que, dans ce cas, les données étaient recueillies auprès de diverses sources publiques par le contribuable lui-même qui rassemblait, compilait et interprétait des données techniques relatives aux puits de forage canadiens. Par la suite, ces informations étaient stockées sur des microfiches ou mémorisées dans des fichiers électroniques pour être fournies aux clients en contrepartie d'honoraires. La Cour d'appel a conclu que la nature de l'entreprise était le rassemblement, la compilation et l'interprétation des données techniques et non la production de biens destinés à la vente. Les seuls biens utilisés dans le cadre des opérations du contribuable étaient les fichiers et les microfiches qui ne servaient en fait que de véhicules à l'information transmise au client. Comme il avait déjà été déterminé dans *Canadian Wirevision*, la Cour d'appel fédérale a confirmé que l'information ne constitue pas un bien tangible et que, dans ce cas, la vente de biens ne représentait pas la source de revenu du contribuable.

La tendance jurisprudentielle du secteur de la transmission d'information

Dans le secteur de la transmission d'information, la tendance jurisprudentielle est la suivante :

- Il est essentiel d'examiner toutes les activités de la société, prises dans leur ensemble, afin d'établir l'admissibilité aux dispositions législatives

favorables relatives à la fabrication et à la transformation. Si le processus entier mène à la production d'un article tangible destiné à la vente, la société pourrait bénéficier des avantages fiscaux liés à une telle caractérisation. Cependant, si les activités génératrices des profits de la société représentent plutôt le traitement de l'information et que l'article lui-même n'est que le support servant à transmettre cette information, la société se verra refuser le droit au traitement fiscal avantageux.

- Les jugements rendus dans *Halliburton* et *Nowasco* ont modifié l'approche qu'avait antérieurement dictée la Cour fédérale de première instance dans l'affaire *Crown Tire*⁵⁷. En effet, au lieu de s'en tenir à une application stricte des lois civiles régissant les contrats, la Cour a suggéré une approche plus large dans le but de mieux répondre aux objectifs de la Loi. Conformément à ces deux premiers jugements, la conclusion est à l'effet que le bien et le service peuvent parfaitement être dissociables et que si la finalité est un bien, la société fait de la transformation. Cette conclusion quant à la substance du contrat sera plus longuement discutée dans la partie de ce texte portant sur la comparaison entre le contrat de vente et le contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux. Le lecteur pourra constater qu'au cours de l'année 2000, la Cour suprême a redonné de la vigueur aux conclusions du jugement rendu dans l'affaire *Crown Tire*.

Le secteur du transport et de l'entreposage

Ce secteur a peu souvent été considéré par la jurisprudence en matière de fabrication et de transformation, la raison étant qu'aux fins de l'obtention d'un crédit d'impôt à l'investissement⁵⁸ et du calcul des bénéfices de fabrication et de transformation⁵⁹, les activités liées à l'achat de matières premières, ainsi qu'à l'emmagasiner et à l'expédition de produits finis, y sont exclues de façon précise. Cependant, la réception et l'emmagasiner de matières premières constituent des activités admissibles⁶⁰ si elles sont exercées dans le cadre d'opérations de fabrication ou de transformation au Canada. L'analyse de la jurisprudence portera donc sur ces activités admissibles exercées « dans le cadre d'opérations de fabrication et transformation ».

La jurisprudence — historique

Aucune cause portant expressément sur la notion de transport et d'entreposage n'a été recensée avant la dernière décennie. Reste à connaître l'opinion qu'ont émise les instances juridiques au cours de la dernière décennie.

La jurisprudence — dernière décennie

*Démolition A.M. de l'est du Québec Inc. c. MRN*⁶¹

Dans cette affaire, il fallait tout d'abord déterminer si les activités de démolition de bâtiments constituaient une activité de construction, puisque cette activité est

exclue par la Loi⁶². Après une analyse dont les tenants et aboutissants sont hors du contexte de cet article, le juge Garon a prononcé son verdict à l'effet que, dans ce cas, la démolition représentait une activité admissible et ne s'apparentait pas à de la construction.

Aux fins du présent article, l'élément intéressant se situe au niveau de l'utilisation des conteneurs installés sur les sites de démolition. Ils permettent de répartir les matériaux selon leur nature et servent ensuite à transporter les matériaux chez les clients, sur un terrain appartenant au contribuable ou à un site de gestion des déchets lorsque les matériaux ne sont plus serviables. La Cour a déterminé que l'opération de répartition des matériaux était très intimement liée et essentielle à celle de la démolition⁶³ et qu'aucun des conteneurs n'était utilisé dans le seul but d'effectuer du simple transport. Ils étaient donc utilisés en cours de transformation d'articles à vendre et donnaient par conséquent droit à l'amortissement accéléré de la catégorie 29, tel que le prétendait le contribuable.

*Produits L.B. (1987) Ltée c. La Reine*⁶⁴

Dans cette affaire, la question en litige était de savoir si le palettiseur⁶⁵, les étagères pour palettes et les sacs d'emballage constituaient des biens utilisés en fabrication et transformation aux fins de l'obtention du crédit d'impôt à l'investissement ou s'ils étaient plutôt utilisés à des activités d'expédition de marchandises. Autrement dit, s'agissait-il d'une opération d'emballage⁶⁶ ou de transport ? La Cour avait donc à délimiter l'étape de la fabrication de celle de l'expédition.

Cette démarcation a été établie ainsi : la palette est un outil essentiel à l'expédition des produits finis et constitue un équipement de transport et non d'emballage. Par conséquent, elle est non admissible. Les étagères sont cependant admissibles dans la proportion où elles servent à ranger les sacs d'emballage, la mise en sac étant, dans ce cas précis, considérée comme la dernière étape du processus de fabrication. Cette conclusion est fondée sur le jugement unanime de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Coca Cola Ltd. c. MRN Douanes et accise*⁶⁷ dans lequel les palettes ont été considérées faire partie de la première étape des activités d'expédition et d'entreposage et non du processus de fabrication.

La politique administrative du ministère présente bien cette distinction :

29. L'emménagement, l'expédition, la vente et la location à bail de produits finis sont des activités non admissibles. Si une marchandise peut être vendue en vrac, mais est emballée pour en faciliter la vente ou pour que le contribuable en obtienne un meilleur prix, cette marchandise sera généralement considérée comme un produit fini avant l'emballage. Cependant, un produit homogène qui doit habituellement être fractionné et emballé avant de pouvoir être vendu est, en général, considéré comme un produit fini après l'emballage⁶⁸.

*Midland Transport Limited c. La Reine*⁶⁹

Le contribuable, opérateur d'un moulin à scie, avait acquis et installé un nouveau système de tuyaux et contenants permettant de récupérer les copeaux de bois

directement de la scierie, d'en éliminer l'entreposage au sol et d'en faciliter le chargement dans des camions pour le transport aux moulins à papier des clients. Étant donné l'important débit de production et de livraison, les copeaux ne demeuraient dans la benne à copeaux que pour une période maximale de deux heures. Encore une fois, il s'agissait d'établir si les nouvelles installations faisaient partie du processus de fabrication ou si elles servaient plutôt à l'entreposage de produits finis.

Sur l'obligation qu'il doit y avoir un changement dans la forme ou autre caractéristique du produit pour constituer de la transformation, le juge Bonner conclut ainsi :

Although the evidence shows that the manner in which chips are removed from the mill does not enhance their quality but simply maintains it, it is not necessary that every step in a processing operation effect a material change in the texture or the structure of the product. In my view the question whether the bin enhances or preserves the quality of the product is of secondary importance. It is the practical role or purpose of the bin in the overall entire processing operation which identifies it as part of the appellant's processing machinery or equipment⁷⁰. (soulignement de l'auteur)

Le juge Wetston de la Cour fédérale de première instance ne tenait pas tout à fait les mêmes propos relativement aux activités du contribuable dans l'affaire *Range Grain Company Limited c. La Reine*⁷¹. Il est vrai que dans ce dernier cas, la société n'était jamais propriétaire du blé et n'avait pour unique fonction que de le recevoir et de l'entreposer avant qu'il ne soit chargé dans les navires. Le contribuable argumentait que le système de production du blé au Canada était unique puisque réglementé. Il fallait, à son avis, l'analyser dans son ensemble et de façon intégrée, sans en décortiquer chacune des composantes. La Cour n'a pas retenu cet argument. L'entreposage du grain, avant le chargement dans des navires, ne faisait donc pas partie intégrante d'un processus de fabrication ou de transformation du contribuable; il représentait plutôt une opération incidente à l'activité de transport.

I am satisfied that the processing, in this case, was for the strict purpose of maintaining the product, not improving or changing it. When the appellant's elevator received the grain it had already been processed for sale. The appellant simply ensured that the wheat did not become any less marketable and did not make the product more marketable within the meaning of the jurisprudence. Maintaining the quality of a good is incidental to any transportation of goods and is not the type of activity contemplated by parliament in permitting the deduction under section 125.1 of the Act. Moreover, the appellant did not own the grain and carried out a contract for service, namely transportation, and not for manufacturing and processing⁷². (soulignement de l'auteur)

Puis, dans le cas de *Midland Transport*, le juge a aussi tenté de délimiter la fonction de fabrication de celle de l'expédition. Il a conclu ainsi :

Obviously a line must be drawn between manufacturing or processing on the one hand and storing or shipping finished goods on the other hand. Where, as here, the physical flow from production to shipping is continuous the proper placement of the line may be a difficult task. In this case the action of the Minister in drawing the line just before chips fall from the auger artificially divides equipment which has been put into place to facilitate the continuous flow of the manufacturing process. In my view it is more consistent with the reality of the process at the appellant's mill to draw the line immediately below the gates at the bottom of the bin⁷³.

Ainsi, les opérations effectuées dans les nouvelles installations faisaient partie du processus de fabrication et l'expédition ne débutait qu'au moment où les camions procédaient au chargement. Le jugement a été émis en faveur du contribuable.

*La Reine c. Lomex Inc.*⁷⁴

Pour seule activité d'entreprise, le contribuable effectue le traitement par déshydratation de déchets et sous-produits d'origine animale afin de produire une farine protéinée destinée à l'alimentation animale, aux savonneries et à l'industrie oléochimique. Pour ce faire, il doit procéder à la cueillette des matières premières, puis à leur transport vers l'usine. La question en litige était justement de savoir si cette dernière activité constituait une activité admissible de fabrication et transformation. Il faut noter que le juge Garon de la Cour canadienne avait préalablement accueilli cette demande en indiquant que l'activité était comprise dans l'expression « les autres activités » prévues à l'alinéa 5202b) du Règlement et faisait ainsi partie du processus de fabrication et transformation.

Aussi, le juge Joyal s'est rangé aux conclusions du juge Garon, compte tenu du caractère très particulier des opérations du contribuable. Il a commenté que les textes de loi n'étaient pas « des modèles de rédaction », ce qui obligeait la Cour à exercer son meilleur jugement, tâche dont elle s'est acquittée.

La politique administrative du ministère sur le transport des matières premières n'est pas tout à fait conforme aux jugements *Lomex*, ce qui ajoute à la confusion :

26. La réception et l'emmagasiner de matières premières sont des activités admissibles. Bien que des activités liées à la réception de matières premières ailleurs qu'à l'usine ou à l'entrepôt d'un contribuable soient admissibles, les activités liées au transport des matières premières à l'usine ou à l'entrepôt ne sont pas des activités de réception ou d'emmagasiner, même si le transport se fait dans des véhicules du contribuable et s'il n'est fait qu'après la réception réelle des marchandises⁷⁵. (Soulignement de l'auteure)

Pour tenir compte des jugements *Lomex*, le ministère aurait dû préciser que l'activité de transport des matières premières n'est pas admissible à moins qu'elle ne fasse partie intégrante du processus de fabrication et transformation.

*Continental Lime Ltd.*⁷⁶

Dans cette affaire, la Cour avait de nouveau à déterminer à quel moment le processus de fabrication ou de transformation commençait et se terminait. La particularité était à l'effet que, dans le cadre de ses opérations, le contribuable produisait un minerai industriel, le calcaire (ou pierre à chaux), activité expressément exclue par la Loi⁷⁷.

Le juge McArthur a donc examiné les opérations du contribuable dans leur ensemble et considéré que la transformation débutait à compter du moment où le calcaire était prêt à être concassé, non lorsqu'il était rendu au concasseur situé à huit milles de la carrière. Il ajoute : « The purpose of the legislation is to assist manufacturers and processors. A narrow interpretation of manufacturing and processing unnecessarily restricts that intention⁷⁸ ».

Ainsi, le transport du calcaire vers le concasseur constitue une étape du processus de transformation devant aboutir à la production de chaux et non une activité de transport; elle est donc essentielle au processus de transformation.

L'activité d'emballage servant à rendre le produit plus commercialisable a aussi été considérée comme admissible dans la présente cause. De l'avis de la Cour, ce n'est pas parce que près de 80 pour cent de la production de chaux est vendue en vrac qu'il faille refuser l'opération d'emballage en sacs de cinq tonnes pour le 20 pour cent restant. En conformité avec le jugement rendu dans *Produits L.B.*⁷⁹, l'opération d'emballage qui vient à la fin du processus de production des biens est admissible aux fins de la fabrication et transformation.

La tendance jurisprudentielle du secteur du transport et de l'entreposage

Tel que déjà discuté, les activités de transport et d'entreposage, ainsi que celle de l'emballage, ne constituent pas des activités admissibles aux mesures fiscales favorables en matière de fabrication et transformation. Voici les conclusions jurisprudentielles sur l'admissibilité de ces activités :

- La difficulté première est d'établir la démarcation du processus de fabrication de celui de l'expédition ou du transport. Chaque cas est particulier et ce n'est qu'à la lumière de tous les faits et d'une analyse de toutes les opérations de la société prises dans leur ensemble, qu'il devient possible de tracer cette ligne de démarcation.
- Le transport, l'entreposage ou l'emballage n'est une activité admissible que si elle fait partie intégrante du processus de fabrication du contribuable tel que le confirme le jugement rendu dans l'affaire *Lomex*. Sinon, elle sera refusée comme il en a été le cas pour *Range Grain*, déjà discuté.
- Dans le cas plus précis de l'emballage, il faut tout d'abord distinguer si cette activité termine le processus de fabrication ou si elle débute le processus d'expédition, auquel cas l'activité ne sera pas admissible.

Contrat de fourniture d'ouvrage ou de matériaux ou contrat de vente

Les « bénéfiques de fabrication et de transformation au Canada »⁸⁰ sont établis en fonction des revenus tirés d'une entreprise exploitée activement au Canada, revenus qui s'appliquent à la fabrication ou à la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location.

Fabrication et transformation

Les termes « fabrication » et « transformation » ne sont pas définis précisément dans la Loi et prennent le sens que leur donne la jurisprudence. La Cour suprême a ainsi défini le terme « fabrication » :

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”⁸¹.

Quant au terme « transformation », la Cour suprême a confirmé la décision rendue par la Cour de l'échiquier dans l'affaire *Federal Farms Limited c. MRN*⁸² afin de donner à ce mot son sens ordinaire. Le jugement indiquait : « The evidence of the appellant as to its operations convinces me that those operations were a process or series of processes to prepare the product for the retail market⁸³ ».

Par la suite, selon les jugements rendus dans *Federal Farms* et *Nova Scotia Sand and Gravel Ltd. c. La Reine*⁸⁴, la Cour d'appel fédérale a dégagé deux tests qui doivent être exécutés avec succès avant qu'un article puisse être considéré avoir été transformé :

The two tests for determining whether a taxpayer processes goods are (i) whether there is a change in the form, appearance or other characteristics of the goods subject to the operation, and (ii) whether the product becomes more marketable⁸⁵.

Cette conclusion a aussi été retenue dans un jugement ultérieur de la Cour d'appel fédérale :

What is absent from the activities of the pharmacist is the subjection of the product “to a particular method, system or technique of preparation, handling or other treatment designed to effect a particular result”. [...] The use of the word “transformation” in the French version is indicative of the fact that changes or alterations of the product must be present. In the case at bar, the tablet or capsule remains in the same form and dosage throughout. A simple reduction in numbers for marketability does not constitute “processing”⁸⁶. (soulignement de l'auteure)

Ainsi, la jurisprudence fournit des lignes directrices assez précises quant à l'établissement de l'activité de fabrication ou de transformation.

Articles ou marchandises

Afin de bénéficier des dispositions fiscales favorables relatives à la fabrication et à la transformation, la société doit fabriquer ou transformer un article⁸⁷. Le but de ce texte n'est pas d'analyser de façon exhaustive la jurisprudence relative à la notion « d'article ». Suffit de savoir qu'il faut tout au moins que soit mis en cause un tel article⁸⁸. L'intérêt particulier de ce texte est plutôt orienté vers la notion « d'articles destinés à la vente ou à la location ».

Analyse de l'expression « destinés à la vente ou à la location »

Ainsi, le bien fabriqué ou transformé doit être lui-même destiné à la vente ou à la location. Il est donc nécessaire d'établir si le bien fait réellement partie d'une transaction de vente ou de location ou s'il est simplement transmis par accession dans le cadre d'un contrat de service. Les cours ont eu à se prononcer à plusieurs reprises à cet égard, laissant derrière elles deux courants distincts, celui de *Crown Tire* et celui de *Halliburton* et *Nowsco*.

La marque laissée par Crown Tire

Crown Tire est une entreprise de rechapage de pneus. Son activité principale consiste à enlever l'ancienne bande de roulement des pneus et à installer et coller une nouvelle bande sur des enveloppes de pneus qui appartiennent aux clients, puis de retourner les pneus rechapés aux clients. Dans certains cas plus rares, le rechapage est effectué sur des pneus qui appartiennent au contribuable et qui sont vendus à différents acheteurs. Le contribuable n'a pas été en mesure d'établir dans quelle proportion l'une et l'autre des activités était réalisée. Cette information était peu pertinente avant de déterminer si la société vendait des bandes de roulement ou si elle offrait un service incluant les pièces et la main-d'oeuvre.

Puisque le mot « vente » n'était pas défini dans la Loi, la Commission de révision de l'impôt s'est penchée sur le sens que ce mot devrait avoir :

The word "sale" is used and in its ordinary meaning, is a mode of transfer, of alienation, or of acquisition. It is different from another mode of transfer or of alienation, or of acquisition. It is different from an alienation by accession⁸⁹.

La Commission s'est par la suite prononcée sur ce qu'aurait été une vente dans le cas sous étude, en application de la théorie générale du transfert de bien en *common law* :

It would be different if the evidence had shown that the appellant had acquired from the customer the casing for one dollar or for nothing before the processing; even if the same customer, a few days later had acquired the same casing after it had been retreaded. Then it would have been a sale⁹⁰. (soulignement de l'auteure)

Cette conclusion a été reprise par le juge Strayer de la Cour fédérale de première instance dans *Crown Tire* :

The most important factor in establishing that Crown Tire's contracts for retreading customers' tires were contracts for work and material is, in my view, the fact that the work was done to a tire casing which the customer owned throughout. I think this distinguishes the present situation from those involved in many of the decided cases where the customer had never previously owned any part of the end product⁹¹. (soulignement de l'auteur)

Fort de ce jugement rendu auparavant dans *Crown Tire*, le ministère utilise ce précédent dans l'affaire *Les Ateliers Benoit Allard Inc. c. MRN*⁹² pour argumenter que le contribuable est plutôt partie à un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux. Une analyse de ce jugement révèle que le point en litige porte sur le fait que le contribuable n'effectue pas une activité de construction. Tel que le témoigne la citation suivante, le fait qu'il puisse s'agir d'un contrat de vente n'a pas été abordé :

Since the facts presumed by the respondent are substantially contradicted by the evidence, and since the appellant in fact engaged in sale, manufacture and processing, not construction, the Court accordingly allows the appeal⁹³.

Puis vint La Reine c. Halliburton Services Ltd.⁹⁴

Dans cette affaire, le contribuable fabriquait un produit très particulier qu'il utilisait pour rendre des services spécialisés dans le domaine du forage de puits de pétrole et de gaz. La question était donc de savoir si le bien fabriqué était réellement vendu ou s'il était simplement utilisé dans le cadre d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux.

Le ministère fondait ses arguments sur les jugements rendus antérieurement sur la législation portant sur la vente de biens (et non sur la législation fiscale en cause) et qui traitaient de l'importance relative du bien dans la vision globale du contrat. Dans *Halliburton*, la Cour fédérale de première instance indique qu'elle ne croit pas de son devoir d'appliquer ces jugements, puisque la législation fiscale permettant l'allégement en question ne traite nullement de contrat de vente de biens :

I do not read subsection 125.1(3)(b) as requiring that a taxpayer's profit has to arise out of a contract for a sale of goods as defined by the various Sales of Goods Acts. Subsection 125.1(3)(b) does not talk of a sale of goods. It talks of profit arising out of the processing of goods for sale⁹⁵. (soulignement de l'auteur)

Madame la juge Reed, ayant noté que la loi fiscale n'exige pas expressément que le contrat doive en être un de « vente de marchandises uniquement », précise que seule la source du bénéfice doit être considérée et non la nature du contrat ayant donné lieu à la transaction :

I do not find any requirement that the contract which gives rise to the taxpayer's profit must be of a particular nature, eg: one for the sale of goods and not one of a

more extensive nature involving work and labour as well as the goods or material supplied. In my view it is the source of the profit, (arising out of processing) that is important for the purposes of section 125.1(3)(b), not the nature of the taxpayer's contract with its customers⁹⁶.

La Cour est donc convaincue que l'intention du législateur est d'accorder un bénéfice fiscal lorsque le revenu est tiré de la fabrication ou de la transformation d'un bien destiné à la vente, mais sans exiger pour autant que le bien soit vendu par l'intermédiaire d'un mode de transfert particulier. Elle s'appuie à cet effet sur les jugements rendus à cette date dans l'affaire *Nova Construction Company Limited c. La Reine*⁹⁷.

Aussi, afin de pouvoir se distinguer des conclusions du jugement rendu précédemment dans la cause *Crown Tire*, madame la juge note trois éléments importants qui les distinguent :

- 1) Dans *Crown Tire*, il a clairement été indiqué que la différence entre un contrat de vente et un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux doit être déterminée en fonction des faits propres à chacun des cas. La conclusion peut donc varier, comme dans l'affaire sous étude.
- 2) Dans *Crown Tire*, le bien n'était pas fabriqué avant que n'ait lieu la fourniture du service, tandis que dans *Halliburton*, la société fabrique son produit avant de l'utiliser pour fournir un service spécialisé.
- 3) Comme l'élément-clé dans le jugement *Crown Tire* était que le client demeurait propriétaire de l'enveloppe du pneu tout au long du processus de rechapage, la distinction entre le contrat de vente et celui de fourniture d'ouvrage et de matériaux y trouvait son importance. Pas toutefois dans le cas de *Halliburton*.

Ces distinctions importantes ont permis à la juge Reed de se détacher du jugement *Crown Tire* et d'émettre dans *Halliburton* un jugement en faveur du contribuable. La Couronne s'est donc prévaluée de son droit d'appel, donnant lieu au jugement de la Cour d'appel fédérale quelque cinq années plus tard. Puisque les faits étaient tout à fait similaires à ceux de l'affaire *Nowasco*⁹⁸ traitée presque simultanément par cette même instance, le dénouement a été identique : l'appel de la Couronne a été rejeté et la société *Halliburton* a été considérée au titre de fabricant d'un article destiné à la vente.

Suivi de La Reine c. Nowasco Well Service Ltd.⁹⁹

Comme il a été précisé auparavant, les faits relatifs dans cette cause sont similaires à ceux du cas *Halliburton*, à savoir qu'il s'agissait d'établir si *Nowasco* fabriquait un produit destiné à la vente. Le juge Cullen s'est inspiré du jugement rendu par la même instance dans *Halliburton* en y apportant une distinction :

It is here therefore that I must disagree with my colleague Reed, J. I do not regard mixing and blending aspects of the activity as being separate and distinct from the

pressurizing and pumping aspects so as to constitute them respectively as separate and distinct activities. In foamed acidizing activity the operation is one continuous process designed to deliver the foamed acid to the well head at a pre-determined and agreed-upon rate of flow¹⁰⁰. (soulignement de l'auteure)

Il a ainsi déterminé que toutes les activités de Newsco faisaient partie intégrante d'un seul processus continu et que, dans un sens commercial ordinaire, chacune d'elles ne devait pas être distinguée et séparée.

This is definitely a more businesslike, common sense approach to the issue rather than a theoretical one. The latter approach, in my view, leads to many inappropriate implications both in fact and in law¹⁰¹. (soulignement de l'auteure)

La Couronne avait retenu la façon « théorique » de considérer individuellement chacune des activités, ce qui avait mené à la conclusion qu'une fois le produit fabriqué mélangé et prêt à être utilisé, il devenait un produit fini. Le pompage ultérieur du produit représentait la livraison d'un produit fini, activité exclue par l'application des dispositions mêmes de la Loi.

Le verdict a été porté en appel par la Couronne, mais sans succès. Encore une fois, la Cour a soutenu que le contribuable ne réalisait pas un simple contrat de services, mais qu'il transformait des articles conformément aux spécifications particulières de chaque client, lesquels articles servaient à rendre des services spécialisés à ces mêmes clients. Dans le sens commun d'une transaction commerciale normale, il ne s'agissait pas d'un simple contrat de service. Pour distinguer sa décision des conclusions du jugement rendu dans l'affaire *Crown Tire*, la Cour indique :

I believe that determining the particular time at which and where title to the goods passes, is of little importance, on the facts of this case, in the determination of the relationship between the parties. However, what is of some significance, I think, is that since the products furnished are produced to the particular specifications of the operator/customer and must be paid for by it whether completely used or not (subject to some limited contractual exceptions), it may well be that title passes when the mixing and blending is effected¹⁰². (soulignement de l'auteure)

La Cour attribue donc peu d'importance¹⁰³ au moment où se fait le transfert de propriété du bien, considérant plutôt le processus dans son entier afin de déterminer s'il s'agit d'un bien destiné à la vente. Dans les cas sous étude, les contribuables fabriquaient réellement des articles transmis au client, même si cette transmission s'effectuait en même temps qu'un service. Puisque le contribuable était un fabricant, il avait droit aux dispositions fiscales favorables relatives à la fabrication et à la transformation, peu importe la nature du contrat qui le liait à ses clients.

En ce qui concerne la façon d'interpréter les lois, elle ajoute :

[A]dopting the modern principle of statutory interpretations that "the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary

sense harmoniously with the scheme of the Act, and the intention of Parliament”, I am of the opinion that the processing activities of the Respondent fall within the meaning of processing of goods for sale in paragraph 125.1(3)(a) of the Act¹⁰⁴. (soulignement de l’auteur)

C’est à la suite de ce jugement et de celui rendu précédemment dans l’affaire *Halliburton* qu’est née la nouvelle tendance jurisprudentielle opposée à l’effet qu’un contrat ne caractérise pas à lui seul une transaction. Il y a « vente » aux fins de l’application des dispositions fiscales visées lorsque la transaction résulte en une marchandise à être fournie contre valeur, peu importe que des services soient fournis concurremment.

L’influence de Halliburton et Newsco comparativement à celle de Crown Tire

Afin de tenter de déterminer dans quelle direction s’orientent les tribunaux à la suite des jugements rendus dans *Halliburton*, *Newsco* et *Crown Tire*, il faut dresser la liste et commenter certains de ces jugements rendus selon l’une ou l’autre des options. Voici tout d’abord les principaux jugements rendus à la lumière des arguments développés dans *Halliburton* et *Newsco* et présentés par ordre chronologique de leur date de publication dans *Dominion Tax Cases*.

*Installation Mécanique G & B Ltée c. MRN*¹⁰⁵ (non commenté)
*Design One Creative Graphic Production Ltd. c. MRN*¹⁰⁶ (non commenté)
*Lehmann Bookbinding Limited c. MRN*¹⁰⁷

Dans *Lehmann Bookbinding*, le juge Taylor a refusé de se prononcer sur le fait que le jugement *Crown Tire* ait été renversé en raison des jugements rendus dans *Halliburton* et *Newsco* :

In my view, the relevance of *Crown Tire (supra)*, must be seen in the light of the decisions in *Halliburton (supra)* and *Newsco (supra)*. To that extent, I am in agreement with counsel for the appellant in this matter. It may overstate the case to say, as does counsel for the appellant, that *Halliburton (supra)* and *Newsco (supra)* have overturned *Crown Tire (supra)*. But I need make no determination on that point — I need only point out that the Courts in both *Halliburton (supra)* and *Newsco (supra)* had no difficulty in rejecting the contention of the respondent therein, that “service and products are inseparable”¹⁰⁸.

Il est cependant à noter que le jugement *Lehmann Bookbinding* a ultérieurement été renversé par la Cour fédérale de première instance¹⁰⁹; il sera plus longuement discuté dans la section de ce texte portant sur l’influence des conclusions de l’affaire *Crown Tire* sur les décisions qui ont suivi.

*Tuyauteries Saglac Inc. c. MRN*¹¹⁰ (non commenté)

*Stowe-Woodward Inc. c. La Reine*¹¹¹

Faut-il préciser que le jugement *Stowe-Woodward* a été rendu après la décision, par la même instance, dans *Rolls Royce (Canada) Limited c. La Reine*¹¹². Déjà à cette époque, les deux tendances se dessinaient, l'une provenant de *Crown Tire* et appuyée par *Tenneco* et *Reg Rad Tech*, l'autre inspirée de *Halliburton* et *Nowasco*. C'est à la lumière de cette controverse naissante que le juge Dubé a rendu son jugement en faveur du contribuable tout en précisant les éléments qui devraient servir, à son avis, à différencier la substance d'un contrat de vente de celle d'un contrat de service :

In reality, what must be determined is the substance of the contract. Most manufacturing and processing contracts involve equipment and labour. Where these elements are brought together to produce "something", and that something is sold, the contract is in the nature of a contract of sale of goods. However, where the taxpayer is hired mostly for his skills in operating or repairing his customer's property, then the contract may be one for services. Obviously, in the case at bar, the taxpayer does more than rent his services. It manufactures a specialized product with its expensive and highly sophisticated machinery, then delivers that good by applying it to the customer's roll. This taxpayer is the licensee of various roll cover trademarks and is the sole manufacturer in Canada authorized to produce those goods. True, it does service the goods, but its customers may buy the green material if they wish, and they do so, albeit only for repairs¹¹³.

Il est donc facile de comprendre que la distinction que voulait apporter le juge Dubé dans *Stowe-Woodward* comparativement à *Crown Tire*, est que, dans *Stowe-Woodward*, il y avait le remplacement et non la simple réparation de la couche de caoutchouc.

Voici maintenant les principaux jugements rendus à la lumière des arguments développés dans *Crown Tire*, toujours présentés dans l'ordre chronologique de leur date de publication dans *Dominion Tax Cases* :

*Tenneco Canada Inc. c. La Reine*¹¹⁴

Cette cause est celle de la société Speedy Muffler dans laquelle il fallait déterminer si la société fabriquait ou transformait des tuyaux d'échappement destinés à la vente. Le jugement de la Cour fédérale de première instance était défavorable au contribuable parce que l'article en question n'était pas vendu au sens de la Loi, mais qu'il était plutôt transmis par accession :

Summing up, the work carried out by Speedy Muffler on the vehicles of its customers, whether it be repair to the exhaust system in place, or the replacement of some of its components, or the total replacement of the whole exhaust system, does not constitute the manufacturing or processing of goods for

sale, but constitutes services. Furthermore, even if I considered such work to constitute manufacturing or processing, such activities would not be in respect of goods for sale within the meaning of the Act, as in my view the exhaust parts installed under the vehicles of the customers are not sold to the customers, but have become the property of the customers by accession¹¹⁵.

De plus, de l'avis de la Cour, la société n'effectuait aucune fabrication ou transformation. Pour en conclure ainsi, elle a procédé à la comparaison des opérations effectuées par *Tenneco* à l'assemblage en usine d'une automobile :

The major distinction, of course, is that those large assembly plants create a new product, an automobile, which is then distributed wholesale, whereas Speedy Muffler merely assembles a few component parts, already custom built by another manufacturer (Walker) and attaches them to a vehicle. As I see it, Speedy Muffler does not really create new goods for sale: it merely installs on cars goods already manufactured elsewhere¹¹⁶.

Quant à la Cour d'appel fédérale, elle a tout d'abord confirmé la position du juge de la cour inférieure en ce qui a trait à la notion de fabrication et transformation. Ensuite, selon les jugements rendus par la Cour suprême dans les affaires *York Marble* et *Federal Farms*, elle ajoute :

The nature of the modern commercial world is that goods often pass through many hands before they reach consumers. At each stage, minor alterations may be made to the goods, or they may be assembled in conjunction with other ready-made goods, before they progress through the commercial chain. The benefit of the incentives cannot be claimed by each of the handlers merely because they altered the goods in some small way. Only those operations which significantly change the character of the goods can truly be described as "manufacturing" or "processing" so as to qualify for the special tax incentives¹¹⁷. (soulignement de l'auteure)

*Dixie X-Ray Associates Ltd. c. La Reine*¹¹⁸ (non commenté)
*Ashworth Bros. Canada Inc. c. La Reine*¹¹⁹

Les affaires *Tenneco* et *Dixie X-Ray* ont mené à la conclusion que le contrat analysé en était plutôt un de service et que la marchandise, bien que réellement transmise, ne pouvait être qu'accessoire au contrat de service. Dans l'affaire *Ashworth*, la question n'était pas de savoir si le contribuable exerçait des activités admissibles au bénéfice de fabrication et transformation¹²⁰, mais de déterminer si les activités exercées par le contribuable menaient à la fabrication d'un bien destiné à la vente. Le contribuable appuyait sa défense sur les conclusions de la nouvelle affaire *Halliburton*, précisant qu'il n'était plus nécessaire de faire la distinction entre un contrat de vente de biens ou un contrat de services. D'entrée de jeu, le juge Tremblay a justifié sa dissociation avec le jugement rendu dans

Halliburton en signifiant que, dans le cas sous étude, un client qui aurait eu l'expertise technique nécessaire aurait lui-même été en mesure de procéder à l'installation des pièces fournies par contrat, tandis que dans *Halliburton*, de par la structure même de l'industrie, aucun client n'aurait pu acheter seulement le produit et l'utiliser lui-même sans recourir aux services spécialisés du contribuable. En conséquence, l'appel a été rejeté.

*Rolls-Royce (Canada) Limited c. La Reine*¹²¹

Les faits de cette affaire se présentent ainsi : le contribuable remet en état des moteurs usagés d'avion et en certifie la qualité en vue d'une utilisation ultérieure. Pour ce faire, les moteurs sont retirés de l'avion en question et réusinés. Tout au long du processus, les moteurs conservent leur identité — ils gardent le même numéro de série qu'à leur arrivée à l'usine et le titre de propriété du moteur n'est jamais transféré du client au contribuable en cours de réusinage. De plus, aucun nouveau bien n'est créé lors des opérations de remise en état.

Pour la Cour fédérale de première instance, il s'agissait d'établir si les faits se rapprochaient plus de ceux dans *Crown Tire* ou dans *Halliburton*. C'était donc la première confrontation judiciaire des deux lignes de pensée élaborées par les tribunaux en cette matière.

Étant tenu de considérer ces deux lignes de pensée opposées qu'avait fait naître la jurisprudence antérieure, le juge Martin de la Cour fédérale de première instance retient de *Crown Tire* les faits suivants :

The major considerations which caused Strayer, J. to conclude as he did were:

(i) the property or chattel upon which the work was done and the new material attached remained the property of the customer throughout the process;

(ii) the contract was essentially a contract of repair so that the new materials or items added to the customer's chattel became the property of the owner or customer by accession;

(iii) since the new material or items added to the customer's chattel merged with the customer's chattel at the time of adhesion to it the material or items so attached could not therefore be the subject of a contract of sale.

As already indicated Strayer, J. concluded that the most important of the above considerations was the fact that the work was done to a chattel which the customer owned throughout¹²². (soulignement de l'auteur)

Puis, en faisant référence au jugement rendu par la Cour fédérale de première instance dans *Halliburton*, le juge Martin poursuit :

I agree with the distinctions made by Reed, J. Firstly, I have concluded that the contracts for overhaul or repair of the customer's engines were essentially ones for work, labour and materials and not contracts for the sale of goods. Secondly, I agree that the *Halliburton* and *Newsco* cases involved the creation by the

taxpayer of a good or product, cement, prior to its use in the provision of the service. This was done by the taxpayer in those cases in what one of the trial judges described as mobile factories owned by the taxpayers and brought to the oil-well site for the purpose of producing or manufacturing the product which was then sold to the customer.

Finally, Reed, J. acknowledged that the significant factor in the *Crown Tire* case was the fact that the chattel, upon which the work was done, was a chattel which the customer owned throughout and that that factor was not applicable in the *Halliburton* case which was then under her consideration¹²³. (soulignement de l'auteure)

Il tient cependant à préciser qu'à son avis, les décisions rendues dans *Halliburton* et *Nowasco* ne renversent pas pour autant celle émise dans *Crown Tire* :

Counsel for the plaintiff urged me to find that the Federal Court of Appeal's decisions in the *Halliburton* and *Nowasco* cases had, in effect, overruled the *Crown Tire* case and that by virtue of the principle of *stare decisis* I was bound to give effect to the decisions of the Appeal Division and find in his client's favour in this matter. I do not see the decision of Urie, J.A. in that light at all.

Urie, J.A., who gave the Appeal Division's decision in both the *Halliburton* and *Nowasco* cases, said, with respect to the *Crown Tire* decision, that he had reviewed it and had found it distinguishable on its facts which, of course, was precisely what Reed, J. had decided as well¹²⁴. (soulignement de l'auteure)

Puis, il considère que les faits de l'affaire en cause se rapprochent beaucoup plus de ceux de *Crown Tire* que de *Halliburton* en ce sens que dans *Rolls-Royce* :

- Le client doit se fier entièrement au jugement du contribuable quant aux pièces utilisées et au travail à être effectué afin de réusiner les moteurs d'avion.
- Aucun nouvel article n'est créé avant son introduction dans le moteur.
- C'est le contribuable lui-même qui contrôle l'opération, non pas le client.
- C'est le contribuable qui garantit le travail.
- Le titre de propriété des biens passe par accession au moment où les biens sont incorporés et deviennent partie intégrante du moteur réusiné.

Le juge Martin décide donc à l'effet que *Rolls-Royce*, selon les faits soumis, opère une entreprise de réusinage et de réparation de moteurs d'avions, lesquels demeurent la propriété de ses clients tout au long du processus. À ces moteurs sont simplement ajoutées des pièces transmises aux clients par accession. Il n'y a donc pas vente d'articles fabriqués par le contribuable et il ne peut pas bénéficier des stimulants fiscaux relatifs à la fabrication et à la transformation.

Malgré l'appel du contribuable devant la Cour d'appel fédérale, le jugement est maintenu. En effet, pour être admissible aux dispositions favorables de la Loi portant sur la fabrication et la transformation, la société doit produire ou transformer des biens qui doivent être eux-mêmes vendus. Dans le cas de *Rolls-Royce*, les moteurs sont transformés mais ne sont jamais vendus puisqu'ils appartiennent aux clients. Aussi, Rolls-Royce ne fabrique pas les pièces utilisées pour le réusinage des moteurs. Comme le contribuable ne produit aucun bien, il ne peut bénéficier des dispositions favorables relatives à la fabrication et à la transformation.

Dans le cadre de son analyse, le juge MacGuigan fournit son interprétation de la distinction entre les affaires *Crown Tire* et *Halliburton*, de manière à conclure que l'une ne meurt pas à cause de l'autre :

The crucial distinction between *Crown Tire* and *Halliburton* seems to me to be the second difference noted by Reed, J., viz., that the processing in *Crown Tire* “did not involve the creation of a good antecedent to its use in the provision of a service”. (In my view it might also have been “contemporaneous with” its use in the provision of a service). The rubber strip in *Crown Tire* was not on the evidence manufactured or processed by the taxpayer, whereas the cement in *Halliburton* was made by the taxpayer, indeed was custom-made according to very exact specifications¹²⁵. (soulignement de l'auteur)

Le jugement dans l'affaire *Rolls-Royce* a été rendu par la Cour d'appel fédérale à la toute fin de l'année 92¹²⁶. Il a assurément marqué la jurisprudence ultérieure en ce sens qu'il a fait renaître de ses cendres le jugement *Crown Tire*, présumé mort après *Halliburton*. Le tribunal a même émis l'opinion qu'il y avait une distinction cruciale à faire entre ces deux cas, laissant la vie sauve à chacun des jugements. *Crown Tire* ne fabriquait pas la bande de caoutchouc et ne créait aucun bien avant son utilisation dans le cadre d'un contrat de service. Contrairement, *Halliburton* fabriquait son ciment selon des spécifications très précises afin de satisfaire aux exigences particulières de chacun de ses clients. Il était donc normal que les deux jugements diffèrent. Dans le cas de *Rolls-Royce*, la raison pour rejeter l'appel était qu'aucun bien n'était fabriqué par le contribuable et que les faits s'apparentaient plutôt à ceux de *Crown Tire*. Le tribunal ajoute que les décisions qui venaient très récemment d'être émises dans *Tenneco*¹²⁷ et *Coopers & Lybrand*¹²⁸ n'apportaient rien de nouveau qui puisse modifier ce jugement.

*La Reine c. Coopers & Lybrand Ltd. in its Capacity as Trustee in Bankruptcy of Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc.*¹²⁹

Dans cette affaire, la Cour avait à déterminer si l'équipement utilisé par le contribuable servait à effectuer la réparation et le réusinage de systèmes hydrauliques ou à fabriquer des articles destinés à la vente. En s'appuyant sur

le jugement rendu dans l'affaire *Crown Tire*, la Cour canadienne de l'impôt avait conclu à l'effet que le contribuable faisait la réparation de systèmes hydrauliques. La réelle question à élucider par la Cour fédérale de première instance était donc d'évaluer uniquement si la décision rendue dans *Crown Tire* était ou non applicable au présent cas.

Après avoir procédé à une analyse jurisprudentielle assez complète sur la question, le juge MacKay réfutait l'application de *Crown Tire* au cas sous analyse pour conclure en faveur du contribuable :

I distinguish *Crown Tire* on the basis that there was no product produced by the taxpayer before the work and materials provided resulted in adding to the customer's property by adhesion of the materials. No new tire treads existed until the customer's tire casing was retreaded. In *Rolls-Royce* there was no evidence of any product made, rather the evidence was that the equipment in question was used in servicing engines and parts and it was argued that the substantial work involved resulted in a new engine, a conclusion that Martin, J. rejected. (...) It was urged by the defendant that the hydraulic components continued throughout to be owned by customers, as tire casings were in *Crown Tire*, but here that could not be said for the replacement parts made by the taxpayer, distinct products, that were not the property of the customer, until at the earliest when affixed to the customer's component on reassembly, or at some later time¹³⁰.

La Couronne en appelle auprès de la Cour d'appel fédérale qui, plutôt que de ne considérer que l'application potentielle de *Crown Tire* à cette cause, cherche à déterminer si un article destiné à la vente a été fabriqué ou transformé par le contribuable. Pour ce faire, la Cour procède à un historique des dispositions sur le sujet et va même jusqu'à analyser les débats de la Chambre des Communes afin d'avoir une indication plus précise de la volonté législative. Elle rappelle aussi que le nouveau principe d'interprétation des lois est à l'effet que les mots doivent y être lus dans leur contexte global et dans leur sens grammatical et ordinaire tout en considérant l'objet et l'esprit de la loi, ainsi que l'intention du législateur.

C'est ainsi que la Cour d'appel constate que, dans l'affaire *Crown Tire*, la distinction établie par le droit civil entre un contrat de vente et un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux a été appliquée, tandis que dans *Nowasco* et *Halliburton*, la construction littérale du mot « vente » a été retenue et définie comme le transfert contre valeur d'un bien fabriqué par le contribuable, peu importe la nature du contrat existant par ailleurs entre les parties.

La Cour d'appel tranche en faveur de la Couronne. Elle justifie sa position en tenant compte des objectifs législatifs suivants :

It is also clear that Parliament had in mind specific target groups and specific target activities. The legislation was not intended to benefit every manufacturing activity or every manufacturer. The language of the statute is

clear that the activities to be benefited were the manufacture of goods for sale or lease and the beneficiaries, the manufacturers engaged in that activity. This is the short answer to those who say that the *Crown Tire* approach yields illogical results or results in a formalistic splitting of taxpayers' activities. In my view, that is the background against which the clause should be understood and construed¹³¹.

Et en ce qui concerne le nouveau principe d'interprétation des lois, la Cour ajoute :

We are invited by the modern rule of statutory interpretation to give those words their ordinary meaning. But we are dealing with a commercial statute and in commerce the words have a meaning that is well understood. In the common law, "for sale" does not mean "for use in a repair process"¹³².

C'est ainsi que, conformément aux objectifs de la Loi et au sens commercial que devrait avoir le mot « vente », le jugement dans *Coopers & Lybrand* appuyait celui émis antérieurement dans *Crown Tire*.

*Germac Entreprises Limited c. La Reine*¹³³ (non commenté)
*La Reine c. Lehmann Bookbinding Limited*¹³⁴

Au moment de l'émission du jugement *Lehmann Bookbinding*, la Cour d'appel fédérale avait déjà rendu le sien dans *Coopers & Lybrand*. C'est ainsi que la Cour a assimilé les faits à ceux de *Crown Tire* et interprété le mot « vente » dans son sens civil et non dans son sens courant. Elle ajoute que dans *Crown Tire*, le juge Strayer a déterminé que l'élément le plus important à considérer était que le travail avait été effectué sur un bien appartenant aux clients tout au long du processus, ce qui était aussi le cas de la présente affaire.

*La Reine c. Mont-Sutton Inc.*¹³⁵

Dans cette affaire, il fallait déterminer si la fabrication de neige artificielle constituait la fabrication d'un bien destiné à la location, le skieur étant, de l'avis du contribuable, partie à un contrat de location de neige. La Cour canadienne de l'impôt, par l'intermédiaire du juge Archambault et faisant référence à la controverse née de l'application de *Crown Tire* et de *Halliburton* quant à ce qui constitue une « vente » au sens de la Loi, conclut ainsi en adoptant le test appliqué par le juge Isaac dans *Coopers & Lybrand* :

I do not believe that a typical skier who purchases a day pass can seriously state that he has leased artificial snow and that Sutton's business consists in manufacturing goods for lease. He would conclude instead that Sutton uses its equipment to manufacture artificial snow as part of its ski resort operation.

I therefore conclude that the equipment used to manufacture snow was not used for the manufacturing or processing of goods for sale or lease¹³⁶.

Et c'est ainsi que, selon ce même test, la Cour d'appel fédérale rejette l'appel du contribuable. Dans le monde du commerce, il semble que les mots aient un sens bien compris et qu'il faille interpréter la Loi en ce sens.

Dans ce méandre où les cours inférieures tentaient, tant bien que mal, de déterminer laquelle des deux lignes d'autorité devait être appliquée compte tenu des faits particuliers à la situation analysée, tous rêvaient d'entendre la plus haute instance du pays se prononcer sur le sujet. Le rêve est passé à la réalité lorsque la Cour suprême a accepté d'entendre l'affaire discutée ci-après.

L'ultime décision : Will-Kare Paving & Contracting Limited c. La Reine¹³⁷

Cette cause étant déterminante dans la constatation de la tangente que prend la jurisprudence dans l'évaluation d'un « article destiné à la vente ou à la location », il est préférable de reprendre son histoire juridique du début.

Les faits

L'entreprise principale du contribuable consistait à revêtir d'asphalte des allées, des stationnements et des petites voies publiques. Au départ, le contribuable achetait son asphalte auprès de fournisseurs indépendants. Puis, afin d'éviter d'être à la merci des fournisseurs et pour profiter de l'occasion de fournir d'autres entreprises d'asphaltage en même temps que de lui permettre d'accepter des contrats de plus grande importance, il a pris la décision de construire une usine de fabrication d'asphalte. Dans les années sous étude, 75 pour cent de la production de l'usine était utilisée par sa propre entreprise de pavage et le reste, soit 25 pour cent, était vendu à des tiers.

Le contribuable inscrit l'usine dans la catégorie d'amortissement accéléré et demande un crédit d'impôt à l'investissement, alléguant que l'usine est utilisée principalement pour la fabrication et la transformation d'articles à vendre. Il réclame aussi le crédit au titre des bénéfices de fabrication et de transformation sur la totalité de son revenu.

Will-Kare convient cependant qu'en vertu de l'interprétation traditionnelle à donner au contrat de vente, l'asphalte qu'elle utilise dans les contrats d'asphaltage ne constitue pas la fabrication d'un article destiné à la vente. Par contre, le contribuable considère que les faits de sa cause s'apparentent plutôt à ceux de *Halliburton* que de *Crown Tire*, puisqu'il crée un bien avant même qu'il ne soit utilisé dans le contrat de pavage. Il soutient aussi qu'un acheteur pourrait tout aussi bien acheter seulement la marchandise sans que le contribuable fournisse aussi le service d'asphaltage et ajoute que le bien n'est pas consommé et garde sa nature, même après avoir été utilisé dans le cadre du contrat de service.

Le ministère allègue que le mot « vente » devrait être utilisé dans son sens ordinaire tel qu'établi par la *common law* et que les jugements rendus dans *Halliburton* et *Nowasco* ne sont plus valables puisqu'ils ont été renversés par le jugement de la Cour d'appel fédérale dans *Coopers & Lybrand*.

Ce litige amène les parties devant les tribunaux. Voici le jugement émis par chacune des instances consultée dans cette affaire.

Le jugement de la Cour canadienne de l'impôt

Reprenant les propos employés par le juge Isaac de la Cour d'appel fédérale dans *Coopers & Lybrand*, le juge Sarchuk en vient à la conclusion que l'intention de cette décision était effectivement de renverser le « raisonnement » découlant des jugements *Halliburton* et *Newsco*. Il ne peut que constater qu'il est lié par ce jugement et rejette l'appel du contribuable.

Le jugement de la Cour d'appel fédérale

Le contribuable en appelle de la décision auprès de la Cour d'appel fédérale. Toutefois, le jugement est maintenu :

I respectfully concur with the view in that case that the words “goods for sale or lease” should, in the absence of some clear indication to the contrary, be given the same meaning as they would elsewhere in the general law of sale of goods. I do not understand the rationale of the *Coopers & Lybrand* decision to be confined to “repair” situations¹³⁸.

Aux grands maux les grands moyens. Le contribuable en appelle auprès de la Cour suprême du Canada, laquelle lui accorde, le 8 octobre 1998, le droit d'être entendu. La Cour suprême a possiblement accédé à la demande de Will-Kare dans le but d'éclaircir enfin cette polémique juridique sur le sens à donner au mot « vente » dans l'interprétation des dispositions législatives portant sur la fabrication et la transformation.

Le jugement de la Cour suprême du Canada

À cette question épineuse, la réponse ne pouvait qu'être difficile à trancher. C'est bien ce qu'a démontré la Cour suprême, rejetant le pourvoi en une simple majorité de quatre juges contre trois. Dans un premier temps, il faut revoir les arguments développés par la Cour qui avaient pour objet de rejeter le pourvoi. Par la suite, il sera fait état des arguments et commentaires apportés par les juges dissidents.

Arguments des juges majoritaires

- Le législateur connaît le sens du mot « vente » tel qu'il est depuis longtemps établi en droit commercial. Il était conscient des conséquences de son emploi et visait à accorder les stimulants fiscaux uniquement à la fabrication et à la transformation de marchandises pour la vente, à l'exclusion des biens utilisés principalement en exécution de contrats de fournitures d'ouvrage et de matériaux.
- Il est plausible que parfois, cette distinction établie en droit commercial, aboutisse à une conséquence anormale et rende inadmissible un bien qui,

sans les services, aurait donné droit aux stimulants. Sauf indication contraire expresse, il y a lieu de recourir à l'interprétation qui découle des règles bien établies du droit commercial.

- S'il avait voulu élargir le « sens ordinaire » de ce mot en un « sens courant », il lui aurait été loisible d'adopter un libellé clair en ce sens. La nature technique de la Loi ne permet pas d'en élargir le sens.

Arguments des juges minoritaires

- Nul ne conteste que, si le contribuable avait conclu deux contrats distincts, l'un pour la vente d'asphalte et l'autre pour le pavage, il aurait eu droit à la déduction.
- Dans un régime fondé sur l'autocotisation, il est impératif que les contribuables puissent comprendre les lois. Ni l'appelante, ni ses clients, ne pouvaient faire la distinction entre l'accession et la vente. De plus, ces distinctions juridiques techniques sont étrangères à la Loi et ne sont guère à la portée des contribuables.
- Vouloir à tout prix utiliser le « sens ordinaire » risque d'aller à l'encontre de l'objet législatif de la disposition. La force de la règle du « sens ordinaire » réside dans la reconnaissance que les termes de la disposition sont eux-mêmes le véhicule par lequel le législateur transmet son intention aux personnes qui tentent de déterminer leurs droits et leurs obligations fiscales au titre de la Loi.
- L'interprétation du ministre suppose l'ajout de quelques mots au texte de la Loi pour préciser qu'il s'agit de « marchandises destinées à être aliénées en exécution de contrats de vente ou de location ».
- Contrairement aux « affaires de réparation » comme celle de *Rolls Royce* et de *Crown Tire*, il y a, dans la présente cause, une marchandise « destinée à la vente ». Au point de départ, l'asphalte appartenait au contribuable; au point d'arrivée, elle appartenait au client. Le service fourni est accessoire, l'objectif du client étant d'obtenir une surface asphaltée.

La tendance jurisprudentielle du contrat de vente comparativement au contrat de fournitures d'ouvrage et de matériaux

Comme la plus haute instance du pays n'a pu trancher la question que de justesse, ce n'est pas sans difficulté que peut être tracée une tangente claire sur le sujet. Il est cependant possible d'en extraire les principales tendances :

- Dans tous les cas sous étude, le fait qu'un **article** ait été **fabriqué** ou **transformé** n'a jamais été mis en doute. Le problème consistait à déterminer si l'article fabriqué ou transformé était « destiné à la vente ou à la location ».
- La décision rendue par la majorité des juges dans *Will-Kare* était fondée sur le principe énoncé dans l'ouvrage de référence *Benjamin's Sale of Goods*¹³⁹

en ce qui a trait à la distinction entre un contrat de vente de marchandises et un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux. Ce principe est issu de la *common law* et du droit provincial en matière de vente de marchandises :

[TRADUCTION] Lorsqu'un bien, meuble ou immeuble, de l'employeur doit faire l'objet de travaux comportant l'utilisation ou l'adjonction de matériaux appartenant à la personne engagée à cet effet, il s'agira normalement d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux, la propriété de ceux-ci passant alors à l'employeur par accession et non pas en vertu d'un contrat de vente¹⁴⁰.

Ce principe avait aussi été retenu dans l'affaire *Crown Tire*. Mais faut-il croire que ce principe n'est pas à la base de la politique administrative du ministère, du moins en ce qui concerne les fabricants d'asphalte tels que Will-Kare, puisque les juges dissidents rapportent les propos suivants tenus par un représentant du ministère en 1974 :

[TRADUCTION] Lorsqu'une entreprise signe un contrat de *fourniture* et d'*édification*, la fabrication hors chantier des produits de construction n'est pas considérée comme une activité de construction, tandis que leurs érection et installation au lieu de construction sont considérées comme des activités de construction. Lorsqu'un produit de construction, tel que le béton ou l'asphalte préparés, est fabriqué ou transformé ailleurs que sur les lieux de construction et est ensuite appliqué par la même entreprise sur les lieux de construction, une difficulté peut sembler surgir du fait qu'il n'y a pas eu de vente du béton ou de l'asphalte en question. Dans un tel cas ou un cas semblable, on considère que le produit a été vendu au moment où l'ouvrage terminé est lui-même vendu et les activités en question remplissent donc les conditions requises. ("Manufacturing and Processing Tax Incentives", dans *Report of Proceedings of the Twenty-Fifth Tax Conference* (1974), 124, p. 127)¹⁴¹. (soulignements ajoutés par le juge Binnie, représentant des juges dissidents)

Le jugement rendu par la Cour suprême dans *Will-Kare* pourrait donc affecter considérablement les fabricants d'asphalte et de béton dans l'établissement de leur charge fiscale future. Depuis des années déjà, la politique du ministère était à l'effet de leur accorder les bénéfices fiscaux relatifs à la fabrication et à la transformation; elle pourrait dorénavant changer afin de refléter la décision rendue par la Cour suprême.

Le mode de transfert à l'acheteur du bien fabriqué par le vendeur prend maintenant toute son importance. Si le bien est transféré par accession, il n'est pas vendu.

- Dans l'affaire *Crown Tire*, il avait été indiqué que l'élément le plus important à considérer à l'effet qu'il n'y ait pas eu « vente » était que, tout au long du processus, le bien (l'enveloppe du pneu) appartenait aux clients et non au contribuable. Les causes ultérieures ont amoindri l'importance de ce principe en s'attardant plutôt au sens que devait prendre le mot « vente »

aux fins des dispositions de la Loi, ce sens étant celui des lois commerciales. Ce principe a majoritairement été retenu dans *Will-Kare*.

- Le jugement dans *Rolls-Royce* s'appuyait sur celui émis dans *Crown Tire*. Cependant, le juge MacGuigan devait rendre son jugement au moment même où la controverse juridique venait de naître quant à la définition que devait avoir le mot « vente » aux fins de l'application des stimulants fiscaux relatifs à la fabrication et à la transformation. Il s'est vu contraint de distinguer les faits de l'affaire *Crown Tire* de ceux de *Halliburton*. Afin de justifier que les faits de sa cause s'apparentaient plus à ceux de *Crown Tire* qu'à ceux de *Halliburton*, il a donc noté que la distinction cruciale¹⁴² entre ces deux affaires tenait du fait que dans *Crown Tire*, la marchandise n'était pas créée AVANT son emploi dans la prestation du service, alors que le ciment fabriqué par *Halliburton* l'était, et était même fabriqué sur mesure, selon les spécifications du client. Cet argument n'a pas été retenu dans l'affaire *Coopers & Lybrand*. Le juge a préféré revenir à la position initiale adoptée dans *Crown Tire*, soit celle que le mot « vente » doit avoir le sens bien compris des lois commerciales.
- Finalement, il n'y a qu'une seule tendance à retenir, celle que la plus haute instance du pays a déterminée : l'interprétation des dispositions fiscales doit découler des règles bien établies du droit commercial, à moins qu'il n'y ait une indication contraire expresse. Ainsi, le mot « vente » fait référence à des contrats comportant uniquement la vente de ces marchandises tel que le suggère la *common law*.

Mais la solution à ce problème n'est pas impossible. Elle a même été suggérée par les juges dissidents dans l'affaire *Will-Kare* : « Nul ne conteste que, si la contribuable avait conclu avec ses clients un contrat pour la vente de l'asphalte et un autre pour l'étendre, elle aurait droit à la déduction¹⁴³ ». (soulignement de l'auteure)

CONCLUSION

Bien qu'il semble plus que probable que les stimulants fiscaux relatifs à la fabrication et à la transformation (autres que ceux liés à la recherche scientifique et au développement expérimental) se dirigent allègrement vers leur extinction, la jurisprudence sur le sujet demeurera utile pour toute représentation ultérieure auprès des tribunaux canadiens, ainsi qu'à toute autre fin d'application de la Loi, ne fût-elle que celle qui traite d'interprétation, longuement discutée dans l'affaire *Will-Kare*.

Il est admis par la Cour suprême du Canada que la Loi s'interprète selon le principe moderne de l'interprétation des lois. Ce principe, rapporté dans la cause *Will-Kare*, est le suivant :

Comme le dit E.A. Driedger dans *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), p. 87 :

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution : il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur¹⁴⁴.

Ainsi, la Cour suprême indique que pour déterminer un sens à donner aux termes employés dans la Loi, il faut s'en remettre au contexte plus large du droit commercial. Mais, puisque cette loi est de nature technique, elle ne permet pas d'élargir le sens ordinaire de manière à englober le sens courant. Finalement, la Cour précise qu'il serait loisible au législateur de prévoir une définition plus étendue de « vente » aux fins de l'application des stimulants fiscaux en adoptant un libellé clair en ce sens. Puisque les dispositions législatives actuelles ne font référence qu'à la « vente », la Cour ne pourrait conclure que le législateur a voulu lui donner une portée autre que celle qui découle de la *common law* et des lois relatives à la vente de marchandises. Seul l'avenir précisera l'intention réelle du législateur...

Notes

- 1 2000 DTC 6467 (CSC).
- 2 Établi par la Loi de l'impôt sur le revenu, LRC (1985), 5^e suppl., c. 1, telle que modifiée (ci-après « la Loi »). À moins d'indication contraire, les renvois législatifs dans cet article sont à la Loi.
- 3 Prévu à l'article 125.1.
- 4 Les catégories visées sont les catégories 29, 39, 40 et 43 de l'annexe II du Règlement de l'impôt sur le revenu. Les mesures budgétaires 2000 proposent d'appliquer le choix d'une catégorie distincte aux biens de fabrication et de transformation d'une valeur supérieure à 1 000 \$ et pris en compte dans la catégorie 43.
- 5 Au sens du paragraphe 127(9), « crédit d'impôt à l'investissement ».
- 6 Un crédit de 10 pour cent est aussi accordé sur les biens admissibles acquis par les entreprises situées en Nouvelle-Écosse, au Nouveau-Brunswick, à l'Île du Prince Édouard, à Terre-Neuve et dans la péninsule de Gaspé ou dans la zone extra-côtière définie au Règlement 4609.
- 7 Canada, ministère des Finances, Budget 2000, Plan budgétaire, le 28 février 2000, Annexe 7-3.
- 8 Canada, ministère des Finances, Énoncé économique et mise à jour budgétaire 2000, le 18 octobre 2000
- 9 Canada, ministère des Finances, Avis de motions des voies et moyens, le 16 mars 2001.
- 10 Afin de mieux comprendre comment les tribunaux ont interprété l'expression « fabrication et transformation » jusqu'à la fin des années 90, voir Craig Lahmer, « Recent Developments in Manufacturing and Processing », dans *Report of Proceedings of the Forty-Fourth Tax Conference*, 1992 Conference Report (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1993), 52:1 à 52:13.
- 11 Appuyé par les jugements rendus dans *Woods Harbour Lobster Company Limited c. MRN*, 89 DTC 303 (CCI), et *Controlled Foods Corporation Limited c. La Reine*, 80 DTC 6373 (CAF) (ci-après « *Controlled Foods* »).

- 12 *Bulletin d'interprétation* IT-145R, « Bénéfices de fabrication et de transformation au Canada — Taux réduit de l'impôt sur les corporations (Consolidé) », le 15 août 2000, paragraphe 43.
- 13 85 DTC 5271 (CF 1^{re} instance).
- 14 Tel que l'avait indiqué la Cour suprême dans l'affaire *MRN c. Federal Farms Limited*, 67 DTC 5311 (ci-après « *Federal Farms* »).
- 15 Dans l'affaire *Controlled Foods*, supra, note 11, la Cour avait retenu l'interprétation d'un expert, M. Kitson, à l'effet que dans le sens commercial normal, un restaurant ne procède pas à la transformation d'aliments.
- 16 Conformément aux jugements rendus dans *J. Camille Harel c. MRQ*, 77 DTC 5438 (CSC); *Gene A. Nowegijick c. La Reine*, 83 DTC 5041 (CSC), et *La Reine c. Royal Trust Corporation of Canada*, 83 DTC 5172 (CAF).
- 17 84 DTC 6305 (CSC).
- 18 Alinéa 127(11)b).
- 19 Supra, note 13, à la p. 5276; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 20 *Communiqué spécial sur le Bulletin d'interprétation IT-145R*, le 28 février 1986.
- 21 88 DTC 6397 (CAF).
- 22 Ibid., à la p. 6399; Dominion Tax Cases dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 23 86 DTC 1815 (CCI).
- 24 92 DTC 1769 (CCI).
- 25 Cette lettre, datée du 11 juillet 1979, a été présentée en preuve à la Cour sous le numéro A-2.
- 26 Le ministère insistait sur le fait que la position administrative publiée était toujours en vigueur.
- 27 Il est à préciser que le juge Bonner ne croyait pas qu'il avait à décider sur ce point.
- 28 2000 DTC 6061 (CAF), et 97 DTC 841 (CCI).
- 29 Ibid.; Dominion Tax Cases dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian), paragraphe 3 du jugement.
- 30 Ibid., paragraphe 7 du jugement.
- 31 Ibid., paragraphe 8 du jugement.
- 32 99 DTC 649 (CCI).
- 33 Le client n'avait, dans ce cas, qu'à appuyer sur le bouton et non à introduire les composants du café ou autres breuvages chauds.
- 34 89 DTC 545 (CCI).
- 35 Supra, note 32; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian), paragraphe 25 du jugement.
- 36 Supra, note 12.
- 37 79 DTC 5101 (CAF).
- 38 Ibid., aux pp. 5103-4; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 39 97 DTC 1558 (CCI), et 98 DTC 6646 (CAF).
- 40 78 DTC 6168 (CF 1^{re} instance).
- 41 Un bien transmettant des informations.
- 42 90 DTC 6350 (CF 1^{re} instance), et 91 DTC 5518 (CAF).
- 43 88 DTC 6076 (CF 1^{re} instance).

- 44 Supra, note 42; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 45 79 DTC 5279 (CF 1^{re} instance).
- 46 92 DTC 1060 (CCI).
- 47 90 DTC 6312 (CAF). Cette décision est discutée plus longuement dans la partie de cet article portant sur le contrat de vente.
- 48 Supra, note 14.
- 49 Sens édicté par ce même juge dans l'affaire *Harvey C. Smith Drugs Ltd. c. La Reine*, 86 DTC 1243 (CCI), confirmé ultérieurement par la Cour fédérale de première instance, 92 DTC 6349, et par la Cour d'appel fédérale, 95 DTC 5026. Ces deux derniers jugements étaient rendus à la lumière des conclusions de l'affaire *Tenneco Canada Inc. c. La Reine*, 91 DTC 5207 (CAF).
- 50 80 DTC 6211 (CF 1^{re} instance), confirmé par 82 DTC 6142 (CAF).
- 51 Contrairement à la situation présentée dans l'affaire *Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*, 83 DTC 5426 (CF 1^{re} instance). Cette cause est discutée plus longuement dans la partie de ce texte portant sur le contrat de vente.
- 52 92 DTC 1006 (CCI).
- 53 ADRC, document n° 9901145, le 8 septembre 1999.
- 54 90 DTC 6320 (CAF), également discutée plus en détail dans la partie de ce texte portant sur le contrat de vente.
- 55 94 DTC 6123 (CAF).
- 56 93 DTC 110 (CCI), et 95 DTC 5335 (CAF).
- 57 Supra, note 51.
- 58 Sous-alinéas 127(11)b(i) et (ii).
- 59 Règlement 5202 d) et e), « activités admissibles ».
- 60 Ibid., sous alinéa a)(ii).
- 61 93 DTC 889 (CCI).
- 62 Alinéa 125.1(3)c), « fabrication ou transformation ».
- 63 Activité considérée admissible par ailleurs.
- 64 93 DTC 1535 (CCI).
- 65 Tâche accomplie par une machine informatisée qui charge sur une palette les produits fabriqués. Une pellicule de plastique est ensuite placée autour de la palette et du produit fini. L'ensemble est ainsi livré aux clients.
- 66 Admissible seulement si elle faisait partie intégrante du processus de fabrication de marchandises.
- 67 84 DTC 6081 (CAF).
- 68 Supra, note 12, paragraphe 29.
- 69 94 DTC 1759 (CCI).
- 70 Ibid., à la p. 1765; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 71 97 DTC 5221 (CF 1^{re} instance).
- 72 Ibid., à la p. 5226; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 73 Supra, note 70, à la p. 1765.

- 74 92 DTC 2246 (CCI), et 98 DTC 6588 (CF 1^{re} instance).
- 75 Supra, note 12, paragraphe 26.
- 76 99 DTC 1154 (CCI).
- 77 Alinéa 125.1(3)g).
- 78 Supra, note 76; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian), paragraphe 35 du jugement.
- 79 Supra, note 64.
- 80 Paragraphe 125.1(3), « bénéfiques de fabrication et de transformation au Canada ».
- 81 *La Reine c. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*, 68 DTC 5001 (CSC), à la p. 5003; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 82 66 DTC 5068 (C de l'É.), et supra, note 14.
- 83 Ibid., à la p. 5072; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 84 80 DTC 6298 (CAF).
- 85 *Tenneco*, supra, note 49, à la p. 5209; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 86 *Harvey C. Smith Drugs*, supra, note 49, à la p. 5030; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 87 Supra, note 80
- 88 Voir à cet effet, *The St. Catharines Standard*, supra, note 40; *Canadian Wirevision*, supra, note 37; *La Reine c. Mont-Sutton Inc.*, 99 DTC 5463 (CAF), et *Design One*, supra, note 52.
- 89 *Crown Tire Retreaders Ltd. c. MRN*, 81 DTC 931(CRI), à la p. 938; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 90 Ibid.
- 91 Supra, note 51, à la p. 5429; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 92 84 DTC 1131 (CCI).
- 93 Ibid.; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian), paragraphe 4.03.10 du jugement.
- 94 85 DTC 5336 (CF 1^{re} instance), et supra, note 54.
- 95 Ibid., à la p. 5338; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 96 Ibid.
- 97 79 DTC 77 (CRI), confirmé par la Cour fédérale de première instance, 83 DTC 5105. Ces jugements ont aussi été confirmés par la Cour d'appel fédérale, 85 DTC 5594, peu après que soit rendue la décision de la Cour fédérale de première instance dans l'affaire *Halliburton*.
- 98 Supra, note 47. Il est à noter que Nowasco était le compétiteur de Halliburton dans le domaine du service spécialisé et des produits particuliers nécessaires à l'industrie du forage de puits de pétrole et gaz.
- 99 88 DTC 6300 (CF 1^{re} instance), et supra, note 47.
- 100 Ibid., à la p. 6311; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 101 Ibid.
- 102 Supra, note 47, à la p. 6319; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).

- 103 Il est à noter que la Cour n'a pas indiqué **qu'aucune importance** ne devait être accordée au moment du transfert de propriété, ce qui laisse sous-entendre qu'il doit absolument y avoir transfert de propriété, mais que le moment où il a lieu est de peu d'importance dans la détermination de la relation qui existe entre les parties.
- 104 Supra, note 102.
- 105 87 DTC 217 (CCI).
- 106 Supra, note 52.
- 107 92 DTC 1308 (CCI).
- 108 Ibid., à la p. 1310; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 109 95 DTC 5063 (CF 1^{re} instance).
- 110 93 DTC 35 (CCI).
- 111 92 DTC 6149 (CF 1^{re} instance).
- 112 91 DTC 5579 (CF 1^{re} instance).
- 113 Supra, note 111, à la p. 6154; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 114 Supra, notes 49 et 85.
- 115 Supra, note 49, aux pp. 5437-38; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 116 Ibid., à la p. 5436.
- 117 Supra, note 85, aux pp. 5209-210.
- 118 88 DTC 6076 (CF 1^{re} instance).
- 119 91 DTC 1218 (CCI).
- 120 Le contribuable réglait, installait et procédait à l'entretien de pièces d'équipement utilisées dans l'industrie du textile.
- 121 Supra, note 112, confirmé par la Cour d'appel fédérale, 93 DTC 5031 (CAF).
- 122 Ibid., à la p. 5582; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 123 Ibid.
- 124 Ibid.
- 125 Supra, note 121, à la p. 5034; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 126 Plus précisément, le 22 décembre 1992.
- 127 Cause discutée sous la rubrique « L'influence de *Halliburton* et *Newsco* comparativement à celle de *Crown Tire* ».
- 128 Cause discutée en détail sous la rubrique suivante. La référence est évidemment à la décision de la Cour fédérale de première instance, rendue le 19 août 1992, et non au jugement de la Cour d'appel fédérale en date du 19 août 1994.
- 129 92 DTC 6452 (CF 1^{re} instance), renversé par la Cour d'appel fédérale, 94 DTC 6541 (CAF).
- 130 Ibid., à la p. 6460; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 131 *La Reine c. Coopers & Lybrand Limited in its Capacity as Trustee in Bankruptcy of Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc.*, 94 DTC 6541 (CAF), à la p. 6548; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 132 Ibid.

- 133 93 DTC 1466 (CCI). Il faut préciser que la raison pour laquelle l'appel du contribuable a été refusée était qu'aucun produit n'était réellement vendu au client mais qu'il était plutôt utilisé et consommé dans le cadre du service rendu par le contribuable. Il n'y avait donc aucune transmission de bien.
- 134 Supra, note 109.
- 135 96 DTC 1472 (CCI), confirmé par supra, note 88.
- 136 Ibid., à la p. 1478; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 137 97 DTC 506 (CCI); 98 DTC 6203 (CAF), et supra, note 1.
- 138 *Will-Kare*, 98 DTC 6203 (CAF), à la p. 6205; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian).
- 139 J.P. Benjamin, *Benjamin's Sale of Goods* (Londres : Sweet & Maxwell, 1974).
- 140 Supra, note 1; Dominion Tax Cases, dans *Canadian Tax Library* (CD-ROM) (Don Mills, ON : CCH Canadian), paragraphe 21 du jugement.
- 141 Ibid., paragraphe 65 du jugement.
- 142 Il s'agit là du mot exact employé par le juge MacGuigan et traduit en français dans le jugement de la Cour suprême dans l'affaire *Will-Kare*.
- 143 Supra, note 140, paragraphe 42 du jugement.
- 144 Ibid., paragraphe 32 du jugement.