



Ottawa, le mercredi 27 mars 1991

Appel n° 2312

EU ÉGARD À une demande entendue le
31 janvier 1991 en vertu de l'article 59 de la *Loi sur
la taxe d'accise*, S.R.C. (1970), ch. E-13.

ENTRE

**SOUTHAM BUSINESS INFORMATION
AND COMMUNICATIONS GROUP INC.**

Requérante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

La demande est rejetée. Le Tribunal conclut que les marchandises en cause ne sont pas visées par la disposition d'exemption de l'alinéa 3(1)a) de la partie III de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey
Membre président

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan
Membre

W. Roy Hines

W. Roy Hines
Membre

Robert J. Martin

Robert J. Martin
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° 2312

**SOUTHAM BUSINESS INFORMATION
AND COMMUNICATIONS GROUP INC.**

Requérante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

En vertu de l'article 59 de la Loi sur la taxe d'accise, la requérante demande que les almanachs qu'elle publie soient exemptés de la taxe de vente parce qu'il s'agit de livres imprimés ne contenant aucune annonce et qui servent exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires comme le prévoit la disposition d'exemption de l'alinéa 3a) de la partie III de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise.

DÉCISION : *La demande est rejetée.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 31 janvier 1991
Date de la décision : Le 27 mars 1991

Membres du Tribunal : Charles A. Gracey, membre président
Kathleen E. Macmillan, membre
W. Roy Hines, membre

Greffier : Nicole Pelletier

Avocat du Tribunal : Gilles B. Legault

Ont comparu : Jane E.B. Thompson, pour la requérante
Alain Préfontaine, pour l'intimé

Jurisprudence : *MacLean Hunter Limited v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise, 11 T.B.R. 29, confirmée par la Cour d'appel fédérale, 15 C.E.R. 340.*

Appel n° 2312

**SOUTHAM BUSINESS INFORMATION
AND COMMUNICATIONS GROUP INC.**

Requérante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : CHARLES A. GRACEY, membre président
KATHLEEN E. MACMILLAN, membre
W. ROY HINES, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

En vertu de l'article 59 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi), la requérante demande au Tribunal de se prononcer sur la question de savoir si les almanachs qu'elle publie sont exemptés de la taxe de vente.

LA QUESTION EN LITIGE ET LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES APPLICABLES

Dans cette cause, le Tribunal a été aidé par les avocats de la requérante et de l'intimé, qui se sont entendus dès le départ sur les questions pertinentes. Ils ont convenu que la principale question était de savoir si la publication en question devait être considérée comme une publication exemptée du fait qu'elle servait «exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires» conformément à l'alinéa 3a) de la partie III de l'annexe III de la Loi. La deuxième question consistait à savoir si la publication devait être exclue de l'exemption en vertu des dispositions finales de l'article 3.

Les dispositions applicables, à savoir les paragraphes 27(1), 29(1) et 59(1) et l'alinéa 3a) de la partie III de l'annexe III de la Loi, se lisent comme suit :

27.(1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente de neuf pour cent sur le prix de vente de toutes marchandises,

a) produites ou fabriquées au Canada

...

*29.(1) La taxe imposée par l'article 27 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des marchandises mentionnées à l'annexe III **excepté les marchandises mentionnées à la partie XII de l'annexe III qui sont vendues ou importées par des personnes exemptées du paiement de la taxe de consommation ou de vente en application du paragraphe 31(2).*** [ajouté le 29 juin 1982, S.C. 1982, ch. 104, art. 9]

1. S.R.C. (1970), ch. E-13, dans sa forme modifiée.

59.(1) Lorsqu'il se produit un différend ou qu'un doute existe sur la question de savoir si, aux termes de la présente loi, un article, un transport aérien ou le montant exigé en contrepartie d'un service taxable sont assujettis à la taxe, ou sur le taux qui leur est applicable, la Commission du tarif, instituée par la Loi sur la Commission du tarif, peut déclarer quel taux de taxe est exigible sur l'article, le transport aérien ou le montant exigé en contrepartie du service taxable ou déclarer que l'article, le transport aérien ou le montant exigé en contrepartie du service taxable sont exempts de la taxe prévue par la présente loi.

ANNEXE III

PARTIE III

ÉDUCATION, TECHNIQUE, CULTURE, RELIGION ET LITTÉRATURE

...

3. Les imprimés, articles et matières suivants :

a) annuaires d'écoles et collèges; journaux littéraires non reliés, régulièrement publiés à des intervalles définis, au moins quatre fois par année; musique en feuilles; manuscrits; annuaires nationaux, industriels ou commerciaux; livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires; articles et matières destinés exclusivement à la fabrication ou production de ce qui précède;

...

à l'exclusion des albums, des relevés et rapports biographiques, financiers ou statistiques, des livres servant à écrire ou à dessiner, des catalogues, des livres à colorier, des annuaires de toutes sortes non mentionnés au présent article, des livres de mode, des guides, des rapports périodiques, des bordereaux de prix, des livres de taux, des horaires, des annuaires, des autres imprimés de même nature et des imprimés ou catégories d'imprimés désignés par le gouverneur en conseil.

LES FAITS

Avant d'être abrogé en 1986², l'article 59 de la Loi prévoyait qu'une requérante avait le droit de demander à la Commission du tarif de déterminer si une marchandise était ou non exemptée de la taxe en vertu de la Loi. Une telle demande a été déposée par la requérante le 17 mai 1985. Cependant, le 9 octobre 1985, après entente entre les parties, la Commission du tarif a accepté d'ajourner l'audience *sine die*. La Commission a reconnu que l'appel interjeté dans la cause *MacLean Hunter*³, qui avait soulevé une question semblable, suffisait à permettre

-
2. *Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise et la Loi sur l'accise et modifiant d'autres lois en conséquence*, S.C. 1986, ch. 9, art. 46.
 3. *MacLean Hunter Limited c. le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, 11 R.C.T. 29, confirmée par la Cour d'appel fédérale, 15 C.E.R. 340.

l'ajournement et la demande a donc été placée à la fin du rôle. La Cour d'appel fédérale a rendu sa décision le 21 janvier 1988. Depuis le 31 décembre 1988, le Tribunal remplace la Commission du tarif en ce qui concerne la présente demande⁴.

La marchandise en cause, le *1981 Corpus Almanac of Canada* (l'almanach), est un condensé de 1 078 pages, en deux volumes, de faits et de renseignements au sujet du Canada. Il comprend 19 chapitres intitulés, par exemple, éducation, organisation et réglementation des entreprises, le gouvernement fédéral, les gens, etc., et présente aussi un index détaillé. La publication comprend certaines photographies, cartes et diagrammes, mais c'est le texte qui domine. Une bonne partie du texte - plus du quart - se compose de listes de noms, d'adresses et d'autres renseignements concernant des ministères gouvernementaux, des associations, des églises, des écoles, des bibliothèques, des syndicats et diverses autres institutions ou entreprises. Le reste de la publication est consacré à du texte descriptif. L'almanach ne renferme aucune annonce.

M^{me} Margot Jane Fawcett, l'éditrice du volume de 1981, a témoigné à l'appui de la requérante pendant les audiences. M^{me} Fawcett a indiqué que la publication visait à fournir une source unique de référence aux bibliothécaires chargés de diffuser des renseignements au sujet du Canada. Le contenu de l'almanach est largement déterminé par des entrevues menées auprès des bibliothécaires recherchistes afin de connaître leurs besoins. Les renseignements sont ensuite compilés à partir d'une variété de sources externes, d'habitude l'institution ou l'organisme décrit dans la publication. M^{me} Fawcett a aussi expliqué que l'almanach est mis à jour chaque année en envoyant à chaque collaborateur une copie de l'article de l'année précédente et en lui demandant s'il veut apporter des changements ou confirmer que l'article doit demeurer tel quel.

Selon M^{me} Fawcett, près de 20 à 40 p. 100 des ventes de l'almanach sont effectuées aux bibliothèques des institutions d'enseignement. Cependant, les ventes effectuées à toutes les bibliothèques, y compris les bibliothèques publiques et spéciales et les bibliothèques dans des établissements commerciaux, représenteraient 75 p. 100 des ventes totales. De plus, le ministère canadien des Affaires extérieures, l'Agence canadienne de développement international et certains ministères des gouvernements provinciaux achètent la publication pour la distribuer à leurs missions à l'étranger. Des ambassades et des consulats étrangers achètent aussi l'almanach autant pour leurs bureaux au Canada que pour ceux dans leur pays.

M^{me} Fawcett a fait valoir que les principaux utilisateurs de l'almanach sont les bibliothécaires recherchistes, qui l'utilisent comme source de renseignements généraux à l'intention de leurs clients ou comme outil pour trouver des renseignements plus détaillés sur un sujet en particulier. L'almanach sert aussi à enseigner les aptitudes de la recherche aux étudiants des écoles secondaires et aux étudiants en bibliothéconomie. Même si M^{me} Fawcett a convenu qu'une grande partie de la documentation fournie dans les livres peut être considérée comme un répertoire, elle a maintenu que l'almanach n'est pas souvent utilisé comme répertoire.

4. *Loi sur le Tribunal canadien du commerce extérieur*, L.R.C. (1985), ch. 47 (4^e suppl.) art. 60; *Loi sur le Tribunal canadien du commerce extérieur*, décret fixant au 31 décembre 1988 la date d'entrée en vigueur des articles 16 à 37, 41 à 62 et de l'annexe de la Loi. C.P. 1988-2820, 22 décembre 1988.

Elle a soutenu qu'il y a des façons plus efficaces d'obtenir des adresses et des numéros de téléphone que d'utiliser cette publication.

M. David Balatti, chef de la Division de l'analyse documentaire à la Bibliothèque nationale du Canada et expert en classification, a comparu comme témoin pour l'intimé. Il a expliqué la méthode générale de catalogage et les systèmes de classification de la Bibliothèque du Congrès et de la classification décimale de Dewey en particulier.

M. Balatti a décrit les classifications ou les cotes d'appel attribuées à l'almanach par la Bibliothèque nationale du Canada. Selon le numéro de classification de la Bibliothèque du Congrès qui lui a été attribué, l'almanach est catalogué comme ouvrage général dans la sous-section des annuaires, almanachs et répertoires, et classé dans la section concernant le Canada. Le numéro du système de classification décimale de Dewey attribué par la Bibliothèque nationale classe l'almanach dans la section concernant le Canada et dans la sous-division des «répertoires de personnes et organisations». M. Balatti a aussi mentionné deux ouvrages de référence qu'utilisent les bibliothécaires chercheurs, et présentés comme preuve par l'intimé, qui décrivent l'almanach comme un annuaire ou un répertoire.

En contre-interrogatoire, M. Balatti a indiqué qu'il est possible que deux personnes attribuent des numéros différents de classification au même livre. À son avis, cela ne se produirait cependant pas très souvent. Il est aussi possible, selon lui, de classer un livre d'au moins deux façons différentes à l'intérieur de la même bibliothèque, si le livre traite de sujets différents.

L'ARGUMENTATION

L'avocate de la requérante a soutenu que l'almanach devrait être exempté de la taxe étant donné qu'il s'agit de «livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires», répondant donc au critère d'exemption prévu par l'alinéa 3a). De plus, elle a prétendu que les marchandises ne sont pas exclues de l'exemption par les dernières dispositions du même article.

À l'appui de ses arguments, l'avocate a souligné diverses définitions de dictionnaires, qui, à son avis, attribuent un sens général au terme éducation. Elle a prétendu que l'éducation est l'acquisition de connaissances ou de notions générales et est, dans ce sens, distincte de l'information ou des aptitudes acquises dans le cadre d'un métier. Elle a prétendu que les bibliothécaires chercheurs agissent à titre d'éducateurs de leurs clients. D'autres utilisateurs de l'almanach l'emploient à des fins éducatives afin de recueillir des renseignements généraux qui améliorent leurs compétences ou leurs aptitudes générales. L'almanach a aussi une valeur culturelle, étant donné qu'il s'agit d'un condensé de renseignements sur la culture et l'histoire canadiennes, et qu'il est utilisé à cet égard par les ambassades canadiennes et étrangères. Enfin, l'almanach a un usage technique lorsqu'il est utilisé comme ouvrage de référence dans les écoles de bibliothécaires ou lorsqu'il est utilisé pour enseigner les techniques de recherche aux étudiants en bibliothéconomie.

En considérant les exclusions des dispositions d'exemption, l'avocate a prétendu que l'almanach ne respectait aucune des définitions d'un répertoire, d'un annuaire ou d'un rapport périodique. En raison de son texte descriptif important, l'almanach est beaucoup plus qu'une

liste de noms et d'adresses ou qu'un résumé de l'évolution de la situation au cours de l'année antérieure.

Enfin, l'avocate a prétendu que la Loi ne devrait pas être interprétée comme si elle accordait des exemptions dans l'une de ces dispositions et qu'elle les retirait ensuite par ses exclusions. Parce que les exclusions retirent des avantages par ailleurs accordés par les dispositions d'exemption, tout doute ou toute ambiguïté devrait être résolu en faveur du contribuable et le fardeau de la preuve devrait incomber à Revenu Canada.

L'avocat de l'intimé a soutenu que l'almanach ne sert pas exclusivement à des fins éducatives et qu'en conséquence les conditions qui feraient en sorte que la publication soit admissible n'ont pas été respectées. Il a soutenu que l'on pourrait admettre que toutes les expériences de la vie peuvent avoir un caractère éducatif, mais que le terme «éducatif» a un sens plus précis relié au processus fondamental d'apprentissage. Il a cité la cause *MacLean Hunter* à cet égard.

L'avocat a aussi soutenu que seulement 20 à 40 p. 100 des ventes de l'almanach sont effectuées à des institutions d'enseignement et que le reste est vendu à des bibliothèques d'institutions autres que des institutions d'enseignement, où il sert à des fins autres qu'éducatives. L'avocat a également soutenu que, même s'il était déterminé que l'almanach possède une valeur éducative, il devrait être néanmoins exclu de l'exemption étant donné qu'il s'agit réellement d'une combinaison de deux des exclusions de l'exemption, à savoir un annuaire et un répertoire.

LES CONCLUSIONS DU TRIBUNAL

Afin de déterminer si l'almanach est visé par la description figurant à l'alinéa 3a) de la partie III de l'annexe III de la Loi, et, conséquemment, s'il est exempt de la taxe, le Tribunal a examiné le contenu des livres, étudié les témoignages entendus quant à sa préparation et à son usage prévu, et, enfin, tenu compte des décisions rendues antérieurement au sujet des mêmes dispositions d'exemption.

Le Tribunal accepte, tout comme les deux parties, que les marchandises sont «des livres imprimés ne contenant aucune annonce». Il reste au Tribunal à déterminer si les volumes servent «exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires». Selon notre interprétation de ce libellé, tout ouvrage qui sert à une seule fin ou à une combinaison de fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires, et à aucune autre fin, est admissible à l'exemption.

Pour ce qui est de la question des fins éducatives, le Tribunal note l'opinion de la Cour d'appel fédérale concernant le sens du terme «éducation». Dans la décision qu'elle a rendue dans la cause *MacLean Hunter*, qui touchait aussi la disposition d'exemption figurant à l'alinéa 3a) de la partie III de l'annexe III de la Loi, la Cour a déclaré ce qui suit :

... when the word "education" or "educational" is used without qualification, it has reference to a fundamental process of learning which is aimed at preparing either for life in general or for a large purpose such as a particular profession or trade, and is in any event without an immediately utilitarian focus.

Lorsque le terme «éducation» ou «éducatif» est utilisé sans qualificatif, il fait référence à un processus fondamental d'apprentissage qui vise à préparer soit à la vie en général, soit à un grand objectif comme une profession ou un métier en particulier, et n'a de toute façon aucune utilité immédiate. (traduction)⁵

Le Tribunal accepte l'interprétation que donne la Cour d'appel fédérale et juge qu'elle s'applique dans ce cas-ci. Même si l'on peut dire que toutes les expériences de la vie sont éducatives dans un certain sens, il est évident que le législateur ne visait pas à attribuer un sens si général à l'expression «exclusivement à des fins éducatives». Selon le Tribunal, le législateur visait plutôt à exempter les livres qui servent dans un contexte éducatif plus ou moins officiel et qui répondent à un certain programme d'études, comme les ouvrages de mathématiques ou d'histoire. Le Tribunal considère que la documentation figurant dans l'almanach a un caractère davantage informatif qu'éducatif.

Pour ce qui est des libellés «techniques», «culturelles» et «littéraires», le Tribunal conclut, à partir de son examen de l'almanach, qu'il ne servirait pas à des fins techniques, au sens courant du terme. On ne peut non plus raisonnablement conclure, même s'il donne la liste d'auteurs, d'éditeurs, de journaux et de revues au Canada, qu'un ouvrage qui renferme des listes de ce genre est intrinsèquement littéraire. Parce qu'il traite presque exclusivement de sujets canadiens, on pourrait prétendre qu'il renferme de la documentation sur la culture canadienne. Cependant, c'est élargir le sens des fins culturelles que de prétendre que cet ouvrage joue un rôle culturel.

Le Tribunal accepte que l'almanach peut parfois être utilisé à des fins éducatives ou culturelles. Un exemple d'utilisation à des fins éducatives, fourni par le témoin de la requérante, était comme aide d'enseignement aux étudiants en bibliothéconomie afin de leur permettre d'acquérir des compétences en référence et en recherche. De la même façon, dans la mesure où il est utilisé par les ambassades étrangères pour fournir des renseignements au sujet de la culture et des coutumes canadiennes, il pourrait possiblement servir à des fins culturelles limitées aussi. Cependant, le terme «exclusivement» limite l'exemption aux ouvrages qui ne servent qu'à ces fins spécifiques. De l'avis du Tribunal, ces fins culturelles et éducatives seraient occasionnelles et limitées. En conséquence, le Tribunal juge que les marchandises ne sont pas admissibles à l'exemption à titre de «livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires».

Ayant déterminé que les marchandises en cause ne sont pas visées par les dispositions d'exemption de l'alinéa 3a), le Tribunal n'a pas à déterminer si les marchandises sont décrites dans les exclusions aux exemptions figurant plus loin à l'article 3. En conséquence, le Tribunal ne juge pas nécessaire de répondre aux arguments soulevés par l'avocate quant à savoir si les marchandises constituent «des annuaires de toutes sortes non mentionnés au présent article, des rapports périodiques, des annuaires, autres imprimés de même nature».

5. *MacLean Hunter Limited v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*, 15 C.E.R. 340, p. 344.

LA CONCLUSION

La demande est rejetée. Le Tribunal conclut que les marchandises en question ne sont pas visées par les dispositions d'exemption de l'alinéa 3a) de la partie III de l'annexe III de la Loi.

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre président

Kathleen E. Macmillan
Kathleen E. Macmillan
Membre

W. Roy Hines
W. Roy Hines
Membre