



Ottawa, le vendredi 20 avril 1990

Appel n° 3069

EU ÉGARD À une demande entendue le 16 janvier 1990 en vertu de l'article 51.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13;

ET EU ÉGARD À une décision du ministre du Revenu national rendue le 29 juin 1988 concernant un avis d'opposition déposé conformément à l'article 51.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

WILLIAM NEILSON LTD./LTÉE

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION

L'appel est rejeté. Le Tribunal déclare que les dispositions prises par William Neilson Ltd./Ltée pour transférer la propriété des marchandises en cause, commandées par ses clients avant le 1^{er} juillet 1985 et le 1^{er} janvier 1986 et livrées après ces dates, ne répondent pas aux exigences de la loi; la vente desdites marchandises est donc assujettie à la taxe fédérale de vente, aux taux majorés.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau

Membre président

John C. Coleman

John C. Coleman

Membre

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh

Membre

Robert J. Martin

Robert J. Martin

Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° 3069

WILLIAM NEILSON LTD./LTÉE

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Loi sur la taxe d'accise - Loi sur la vente d'objets de l'Ontario - Détermination de la taxe de vente - Objets incertains - Déterminer si la propriété des produits de confiserie a été transférée aux clients de l'appelante avant l'entrée en vigueur d'une majoration de la taxe fédérale de vente - Déterminer si les stocks devant servir à exécuter les commandes anticipées, séparés en vrac des autres marchandises, sont «certains» au sens de la Loi sur la vente d'objets.

DÉCISION : *L'appel est rejeté. Le Tribunal déclare que les dispositions prises par William Neilson Ltd./Ltée pour transférer la propriété des marchandises en cause commandées par ses clients avant le 1^{er} juillet 1985 et le 1^{er} janvier 1986 et livrées après ces dates ne répondent pas aux exigences de la loi; la vente desdites marchandises est donc assujettie à la taxe fédérale de vente, aux taux majorés.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Dates de l'audience : Les 16 et 17 janvier 1990
Date de la décision : Le 20 avril 1990

Membres du Tribunal : Arthur B. Trudeau, membre président
John C. Coleman, membre
Sidney A. Fraleigh, membre

Greffière : Janet Rumball

Ont comparu : Michael E. Barrack et Brian Pel, pour l'appelante
Michael Ciavaglia, pour l'intimé

Jurisprudence : *Inglis c. James Richardson & Sons Limited (1913), 29 O.L.R. 229; United States v. Amalgamated Sugar Co. (1934), 72 F.(2d) 755 (Circuit Court of Appeals, Tenth Circuit); Standish Pipe Line Co. et al. v. Oklahoma County Excise Board (1943), 141 P. 2d 281 (Supreme Court of Oklahoma); Healy v. Howlett & Sons, [1917] 1 K.B. 337; Karlshamns Oljefabriker v. Eastport Navigation [The Elafi], [1982] 1 All E.R. 208.*

Lois citées : *Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, paragraphe 27(1); Loi sur la vente d'objets, L.R.O. 1980, chap. 462, articles 17, 18, 19 et 21.*

Autres sources citées : *P.S. Atiyah, The Sale of Goods, 7^e Édition, Pitman Publishing Limited, Londres, 1982, réimprimé en 1985-1986; Report on Sale of Goods, Commission de réforme du droit de l'Ontario, vols. I à III, 1979, Procureur général; The Uniform Sale of Goods Act, Institute of Law Research and Reform, Edmonton (Alberta), 1982.*

Appel n° 3069

WILLIAM NEILSON LTD./LTÉE

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ARTHUR B. TRUDEAU, membre président
JOHN C. COLEMAN, membre
SIDNEY A. FRALEIGH, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

RÉSUMÉ

Dans le cadre du présent appel, interjeté en vertu de l'article 51.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, William Neilson Ltd./Ltée (Neilson) souhaite faire casser une décision du ministre du Revenu national. Ce dernier lui réclame 1 215 897,26 \$ en taxe fédérale de vente impayée, amendes et intérêt visant des tablettes de chocolat et d'autres produits de confiserie qui, à la suite du budget fédéral du 23 mai 1985, ont été assujettis à la taxe de vente au taux de 10 p. 100 à compter du 1^{er} juillet 1985 et de 11 p. 100 à compter du 1^{er} janvier 1986. Le montant réclamé par le Ministre concerne des marchandises commandées par les clients de l'appelante entre le 23 mai et le 1^{er} juillet 1985, mais livrées après cette dernière date, de même que des marchandises commandées avant le 1^{er} janvier 1986, mais livrées après cette date.

Avec l'accord de ses clients, Neilson a pris des dispositions pour leur transférer la propriété des marchandises visées par les commandes anticipées avant l'instauration puis la majoration de la taxe de vente, à savoir le 1^{er} juillet 1985 et le 1^{er} janvier 1986. Les systèmes de comptabilité et de contrôle des stocks de l'appelante ont été ajustés pour que les stocks en main soient suffisants pour exécuter les commandes anticipées et que les marchandises ne soient pas livrées immédiatement, ce qui est inhabituel.

Par contre, les factures ont été expédiées sans délai aux clients et portaient la mention suivante : «Bien que la livraison des marchandises susmentionnées ait été retardée, leur propriété vous est transférée dès aujourd'hui» (traduction non officielle). En outre, les employés de Neilson ont marqué au ruban gommé jaune les stocks en entrepôt destinés aux commandes spéciales. Toutefois, les marchandises pour chaque commande n'ont pas été isolées et identifiées; en outre, elles n'ont été livrées et payées qu'après le 1^{er} juillet 1985 ou le 1^{er} janvier 1986, selon le cas. L'appelante n'a pas haussé ses prix pour intégrer l'augmentation de la taxe à ces commandes spéciales, croyant qu'elles n'étaient pas touchées.

L'appelante soutient qu'elle pouvait planifier ses opérations de manière à réduire le montant de la taxe payable et qu'elle a tout fait pour identifier les marchandises requises pour les commandes spéciales.

Elle a également prouvé avoir convenu avec ses clients de leur transférer la propriété des marchandises avant les deux dates mentionnées, lorsque la taxe est entrée en vigueur, puis a été majorée.

Le Tribunal estime que même si Neilson pouvait effectivement prendre des dispositions pour réduire le montant de taxe payable, elle n'y est pas parvenue. La *Loi sur la vente d'objets* de l'Ontario, qui régit les droits et les obligations des parties en matière de propriété, prévoit, à l'article 17, que la propriété d'objets incertains n'est transférée à l'acheteur que lorsqu'ils sont devenus certains. S'il existe plusieurs contrats de vente pour des portions d'un ensemble indivis de marchandises, la propriété n'est transférée qu'une fois les marchandises séparées physiquement et désignées d'une façon quelconque comme étant la propriété d'un client précis.

La règle établie au paragraphe 18(1) qui prévoit que la propriété «est transférée à l'acheteur au moment prévu par les parties au contrat» ne s'applique qu'aux marchandises déjà déterminées ou certaines. Dans le cas présent, les marchandises visées par chacun des contrats spéciaux ne sont devenues certaines qu'au moment de les séparer des autres contenues dans l'entrepôt pour les placer sur des palettes en prévision de leur livraison. Comme cette opération n'a été effectuée qu'après le 1^{er} juillet 1985 ou après le 1^{er} janvier 1986, la propriété des marchandises n'a été transférée aux acheteurs qu'après ces dates.

Le Tribunal constate qu'un avant-projet de loi à l'étude en Ontario et en Alberta, la *Uniform Sale of Goods Act*, élimine certes la distinction entre les marchandises déterminées et incertaines, mais exige toutefois que les marchandises soient affectées au contrat pour que la propriété puisse être transférée.

Le Tribunal déclare que les dispositions prises par Neilson pour transférer la propriété des marchandises commandées spécialement avant l'entrée en vigueur des modifications apportées à la taxe le 1^{er} juillet 1985 et le 1^{er} janvier 1986 ne répondent pas aux exigences de la *Loi sur la vente d'objets*. L'appel est rejeté.

LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

Les dispositions législatives applicables au présent appel sont les suivantes :

*Loi sur la taxe d'accise*¹

27.(1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente au taux précisé au paragraphe (1.1) sur le prix de vente de toutes marchandises

a) produites ou fabriquées au Canada,

(i) payable, dans tout cas autre que celui mentionné au sous-alinéa (ii) ou (iii), par le producteur ou fabricant à l'époque où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou à l'époque où la propriété des marchandises est transmise, en choisissant celle de ces dates qui est antérieure à l'autre,

1. S.R.C. 1970, chap. E-13.

Loi sur la vente d'objets²

17. La propriété d'objets incertains n'est transférée à l'acheteur que lorsqu'ils sont devenus certains.

18.(1) La propriété d'objets déterminés ou certains est transférée à l'acheteur au moment où les parties au contrat ont l'intention de la transférer.

(2) Pour déterminer l'intention des parties, il y a lieu de considérer les stipulations du contrat, la conduite des parties et les circonstances de l'espèce.

19. Sauf intention contraire, les règles suivantes servent à déterminer l'intention des parties quant au moment du transfert à l'acheteur de la propriété des objets :

Première règle *La propriété d'objets déterminés et livrables vendus sans condition est transférée à l'acheteur au moment de la conclusion du contrat, peu importe que le paiement, la livraison ou les deux soient différés.*

...

Cinquième règle *(i) Lorsqu'il s'agit d'un contrat de vente sur description d'objets indéterminés ou futurs, la propriété des objets est transférée à l'acheteur au moment où des objets livrables de cette description sont affectés sans condition au contrat, soit par le vendeur avec le consentement de l'acheteur, soit par l'acheteur avec le consentement du vendeur. Ces consentements peuvent être exprès ou tacites et peuvent être donnés avant ou après l'affectation.*

(ii) Le vendeur est réputé avoir affecté des objets sans condition lorsque, conformément au contrat, il les livre soit à l'acheteur, soit à un transporteur ou à un autre dépositaire, désigné ou non par l'acheteur, pour les lui faire remettre sans se réserver de droit d'aliénation.

...

21. Sauf convention contraire, les objets restent au risque du vendeur jusqu'au transfert de la propriété à l'acheteur. Après le transfert, l'acheteur assume le risque, qu'il y ait eu ou non livraison.

LES FAITS

Le présent appel est interjeté en vertu de l'article 51.19 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi) par Neilson, qui souhaite faire casser la décision n° 70202 AE du ministre du Revenu national, rendue le 29 juin 1988. En vertu de cette décision, Neilson devait verser 1215 897,26 \$ en taxe fédérale de vente impayée, amendes et intérêt au 29 juin 1988. Au cours des audiences, les parties ont produit un exposé commun des faits faisant notamment état de ce qui suit.

2. L.R.O. 1980, chap. 462.

Par l'entremise de l'avis de cotisation n° TOR 6792 du 10 juin 1987, l'intimé réclamait entre autres à l'appelante les montants suivants au titre de la taxe :

- a) Factures de vente de confiseries taxables de juin 1985 - 933 166,75 \$; (traduction non officielle)
- b) Correction du taux de la taxe - erreur de date d'entrée en vigueur - marchandises expédiées en janvier 1986 et facturées en décembre 1985 -taxe calculée au taux de 10 p . 100; aurait dû l'être à 11 p. 100 - 14 014,00 \$. (traduction non officielle)

Outre la taxe réclamée, l'intérêt et les amendes ajoutés à ces montants totalisaient environ 177 695,37 \$.

Par le biais d'un avis d'opposition daté du 2 juin 1987, Neilson s'est opposée à la cotisation, affirmant que les ventes faisant l'objet de la réclamation de 933 166,75 \$ au titre de la taxe avaient été conclues avant le 1^{er} juillet 1985 et que celles visées par la réclamation de 14 014,00 \$ l'avaient été avant le 1^{er} janvier 1986.

À l'époque, Neilson gérait la production de confiseries, de produits laitiers et de crème glacée de la société George Weston Limitée conformément à une entente avec celle-ci.

Suite au dépôt du budget fédéral du 23 mai 1985 (le Budget), l'exemption de la taxe fédérale sur les bonbons et les confiseries a été abrogée à compter du 1^{er} juillet suivant et le taux de la taxe est passé de 10 à 11 p. 100 le 1^{er} janvier 1986. Par conséquent, à compter du 1^{er} juillet 1985, la taxe fédérale de vente a été appliquée aux ventes de bonbons et de confiseries de Neilson au taux de 10 p. 100 du prix de vente; le taux est passé à 11 p. 100 le 1^{er} janvier 1986.

En tant que gestionnaire, Neilson a commencé à comptabiliser la taxe fédérale sur les ventes effectuées après le 30 juin 1985, comme l'exige la Loi, au taux de 10 p. 100 du prix de vente, puis au taux de 11 p. 100 pour les ventes conclues après le 31 décembre 1985.

Pour se soustraire à la taxe fédérale de vente devant s'appliquer à compter du 1^{er} juillet 1985 comme l'annonçait le Budget, bon nombre des clients de Neilson ont placé des commandes avant cette date, en anticipation de la taxe prévue.

Les niveaux de stocks avaient été estimés pour le mois de juin 1985 et le gestionnaire de l'administration des ventes de Neilson avait donné instruction à toutes les succursales de vente de ne pas vendre davantage pour ce mois. Neilson a également utilisé son système d'inventaire perpétuel pour garantir la disponibilité des stocks en quantité suffisante pour exécuter les commandes acceptées.

Toutes les commandes passées avant le 1^{er} juillet 1985 ont été groupées et les stocks nécessaires à leur exécution ont été mis à part dans l'entrepôt de Neilson et entièrement isolés à l'aide de ruban gommé jaune. Le gros des stocks avait donc certes été isolé, mais aucune indication de leur destination n'avait été fournie. Plus précisément, les caisses ne portaient aucune mention à l'effet qu'elles devaient être expédiées à certains clients ou servir à l'exécution de certaines commandes.

Toutes les commandes en cause ont été reçues et inscrites dans le système de comptabilité de Neilson avant le 1^{er} juillet 1985, et toutes les factures ont été préparées avant cette même date, ce qui a permis au système comptable de Neilson de considérer les commandes comme facturées. Toutefois, les marchandises isolées n'ont été livrées qu'après le 1^{er} juillet 1985.

La plupart des factures portaient la mention suivante :

Bien que la livraison des marchandises susmentionnées ait été retardée, leur propriété vous est transférée dès aujourd'hui. (traduction non officielle)

Les autres modalités indiquées sur les factures étaient identiques à celles couramment utilisées par Neilson dans le cadre de ses opérations.

Une fois les factures expédiées, Neilson a conservé les marchandises jusqu'à ce que ses clients en fassent la demande. Aucun paiement n'était requis avant que les clients n'acceptent la livraison des marchandises. L'obligation de paiement pour la livraison n'a pas été modifiée.

Croyant que les ventes antérieures au 1^{er} juillet 1985 n'étaient pas assujetties à la taxe fédérale de vente, Neilson n'a pas ajouté la taxe au prix de ces ventes. Elle a toutefois majoré ses prix pour tenir compte de l'imposition de la taxe fédérale sur les ventes conclues à compter de cette date.

Pour éviter la majoration de la taxe fédérale sur les ventes réalisées après le 31 décembre 1985, Neilson et ses clients ont eu recours à une approche semblable dans le cas des marchandises achetées par les clients avant le 1^{er} janvier 1986. Croyant que les ventes seraient taxées au taux de 10 p. 100 applicable aux transactions antérieures au 1^{er} janvier 1986, Neilson n'en a pas majoré le prix. Elle l'a plutôt fait pour tenir compte de l'augmentation de la taxe frappant les ventes effectuées à compter du 1^{er} janvier 1986.

Les renseignements complémentaires suivants ont été fournis au cours des audiences.

Des représentants de deux gros clients de Neilson ont produit des éléments de preuve au sujet des dispositions prises avec celle-ci à la suite de la mesure contenue dans le Budget. M. Stevens, alors directeur général de la société ITWAL, a déclaré que sa compagnie avait amorcé des négociations avec tous ses fournisseurs de tablettes de chocolat afin d'en acheter le plus possible avant que la taxe n'entre en vigueur. Il a précisé que l'industrie considérait la majoration de la taxe comme une hausse de prix et que la période précédant son imposition constituait une occasion d'achat unique. Neilson avait accepté d'entreposer les tablettes de chocolat commandées par ITWAL avant le 1^{er} juillet, date d'entrée en vigueur de la taxe, parce que cette dernière ne disposait pas d'un entrepôt assez vaste pour stocker la quantité qu'elle voulait acheter. ITWAL croyait que même si elle ne devait recevoir les tablettes de chocolat qu'après le 1^{er} juillet 1985, leur propriété lui serait transférée avant cette date. Il avait également été convenu que l'assurance de Neilson couvrirait les marchandises isolées dans les entrepôts de cette dernière. M. Stevens a indiqué qu'en temps normal, les risques sont cédés au moment de la livraison, c'est-à-dire lorsque les marchandises sont chargées à bord des camions d'ITWAL.

M. McCloy, alors directeur général des services de gros chez La Baie, a convenu de dispositions semblables avec Neilson pour le compte de La Baie. Comme cette dernière ne pouvait entreposer les marchandises commandées, Neilson devait les conserver dans ses entrepôts jusqu'à ce qu'il soit possible de les livrer, attendu que la propriété n'en serait pas moins cédée à La Baie avant la date d'imposition de la taxe.

M. Luxbacher était gestionnaire des opérations de l'entrepôt de Georgetown (Ontario) au cours de la période en cause. Il a été cité à comparaître par l'intimé pour fournir des éléments de preuve au sujet des événements survenus avant le 1^{er} juillet 1985 et des mesures prises aux fins d'isolement des marchandises. M. Luxbacher a indiqué que d'après les procédures comptables courantes de Neilson, lorsqu'une commande est reçue et entrée dans l'ordinateur, un document servant notamment de connaissance et de «bon de cueillette» pour l'entrepôt est émis. La nature et la quantité des marchandises commandées par un client donné y sont précisées, ce qui permet au personnel de prendre les marchandises à même les stocks en main et de les charger sur des palettes aux fins de livraison.

M. Simpson était chargé de gérer les stocks de l'entrepôt de Georgetown à cette époque en 1985. Il a indiqué que l'entrepôt couvrait 150 000 pi², soit l'équivalent approximatif de deux terrains de football. Les tablettes de chocolat étaient individuellement emballées dans des boîtes, elles-même contenues dans des caisses. Un nombre uniforme de ces caisses étaient empilées sur des palettes et entreposées. M. Simpson a précisé qu'en raison de l'espace limité dans l'entrepôt, il n'était pas possible d'isoler physiquement chaque commande. Si les clients commandaient 15 000 boîtes de tablettes Crispy Crunch et que ces dernières étaient entreposées en rangées de 7500 boîtes, les préposés à l'entrepôt isolaient deux rangées à l'aide de ruban gommé jaune. Les stocks requis pour les commandes anticipées n'étaient donc pas vraiment isolés du reste des marchandises.

M. Luxbacher a affirmé que même si l'isolement des marchandises était effectué chaque jour au cours de cette période, le niveau d'activité dans l'entrepôt en raison de cet arrangement s'est sensiblement accru juste avant la date limite du 1^{er} juillet. Le 28 juin, un vendredi, le système informatique de la compagnie est tombé en panne, obligeant les employés à se rendre à l'entrepôt pendant la fin de semaine pour continuer à produire des documents de livraison selon les données du service de réception des commandes. C'est ainsi qu'une partie des marchandises commandées avant le 1^{er} juillet n'a pu être isolée qu'après cette date. Même si, d'après M. Luxbacher, ces marchandises visaient environ 150 à 200 documents de livraison, il a indiqué que leur volume était relativement modeste par rapport aux stocks isolés avant le 1^{er} juillet 1985.

Les parties n'ont fourni aucun élément de preuve au sujet de la période précédant la majoration de la taxe en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1986.

LES QUESTIONS EN LITIGE

De façon générale, le paragraphe 27(1) de la Loi prévoit que la taxe imposée sur le prix de vente des marchandises est payable par le producteur ou le fabricant lorsque les marchandises sont livrées ou lorsque leur propriété est transférée, selon la première éventualité. Tous conviennent que les marchandises ont été livrées après l'entrée en vigueur des hausses de taxe. Il s'agit donc de déterminer si Neilson a transféré à ses clients la propriété des confiseries vendues avant ou après le 1^{er} juillet 1985 et le 1^{er} janvier 1986, les dates d'entrée en vigueur des hausses de taxe.

L'argumentation de l'appelante repose sur le fait que l'intention des parties quant au moment du transfert de la propriété des marchandises est au coeur des dispositions de la *Loi sur la vente d'objets*³ et que Neilson a pris toutes les dispositions raisonnables dans les circonstances pour clairement s'entendre avec ses clients afin que la propriété soit transférée avant le 1^{er} juillet 1985. Selon l'article 18 de la *Loi sur la vente d'objets* de l'Ontario, «la propriété (des marchandises déterminées ou certaines) est

3. Supra, note 2.

transférée à l'acheteur au moment prévu par les parties au contrat». L'appelante soutient donc que l'intimé ne peut décider que, contrairement à l'intention exprimée par les parties, la propriété a été transférée à un autre moment.

Pour justifier la prédominance de l'intention des parties, l'appelante se réfère à la cause *Inglis c. James Richardson & Sons Limited*⁴, dans laquelle la partie plaignante avait conclu un contrat de vente avec l'intimé et payé pour 4 000 boisseaux de blé qui avaient été livrés à un élévateur et entreposés avec 20 000 boisseaux de blé appartenant à l'intimé. La partie plaignante n'avait pris livraison que de 1 000 boisseaux lorsqu'un incendie endommagea tout le blé contenu dans l'élévateur. Il s'agissait de déterminer si la propriété des 3 000 boisseaux de blé non encore livrés avait été transférée à la partie plaignante. Le juge Hodgins, de la Cour d'appel de l'Ontario, a indiqué ce qui suit, à la page 240 :

L'intention constitue le critère ultime pour décider du transfert de propriété, et il y a lieu de croire que, compte tenu de la situation des parties et de la position des marchandises en question, si tout a été fait pour, d'une part, renoncer à la propriété des marchandises et, d'autre part, pour accepter le droit d'exiger les marchandises d'un tiers en remplacement de leur livraison réelle et immédiate, l'intention des parties de transférer la propriété doit être présumée.

Dans la cinquième édition de son ouvrage, à la page 312, Benjamin déclare ce qui suit : «Rien n'empêche les parties de convenir... que la propriété d'un bien demeurant en la possession du vendeur et qui n'est pas prêt à être livré, comme un navire dont la construction n'est pas terminée,... ou du maïs en vrac vendu tant la livre ou le boisseau sera transférée.» Mais une étude de ces cas... porte nécessairement à accepter l'affirmation (Benjamin, p. 338) selon laquelle il est impossible de s'en tenir à un principe unique quant au moment du transfert de propriété à partir des cas rapportés en Angleterre sur la vente d'une partie d'une quantité de marchandises plus importante, lesquelles, affirme-t-il, sont toujours en conflit. (traduction non officielle)

La cour a ensuite statué, à la page 244, qu'«il est raisonnable d'affirmer, compte tenu de toutes les circonstances, que la propriété avait été transférée à l'appelante avant l'incendie». (traduction non officielle)

L'appelante soutient que la cause Inglis démontre en outre que l'isolement des marchandises sans que l'identité des clients auxquels elles sont destinées soit clairement indiquée suffit aux fins du transfert de la propriété. Par conséquent, une fois que les marchandises existaient et étaient bien dans l'entrepôt disponibles pour exécuter les différents contrats, la propriété a été transférée lorsque les parties en ont convenu.

4. (1913), 29 O.L.R. 229.

L'appelante invoque aussi deux causes américaines, *United States v. Amalgamated Sugar Co.*⁵ et *Standish Pipe Line Co. et al. v. Oklahoma County Excise Board*⁶, pour démontrer que la propriété d'une partie indivise d'une quantité plus importante de marchandises fongibles est transférée en vertu d'un contrat de vente valide sans fractionnement ou séparation si telle est l'intention des parties. Dans la cause *Amalgamated Sugar Co.*, la cour a déclaré que les acheteurs individuels de sacs de sucre de betterave étaient propriétaires d'une partie et locataires conjoints de l'ensemble des sacs de sucre vendus.

Les avocats de l'appelante affirment qu'aucune disposition de la *Loi sur la vente d'objets* n'empêche les clients de Neilson d'être locataires en commun de l'ensemble des produits de confiserie isolés dans l'entrepôt de Neilson et que l'ensemble des clients pouvaient avoir l'intention de transférer la propriété. Par conséquent, lorsque les quantités de confiseries suffisantes pour couvrir les commandes ont été isolées du reste des stocks de Neilson, les marchandises sont devenues certaines en vrac, autorisant le transfert de leur propriété aux clients de Neilson.

L'intimé soutient que les marchandises en cause n'avaient pas été désignées au sens de l'article 17 de la *Loi sur la vente d'objets* de l'Ontario. Leur propriété n'a donc pas été transférée aux acheteurs avant le 1^{er} juillet 1985, cet article prévoyant clairement que la propriété ne peut être transférée à l'acheteur sans que les marchandises soient certaines. À ce propos, l'intimé cite un extrait de la septième édition de l'ouvrage de Atiyah intitulé *The Sale of Goods*⁷, aux pages 235 et 236 :

Il est clair que l'article 16 (article 17 en Ontario) doit servir de point de départ pour discuter de la question du transfert de propriété en cas de vente de marchandises incertaines. Cet article énonce la règle fondamentale selon laquelle la propriété ne peut être transférée sans que les marchandises soient devenues certaines, et cette notion prime nettement sur l'intention des parties. En effet, l'article 17 (article 18 en Ontario), qui traite de l'intention des parties, ne s'applique qu'à la vente de marchandises «déterminées ou certaines». Il n'existe donc aucune disposition régissant le transfert de la propriété de marchandises incertaines pour la simple raison que la Loi exclut cette possibilité sur le plan juridique. Quelle que soit l'intention des parties, la propriété ne peut être transférée tant que les marchandises ne sont pas devenues certaines. (traduction non officielle)

L'intimé ajoute que pour qu'elles deviennent certaines, les marchandises doivent être affectées sans condition au contrat, conformément à l'article 19, règle 5(i) de la *Loi sur la vente d'objets* de l'Ontario. Si une partie d'une quantité donnée est vendue, l'affectation sans condition au contrat survient lorsqu'une quantité de marchandises est irrévocablement choisie à même l'ensemble et affectée audit contrat. En vertu de la règle 5(ii) de la *Loi sur la vente d'objets* de l'Ontario, cela se produit habituellement lorsque les marchandises sont livrées à l'acheteur.

L'intimé soutient que même si des marchandises incertaines peuvent être affectées sans condition au contrat avant la livraison si une quantité de ces marchandises suffisante pour exécuter le contrat est isolée, emballée et adressée à l'acheteur aux fins de livraison, cette procédure d'affectation n'a jamais été appliquée dans le cas présent avant que la livraison soit effectivement préparée, et certainement pas avant

5. (1934), 72 F.(2d) 755 (Circuit Court of Appeals, Tenth Circuit).

6. (1943), 141 P. 2d 281 (Supreme Court of Oklahoma).

7. P.S. Atiyah, *The Sale of Goods*, 7^e Édition, Pitman Publishing Limited, Londres, 1982, réimprimé en 1985-1986.

le 1^{er} juillet 1985 et le 1^{er} janvier 1986. À ce propos, l'avocat de l'intimé cite un extrait du jugement rendu dans la cause *Healy v. Howlett & Sons*⁸, où la cour a établi, à la page 343 :

Le sens de ces dispositions est limpide : les marchandises deviennent la propriété du consignataire, et ce dernier en assume les risques, dès qu'elles sont désignées comme siennes, et non plus celles du vendeur, à l'issue d'une manoeuvre particulière et qu'elles sont remises au transporteur faisant fonction d'agent, aux fins de livraison complète à l'acheteur. Mais, dans le cas présent, une partie des 190 boîtes devait appartenir à l'intimé, une entreprise de Londres, et aucune n'avait été désignée. Je n'ai relevé aucune cause selon laquelle parce que tous les colis devaient être séparés entre trois acheteurs de Londres, ces derniers assumaient tous les risques alors qu'il était impossible de déterminer quel acheteur était responsable de telle ou telle boîte. (traduction non officielle)

Par ailleurs, l'intimé soutient que si les marchandises en cause sont effectivement jugées déterminées ou certaines, l'intention réelle des parties au sujet du transfert de propriété doit être déterminée en regard «des stipulations du contrat, de la conduite des parties et des circonstances de l'espèce», comme le prévoit l'article 18 de la *Loi sur la vente d'objets*. L'intimé souligne que l'un des principes de la législation fiscale veut que l'intention du contribuable ne soit pas déterminée uniquement à partir de déclarations, mais aussi en tenant compte des faits objectifs.

L'intimé affirme que les mesures prises par l'appelante pour transférer la propriété des marchandises avant l'instauration et la majoration de la taxe qui ont eu lieu le 1^{er} juillet 1985 et la 1^{er} janvier 1986 respectivement ne l'ont été que dans le seul but d'éviter le paiement de la taxe fédérale de vente. À d'autres égards, comme la prise en charge du risque et les modalités de livraison et de paiement, les contrats de vente entre Neilson et ses clients demeurent les mêmes. Par conséquent, l'intimé soutient que l'intention réelle des parties n'était pas de changer la nature du contrat de vente mais bien d'éviter le paiement de la taxe fédérale de vente.

LA DÉCISION

Il est bien reconnu sur le plan juridique qu'un contribuable est libre d'organiser ses affaires de manière à réduire au minimum l'impôt qu'il est tenu de payer. La question n'est pas de savoir si cela se fait, mais bien si cela a été réussi. Le Tribunal constate que Neilson et ses clients avaient l'intention de «vendre» des commandes anticipées de confiseries, et donc de transférer la propriété de ces marchandises avant le 1^{er} juillet 1985, expressément dans le but d'éviter de payer la taxe fédérale de vente. Il s'agit de déterminer s'ils y sont parvenus.

Pour faire état de cette intention, Neilson a modifié ses méthodes comptables afin que le système d'ordinateur puisse émettre les factures qui sont envoyés aux clients avant que les marchandises ne leur soient livrées. Les factures portaient une mention à l'effet que la propriété des marchandises étaient transférée aux clients sur réception des factures. C'est ainsi que le système de contrôle permanent des stocks considérait les marchandises commandées à l'avance comme vendues et rayées de l'inventaire. En outre, les assureurs de Neilson lui avaient confirmé que sa police couvrait les marchandises entreposées dans ses entrepôts même si elles étaient la propriété de ses clients.

8. [1917] 1 K.B. 337.

Le Tribunal estime par ailleurs qu'une quantité de marchandises suffisante pour exécuter les commandes passées avant le 1^{er} juillet 1985 était présente et avait été isolée en vrac dans l'entrepôt. Bien qu'il n'ait pas été démontré que les marchandises devant être livrées à une date ultérieure portaient une mention à l'effet qu'elles étaient destinées à un client précis, la quantité totale de chaque produit requise pour exécuter les commandes anticipées avait été marquée à l'aide de ruban gommé jaune pour la distinguer du reste des stocks. En résumé, le Tribunal constate qu'il existe des preuves suffisantes du fait que Neilson et ses clients avaient l'intention de transférer la propriété des marchandises en cause avant que la taxe ne soit imposée. Cela ne signifie toutefois pas que le litige est résolu.

En Ontario, la *Loi sur la vente d'objets* prévoit des règles pour déterminer le moment du transfert de la propriété des marchandises. Ainsi, l'article 17 prévoit que dans le cas de la vente de marchandises incertaines, la propriété des marchandises ne peut être transférée que lorsqu'elles sont devenues certaines. Dans le cas de marchandises déterminées ou certaines, l'article 18 prévoit que la propriété est transférée à l'acheteur au moment où les parties au contrat ont l'intention de la transférer. La question de l'intention n'est donc pas pertinente tant qu'il n'a pas été précisé que les marchandises sont déterminées ou certaines. Il s'agit donc de déterminer en premier lieu si les stocks destinés à l'exécution des commandes anticipées lesquels ont été isolés en vrac du reste de l'inventaire de Neilson sont «devenues certaines» au sens de la *Loi sur la vente d'objets*.

La *Loi sur la vente d'objets* de l'Ontario ne définit pas les expressions «détermination» et «objets déterminés». Par contre, ces expressions ont été interprétées par les tribunaux à maintes reprises. La notion de détermination est discutée à fond dans la cause *Karlshamns Oljefabriker v. Eastport Navigation [The Elafi]*⁹, qui portait sur 22 000 tonnes de coprah pour lesquels différents acheteurs avaient conclu un contrat de vente visant une partie de la quantité totale. L'extrait suivant est particulièrement éloquent sous l'angle du présent appel¹⁰ :

L'article (article 16 - article 17 en Ontario) porte sur «un contrat pour la vente de marchandises incertaines» et prévoit que la propriété des marchandises ne peut être transférée «sans que les marchandises soient devenue certaines». Dans leur acception la plus naturelle, les mots «les marchandises» signifient celles qui font l'objet du contrat en cause, afin que l'on puisse dire «voici les marchandises visées par ce contrat». Mais, lorsque survient une situation particulière, comme dans le cas présent, je crois qu'il est légitime d'aborder le raisonnement qui sous-tend la législation. Celui-ci est évident. Le transfert de la propriété concerne la création de droits in rem que l'acheteur peut exercer aussi bien contre le vendeur que face au monde entier et qu'il peut aliéner de manière à conférer des droits semblables à un cessionnaire. Lorsque divers acheteurs détiennent des contrats de vente à l'égard d'un ensemble indivis de marchandises, il n'existe que deux solutions, la première consistant à affirmer que les acheteurs sont conjointement propriétaires de parts indivises. Or, le droit britannique ne retient pas cette hypothèse. La seule solution consiste donc à admettre que la propriété n'est transférée qu'au moment où les marchandises sont non seulement physiquement isolées, mais séparées de manière à ce qu'un acheteur puisse affirmer qu'une portion donnée des marchandises lui appartient en vertu d'un contrat de vente, car jusqu'alors,... nul ne peut dire quelle partie de l'ensemble le vendeur a convenu de lui livrer. (traduction non officielle)

Depuis l'entrée en vigueur de la *Loi sur la vente d'objets* en Angleterre et au Canada, la loi est très précise sur ce point. Lorsque plusieurs contrats de vente portent chacun sur une partie d'un

9. [1982] 1 All E.R. 208.

10. Ibid. en page 214.

ensemble indivis de marchandises, la propriété n'est transférée qu'au moment où les marchandises sont non seulement physiquement isolées, mais identifiées d'une façon quelconque à titre de marchandises destinées à un client précis. Dans la cause Inglis citée par l'appelante, le juge Sutherland signale qu'«il est impossible de s'en tenir à un principe unique quant au moment du transfert de propriété... lorsqu'il y a vente d'une partie d'une quantité de marchandises plus importante». (traduction non officielle) Or, cette cause remonte à 1913 et depuis que la *Loi sur la vente d'objets* a été promulguée en Ontario en 1920, on ne peut plus nier l'existence d'une doctrine uniforme.

Cela ne veut pas dire qu'il n'y a guère plus de conflits ou de confusion entourant certains aspects du droit régissant la vente de marchandises. C'est sans doute pourquoi deux vastes études, l'une menée par la Commission de réforme du droit de l'Ontario en 1979¹¹ et l'autre effectuée par l'Alberta Institute of Law Research and Reform en 1982¹², ont abordé cette question. Ces travaux ont débouché sur un avant-projet de loi, le *Uniform Sale of Goods Act*¹³.

Il est toutefois intéressant de souligner que l'avant-projet de loi laisse pratiquement intacte la législation existante régissant le transfert de propriété lorsqu'il s'agit d'un contrat portant sur la vente de marchandises incertaines. La distinction entre les marchandises déterminées et incertaines serait abolie, mais les marchandises devraient néanmoins être affectées au contrat pour que la propriété puisse être transférée. En vertu des règles proposées, la propriété des marchandises serait transférée lorsque l'acheteur en prendrait possession et, si une intention contraire est exprimée, la propriété ne serait transférée qu'une fois les marchandises affectées au contrat¹⁴.

Selon l'article 7.1 de la *Uniform Sale of Goods Act*, l'affectation dans le cas où un contrat portant sur la vente de marchandises futures, au moment où ces dernières seraient expédiées, marquées ou autrement désignées par le vendeur aux fins du contrat. Le Tribunal souscrit à l'opinion exprimée dans l'étude de l'Alberta¹⁵ et convient qu'il s'agit là du même critère de détermination.

Les stocks que Neilson a mis de côté pour exécuter les commandes anticipées constituaient un ensemble indivis de confiseries. Il est convenu que rien n'a été fait pour séparer physiquement ou pour marquer les caisses à l'effet qu'elles étaient destinées à un client en particulier. Comme l'a indiqué le juge Mustill dans *The Elafi*, aucun acheteur ne pouvait dire quelle partie des marchandises était la sienne. Le Tribunal estime donc que les mesures prises par Neilson pour transférer la propriété des marchandises à ses clients ne répondent nettement pas aux exigences de la loi.

-
11. *Report on Sale of Goods*, 1979, volumes I à III, Procureur général.
 12. Rapport n° 38, *The Uniform Sale of Goods Act*, 1982.
 13. Adopté par la Uniform Law Conference du Canada en 1982.
 14. *Uniform Sale of Goods Act*, 1982, article 6.1.
 15. Pages 95 et 96.

CONCLUSION

L'appel est rejeté. Le Tribunal déclare que les dispositions prises par Neilson pour transférer la propriété des marchandises en cause, commandées par ses clients avant le 1^{er} juillet 1985 et le 1^{er} janvier 1986 et livrées après ces dates, ne répondent pas aux exigences de la loi; la vente desdites marchandises est donc assujettie à la taxe fédérale de vente, aux taux majorés.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau

Membre président

John C. Coleman

John C. Coleman

Membre

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh

Membre