

Ottawa, le vendredi 13 septembre 1991

Appel n° AP-90-106

EU ÉGARD À un appel entendu le 6 juin 1991 en vertu de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15;

ET EU ÉGARD À une décision rendue par le ministre du Revenu national en date du 6 juillet 1990 relativement à un avis d'opposition déposé en vertu de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

**LE MINISTÈRE DES TRANSPORTS
DU GOUVERNEMENT DE L'ONTARIO**

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis.

Michèle Blouin
Michèle Blouin
Membre président

Sidney A. Fraleigh
Sidney A. Fraleigh
Membre

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre

Robert J. Martin
Robert J. Martin
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-90-106

**LE MINISTÈRE DES TRANSPORTS
DU GOUVERNEMENT DE L'ONTARIO**

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Une cotisation de 94 416,74 \$, intérêt compris, a été établie à l'égard de l'atelier d'impression titulaire de licence exploité par le ministère des Transports de l'Ontario (le Ministère) relativement à des documents d'appel d'offres produits en rapport avec le programme des routes du Ministère. Le Ministère a déposé un avis d'opposition le 19 octobre 1989, soutenant que les documents d'appel d'offres étaient visés par l'exonération accordée aux livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins techniques en vertu de l'alinéa 3(1)a) de la partie III de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise. Le 6 juillet 1990, l'intimé a rendu un avis de décision confirmant la cotisation et rejetant l'opposition de l'appelante. Le Ministère a interjeté appel de la cotisation auprès du Tribunal.

DÉCISION : *L'appel est admis.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 6 juin 1991
Date de la décision : Le 13 septembre 1991

Membres du Tribunal : Michèle Blouin, membre président
Sidney A. Fraleigh, membre
Charles A. Gracey, membre

Avocat pour le Tribunal : Brenda C. Swick-Martin

Greffier : Nicole Pelletier

Ont comparu : M.G. Forbes, pour l'appelante
Joseph de Pencier, pour l'intimé

Jurisprudence : *Canadian Broadcasting Corporation v. Nova Scotia Tax Review Board, jugement non rapporté, C.S., division d'appel (Nouvelle-Écosse), n° 02338, le 2 mai 1991; MacLean Hunter Limited v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise, 10 C.E.R. 282 (C.F., division d'appel).*

Appel n° AP-90-106

**LE MINISTÈRE DES TRANSPORTS
DU GOUVERNEMENT DE L'ONTARIO**

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : MICHÈLE BLOUIN, membre président
SIDNEY A. FRALEIGH, membre
CHARLES A. GRACEY, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

LA QUESTION EN LITIGE ET LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES APPLICABLES

Le présent appel est interjeté en vertu de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) et du paragraphe 10(1) du *Reciprocal Taxation Memorandum of Agreement, Canada-Ontario* (l'Accord) du 23 avril 1987 à l'égard d'une décision rendue le 6 juillet 1990 par le ministre du Revenu national (le Ministre) relativement à un avis d'opposition déposé le 19 décembre 1989 en vertu de l'article 81.17 de la Loi.

L'appelante, le ministère des Transports du gouvernement de l'Ontario (le Ministère), sollicite une déclaration selon laquelle les documents d'appel d'offres produits par l'atelier d'impression titulaire de licence du Ministère sont des «livres imprimés» au sens de l'alinéa 3(1)a) de la partie III de l'annexe III de la Loi et donc exonérés de la taxe de vente fédérale payable en vertu de la Loi. Si, par contre, les marchandises en cause ne sont pas exonérées de la taxe de vente fédérale payable en vertu de la Loi, la question se pose à savoir si l'appelante doit payer l'intérêt en vertu de l'Accord ainsi que de la *Loi sur les arrangements fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces et sur les contributions fédérales en matière d'enseignement postsecondaire et de santé*² (la Loi sur les arrangements fiscaux).

Les dispositions pertinentes de la Loi, en vigueur à l'époque, sont les suivantes :

2.(1)³ Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi.

...

«fabricant ou producteur» Y sont assimilés :

...

-
1. L.R.C. (1985), ch. E-15, dans sa version modifiée.
 2. L.R.C. (1985), ch. F-8.
 3. L.R.C. (1985), ch. E-15, dans sa version modifiée.

*(c) tout ministère du gouvernement du Canada ou de l'une de ses provinces,...
qui fabrique ou produit des marchandises imposables;*

...

*27.(1)⁴ Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente
au taux spécifié au paragraphe (1.1) sur le prix de vente ou sur la quantité
vendue de toutes marchandises*

...

*29.(1)⁵ 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...*

ANNEXE III

PARTIE III

ÉDUCATION, TECHNIQUE, CULTURE, RELIGION ET LITTÉRATURE

3.(1)⁶ Les imprimés, articles et matières suivants :

*a) ... livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à
des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires;...*

*32.⁷ Les accords de réciprocité fiscale conclus pour l'application de la
présente partie entre le ministre et le gouvernement d'une province prévoient,
sous réserve des modalités qui peuvent y être incluses :*

...

-
4. Maintenant paragraphe 50(1), voir également S.R.C. (1970), ch. E-13, dans sa version modifiée; S.C. 1986, ch. 54, art. 4 et S.C. 1986, ch. 9, art. 16.
 5. S.R.C. (1970), ch. E-13, dans sa version modifiée; voir également L.R.C. (1985), ch. E-15, dans sa version modifiée, art. 51.
 6. L.R.C. (1985), ch. E-15, dans sa version modifiée.
 7. *Supra*, renvoi n° 2.

b) le paiement par Sa Majesté du chef de cette province des taxes et droits imposés ou perçus en vertu de la Loi sur la taxe d'accise et dont elle est redevable, ainsi que le renoncement au remboursement visé au paragraphe 68(3) de cette loi;...

2.(1)⁸ The Province covenants to satisfy any tax exigible under the Excise Tax Act R.S.C. 1970 c. E-13, as amended, and its regulations as amended,...

(La province convient d'acquitter toute taxe exigible en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. (1970), ch. E-13, dans sa version modifiée, et de ses règlements d'application, dans leurs versions modifiées.) [traduction]

LES FAITS ET LES ÉLÉMENTS DE PREUVE

En vertu d'un avis de cotisation daté du 20 septembre 1989, une cotisation de 94 416,74 \$ a été établie à l'égard de l'atelier d'impression titulaire de licence exploité par le Ministère et relativement à la période allant du 1^{er} décembre 1984 au 31 mai 1989, cotisation incluant l'intérêt encouru jusqu'au 30 septembre 1989. La cotisation portait sur des documents d'appel d'offres produits par l'atelier d'impression pour être versés dans des dossiers d'appel d'offres produits en rapport avec le programme des routes du Ministère.

Le 19 décembre 1989, le Ministère a déposé un avis d'opposition à la cotisation, soutenant que les documents d'appel d'offres étaient visés par l'exonération de taxe de vente fédérale accordée pour les livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant à des fins exclusivement techniques en vertu de l'alinéa 3(1)a) de la partie III de l'annexe III de la Loi.

Dans un avis de décision daté du 6 juillet 1990, le Ministre a maintenu l'avis de cotisation pour la raison que les documents d'appel d'offres n'étaient pas des livres imprimés au sens de la disposition d'exonération.

Le 14 septembre 1990, l'appelante a interjeté appel de la décision du Ministre auprès du Tribunal.

M. R. Barry Reynolds, chef de la Section de graphismes du Ministère, et M. Joseph Charpentier, chef de la Section de préparation et de contrôle des marchés au Bureau de gestion des marchés du Ministère, ont témoigné pour l'appelante lors de l'audience. L'intimé n'a pas appelé de témoin à l'audience.

Dans sa déposition, M. Reynolds a retracé l'histoire de l'atelier d'impression. Celui-ci a été créé à la fin des années 70. Il produit des dossiers d'appel d'offres relativement aux marchés routiers du Ministère. Chacun de ces dossiers contient le document d'appel d'offres, les plans des travaux à exécuter, les normes relatives à l'acier à béton et le rapport d'étude sur les fondations.

8. *Reciprocal Taxation Memorandum of Agreement, Canada-Ontario*, le 23 avril 1987.

M. Reynolds a témoigné qu'à la fin des années 70, des agents du ministère du Revenu de l'Ontario et des employés du ministère du Revenu national (Revenu national) ont fait l'analyse de l'activité de l'atelier d'impression et ont désigné certaines publications comme étant taxables et certaines autres comme étant non taxables. À la suite de cette analyse, les responsables de l'atelier ont établi des lignes directrices permettant de distinguer les articles taxables des articles non taxables. M. Reynolds a déclaré que depuis l'adoption de ces procédures, Revenu national n'a jamais avisé l'atelier d'impression du fait que les documents d'appel d'offres ou que tout autre document contenu dans le dossier d'appel d'offres ne sont pas exonérés de la taxe en vertu de la Loi.

Lors du contre-interrogatoire mené par l'intimé, il a été découvert que l'appelante n'avait pu trouver les documents mentionnés dans l'annexe de la lettre de M. Willoughby figurant à l'onglet n° 4 du mémoire de l'appelante et que M. Reynolds n'avait pas examiné le document mentionné dans la note de service interne se trouvant à l'onglet n° 5 de ce même mémoire.

M. Reynolds a également témoigné que le terme «livre» est utilisé de façon imprécise par l'industrie de l'édition, et qu'un ouvrage est appelé «livre» dès que les pages qu'il contient atteignent un chiffre important, soit environ 25 ou 30, et qu'il est relié de quelque manière.

La déposition de M. Charpentier portait sur la production des documents d'appel d'offres. M. Charpentier a passé en revue devant le Tribunal les documents d'appel d'offres relatifs aux marchés n^{os} 91-223, 91-28 et 91-300. Le témoin a déclaré que seuls les soumissionnaires jugés admissibles étaient autorisés à faire une offre pour ces marchés.

Tout document d'appel d'offres contient une page sommaire sur laquelle l'enchérisseur résume son offre ventilée. Les autres pages du document contiennent les spécifications du travail à effectuer, et l'entrepreneur doit indiquer les prix unitaires de la réalisation du travail. Les codes de spécification qui figurent sur ces pages renvoient à l'Ontario Provincial Standard Specifications (OPSS) et l'Ontario Provincial Standard Drawings (OPSD), et constituent des indications, destinées à l'entrepreneur, sur la façon dont le travail doit être effectué, ainsi que sur la méthode de paiement. Si le code de spécification contient la mention «SP», abréviation de «*Special Provisions*» (dispositions spéciales), l'entrepreneur doit se référer aux pages roses annexées au document d'appel d'offres qui précisent la nature des «écarts» permis par rapport aux spécifications normales.

Les éléments de preuve révèlent que les documents d'appel d'offres contiennent également des pages résumant les articles pertinents des dispositions spéciales, des plans, des normes de spécifications de l'OPSS, ainsi que les conditions générales du marché proposé. Il y est également fait mention des articles pertinents de l'OPSD qui indiquent à l'entrepreneur comment effectuer le travail et quels matériaux utiliser. Les documents d'appel d'offres peuvent également être modifiés avec le temps par l'insertion d'ajouts ou l'apport de modifications aux spécifications imprimées sur les pages bleues.

M. Charpentier a témoigné, en outre, qu'avant de faire une offre, un entrepreneur doit signer la dernière des pages blanches des documents d'appel d'offres, témoignant du fait que l'offre

a été préparée et soumise sans qu'il y ait eu collusion. Par la suite, lorsqu'une offre a été retenue, on procède à une série de formalités ayant pour effet la conclusion concrète du contrat.

L'ARGUMENTATION

L'appelante a soutenu que les documents d'appel d'offres sont visés par l'exonération prévue à l'alinéa 3(1)a) de la partie III de l'annexe III de la Loi et qu'ils sont des livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins techniques.

L'appelante a soutenu qu'un livre est constitué essentiellement d'un nombre important de pages reliées de quelque manière et que la nature de la reliure n'est pas déterminante en l'occurrence. En conséquence, il est suggéré que les documents d'appel d'offres eux-mêmes consistent en un nombre important de feuilles de papier arrangées d'une façon particulière et reliées uniquement par une agrafe, et qu'ils sont donc des «livres» au sens de la disposition d'exonération.

L'appelante a soutenu, également, que les documents d'appel d'offres sont corrélatifs des autres documents contenus dans le dossier d'appel d'offres, ainsi que de l'OPSS et de l'OPSD, qui tous ont été acceptés comme publications exonérées par le Ministre. L'appelante a allégué que, considérés dans leur ensemble, les documents d'appel d'offres constituent une partie d'une série de livres de nature extrêmement technique, dont le seul but est de préciser les exigences techniques relatives à un marché. Il est donc soutenu que les documents d'appel d'offres devraient bénéficier de la même exonération que les autres documents du dossier d'appel d'offres.

Pour ce qui est de la question de savoir si une cotisation peut être établie à l'égard du gouvernement de l'Ontario relativement à l'intérêt, l'appelante a allégué que ni le paragraphe 2(1) de l'Accord conclu en vertu de l'alinéa 32b) de la Loi sur les arrangements fiscaux, ni le Mémoire de l'Accise ET 404⁹ n'impose l'obligation au gouvernement de l'Ontario de payer l'intérêt lié à la taxe de vente fédérale. L'appelante a soutenu plus précisément que le paragraphe 2(1) de l'entente fait contraste avec les paragraphes 1(1) et 1(4) en vertu desquels le gouvernement fédéral accepte explicitement de payer les «taxes», «frais» et «intérêts». De plus, l'appelante a mentionné la cause *Canadian Broadcasting Corporation v. Nova Scotia Tax Review Board*¹⁰, dans laquelle la division d'appel de la Cour suprême de la Nouvelle-Écosse a récemment maintenu la séparation entre taxe et intérêt pour les besoins de l'alinéa 32d) de la Loi sur les arrangements fiscaux.

L'intimé a soutenu que les documents d'appel d'offres ne sont pas des livres imprimés au sens de la disposition d'exonération de la Loi.

En l'absence d'une définition légale, il a été allégué que les documents d'appel d'offres ne sont pas des «livres imprimés» au sens ordinaire du terme. L'intimé a soutenu que ce qui caractérise surtout un livre, c'est qu'il est un assemblage de documents constituant un tout

9. Mémoire de l'Accise ET 404, le 15 mars 1989.

10. Jugement non rapporté, C.S., division d'appel (Nouvelle-Écosse), n° 02338, le 2 mai 1991.

indépendant pourvu d'une logique interne. L'intimé était d'accord avec l'appelante pour dire que la nature de la reliure n'est pas déterminante en l'occurrence.

L'intimé a soutenu que les documents d'appel d'offres ne présentent pas les caractéristiques marquées d'un livre. Premièrement, le document d'appel d'offres lui-même n'est pas un livre, mais plutôt un ensemble de documents touchant des questions différentes, quoique toutes reliées à un même produit. Deuxièmement, le document ne constitue pas un livre parce qu'il n'est pas un tout indépendant, mais renferme plutôt, par référence, des livres contenant les spécifications et les plans généraux et normaux. Troisièmement, le document d'appel d'offres n'est pas décrit comme un «livre». Quatrièmement, le document d'appel d'offres n'est pas un livre parce qu'il requiert des renseignements supplémentaires et certaines formalités pour devenir un produit fini. En tant que tel, il ne présente pas en lui-même l'espèce de cohésion inhérente à l'assemblage de documents qu'on appelle un livre.

L'intimé a également soutenu que la province de l'Ontario est redevable de l'intérêt sur la taxe de vente fédérale payable en vertu de la Loi. L'obligation fiscale de l'Ontario découle de la Loi elle-même, considérée dans sa totalité, et du pouvoir qu'a le gouvernement fédéral de mobiliser des fonds en imposant les provinces. Il fut soutenu, en outre, que la Loi sur les arrangements fiscaux et l'Accord ne créent pas pour la province l'obligation de payer la taxe et l'intérêt, mais plutôt qu'ils autorisent la prise d'arrangements en vue de paiement des taxes et des fonds autrement exigibles.

LES MOTIFS

La question en litige dans le présent appel est de savoir si les documents d'appel d'offres produits par l'atelier d'impression du Ministère sont des livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins techniques et s'ils sont, à ce titre, exonérés de la taxe de vente fédérale en vertu de l'alinéa 3(1)a) de la partie III de l'annexe III de la Loi. Si ces documents ne sont pas admissibles à une exonération fiscale, la question devient alors de savoir si l'appelante a l'obligation de payer l'intérêt sur la taxe de vente cotisée.

Il est évident pour le Tribunal que pour être admissible à l'exonération fiscale, les documents d'appel d'offres doivent être des «livres imprimés» servant exclusivement à des fins techniques. Le Tribunal est d'avis que les documents d'appel d'offres sont effectivement des «livres imprimés» au sens de la disposition d'exonération.

La Loi ne contient pas de définition du terme «livre» et, comme l'intimé et l'appelante l'ont fait observer, il faut donc interpréter le terme «livre» conformément à son acception courante et grammaticale.

Le Tribunal accepte l'allégation de l'appelante selon laquelle il ressort des définitions courantes de dictionnaires du terme «book» (livre), qu'un livre est essentiellement un ensemble de feuilles reliées de quelque manière, et que la nature de la fixation, agrafe, couverture ou reliure proprement dite, n'est pas déterminante. Le Tribunal a pris cette décision après avoir consulté *The Concise Oxford Dictionary* (5^e édition), dans lequel «book» est défini comme «*Portable, written or printed treatise filling a number of sheets fastened together...* » (traité portatif, écrit ou

imprimé remplissant des feuilles reliées). De même, dans le *Webster's Seventh New Collegiate Dictionary*, le mot «book» est défini comme «a set of written sheets of... paper... ; a set of written, printed or blank sheets bound together in a volume» (un ensemble de feuilles de papier écrites; un ensemble de feuilles écrites, imprimées ou blanches, reliées dans un volume). *Le Petit Robert* définit l'équivalent français de «book», «livre», comme un «Assemblage d'un assez grand nombre de feuilles portant des signes destinés à être lus... ». Le Tribunal conclut que les documents d'appel d'offres sont des livres imprimés au sens ordinaire du mot et qu'ils consistent en un certain nombre de feuilles reliées de quelque manière, en l'occurrence, par une simple agrafe.

Le Tribunal est également d'avis que le fait que les documents d'appel d'offres puissent être modifiés à l'occasion par le remplacement de quelques-unes des pages blanches qu'ils contiennent par des pages bleues, ou révisés selon l'indication donnée par le numéro de code figurant au coin inférieur de certaines pages blanches, n'affaiblit pas la position consistant à considérer ces documents comme des «livres». Le Tribunal renvoie ici à la décision publiée par Revenu national dans le Mémoire de l'Accise ET 404 daté du 15 mars 1989, qui disposait que les pages insérées dans les livres à feuilles mobiles afin d'en mettre à jour ou d'en étoffer le contenu sont admissibles à l'exonération en cause.

Le Tribunal conclut également que les documents d'appel d'offres servent exclusivement à des fins techniques. La Loi étant muette sur le sens du mot «technique», le Tribunal renvoie à la cause *MacLean Hunter Limited v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*¹¹ citée par les deux parties au présent appel, et dans laquelle la Commission du tarif avait statué que le terme «technique» renvoie, aux fins de l'exonération en cause, à des «questions ayant trait aux montages de maquettes et sciences appliquées» [traduction].

En l'absence de représentation de l'intimé sur cette question, le Tribunal conclut que la nature technique des documents d'appel d'offres, eu égard à la définition fournie par la Commission du tarif dans la cause *MacLean*, est prouvée par les nombreuses références, contenues dans les pages blanches du document, aux articles pertinents des autres documents techniques du dossier d'appel d'offres, y compris, et notamment, l'OPSS, l'OPSD, les plans, les normes relatives à l'acier à béton et le rapport d'étude sur les fondations.

Le Tribunal constate en outre que le document d'appel d'offres, au moment de sa réception par l'entrepreneur et avant que celui-ci y indique les prix proposés et le signe, ne vise rien d'autre qu'à informer l'entrepreneur, de façon détaillée, des spécifications techniques et des normes relatives à la façon dont le marché doit être exécuté.

Le Tribunal conclut que les documents d'appel d'offres étant exonérés de la taxe de vente fédérale payable en vertu de la Loi, il n'est pas nécessaire de rendre une décision sur l'obligation de l'appelante relativement à l'intérêt sur la taxe de vente payable en vertu de la Loi.

11. 10 C.E.R. 282 (C.F., division d'appel).

LA CONCLUSION

L'appel est admis. La cotisation numéro G-TOR11072 datée du 20 septembre 1989 et portant sur les documents d'appel d'offres produits par l'atelier d'impression à l'usage du Ministère est annulée et les documents d'appel d'offres sont exonérés de la taxe de vente en vertu de l'alinéa 3(1)a) de la partie III de l'annexe III de la Loi.

Michèle Blouin
Michèle Blouin
Membre président

Sidney A. Fraleigh
Sidney A. Fraleigh
Membre

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre