



Ottawa, le mercredi 31 mars 1993

Appel n° AP-92-021

EU ÉGARD À un appel entendu le 8 octobre 1992 aux termes 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 le 7 février 1992 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

JOHNSON & JOHNSON INC.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

Arthur B. Trudeau
Arthur B. Trudeau
Membre président

Kathleen E. Macmillan
Kathleen E. Macmillan
Membre

Desmond Hallissey
Desmond Hallissey
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-92-021

JOHNSON & JOHNSON INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la Loi sur la taxe d'accise à l'égard d'une détermination du ministre du Revenu national en date du 10 novembre 1989. La question consiste à déterminer si les coussinets d'allaitement sont exemptés de la taxe de vente fédérale aux termes de l'article 24 de la partie XI de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise ou aux termes des alinéas 2c) et e) du Règlement sur la détermination des vêtements et chaussures à titre de «sous-vêtements» ou de «vêtements de soutien», respectivement.

DÉCISION : *L'appel est rejeté. Le Tribunal conclut que les coussinets d'allaitement en cause ne sont pas exemptés de la taxe de vente fédérale aux termes de l'article 24 de la partie XI de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise ni au sens de l'article 1 de la partie XV de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise et du Règlement sur la détermination des vêtements et chaussures à titre de «vêtements».*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 8 octobre 1992
Date de la décision : Le 31 mars 1993

Membres du Tribunal : Arthur B. Trudeau, membre président
Kathleen E. Macmillan, membre
Desmond Hallissey, membre

Avocat pour le Tribunal : Brenda C. Swick-Martin

Greffier : Janet Rumball

Ont comparu : Glenn A. Cranker, pour l'appelant
Meg Kinnear, pour l'intimé

Appel n° AP-92-021

JOHNSON & JOHNSON INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ARTHUR B. TRUDEAU, membre président
KATHLEEN E. MACMILLAN, membre
DESMOND HALLISSEY, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) à l'égard d'une détermination du ministre du Revenu national en date du 10 novembre 1989 et ayant pour effet de rejeter la demande de remboursement de l'appelant relative à la taxe de vente fédérale (TVF) acquittée sur des coussinets d'allaitement.

L'appelant est un fabricant et un distributeur de produits de consommation et de produits de soins personnels, parmi lesquels les coussinets d'allaitement jetables qui sont les marchandises en cause. Les coussinets d'allaitement sont faits de couches de matériaux absorbants à l'intention des femmes qui allaitent afin de retenir l'écoulement excessif du lait et d'empêcher que les vêtements extérieurs soient salis. Les coussinets d'allaitement ont une bande auto-adhésive qui les tient en place et sont portés avec un soutien-gorge à bonnets ouvrants ou avec un soutien-gorge ordinaire.

Il s'agit de déterminer si les coussinets d'allaitement sont exemptés de la TVF aux termes de l'article 24 de la partie XI de l'annexe III de la Loi ou aux termes des alinéas 2c) et e) du *Règlement sur la détermination des vêtements et chaussures*² (le Règlement) à titre de «sous-vêtements» ou de «vêtements de soutien», respectivement.

L'article 24 de la partie XI de l'annexe III de la Loi prévoit une exemption de la TVF pour les «[s]erviettes sanitaires, tampons, ceintures de serviettes sanitaires et articles et matières devant servir exclusivement à leur fabrication ou production».

Le paragraphe 51(1) de la Loi prévoit, entre autres, la non-application de la TVF sur la vente des marchandises mentionnées à l'annexe III de la Loi. La partie XV de l'annexe III de la Loi est intitulée «Vêtements et chaussures» et exonère les articles suivants de la TVF :

1. Vêtements et chaussures, y compris les articles et les matières devant être incorporés dans leur production domestique ou commerciale, que le gouverneur en conseil peut déterminer par règlement.

(Soulignement ajouté)

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.

2. DORS/84-247, le 22 mars 1984, *Gazette du Canada* Partie II, vol. 118, n° 7 à la p. 1232.

2. Articles et matières devant servir exclusivement à la fabrication ou à la production des marchandises exemptées de taxe mentionnées à l'article 1 de la présente partie.

Le 22 mars 1984, le Règlement a été adopté aux termes de la partie XV de l'annexe III de la Loi. Les alinéas 2a) à k) du Règlement donnent la liste des articles inclus à titre de vêtements et de chaussures et donc exemptés de la TVF. Les alinéas 2l) à s) du Règlement donnent la liste des articles qui ne sont pas inclus à titre de vêtements et de chaussures et qui ne sont donc pas exemptés de la TVF.

Conformément aux alinéas 2c) et e) du Règlement, les articles suivants sont inclus à titre de «vêtements» et sont donc exemptés de la TVF :

c) les sous-vêtements tels que les slips, la lingerie, les sous-vêtements longs, les culottes, les caleçons, les jupons et les gilets de corps,

[...]

e) les vêtements de soutien tels que les soutiens-gorge, les gaines-combinaisons, les corsets, les gaines, les gaines-culottes et les vêtements de support semblables à usage non thérapeutique.

L'alinéa 2p) du Règlement précise que les articles suivants ne sont pas inclus à titre de «vêtements» pour les besoins de la Loi et sont donc assujettis à la TVF :

p) les marchandises qui servent à des fins cosmétiques, prothétiques ou sanitaires telles que les bavettes jetables pour restaurants et cabinets dentistes, les bandeaux, les résilles, les postiches, les instruments médicaux, les dessous-de-bras amovibles, les serviettes et les ceintures sanitaires, les bonnets et capes pour soins capillaires et les tampons.

L'avocat de l'appelant a plaidé que les coussinets d'allaitement étaient exemptés de la TVF aux termes de l'article 24 de la partie XI de l'annexe III de la Loi ou des alinéas 2c) et e) du Règlement à titre de «sous-vêtements» ou de «vêtements de soutien», respectivement.

L'avocate de l'intimé a allégué que les coussinets d'allaitement n'étaient pas exemptés de la TVF aux termes de l'article 24 de la partie XI de l'annexe III de la Loi et des alinéas 2c) et e) du Règlement.

Tel qu'il est indiqué antérieurement, l'article 24 de la partie XI de l'annexe III de la Loi prévoit l'exemption de la TVF pour les «[s]erviettes sanitaires, tampons, ceintures de serviettes sanitaires et articles et matières devant servir exclusivement à leur fabrication ou production». De l'avis du Tribunal, cette exemption ne s'applique pas aux marchandises en cause parce que, pour être exonérées, les marchandises doivent faire partie de celles qui sont énumérées. Les coussinets d'allaitement ne sont visiblement pas l'un des articles énumérés à l'article 24 de la partie XI de l'annexe III de la Loi et, par conséquent, ne peuvent être exemptés de la TVF aux termes de cette disposition.

De l'avis du Tribunal, les coussinets d'allaitement ne sont pas des «vêtements» au sens courant et grammatical du terme. Le dictionnaire définit «*clothing*³» (vêtements) comme une pièce d'habillement, une tenue ou un habit. Le sens courant et grammatical du mot «vêtements» n'inclut pas les coussinets d'allaitement, et toute conclusion différente aurait pour effet, selon le

3. *The Oxford English Dictionary*, vol. III, 2^e éd., Oxford, Clarendon Press, 1989 à la p. 356.

Tribunal, d'attribuer un sens inusité à ce mot, un sens qui ne relève pas de l'usage courant et que le législateur ne peut avoir eu en vue.

Le Règlement donne une autre indication quant à la question de savoir si les marchandises en cause sont des «vêtements» pour les besoins de l'exemption de la TVF prévue à la partie XV de l'annexe III de la Loi. Les parties ont cité trois dispositions du Règlement dans le champ d'application desquelles les marchandises en cause pourraient entrer, à savoir les alinéas 2c), e) et p). Les coussinets d'allaitement eux-mêmes ne sont pas expressément visés par l'un ou l'autre de ces alinéas. Cependant, le Tribunal estime que les mots «comprennent» et «tels que» ou «telles que» dans l'article 2 du Règlement indiquent que les produits spécifiquement désignés dans cet article ne constituent pas une liste exhaustive de «vêtements» et sont destinés à illustrer le genre de produits que le législateur souhaitait voir classer comme «vêtements⁴». Par conséquent, le Tribunal doit déterminer dans quel alinéa du Règlement les coussinets d'allaitement entrent le plus logiquement.

De l'avis du Tribunal, les coussinets d'allaitement ne sont pas analogues aux «sous-vêtements» de l'alinéa 2c) du Règlement. Les produits énumérés dans cette disposition, c'est-à-dire les slips, la lingerie, les sous-vêtements longs, les culottes, les caleçons, les jupons et les gilets de corps, sont des vêtements ou des articles d'habillement en eux-mêmes et par eux-mêmes, et sont portés sous les vêtements, alors que les coussinets d'allaitement ne sont pas des vêtements en eux-mêmes et par eux-mêmes, mais doivent être fixés à un sous-vêtement par une bande adhésive pour remplir leur fonction.

Le Tribunal est également d'avis que les coussinets d'allaitement ne sont pas analogues aux «vêtements de soutien» tels que les soutiens-gorge, les gaines-combinaisons, les corsets, les gaines, les gaines-culottes et les vêtements de support semblables à usage non thérapeutique au sens de l'alinéa 2e) du Règlement. Les vêtements énumérés à l'alinéa 2e) du Règlement remplissent tous une fonction de soutien du corps, ce qui n'est pas le cas des coussinets d'allaitement qui sont conçus pour éviter l'écoulement du lait et empêcher que les vêtements extérieurs soient salis.

Le Tribunal conclut que les coussinets d'allaitement entrent le plus logiquement dans le champ d'application de l'alinéa 2p) du Règlement à titre de marchandises qui servent à des fins cosmétiques ou sanitaires, et qu'ils ne sont donc pas des «vêtements» pour les besoins de l'exemption de la TVF prévue à la partie XV de l'annexe III de la Loi. Pour conclure en ce sens, le Tribunal se fonde en partie sur la décision qu'il a rendue dans la cause *Jolly Jumper Inc. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁵, dans laquelle il avait jugé que les coussinets d'allaitement exerçaient une fonction hygiénique, car ils étaient conçus pour être portés par des femmes pour empêcher le lait maternel de se répandre sur les soutiens-gorge, les gilets de dessous et les blouses. À cet égard, l'appelant a lui-même fait valoir que les coussinets d'allaitement sont portés par les femmes qui allaitent pour retenir l'écoulement excessif du lait et pour empêcher que les vêtements extérieurs soient salis. La conclusion du Tribunal est également étayée par les éléments de preuve documentaires fournis par l'appelant qui a déclaré

-
4. *Erin Michaels Mfg. Inc. c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-89-233, le 10 mars 1992; et *Suntech Optics Inc. c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-91-082, le 2 juin 1992.
 5. Appel n° AP-91-235, le 14 septembre 1992.

que le système d'absorption des coussinets d'allaitement retire l'humidité de la peau pour favoriser le sec et le confort.

Pour les raisons qui précèdent, l'appel est rejeté.

Arthur B. Trudeau
Arthur B. Trudeau
Membre président

Kathleen E. Macmillan
Kathleen E. Macmillan
Membre

Desmond Hallissey
Desmond Hallissey
Membre