



Ottawa, le vendredi 13 mai 1994

Appel n° AP-93-099

EU ÉGARD À un appel entendu le 11 janvier 1994 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 2 avril 1993 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

MEDI ATHLETI-K-INC.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis en partie.

Lise Bergeron

Lise Bergeron
Membre président

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan
Membre

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-93-099

MEDI ATHLETI-K-INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

L'appelant est une société qui fabrique, entre autres, des oreillers thérapeutiques et des écharpes de soutien. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les marchandises en question sont des supports orthopédiques aux termes de l'article 20 de la partie VIII de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise et, par conséquent, exemptes de la taxe de vente fédérale conformément au paragraphe 51(1) de la Loi sur la taxe d'accise, ou si elles sont des marchandises relatives à la santé, vendues à des fabricants titulaires de licence qui ne vendent pas les marchandises exclusivement et directement au consommateur et, ainsi, exemptes de la taxe de vente fédérale aux termes de l'alinéa 50(5)k de la Loi sur la taxe d'accise.

DÉCISION : *L'appel est admis en partie. Les écharpes de soutien sont des supports orthopédiques. Le patient les utilise pour soutenir soit une épaule, un bras ou un avant-bras fracturé et lui permettre de poursuivre ses activités quotidiennes. Selon le Tribunal, le fait que le législateur a inclus des produits comme des cannes et des béquilles (auxquelles les écharpes de soutien ont été comparées) dans la partie VIII de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise démontre qu'il avait l'intention d'exclure tous genres de supports orthopédiques. Cependant, le Tribunal considère que les oreillers thérapeutiques ne sont pas des supports orthopédiques. Ils ne sont utilisés qu'en position couchée pour offrir soutien et confort. Ils n'aident pas le patient dans ses activités quotidiennes. Ils aident tout simplement à soutenir et maintenir le patient dans une certaine position lors du sommeil. Les oreillers thérapeutiques ne sont pas, non plus, des marchandises relatives à la santé parce qu'ils ne sont pas des matières ou des substances et qu'ils ne servent pas au diagnostic, au traitement, à l'atténuation ou à la prévention d'une maladie, d'un trouble physique, d'un état physique anormal ou de leurs symptômes.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)

Date de l'audience : Le 11 janvier 1994

Date de la décision : Le 13 mai 1994

*Membres du Tribunal : Lise Bergeron, membre présidentant
Kathleen E. Macmillan, membre
Arthur B. Trudeau, membre*

Avocat pour le Tribunal : Joël J. Robichaud

Greffier : Anne Jamieson

*Ont comparu : Joseph Khlat, pour l'appelant
Anick Pelletier, pour l'intimé*

Appel n° AP-93-099

MEDI ATHLETI-K-INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : LISE BERGERON, membre président
KATHLEEN E. MACMILLAN, membre
ARTHUR B. TRUDEAU, 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 cotisation établie par le ministre du Revenu national (le Ministre) le 30 juin 1990. L'appelant a signifié un avis d'opposition à cette cotisation. Le Ministre a modifié ladite cotisation dans un avis de décision en date du 2 avril 1993.

L'appelant est une société qui fabrique, entre autres, des oreillers thérapeutiques et des écharpes de soutien. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les marchandises en question sont des supports orthopédiques aux termes de l'article 20 de la partie VIII de l'annexe III de la Loi et, par conséquent, exemptes de la taxe de vente fédérale (TVF) conformément au paragraphe 51(1) de la Loi, ou si elles sont des marchandises relatives à la santé, vendues à des fabricants titulaires de licence qui ne vendent pas les marchandises exclusivement et directement au consommateur et, ainsi, exemptes de la TVF aux termes de l'alinéa 50(5)k de la Loi.

Le propriétaire et président de Medi Athleti-K-Inc., M. Joseph Khlát, a représenté l'appelant et témoigné pour le compte de ce dernier. Il a fait l'historique de l'appelant et a déclaré que la société a été incorporée en 1984. Il a expliqué la nature des propos échangés entre l'appelant et les fonctionnaires du ministère du Revenu national (Revenu Canada) qui, pendant la période visée, auraient confirmé à l'appelant qu'il n'était pas tenu d'imputer la TVF sur les marchandises en question vendues aux pharmacies.

Selon M. Khlát, l'écharpe de soutien est un genre de bandage qui aide à soutenir soit une épaule, un bras, un coude ou un poignet fracturé. L'écharpe de soutien peut être portée avec ou sans plâtre et, dans la plupart des cas, est obtenue sur ordonnance d'un médecin. Elle est munie d'une fermeture adhésive qui permet d'ajuster la hauteur du bras afin d'assurer un support adéquat. M. Khlát a décrit l'oreiller thérapeutique en tant qu'oreiller en forme de S avec un petit cercle de chaque côté, la circonférence de l'un étant supérieure à celle de l'autre. Il a expliqué que le petit cercle soutient le cou d'un patient couché sur le dos et que le grand cercle soutient le cou lorsque le patient se couche sur le côté. Sur la foi de documents déposés en preuve, dont une lettre du D^r Sarto Imbeault, physiatre chargé de formation clinique à l'Université de Montréal et à l'Hôpital Notre-Dame, et directeur de l'enseignement de la physiothérapie

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

à cet hôpital, ainsi qu'un extrait d'un texte intitulé «Maux de tête et migraines : les comprendre, les vaincre²», M. Khlal a prétendu que l'oreiller thérapeutique peut soulager les céphalées d'origine cervicale.

Lors du contre-interrogatoire, M. Khlal a indiqué que les deux marchandises en question sont des produits grand public. Il a cependant réitéré que, dans la plupart des cas, les marchandises en question sont obtenues sur ordonnance d'un médecin. Selon M. Khlal, l'écharpe de soutien n'est utilisée que pour soutenir une épaule, un bras, ou un avant-bras fracturé ou affaibli par un malaise quelconque, et l'oreiller thérapeutique ne sert qu'à soutenir le cou lors du sommeil pour soulager les maux de tête ou de cou. Il a déclaré que les marchandises en question sont vendues à des centres orthopédiques, à des cliniques de chiropratique, à des pharmacies et à des grossistes de produits pharmaceutiques.

L'avocate de l'intimé a convoqué un témoin, M. Stephen L. Grundy, orthésiste certifié. À ce titre, il a déclaré qu'il fabrique des supports orthopédiques sur mesure et qu'il les applique à la région affectée du corps du patient. À la demande de l'avocate, le Tribunal a reconnu M. Grundy à titre de témoin expert dans le domaine de l'orthétique. M. Grundy a décrit un support orthopédique comme un appareil de soutien, soit fait sur mesure, soit ajusté pour le patient, porté directement sur une région du corps afin de soutenir un membre affaibli ou pour corriger une difformité. Il a expliqué qu'un support orthopédique est porté par le patient pour améliorer sa qualité de vie quotidienne. Selon M. Grundy, les écharpes de soutien et les oreillers thérapeutiques ne sont pas des supports orthopédiques.

Tout d'abord, M. Grundy a témoigné que l'écharpe de soutien peut être portée par n'importe qui, c'est-à-dire, qu'il n'est pas nécessaire qu'elle soit faite sur mesure. Elle n'est pas non plus portée directement sur une région du corps. Lorsqu'une personne se fracture un membre, c'est le plâtre et non l'écharpe de soutien qui constitue l'élément correcteur. M. Grundy a affirmé, cependant, que l'écharpe de soutien est aussi portée par le patient pour lui permettre de poursuivre ses activités quotidiennes. Il a comparé l'écharpe de soutien à une canne ou à des béquilles utilisées par le patient pour l'aider dans ses activités, c'est-à-dire, pour le rendre plus confortable. Il a mentionné que, tout comme l'écharpe de soutien, ce n'est pas la canne ou les béquilles qui font le travail, mais bien le plâtre. M. Grundy a ajouté que ces produits sont obtenus, dans la plupart des cas, sur ordonnance d'un médecin, et que les patients peuvent se les procurer soit dans une pharmacie, soit dans un hôpital. Enfin, selon M. Grundy, l'oreiller thérapeutique soutient simplement le cou du patient et le maintient dans une certaine position lors du sommeil. Il peut être utilisé par n'importe qui pour dormir confortablement. Il n'est pas fait sur mesure et n'est pas porté par le patient sur une région du corps.

Lors du contre-interrogatoire, M. Grundy a expliqué qu'il fabrique et fixe uniquement des supports orthopédiques sur ordonnance de médecins pour les patients dont un des membres a été affaibli en raison d'une paralysie quelconque ou d'une maladie, comme le spina-bifida. Il a expliqué qu'à titre d'orthésiste, il ne traite pas les patients souffrant de fractures. Ces derniers sont traités par les orthopédistes. M. Grundy a ajouté que l'orthopédie est un domaine très vaste et qu'il ne s'occupe que d'une partie de ce domaine, c'est-à-dire de la fabrication sur mesure de supports orthopédiques. Il a témoigné que les supports qu'il fabrique ne sont pas toujours utilisés pour corriger une difformité. Dans certains cas, ils servent uniquement à soutenir un membre pour permettre au patient de poursuivre ses activités. Enfin, M. Grundy a admis qu'un collier cervical pourrait être considéré comme un support orthopédique même s'il n'est pas fait

2. J.P. Meloche, Montréal, Éditions de l'Homme, 1988.

sur mesure ou ajusté au cou du patient. Il considère, cependant, que ces colliers devraient être faits sur mesure et ajustés au cou du patient pour être plus efficaces.

M. Khlat a soutenu que les écharpes de soutien, qui pour la plupart sont obtenues sur ordonnance d'un médecin, doivent être exemptes de la taxe aux termes de l'article 20 de la partie VIII de l'annexe III de la Loi à titre de supports utilisés pour soutenir l'épaule, le bras ou l'avant-bras en cas de blessure ou de fracture. Il a indiqué que l'écharpe de soutien a une fonction comparable à celle d'une canne ou d'une béquille, lesquelles sont exemptes de taxe aux termes de l'article 20 de la partie VIII de l'annexe III de la Loi. M. Khlat a ajouté qu'il s'agit de produits que l'on peut trouver au comptoir dans les pharmacies et dans les centres orthopédiques. Il a ensuite comparé l'écharpe de soutien en question et un collet cervical qui, selon lui, remplissent la même fonction. Le collet soutient le cou, et l'écharpe soutient le bras dans des cas de fractures ou pendant la période de guérison. À l'appui de sa position, M. Khlat a cité la décision du Tribunal dans la cause *Airway Surgical Appliances Ltd. c. Le Ministre du Revenu national*³, selon laquelle les collets cervicaux ont été considérés comme des supports orthopédiques.

En ce qui concerne l'oreiller thérapeutique, M. Khlat a tenté d'établir une distinction entre ce dernier et les marchandises en litige dans la décision de la Commission du tarif dans la cause *OBUS Forme Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁴ selon laquelle, pour être admissible à l'exemption, un coussin dorsal devait servir au diagnostic, au traitement, à l'atténuation ou à la prévention d'une maladie, d'un trouble physique, d'un état physique anormal ou de leurs symptômes. Il a indiqué que le coussin dorsal en litige dans l'affaire *OBUS Forme* ne se compare pas à l'oreiller thérapeutique puisque ce dernier sert à la guérison d'une maladie, la céphalée cervicale. Les oreillers thérapeutiques doivent être exempts de la taxe parce qu'ils sont utilisés uniquement pour soutenir le cou pendant le sommeil et qu'ils sont souvent obtenus sur ordonnance d'un médecin pour soulager les céphalées d'origine cervicale. Enfin, M. Khlat a mentionné que sa société a été lésée par la complexité de la Loi et les différentes interprétations de celle-ci par les fonctionnaires de Revenu Canada.

À la lumière d'une interprétation de la portée de l'expression «supports orthopédiques» dans la cause *OBUS Forme* et de définitions de dictionnaires des termes «orthopédie» et «support», l'avocate de l'intimé a prétendu que les écharpes de soutien et les oreillers thérapeutiques ne peuvent bénéficier de l'exemption aux termes de l'article 20 de la partie VIII de l'annexe III de la Loi. Plus particulièrement, l'avocate a soutenu que les marchandises en question ne sont pas exemptes parce qu'elles ne sont pas conçues en fonction des besoins ou des exigences du patient, elles sont offertes au public, elles sont vendues à l'étalage, elles ne servent pas à corriger une difformité et, enfin, elles sont conçues ou utilisées principalement pour offrir un simple soutien ou confort.

En se référant à la signification du terme «matières» dans la définition de «marchandises relatives à la santé» retenue dans la décision rendue dans la cause *OBUS Forme*, l'avocate de l'intimé a prétendu que les marchandises en question ne sont pas des marchandises relatives à la santé. De plus, elle a soutenu que les marchandises en question ne servent pas au diagnostic, au traitement, à l'atténuation ou à la prévention d'une maladie, d'un trouble physique, d'un état physique anormal ou de leurs symptômes.

3. Appel n° AP-91-149, le 10 avril 1992.

4. (1982), 8 R.C.T. 309.

Le Tribunal doit déterminer si les écharpes de soutien et les oreillers thérapeutiques sont des supports orthopédiques. Il n'existe aucune définition de cette expression dans la Loi. Comme l'a affirmé M. Grundy, l'orthopédie est un domaine très vaste. Le *Lexis, dictionnaire de la langue française*⁵, définit «orthopédie» comme cette «branche de la chirurgie qui traite les affections de l'appareil locomoteur (os, articulations, muscles, tendons, nerfs) et cherche à y suppléer en cas de manque». Le *Black's Medical Dictionary*⁶ définit «*orthopaedics*» (orthopédie) comme «*[o]riginally the general measures, surgical and mechanical, which can be used for the correction or prevention of deformities in children. Now, that branch of medical science dealing with skeletal deformity, congenital or acquired*» ([traduction] À l'origine, les mesures générales, chirurgicales et mécaniques qui peuvent être prises pour corriger ou prévenir les difformités chez les enfants. Présentement, cette branche de la science médicale qui a trait aux difformités squelettiques, congénitales ou acquises). Le *Nouveau Petit Robert*⁷ définit «support» comme étant «[c]e qui supporte; ce sur quoi une chose repose».

Forte de ces définitions, du témoignage de M. Grundy et de la décision de la Commission du tarif dans la cause *OBUS Forme*, l'avocate de l'intimé a plaidé que les marchandises en question ne sont pas des supports orthopédiques puisqu'elles ne servent pas à traiter un trouble physique particulier et qu'elles ne sont pas fixées ou attachées au corps. Le Tribunal est d'avis qu'une marchandise peut être considérée comme un support orthopédique même si elle ne sert pas à corriger une difformité. Ceci a été confirmé lors du témoignage de M. Grundy, qui a indiqué qu'un support orthopédique ne sert pas nécessairement à corriger des troubles précis, mais peut tout simplement favoriser les activités quotidiennes du patient.

Les écharpes de soutien sont utilisées par le patient dans des cas de foulure et de fracture pour soutenir soit une épaule, un bras ou un avant-bras fracturé et ainsi permettre au patient de poursuivre ses activités quotidiennes. Elles sont utilisées dans des situations précises pour favoriser la correction de troubles physiques particuliers. En outre, elles sont fixées ou attachées au corps. Le Tribunal est d'avis qu'il doit interpréter les termes de la Loi dans leur contexte global, c'est-à-dire en fonction de l'alinéa et de la partie de la Loi où ils se trouvent, tout en tenant compte de l'objet et de l'esprit de la Loi. Par conséquent, les dispositions d'exemption de la partie VIII de l'annexe III de la Loi doivent être lues comme un tout. Selon le Tribunal, le fait que le législateur a inclus des produits comme des cannes et des béquilles (auxquelles les écharpes de soutien ont été comparées) démontre qu'il avait l'intention d'exclure tous genres de supports orthopédiques. Rien dans le libellé de l'article 20 de la partie VIII de l'annexe III de la Loi n'autorise une interprétation restrictive de l'expression «support orthopédique». Le Tribunal est aussi d'avis, comme il l'était dans la cause *Airway* en ce qui a trait aux collets cervicaux, que les écharpes de soutien servent à protéger le membre affecté contre des mouvements brusques ou exagérés et qu'elles le soutiennent pendant la période de guérison. Le Tribunal considère donc que les écharpes de soutien sont des supports orthopédiques aux termes de l'article 20 de la partie VIII de l'annexe III de la Loi. Par conséquent, les écharpes de soutien sont exemptes de la TVF aux termes du paragraphe 51(1) de la Loi. Le Tribunal admet donc cette partie de l'appel.

Cependant, le Tribunal considère que les oreillers thérapeutiques ne sont pas des supports orthopédiques. Il est clair, selon les éléments de preuve recueillis, que les oreillers thérapeutiques ne sont utilisés par un patient qu'en position couchée pour offrir soutien et confort lors du

5. Paris, Librairie Larousse, 1989 à la p. 1297.

6. Trente-cinquième éd., Totowa, Barnes & Noble Books, 1987 à la p. 511.

7. Montréal, DICOROBERT, 1993 à la p. 2172.

sommeil. Ils n'aident pas le patient dans ses activités quotidiennes. En se fondant sur la décision de la Commission du tarif dans la cause *OBUS Forme*, le Tribunal conclut que les oreillers thérapeutiques ne sont pas des marchandises relatives à la santé parce qu'ils ne sont pas des matières ou des substances et qu'ils ne servent pas au diagnostic, au traitement, à l'atténuation ou à la prévention d'une maladie, d'un trouble physique, d'un état physique anormal ou de leurs symptômes⁸. Plus précisément, dans l'affaire *OBUS Forme*, la Commission du tarif avait déterminé qu'un coussin dorsal ne pouvait être considéré comme une matière, puisqu'il s'agissait d'un produit fini, fabriqué selon des dimensions et une forme très précises. Cette partie de l'appel est donc rejetée.

Pour les raisons qui précèdent, l'appel est admis en partie.

Lise Bergeron

Lise Bergeron
Membre président

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan
Membre

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre

8. *Supra*, note 4 à la p. 314.