

# LA LOI DE L'IMPÔT SUR LA VENTE EN DÉTAIL ET L'INDUSTRIE DE LA CONSTRUCTION

par François T. TREMBLAY\*

## SOMMAIRE

1. Introduction .....	339
2. Les principes généraux .....	339
3. Le règlement concernant le paiement de la taxe sur les matériaux par les entrepreneurs en construction .....	341
4. Les problèmes relatifs à la détermination de l'acheteur-consommateur .....	342
5. Divers éléments de solution .....	345
5.1 Les transactions relatives à la construction d'un immeuble .....	346
5.2 Les transactions relatives à la fourniture et à l'installation de biens mobiliers .....	348
5.3 La portée du règlement concernant le paiement de la taxe sur les matériaux par les entrepreneurs en construction .....	350
5.4 La relativité des solutions suggérées .....	351

---

\* Avocat de l'étude St-Jean, Fortin & Ass., Ministère de la Justice du Québec, Contentieux du Ministère du Revenu.

**MISE EN GARDE:** Le contenu de ce texte ne doit pas être interprété comme représentant nécessairement la position du Ministère du Revenu du Québec. L'interprétation des lois et jugements cités ainsi que les opinions émises n'engagent que l'auteur.

6. La détermination de l'acheteur-consommateur et la planification fiscale .....	352
7. Le cas particulier de l'entrepreneur-manufacturier et la planification fiscale .....	353
8. Le contrat d'entreprise relatif à la construction de matériel de production et la planification fiscale .....	356
9. Le contrat impliquant un entrepreneur non- résident .....	357
10. Conclusion .....	359

## 1. INTRODUCTION

Fondamentalement, la *Loi de l'impôt sur la vente en détail*<sup>1</sup> ne s'applique pas différemment à l'industrie de la construction et aux autres industries. Les principes de la loi sont les mêmes tant pour les secteurs industriels que commerciaux et la loi vise essentiellement à assujettir à l'impôt l'utilisateur ou le consommateur des biens mobiliers achetés lors d'une vente en détail.

Cependant, cette taxe étant par sa nature une taxe sur les transactions, son effet varie selon les divers types de transactions. C'est pourquoi il est nécessaire d'analyser les réalités spécifiques de cette industrie pour bien déterminer l'application de la taxe.

## 2. LES PRINCIPES GÉNÉRAUX

C'est à l'article 6 ainsi qu'au paragraphe 10 de l'article 2 que nous retrouvons les principes essentiels de la Loi:

ART. 6 "Afin de pourvoir aux besoins du service public de la province, chaque acheteur doit, lors d'une vente en détail en cette province, payer à Sa Majesté aux droits de la province une taxe égale à 8% du prix d'achat de tout bien mobilier; s'il s'agit d'une location, cette taxe est payable à l'époque prescrite par les règlements adoptés à cette fin par le lieutenant-gouverneur en conseil."

ART. 2 10° " 'vente en détail' signifie toute vente faite à un acheteur ou à un usager pour fins de consommation ou d'usage et non de revente, de location ou de relocation; "

Alors que l'article 6 indique que chaque acheteur doit payer une taxe de huit pour cent (8%) sur le prix d'achat de tout bien mobilier acquis lors d'une "vente en détail", le paragraphe 10 de l'article 2 définit cette dernière expression et nous enseigne qu'il y a "vente en détail" lorsque l'acheteur acquiert un bien meuble "pour fins de consommation ou d'usage et non de revente."

C'est la jurisprudence de la Cour suprême qui a défini l'expression "pour fins de consommation ou d'usage et non de revente", à l'égard de l'industrie de la construction.

Plus précisément, cette Cour s'est prononcée à deux reprises sur cette question:

---

1. *Loi de l'impôt sur la vente en détail*, S.R.Q. 1964, c. 71 et amendements.

D'abord en 1960, à l'occasion de l'affaire *Cairns Construction Limited and The Government of Saskatchewan*<sup>2</sup>, il s'agissait de l'interprétation de la loi *The Education and Hospitalisation Tax Act* de la Saskatchewan, une loi assez semblable à la *Loi de l'impôt sur la vente en détail*. Ensuite, en 1970, dans l'affaire *Croydon Management Limited v. Le Sous-Ministre du Revenu du Québec*<sup>3</sup>, où il s'agissait cette fois de la loi du Québec.

Essentiellement, dans chacune de ces deux affaires, les contribuables impliqués soutenaient que les matériaux qu'ils avaient achetés pour la construction de bâtiments, n'étaient pas taxables puisque ceux-ci étaient revendus comme parties constituantes de la construction vendue. À titre d'argument supplémentaire, ils prétendaient que s'ils devaient être les débiteurs de la taxe, celle-ci était indirecte et inconstitutionnelle, parce qu'ils s'en rembourseraient auprès du propriétaire à qui l'édifice serait vendu.

Face à ces arguments, la Cour suprême a décidé que les entrepreneurs et constructeurs avaient acheté les matériaux visés pour leur "consommation ou usage et non pour revente". Plus précisément, ces matériaux étaient consommés et utilisés par les entrepreneurs qui s'en servaient pour construire un bâtiment et qui, de ce fait, leur faisaient perdre leur identité. Au surplus, ils n'étaient pas revendus, puisque l'objet du contrat de vente avec le futur propriétaire n'était pas les matériaux, mais un bâtiment, c'est-à-dire un bien différent possédant une identité physique distincte.

L'arrêt *Croydon Management Limited* est particulièrement explicite à ce sujet:

"L'appelante est une compagnie dont les affaires consistent à construire et vendre des maisons. Elle achète à cette fin de plusieurs marchands des matériaux qu'elle incorpore à des maisons qu'elle vend par la suite. L'appelante a acheté tous les matériaux de construction sur lesquels l'intimé exige l'impôt sur la vente en détail dans le but de les utiliser dans la construction de maisons. Elle les a effectivement ainsi utilisés et les a incorporés à des maisons destinées à être vendues et qu'elle a de fait vendues.

La question est de savoir si les ventes de matériaux de construction achetés par la compagnie appelante pour être incorporés à des

---

2. *Cairns Construction Limited and The Government of Saskatchewan*, (1960) R.C.S. 619.

3. *Croydon Management Limited v. Le Sous-Ministre du Revenu du Québec*, (1970) R.C.S. 308. Voir aussi, *Lebel Construction Ltée v. Shink*, (1957) C.S. 155; *Ruco Enterprises Inc., Lico Investments Ltd. et Maron Construction Corporation v. Shink*, (1967) B.R. 638; *Sous-Ministre du Revenu du Québec v. Lafleur*, (1968) B.R. 995.

maisons vendues ou destinées à la vente, matériaux dont l'identité est complètement perdue dans le processus, sont des ventes au détail selon la définition de la *Loi de l'impôt sur la vente en détail*, S.R.Q. 1964, c. 71 et si l'appelante est tenue par conséquent de payer la taxe de vente prélevée sur ces matériaux.

Dans les affaires *Ruco Enterprises Inc. c. Shink*, *Lico Investments Ltd. c. Shink*, *Maron Construction Corporation c. Shink*, la Cour d'appel de la province de Québec, composée du Juge en chef Tremblay et des Juges Pratte, Casey, Montgomery et Rivard, se fondant notamment sur la décision de cette Cour dans l'affaire *Cairns Construction Limited* (précitée) a aussi répondu affirmativement à une question similaire<sup>4</sup>.

Comme on peut s'en rendre compte l'achat des biens mobiliers par un entrepreneur ou un sous-entrepreneur aux fins de l'exécution de leurs contrats de construction, constitue un achat taxable lorsque les objets achetés perdent leur identité propre lors du processus de la construction. Ce qui est revendu, c'est-à-dire l'objet du contrat entre l'entrepreneur et le maître de l'ouvrage, c'est un bâtiment et non des matériaux.

### 3. LE RÈGLEMENT CONCERNANT LE PAIEMENT DE LA TAXE SUR LES MATÉRIAUX PAR LES ENTREPRENEURS EN CONSTRUCTION

Dans le but d'appliquer la Loi et de lui donner son sens véritable, ceci conformément au pouvoir réglementaire prévu à l'article 31 de la Loi, le lieutenant-gouverneur en conseil adoptait, en 1969, le *Règlement concernant le paiement de la taxe sur les matériaux par les entrepreneurs en construction*<sup>5</sup>.

“1. Dans le présent règlement, le terme “entrepreneur” désigne toute personne qui exécute pour d'autres la construction, la réparation ou l'amélioration d'immeubles.

2. Le terme “entrepreneur” comprend l'entrepreneur général et le sous-entrepreneur.

3. L'entrepreneur est le consommateur des matériaux et autres biens mobiliers qu'il s'engage, par contrat, à fournir et incorporer à un immeuble qu'il construit, répare ou améliore, quelle que soit la nature de ce contrat.

---

4. *Croydon Management Limited v. Le Sous-Ministre du Revenu du Québec*, (1970) R.C.S. 308, 309. (Les italiques sont de l'auteur).

5. *Règlement concernant le paiement de la taxe sur les matériaux par les entrepreneurs en construction*, A.C. 2210 du 30 juillet 1969, (1969) G.O., 4266 (9/08/69).

4. En conséquence, l'entrepreneur doit payer la taxe sur les matériaux qu'il fournit et incorpore à l'immeuble, même si le contrat est exécuté pour un autre entrepreneur ou pour une personne ou organisme exempté du paiement de la taxe par la loi.

5. Le présent règlement s'applique à tout contrat pour la construction, la réparation, l'altération ou l'amélioration d'un immeuble signé après le 31 juillet 1969."

Ces quelques principes généraux prévus par la Loi ainsi que par les articles du règlement constituent l'ensemble des dispositions relatives à l'industrie de la construction. Bien que ces dispositions soient peu nombreuses et que les principes qu'elles sous-tendent puissent sembler relativement simples, la multitude et souvent la particularité des conventions pouvant intervenir entre diverses parties ont tendance à soulever plusieurs problèmes que l'on aurait eu intérêt à prévoir.

Par exemple, si une partie croit erronément que les transactions auxquelles elle participe sont exemptes de taxe, elle pourrait se voir cotisée pour plusieurs dizaines de milliers de dollars, étant donné que, par essence, une entreprise se doit d'effectuer le plus grand nombre possible de transactions. D'autre part, en s'assujettissant erronément à la taxe, un entrepreneur pourrait fort bien encourir une augmentation de coûts susceptible de le rendre moins concurrentiel.

#### **4. LES PROBLÈMES RELATIFS À LA DÉTERMINATION DE L'ACHETEUR-CONSOMMATEUR**

Il n'est pas toujours facile dans des circonstances particulières, de déterminer qui de l'entrepreneur, du sous-entrepreneur ou du maître de l'ouvrage est l'acheteur-consommateur des multiples biens mobiliers qui sont nécessaires à la construction et à la mise en service d'un immeuble.

D'ailleurs, l'affaire qui a opposé la compagnie *Sièges Ducharme Limitée* au *Sous-Ministre du Revenu du Québec*<sup>6</sup> est l'une des causes susceptibles de bien faire ressortir cette difficulté.

La compagnie en question était une compagnie manufacturière de sièges destinés aux endroits publics. À l'occasion d'un contrat, elle s'était engagée à installer lesdits sièges, et à cette fin,

---

6. *Sièges Ducharme Ltée v. Sous-Ministre du Revenu du Québec*, *Recueils de Jurisprudence*, (1976) C.P. 42 (en appel).

elle devait fournir les plans de l'installation, prévoir le filage électrique, la disposition des bancs, en plus de les fixer aux lieux auxquels ils étaient destinés.

La cotisation en litige avait été émise à l'endroit de la compagnie aux termes de l'ancien article 14a) de la *Loi de l'impôt sur la vente en détail*, remplacé par la suite par l'article 23 de la *Loi du Ministère du Revenu*<sup>7</sup>, lequel prévoit ce qui suit:

ART. 23. "Toute personne qui ne perçoit pas un droit qu'elle était tenue de percevoir comme mandataire du ministre ou ne retient pas un droit qu'elle était tenue de retenir, en vertu d'une loi fiscale ou d'un règlement adopté en vertu d'une telle loi, devient débitrice envers Sa Majesté aux droits du Québec du montant de ce droit..."

Le *Sous-Ministre du Revenu* avait considéré que la compagnie avait vendu en détail les sièges en question et qu'elle aurait dû, en conséquence, percevoir et remettre au ministre la taxe applicable au prix de vente des biens. Comme le "prix de vente", tel que défini au paragraphe 7 de l'article 2 comprend, en sus du prix des biens, les frais d'installation, la cotisation était substantielle.

La compagnie pour sa part prétendait qu'elle n'avait pas vendu de sièges. S'en remettant essentiellement au paragraphe 3 du règlement sur les entrepreneurs stipulant que l'entrepreneur est le consommateur des divers biens mobiliers qu'il s'engage à fournir et à incorporer à l'immeuble qu'il améliore, la compagnie se disait consommatrice des sièges plutôt que vendeuse en détail.

Le tribunal n'a pas retenu les prétentions de la compagnie à l'effet qu'elle était l'entrepreneur-consommateur des biens incorporés à l'immeuble.

Le lecteur nous permettra de ne pas lui soumettre immédiatement nos commentaires relativement à l'affaire de *Sièges Ducharme Limitée*, mais plutôt de lui indiquer immédiatement une autre affaire récente, également susceptible de mettre en évidence la difficulté de discerner le consommateur des biens mobiliers et le débiteur de la taxe: il s'agit de la cause *Combustion Engineering Super-Heating Ltd. v. Le Sous-Ministre du Revenu du Québec*<sup>8</sup>.

La compagnie impliquée avait conclu avec l'Hydro-Ontario un contrat à prix fixe de \$45,000,000. pour la conception, la fabrication,

---

7. *Loi du Ministère du Revenu*, L.Q. 1972, c. 22.

8. *Combustion Engineering Super-Heating Ltd. v. Le Sous-Ministre du Revenu du Québec*, C.P. Montréal, no 19-000134-73, 10 mai 1977 (en appel).

la livraison et l'érection d'une bouilloire d'un type bien particulier, comme le laisse voir la description des faits contenus au jugement:

“Monsieur Chapman dit d'abord que ces bouilloires peuvent avoir une hauteur de 10 à 20 étages et que de telles dimensions requièrent leur érection sur le site même auquel elles sont destinées. Ces énormes bouilloires servent à activer les turbines de centrales à vapeur pour la production d'électricité.

Le contrat avec l'Hydro-Ontario, au prix de \$45,000,000.00 avait pour objet une bouilloire géante. Les pièces entrant dans sa fabrication avaient été fabriquées pour un tiers dans l'usine de Sherbrooke. L'érection d'une bouilloire d'une hauteur de trente étages comme celle-là représente de 20 à 25% de son coût. Certaines des pièces de la bouilloire, tel le moteur, ne sont pas fabriquées à l'usine, mais achetées d'un autre fabricant.” (page 9)

Pour pouvoir bénéficier de l'abattement de la taxe de vente que prévoyait l'ancien *Règlement concernant la réduction de taxe et compensation au bénéfice du manufacturier*<sup>9</sup>, le contribuable prétendait qu'il avait vendu les pièces de la bouilloire à l'Hydro-Ontario. En effet, en vertu de ce règlement, le manufacturier qui vendait des biens mobiliers au Québec et hors du Québec, donc qui exportait, pouvait bénéficier d'une réduction de la taxe de vente à l'achat des biens mobiliers acquis pour son usage et sa consommation, selon la proportion de ses ventes de biens mobiliers à l'extérieur du Québec sur ses ventes totales de biens mobiliers. En prétendant qu'elle avait vendu l'ensemble des pièces de la bouilloire à l'Hydro-Ontario comme biens mobiliers, la compagnie *Combustion Engineering* pouvait ainsi bénéficier d'une réduction de taxe plus considérable.

Pour sa part, le *Sous-Ministre du Revenu* soutenait que le contrat, intervenu entre l'Hydro-Ontario et la compagnie, n'était pas un contrat de vente de biens mobiliers, mais un contrat de construction d'immeuble, lequel immeuble était la bouilloire de trente étages en question<sup>9a</sup>. Cette position lui semblait conforme aux arrêts *Cairns Construction* et *Croydon Management* qui déterminent que l'entrepreneur n'est pas le vendeur des parties

---

9. *Règlement concernant la réduction de taxe et compensation au bénéfice du manufacturier*, A.C. 379 du 22 février 1967, (1967) G.O., 1648 (11/03/67); amendé par A.C. 528 du 13 mars 1968, (1968) G.O., 2065 (30/03/68); amendé par A.C. 2209 du 30 juillet 1969, (1969) G.O., 4267 (9/08/69); amendé par A.C. 3914 du 17 novembre 1971, (1971) G.O., 8700 (27/11/71); abrogé par A.C. 2397 du 7 juillet 1976, (1976) G.O., 4131 (14/07/76).

9a. Puisqu'il ne s'agissait pas d'un contrat de vente de biens mobiliers, la valeur de ce contrat ne pouvait servir pour le calcul de la réduction de la taxe de vente.



composantes et des matériaux qu'il utilise mais leur consommateur. Le tribunal rejeta la thèse du *Sous-Ministre du Revenu*.

Ces deux jugements, *Sièges Ducharme Ltée* et *Combustion Engineering Super-Heating Ltd.* ont été portés en appel devant la *Cour d'appel* du Québec, le premier par le contribuable et le second par le *Sous-Ministre du Revenu* du Québec.

Ces deux décisions constituent un témoignage éloquent de la difficulté de déterminer l'acheteur-consommateur, débiteur de la taxe. C'est pourquoi il est utile de tenter de dégager des principes susceptibles d'aider à la solution de ces problèmes, aussi épineux qu'importants.

## 5. DIVERS ÉLÉMENTS DE SOLUTION

Puisque l'acheteur-consommateur sera celui ayant acquis un bien mobilier "pour fins de consommation ou d'usage et non de revente" et qu'une telle transaction constitue une "vente en détail", il y a d'abord lieu, nous semble-t-il, de déterminer parmi plusieurs transactions, laquelle constitue une "vente en détail".

Cependant, pour déterminer si une transaction particulière est une "vente en détail", encore faut-il au préalable, décider si cette transaction constitue une "vente" au sens de la *Loi de l'impôt sur la vente en détail*. C'est au paragraphe 9 de l'article 2 que le législateur a défini cette notion, en lui conférant un sens plus large que ne le suggère le sens commun:

ART. 2. 9° "vente" comprend une vente pure et simple, une vente conditionnelle, une vente à tempérament, un échange, un bail et tout autre contrat où pour un prix ou toute autre considération, une personne livre ou s'oblige à livrer à une autre personne, un bien mobilier, ainsi que tout contrat par lequel une personne accorde à une autre personne la jouissance d'un bien mobilier pendant un certain temps moyennant un loyer ou prix que celle-ci s'oblige de lui payer."

Il est probable que l'une des causes de la difficulté de déterminer l'existence d'une "vente en détail", ou même d'une "vente" dans le domaine de la construction, tiennent à ce que cette industrie emploie volontiers des expressions telles que "contrats d'ouvrage par devis et marchés", "contrats de construction", "contrats d'entreprise", "contrats sur immeubles", voire même, en certaines circonstances, celle de "louage d'ouvrage", plutôt que le mot "vente".

Or, aux fins de la *Loi de l'impôt sur la vente en détail*, la "vente" comprend la vente pure et simple et beaucoup plus, à savoir "tout

autre contrat où pour un prix ou toute autre considération une personne livre ou s'oblige à livrer à une autre personne, un bien mobilier.”

Ce sont donc les transactions diverses, pouvant impliquer un entrepreneur, qu'il faut étudier pour déterminer si, malgré leur appellation, elles constituent des “ventes” au sens de la *Loi de l'impôt sur la vente en détail*.

### 5.1 Les transactions relatives à la construction d'un immeuble

Parmi les transactions auxquelles prend part un entrepreneur qui obtient un contrat ayant pour objet la construction d'un bâtiment, il y a celle qu'il conclut avec le fournisseur de matériaux. Cette transaction ne pose pas de problème de qualification puisqu'il s'agira généralement d'une vente pure et simple. De plus, comme le fournisseur de matériaux s'oblige à livrer à l'entrepreneur des biens mobiliers, cette vente pure et simple constitue donc une “vente” au sens de la *Loi de l'impôt sur la vente en détail*; en effet, il est de l'essence du contrat de “vente” défini au paragraphe 9 de l'article 2 que le vendeur s'oblige à livrer un bien mobilier.

Mais cette “vente”, constitue-t-elle une “vente en détail”? L'entrepreneur, à titre d'acheteur, acquiert-il ces biens mobiliers “pour fins d'usage ou de consommation et non de revente”?

Cette question ne prête plus à difficulté compte tenu des jugements rendus par la Cour suprême auxquels nous avons déjà référé. D'abord, l'entrepreneur qui acquiert ces biens mobiliers les acquiert *pour son usage ou sa consommation* en ce qu'il les utilise aux fins de l'exécution de l'ouvrage qu'il doit construire.

Ensuite, achetant des biens mobiliers pour son usage ou sa consommation, il ne les acquiert *pas pour revendre*. En effet, il nous semble que la Loi, en traitant de l'achat d'un bien mobilier “pour fins d'usage ou de consommation et non de revente”, sous-entend que la revente envisagée doit porter sur le *même bien* que celui qui a été acheté auparavant:

“In my opinion, the resale contemplated by Section 2(10) must be a resale of the article bought in some recognizably similar form. These building materials have been incorporated into houses and their separate identities entirely destroyed”<sup>10</sup>.

10. *Ruco Enterprises Inc., Lico Investments Ltd. et Maron Construction Corporation v. Shink*, (1967) B.R. 638.

Ainsi, comment pourrait-on en venir à la conclusion que l'entrepreneur a acheté les matériaux pour les revendre au propriétaire de la bâtisse qui, pour sa part, ne lui a jamais commandé ni clou, ni planche, ni brique, mais plutôt une bâtisse, c'est-à-dire un bien dont l'identité physique est totalement différente et distincte des biens achetés par l'entrepreneur? Puisque l'objet du contrat intervenu entre l'entrepreneur et le maître est un bâtiment, on ne peut pas conclure que le premier a vendu au second des matériaux, alors que ce n'est aucunement ce que ce dernier lui a commandé.

De plus, conclure que l'entrepreneur revend au propriétaire éventuel les biens qu'il a acquis, sous-entend que le contrat de construction intervenu entre eux constitue un contrat de "vente", selon la *Loi de l'impôt sur la vente en détail*. Puisque la "revente" n'est rien d'autre qu'une nouvelle "vente", il nous semble logique de nous servir de la définition de "vente" contenu au paragraphe 9 pour définir ce que constitue la "revente" dont traite le paragraphe 10.

Or, pour que le contrat de construction puisse être qualifié de "vente" et partant de "revente", il faudrait, comme le prescrit le neuvième paragraphe, qu'il s'agisse d'un "contrat où... une personne... s'oblige à livrer... un bien mobilier," et non un immeuble, comme c'est le cas ici.

Somme toute, on peut affirmer qu'il y a achat de biens mobiliers pour "revente" dans la mesure où les biens revendus possèdent une identité physique et juridique semblable à celle des biens achetés. L'entrepreneur qui acquiert des matériaux aux fins de l'exécution d'un contrat de construction fait perdre aux biens achetés l'une et l'autre de ces deux identités. Quant à l'identité physique, il acquiert des matériaux et revend une bâtisse, c'est-à-dire un bien possédant une identité physique distincte des parties composantes. Quant à l'identité juridique, ayant acheté des biens mobiliers, il revend un immeuble.

Cette première étape de notre cheminement nous amène naturellement à commenter le jugement rendu par la *Cour provinciale* dans l'affaire *Combustion Engineering Super-Heating Ltd. v. Sous-Ministre du Revenu du Québec*. Il faut cependant souligner que ces commentaires seront faits sous toute réserve puisque le jugement ne reproduit pas des extraits du ou des contrats qui ont pu intervenir entre la compagnie et l'*Hydro-Ontario*.

En supposant que l'objet du contrat conclu entre le contribuable et la société ontarienne soit la construction d'une bouilloire de trente étages, donc d'un immeuble, si particulier soit-il, il nous semble que la compagnie impliquée devrait être considérée comme le consommateur des pièces de la bouilloire plutôt que leur revendeur.

La question est donc de savoir si l'Hydro-Ontario a acheté de la compagnie des pièces, des moteurs et des tuyaux ou si elle a acquis un immeuble.

Il convient de souligner que même si le contribuable était le consommateur des pièces de la bouilloire, au sens de la Loi, cela ne signifierait pas nécessairement que le jugement de première instance est mal fondé. En effet, il faut se rappeler qu'aux fins de ce procès, il s'agissait de savoir si *Combustion Engineering* avait vendu à l'extérieur du Québec des biens mobiliers, selon les termes du *Règlement concernant la réduction de taxe et compensation au bénéficiaire du manufacturier*, lequel contient ses propres définitions ainsi que des dispositions particulières.

De toute façon, puisque ce jugement a été porté en appel à la Cour d'appel du Québec, il est probable que cette Cour nous apportera dans son jugement des considérations et des motifs susceptibles d'aplanir certaines difficultés particulières à ce domaine.

## 5.2 Les transactions relatives à la fourniture et à l'installation de biens mobiliers

Sous cette rubrique, les contrats qui peuvent exister sont multiples. Il peut s'agir d'un contrat intervenant entre un entrepreneur et un propriétaire en vue de l'installation d'un système électrique ou de plomberie dans un immeuble, aussi bien que d'un contrat pour la mise en place des sièges de théâtre comme c'était le cas dans l'affaire de *Sièges Ducharme Limitée*.

Malgré la diversité des contrats qui peuvent être imaginés, et à l'instar de la démarche suivie au titre précédent, la première question qu'il y a lieu de résoudre est celle de savoir si l'entente intervenue peut être qualifiée de "vente".

Du strict point de vue du droit civil, la doctrine et la jurisprudence s'entendent généralement pour distinguer, parmi ces contrats commerciaux, deux types de contrats. Le premier est celui où l'entrepreneur fournit la matière nécessaire à l'exécution de l'ouvrage. Dans ces circonstances le contrat d'entreprise est de la nature d'une vente. Quant au second type, lorsque l'entrepreneur ne fournit pas la matière ou la fournit de façon accessoire, il s'agit d'un contrat de louage de services.

Mignault, au titre "De l'ouvrage par devis et marchés", s'exprime ainsi:

“Il s’agit du contrat par lequel l’entrepreneur s’engage à faire un ouvrage et à fournir les matériaux pour un prix fixé. Un tel contrat est une vente bien plutôt qu’un louage. C’est la vente d’une chose à faire, d’une chose future, et partant une vente conditionnelle, car l’ouvrier ne pourra réclamer son prix qu’autant qu’il livrera au maître ou le mettra en demeure de recevoir une chose bien confectionnée”<sup>11</sup>.

En ce qui concerne l’impôt sur la vente en détail, les seuls cas susceptibles de nous intéresser sont ceux où l’entrepreneur fournit la matière puisque c’est uniquement dans cette perspective qu’il peut être, soit un acheteur-consommateur, soit un revendeur. En effet, si le maître de l’ouvrage acquiert les matériaux au lieu de l’entrepreneur, il va sans dire que le problème de la détermination de l’acheteur-consommateur ne se pose plus. De même, si l’entrepreneur fournit la matière à titre accessoire, participant ainsi à un contrat de louage de services, il ne saurait y avoir revente des matériaux acquis.

Si les contrats relatifs à l’installation d’un système électrique ou à la mise en place des sièges de théâtre participent à la nature du contrat de vente dans la mesure où l’entrepreneur fournit les matériaux, il s’agit de se demander si un tel contrat constitue une “revente” au sens de la *Loi de l’impôt sur la vente en détail*.

Tel que précisé antérieurement, il y a “revente” dans la mesure où les biens livrés par l’entrepreneur possèdent la même identité physique et juridique que les biens achetés.

Dans le cas de l’installation d’un système électrique ou de plomberie, il nous semble que ces installations acquièrent une identité physique différente de leurs matériaux composants. Tout comme la brique perdait son identité pour devenir bâtiment, selon le jugement rendu par la Cour suprême dans l’arrêt *Croydon Management*, les fils et les tuyaux nous apparaissent subir le même sort. Quant à la perte d’identité juridique, elle ne peut non plus laisser de doute car ces biens deviennent immeubles par nature au fur et à mesure de leur incorporation à l’immeuble et ils deviennent des parties constituant d’un tout qui est différent des pièces.

Dans ces conditions, l’entrepreneur chargé de l’installation des systèmes semblables est l’acheteur-consommateur des matériaux achetés.

---

11. P.B. MIGNAULT, *Droit Civil Canadien*, Tome 7, p. 401. Voir aussi: L. FARIBAUT, *Traité de droit civil du Québec*, Tome 12, p. 415. *Inns v. Gabriel Lucas Limitée et Dame MacDonald*, (1963) B.R. 500.

Pour ce qui est du contrat de vente de sièges et d'installation dans un auditorium ou un théâtre, les faits impliqués amènent à des conclusions différentes.

L'identité physique des biens n'est aucunement perdue dans le processus de l'installation. Les sièges ne perdent pas leur identité physique propre au point de devenir partie intégrante du théâtre. Même si leur présence est nécessaire à l'exploitation du théâtre, elle n'est pas condition *sine qua non* de l'existence du bâtiment. Ce sont les mêmes sièges qui furent acquis par l'entrepreneur et livrés au propriétaire.

Pour ce qui est de l'identité juridique, les sièges installés, même fixés au sol, demeurent meubles par nature. Au moment de la livraison, ce sont des meubles que l'entrepreneur livre, même si, *après cette livraison*, ils peuvent devenir immeubles par destination. Les conditions prévues au Code civil pour que le bien change d'identité, notamment que le propriétaire du fonds soit également propriétaire du bien meuble, sont remplies après la livraison.

Somme toute, l'entrepreneur qui acquiert des sièges afin de les installer, les "revend". Il livre des biens mobiliers dont l'identité, physique et juridique, est semblable à celle des biens achetés, même si après cette "revente" lesdits biens peuvent devenir immeubles par destination.

### 5.3 La portée du règlement concernant le paiement de la taxe sur les matériaux par les entrepreneurs en construction

Même si l'ébauche des principes que nous avons avancée jusqu'ici peut sembler attrayante, il n'en demeure pas moins qu'au sens du règlement, l'entrepreneur c'est-à-dire la personne qui exécute la construction, la réparation ou l'amélioration d'immeubles (art. 1 du règlement) est le consommateur des biens mobiliers incorporés à l'immeuble qu'il améliore (art. 3 du règlement); en conséquence, il doit payer la taxe sur ces biens.

On peut donc se demander si ce n'est pas à bon droit que la compagnie *Sièges Ducharme Limitée* prétendait être le consommateur des sièges en question, étant donné qu'elle "incorporait à l'immeuble", ainsi amélioré, les sièges qu'elle y installait. Répondre à cette question c'est décider du sens qu'il faut donner aux mots "incorporer à l'immeuble", figurant dans le règlement.

En acceptant l'interprétation que la compagnie fait du règlement et dans l'hypothèse où les sièges auraient été achetés par

*Sièges Ducharme Limitée* plutôt que fabriqués par elle, elle serait devenue l'acheteur-consommateur de ces biens. Par ailleurs, nous avons vu que les considérations antérieures faites sur la loi nous laissent plutôt croire que la compagnie vend en détail des biens mobiliers plutôt qu'elle ne les achète pour son usage ou sa consommation.

En acceptant que l'installation de sièges soit une "incorporation à l'immeuble", la compagnie devient débitrice de la taxe sur le prix d'achat des sièges; au contraire, la loi, selon l'interprétation que nous avons suggérée, désigne le propriétaire des lieux où furent installés les sièges comme acheteur-consommateur et débiteur du montant de la taxe.

C'est pourquoi il y a lieu de se demander s'il faut accepter cette interprétation du règlement qui, telle que suggérée par la compagnie irait à l'encontre de la loi en prélevant la taxe d'un acheteur autre que celui prévu par elle. N'est-il pas plus raisonnable de restreindre l'interprétation du règlement à des dimensions qui feraient en sorte qu'il ne contredise pas la loi, mais qu'il l'explicite? De surcroît, l'article 31 où est prévu le pouvoir réglementaire, mentionne que le règlement doit exister pour mettre à exécution les dispositions de la loi "selon leur sens véritable."

Dans ces conditions le règlement, par l'emploi des mots "incorporer à l'immeuble", signifierait *rendre immeuble par nature, rendre partie constituante de la bâtisse, concourir à la création du bâtiment.*

Puisque la compagnie n'a pas rendu immeubles les sièges qu'elle y a installés mais elle les a revendus, elle se doit de percevoir la taxe sur le "prix de vente" de ces biens. Comme le "prix de vente" défini au paragraphe 7 de l'article 2 comprend, en outre du prix des biens, les frais d'installation, la taxe applicable couvre l'ensemble du prix du contrat.

#### 5.4 La relativité des solutions suggérées

Il ne fait pas de doute que ces quelques commentaires ne peuvent pas prétendre et ne prétendent pas régler tous les problèmes susceptibles de se poser relativement à l'application de la *Loi de l'impôt sur la vente en détail* à l'industrie de la construction. Comme nous l'avons déjà souligné, cette loi impose une taxe sur les transactions. Une étude attentive des contrats impliqués sera donc toujours nécessaire pour fournir des réponses précises aux problèmes à résoudre. La recherche purement théorique de réponses préconçues, auxquelles on pourrait s'en remettre aveuglément, ne saurait y suffire.

## 6. LA DÉTERMINATION DE L'ACHETEUR-CONSOMMATEUR ET LA PLANIFICATION FISCALE

Les paragraphes qui précèdent n'ont pas eu pour résultat de vider la question difficile de déterminer où se situe la "vente en détail" parmi plusieurs transactions. Mais en évoquant quelques interprétations possibles, cette étude aura au moins l'avantage de mettre en évidence l'importance de cette détermination pour les contribuables qui chercheraient à planifier leurs transactions de façon à réduire leur impact fiscal.

L'exemple suivant démontre bien le rôle important que peut jouer la planification fiscale dans ce domaine.

Posons l'hypothèse que la compagnie de cinéma X, propriétaire de plusieurs salles de cinémas, ait décidé de remplacer l'ensemble des sièges dans quelques-unes d'entre elles. Le contrat intervenu avec l'entrepreneur Y prévoit que ce dernier achètera un modèle déterminé de sièges et qu'il les installera. Le coût de ces sièges pour l'entrepreneur est de \$50,000., soit 500 sièges à \$100. chacun; ses coûts d'installation sont de \$25,000. et son profit s'élève à 20% de l'ensemble, soit ( $\$75,000. \times 20\%$ ) \$15,000. La valeur totale du contrat est de \$90,000.

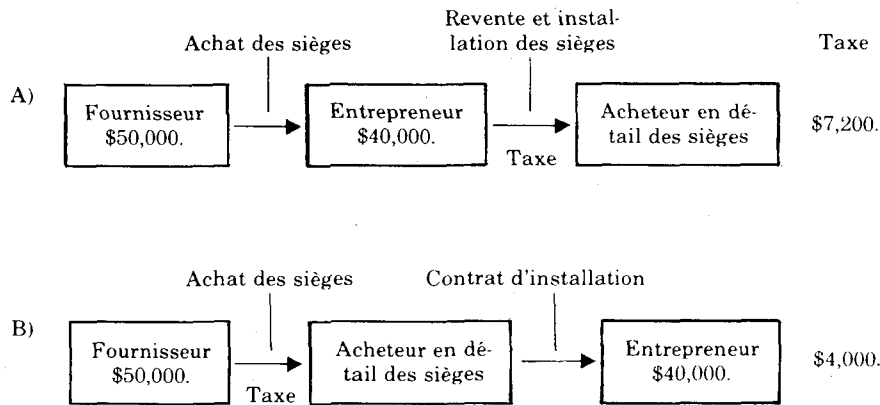
Dans ces conditions et parce que la compagnie de cinéma X est l'acheteur-consommateur des sièges, elle doit acquitter la taxe de 8% sur le prix d'achat.

Puisque les expressions "prix de vente" et "prix d'achat", telles que définies à l'article 2(7), incluent l'ensemble des frais facturés par le vendeur, y compris les frais d'installation, la compagnie devra donc payer \$7,200. ( $\$90,000 \times 8\%$ ) de taxe.

Par contre, si la compagnie de cinéma X avait elle-même acheté les sièges, l'ensemble des frais facturés par le vendeur des sièges qui serait ici le fournisseur et non l'entrepreneur, s'élèveraient à \$50,000.00 et la taxe serait donc de \$4,000., soit une économie de taxe de 44.5%.

À partir de cet exemple théorique, on peut certainement dégager une règle plus générale de planification, comme le laissent entrevoir les graphiques suivants:





Au graphique A, la transaction qualifiable de "vente en détail" est la seconde, et la taxe est de \$7,200. Au graphique B, la "vente en détail" est la première transaction et la taxe est de \$4,000. Plus la transaction qualifiable de "vente en détail" s'éloigne de la transaction conclue avec le fournisseur original, plus la taxe s'accroît. Non seulement parce qu'il y a plus d'intermédiaires et que chacun prend son profit, mais parce que les frais de transports, d'installation et autres frais pour services rendus par le vendeur au détail doivent être inclus dans le "prix de vente" aux fins du calcul de la taxe.

## 7. LE CAS PARTICULIER DE L'ENTREPRENEUR-MANUFACTURIER ET LA PLANIFICATION FISCALE

Une attention toute particulière doit être portée à la situation de l'entrepreneur qui fabrique lui-même une partie des matériaux incorporés à l'immeuble qu'il construit.

En vertu de l'article 15aa) de la *Loi de l'impôt sur la vente en détail*, le manufacturier bénéficie d'une exemption de taxe lors de l'achat du matériel de production lui servant à produire des biens mobiliers destinés à la vente. Plus précisément, l'article en question, auquel est jumelé le *Règlement concernant l'exemption prévue aux paragraphes aa et ab de l'article 15 de la Loi de l'impôt sur la vente en détail*<sup>12</sup>, se lit ainsi:

12. A.C. 2397 du 7 juillet 1976, (1976) G.O., 4131 (14/07/76); amendé par A.C. 4328 du 14 décembre 1977, (1977) G.O., 7225 (28/12/77).

ART. 15: "L'impôt prévu par la présente loi ne s'applique pas:

aa) À la vente de matériel de production utilisé, à l'état de meuble ou d'immeuble, directement ou indirectement, durant les douze mois de sa mise en opération ou, selon le cas, durant toute la période de son utilisation si celle-ci est inférieure à douze mois, par une personne d'une catégorie autre que celles que détermine le ministre en vertu de l'article 15c:

i. principalement à la production de biens mobiliers, autres que les repas et les services dont celui du téléphone, destinés à la vente, ou

ii. principalement à la conception ou à la production de matériel de production ou de matières de conditionnement utilisés à la production des biens mobiliers visés au sous-paragraphe i;"

Quant au matériel de production exempté, la définition est donnée au paragraphe a) de l'article 1 du Règlement:

"a) "matériel de production" désigne:

- i) la machinerie, l'outillage, l'appareillage et leurs accessoires;
- ii) les moules, les matrices, les pellicules photographiques ou cinématographiques, les rubans magnétiques ou magnétoscopiques et les autres biens de même nature;
- iii) les plans, les dessins, les maquettes et les prototypes;
- iv) les pièces composantes ou de rechange des biens visés aux sous-paragraphe i à iii;
- v) les matériaux pour fabriquer ou réparer les biens visés aux sous-paragraphe i à iv;
- vi) les explosifs et les matériaux pour les fabriquer;

mais ne comprend pas le matériel de climatisation, d'éclairage, de chauffage ou de ventilation des lieux de production, le matériel roulant et tout bien retournable qui sert à la livraison ou au transport de marchandise."

Pour que la machinerie, l'outillage et l'appareillage constituent du matériel de production exempté, il faut que le manufacturier s'en serve à certaines fins, telles la fabrication de biens mobiliers destinés à la vente. Or, dans la mesure où l'entrepreneur produit des biens mobiliers servant principalement à l'exécution des contrats de construction, telle la production d'asphalte pour la construction d'une route, les biens mobiliers ainsi produits sont destinés à sa propre consommation plutôt qu'à la revente. Dans ces conditions, l'entrepreneur-manufacturier ne saurait bénéficier de l'exemption

prévue, ce qui, selon l'ampleur de son entreprise et compte tenu du prix souvent onéreux de la machinerie achetée, peut représenter des sommes assez substantielles.

Le même entrepreneur ne pourrait pas davantage bénéficier de l'exemption à l'égard des matières premières qu'il acquiert pour produire l'asphalte, par exemple. En effet, le paragraphe z de l'article 15, prévoyant l'exemption relative aux matières premières, exige comme condition de l'exemption que celles-ci soient composantes de biens mobiliers destinés à la vente. Cela n'est manifestement pas le cas d'un entrepreneur en pavage routier qui produit de l'asphalte pour usage et consommation lors de l'exécution de ses contrats:

ART. 15: "L'impôt prévu par la présente loi ne s'applique pas:

z) Aux ventes de biens mobiliers devant être composants d'un bien mobilier destiné à la vente, aux ventes de matières de conditionnement, c'est-à-dire celles qui, sauf l'électricité et le gaz, se consomment ou se dégradent rapidement en pourvoyant de qualités spécifiques un bien mobilier, autre qu'un repas, destiné à la vente, ainsi qu'aux ventes de biens mobiliers devant être composants de telles matières de conditionnement;"

L'une des solutions auxquelles l'entrepreneur-manufacturier peut recourir est de scinder son entreprise en deux compagnies, la compagnie X s'occupant de la production des biens mobiliers et la compagnie Y se réservant l'exécution des contrats de construction. Ainsi, la compagnie X produira des biens mobiliers destinés à être vendus à la compagnie Y et elle pourra bénéficier de l'exemption sur le matériel de production qu'elle achètera, ainsi que de celle sur les matières premières.

Bien que cette solution puisse constituer une hypothèse à envisager, il ne faut pas perdre de vue le fait que la compagnie X devra vendre ses biens à la compagnie Y à un prix supérieur à celui auquel cette dernière les obtenait alors qu'elle était elle-même manufacturière de ces biens. En effet, alors que la compagnie Y obtenait ces biens pour un coût égal aux coûts de production, la compagnie X devra vendre lesdits biens à leur valeur réelle, sans quoi le *Ministre du Revenu* pourrait exercer la discrétion prévue à l'article 10 de la Loi:

ART. 10: "Lorsque le prix d'achat ou le loyer d'un bien mobilier imposable est inférieur à la valeur réelle du bien ou de sa location, qu'il n'est pas spécifié ou qu'il est confondu avec le prix d'achat ou le loyer de biens ou de services non imposables, le ministre peut déterminer le prix d'achat ou le loyer qui doit servir de base à l'imposition prévue à la présente loi."

En conséquence, la compagnie Y achètera pour son usage et sa consommation les biens à un prix supérieur à celui auquel elle les obtenait et elle devra payer 8% de taxe sur ce prix d'achat. Il est loin d'être certain que l'obtention par la compagnie X du bénéfice des exemptions sur le matériel de production et les matières premières soit égal ou supérieur aux montants des taxes exigibles de la compagnie Y sur ses achats de biens mobiliers produits par la compagnie X.

Dans ces conditions, chaque cas est particulier et on ne saurait apporter de réponse définitive sans comparer les coûts impliqués selon l'une ou l'autre des deux situations. Quoi qu'il en soit, même si le montant de taxe impliqué devait être le même dans les deux cas, il pourrait y avoir avantage à scinder les opérations; alors, la taxe payable par la compagnie Y sur les biens achetés de la compagnie X s'échelonne au fur et à mesure de ces achats, c'est-à-dire sur une longue période; par ailleurs, si la compagnie Y est celle qui exerce les deux entreprises, tout le montant de la taxe se rapportant au matériel de production sera exigible à l'achat de ce matériel. Il s'en suit donc qu'à coûts égaux, la formation de deux compagnies permet de différer ou d'étaler sur une certaine période de temps la taxe payable.

#### **8. LE CONTRAT D'ENTREPRISE RELATIF À LA CONSTRUCTION DE MATÉRIEL DE PRODUCTION ET LA PLANIFICATION FISCALE**

Un certain nombre d'entrepreneurs spécialisés se voient confier par des manufacturiers le soin de concevoir, de construire, d'installer et de mettre en état de fonctionnement la machinerie ou l'appareillage constituant du "matériel de production" pour le manufacturier qui les acquiert. Le contrat, compte tenu des biens concernés et de la spécialisation de l'entrepreneur, peut prévoir la conception du matériel ou, plus simplement, sa construction.

Prenant pour acquis que le matériel de production en question devient un immeuble par nature au moment de l'incorporation au bâtiment construit, les articles 6 et 2(10) de la Loi obligeront l'entrepreneur à payer la taxe sur le prix d'achat des matériaux et biens qu'il acquiert et incorpore au matériel de production qu'il construit.

Toutefois, l'article 15aa) et le règlement d'application créent une exception à la règle générale. Cet article prévoit que l'impôt exigé par la loi ne s'applique pas "à la vente de matériel de production

utilisé, à l'état de meuble ou d'immeuble... durant les douze mois de sa mise en opération ou, selon le cas, durant toute la période de son utilisation si celle-ci est inférieure à douze mois, par une personne... principalement à la production de biens mobiliers... destinés à la vente”.

De plus, selon le règlement, les pièces composantes et les matériaux servant à fabriquer une machinerie qualifiable de “matériel de production” sont eux-mêmes du “matériel de production”. Dès lors, l'entrepreneur qui achète des matériaux et des pièces aux fins de son contrat de construction de machinerie acquiert du “matériel de production” qui sera exempté si la machinerie vendue et incorporée à l'immeuble est utilisée par une personne (le manufacturier) à la production de biens mobiliers destinés à la vente, ou à toute autre fin donnant droit à l'exemption prévue à l'article 15aa).

Ces achats de pièces, bien que constituant des achats au détail pour l'entrepreneur, sont donc exemptés, mais à certaines conditions. En effet, l'exemption n'est pas automatique: le manufacturier doit utiliser le matériel aux fins visées par l'article 15aa).

L'exemption dont bénéficie l'entrepreneur ne dépend donc pas de lui mais de l'utilisation que son client fait du matériel. Si le client, malgré ce qu'il a pu laisser entendre, ne respecte pas les conditions de l'exemption, l'entrepreneur devra payer le montant de la taxe et des intérêts relatifs à l'achat des pièces composantes, ce qui, en outre de constituer une surprise désagréable, pourrait s'avérer assez onéreux, au point de rendre l'exécution de ce contrat déficitaire.

Pour éviter de telles surprises le *Ministère du Revenu du Québec*, par le biais de sa publication mensuelle *Les nouvelles fiscales*<sup>13</sup>, recommandait aux entrepreneurs d'inclure dans le contrat de construction une clause prévoyant qu'en de tels cas la partie défaillante devra rembourser à l'entrepreneur le montant de la taxe.

## 9. LE CONTRAT IMPLIQUANT UN ENTREPRENEUR NON-RÉSIDENT

Un autre problème particulier à l'industrie de la construction survient lorsqu'un contribuable québécois conclut un contrat avec un entrepreneur étranger qui n'a ni résidence, ni place d'affaires au Québec. Bien qu'en vertu de l'article 3 un tel entrepreneur doive s'en-

---

13. *Les nouvelles fiscales*, Ministère du Revenu, Volume II, numéro 3, décembre 1977.

registrar auprès du Ministère du Revenu, l'ignorance des lois, ou la courte période durant laquelle il fait affaires au Québec, soit le temps de l'exécution d'un contrat, peut faire en sorte que cet entrepreneur n'aura pas pris le soin de s'enregistrer:

ART. 3.1: "Aucun vendeur ne doit vendre en détail dans cette province des biens mobiliers à moins que, sur sa demande, un certificat d'enregistrement ne lui ait été émis en vertu de la présente loi et ne soit en vigueur au temps de la vente.

Tout entrepreneur, manufacturier, importateur ou grossiste, qui fait affaires dans la province, a la même obligation."

Comme de tels entrepreneurs pourraient ne pas acquitter leurs obligations fiscales imposées par la loi, exécuter leur contrat et repartir aussitôt, plaçant ainsi le ministère devant l'impossibilité de recouvrer les droits exigibles, le législateur a prévu une disposition particulière en promulguant l'article 14:

ART. 14: "Toute personne qui fait exécuter un travail en cette province par un entrepreneur qui n'y a ni résidence, ni place d'affaires, doit, si ce dernier ne lui fournit pas la preuve de son enregistrement, retenir huit pour cent du prix et en faire remise au ministre."

Selon les termes de cet article, il appartient à la personne contractant avec l'entrepreneur non-résident de s'assurer de l'enregistrement de ce dernier et d'en exiger la preuve. L'obligation de retenir huit pour cent du prix du contrat ne dépend donc pas du fait que l'entrepreneur soit effectivement enregistré ou non, mais du fait qu'il fournisse ou non la preuve de son enregistrement. C'est pourquoi, si la partie contractante n'obtient pas cette preuve, elle doit retenir les sommes impliquées, que cet entrepreneur soit effectivement enregistré ou non.

À défaut de retenir le pourcentage prévu, ladite partie peut se voir cotisée et contrainte d'acquitter elle-même la taxe en vertu de l'article 23 de la *Loi du Ministère du Revenu*, stipulant que la personne qui ne retient pas les sommes qu'elle était tenue de retenir en devient elle-même débitrice.

Il ne faudrait pas croire non plus que le montant qui doit être retenu est l'équivalent du montant de taxe que l'entrepreneur aurait eu à payer. En effet, alors que l'entrepreneur devait payer 8% de taxe sur le prix des matériaux, l'article 14 prévoit la rétention de 8% du prix du travail confié à l'entrepreneur, soit 8% du prix du contrat. Si pour une construction de \$1,000,000. il y a \$500,000. de matériaux, le montant à retenir sera de \$80,000., alors que le montant de taxe dû

sur l'achat des matériaux ne serait que de \$40,000. On comprendra facilement que ce genre de taxe constitue auprès des entrepreneurs non-résidents une forte incitation à s'enregistrer.

## 10. CONCLUSION

Comme le lecteur l'a sans doute constaté, malgré des principes relativement simples et le nombre restreint d'articles qu'elle contient, la *Loi de l'impôt sur la vente en détail* tend à se compliquer au fur et à mesure que l'on cherche à l'appliquer aux multiples genres de transactions susceptibles d'intervenir dans tous les domaines de l'activité économique.

Alors que la *Loi sur les impôts du Québec* (L.Q. 1972, c. 23) et la *Loi de l'impôt sur le revenu du Canada* (S.C. 1970-71-72, c. 63) contiennent une multitude de dispositions qui permettent généralement de trouver dans le texte même de la Loi la réponse aux questions qui peuvent se soulever, la *Loi de l'impôt sur la vente en détail* accorde une plus large place à l'interprétation et à l'imagination. C'est pourquoi on peut dire de cette loi qu'elle a autant d'importance par ce qu'elle ne mentionne pas qu'elle en a par ce qu'elle prévoit expressément.

C'est aussi la raison pour laquelle nous nous sommes surtout attachés à soulever des questions et à suggérer des interprétations plutôt qu'à formuler des réponses.

C'est donc avec l'espoir d'avoir éveillé chez le lecteur l'intérêt que mérite cette loi, que nous concluons cet article.