

T-6154-81

T-6154-81

**Fiat Auto Canada Limited (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**

Trial Division, Grant D.J.—Toronto, October 26 and November 21, 1983.

*Customs and excise — Liability for Federal sales tax — Action for declaration plaintiff not “manufacturer or producer” within meaning of s. 2(1)(f) of Act in having radios installed, in imported automobiles — Work not resulting in product receiving “new form, qualities and properties or combinations” — Installation of radios mere addition, not “assembly” — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 2(1)(f) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 1(3)), 26(1), 29(1).*

The plaintiff, an importer of Fiat cars and parts, has radios and speakers installed in its cars by a throughput service company in Nova Scotia. The question is whether that operation constitutes the plaintiff a “manufacturer or producer” within the meaning of paragraph 2(1)(f) of the *Excise Tax Act*, making it liable for the payment of the Federal sales tax. The plaintiff seeks a declaration that it is not.

*Held*, the action should be allowed. Since that work does not result in the product receiving “new form, qualities and properties or combinations”, the plaintiff cannot be considered a “manufacturer”. The word “assembles” used in paragraph 2(1)(f) does not cover the installation of radios, which is a mere addition. Finally, the phrase “or otherwise prepares goods for sale” in that same paragraph must be construed *ejusdem generis* with the words preceding that phrase and does not apply to the operation performed here.

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## APPLIED:

*Myer Franks Ltd. et al. v. Her Majesty The Queen*, [1974] CTC 128 (F.C.T.D.); *Her Majesty The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] S.C.R. 140; [1968] C.T.C. 44; *The Queen v. Stuart House Canada Limited*, [1976] 2 F.C. 421; [1976] CTC 37 (T.D.); *Royal Bank of Canada v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*, [1981] 2 S.C.R. 139; 3 C.E.R. 320; *Gruen Watch Company of Canada Limited et al. v. The Attorney-General of Canada*, [1950] O.R. 429 (H.C.); *Controlled Foods Corporation Limited v. The Queen*, [1979] 2 F.C. 825; [1979] CTC 270 (T.D.), affirmed by [1981] 2 F.C. 238; [1980] CTC 491 (C.A.); *Citizens' Nat. Bank v. Bucheit*, 71 SO. 82 (Ala. C.A., 1916).

**Fiat Auto Canada Limited (demanderesse)**

a c.

**La Reine (défenderesse)**

Division de première instance, juge suppléant  
b Grant—Toronto, 26 octobre et 21 novembre 1983.

*Douanes et accise — Obligation de payer la taxe de vente fédérale — Action en vue de faire déclarer que la demanderesse n'est pas un «fabricant ou producteur» au sens de l'art. 2(1)f de la Loi si elle fait mettre en place des radios dans des automobiles importées — Le travail n'a pas pour effet de donner au produit «de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons» — La mise en place de radios n'est qu'une simple addition, non un «assemblage» — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 2(1)f (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 1(3)), 26(1), 29(1).*

d La demanderesse, un importateur d'automobiles Fiat et de pièces de rechange, fait installer dans ces automobiles, par une société de Nouvelle-Écosse qui en assume la réception et la préparation, des appareils de radio et des haut-parleurs. La question est de savoir si cette opération fait de la demanderesse un «fabricant ou producteur» au sens de l'alinéa 2(1)f de la *Loi sur la taxe d'accise*, ce qui l'obligerait à payer la taxe de vente fédérale. La demanderesse veut qu'il soit déclaré que ce n'est pas le cas.

f *Jugement*: l'action devrait être accueillie. Puisque ce travail n'a pas pour effet de donner au produit «de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons», la demanderesse ne peut être considérée comme un «fabricant». Le terme «assemblage» qu'emploie l'alinéa 2(1)f ne couvre pas la mise en place de la radio, qui n'est qu'une simple addition. Enfin, l'expression «qui prépare des marchandises pour la vente» dans ce même alinéa doit être interprétée avec les mots qui suivent cette expression et dans le même sens; elle ne s'applique pas à l'opération dont il s'agit en l'espèce.

## JURISPRUDENCE

## DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Myer Franks Ltd. et al. v. Her Majesty The Queen*, [1974] CTC 128 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Her Majesty The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] R.C.S. 140; [1968] C.T.C. 44; *La Reine c. Stuart House Canada Limited*, [1976] 2 C.F. 421; [1976] CTC 37 (1<sup>re</sup> inst.); *La Banque Royale du Canada c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, [1981] 2 R.C.S. 139; 3 C.E.R. 320; *Gruen Watch Company of Canada Limited et al. v. The Attorney-General of Canada*, [1950] O.R. 429 (H.C.); *Controlled Foods Corporation Limited c. La Reine*, [1979] 2 C.F. 825; [1979] CTC 270 (1<sup>re</sup> inst.) confirmée par [1981] 2 C.F. 238; [1980] CTC 491 (C.A.); *Citizens' Nat. Bank v. Bucheit*, 71 SO. 82 (C.A. Ala., 1916).

## COUNSEL:

*T. A. Sweeney and L. V. Tkachenko* for plaintiff.  
*Brian R. Evernden* for defendant.

## SOLICITORS:

*Borden & Elliot*, Toronto, for plaintiff.

*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

GRANT D.J.: The plaintiff is a corporation incorporated under the laws of Canada. Pursuant to an agreement dated February 19, 1981 (Tab 5 in group of documents filed by the plaintiff) it took over from its parent corporation, Fiat Motors of North America, Inc., a company incorporated under the laws of the state of New York, effective as at the date of the close of business on February 28, 1981, the operations of its Fiat Canada division which comprised the business of acting as the Canadian distributor for Fiat Auto S.P.A. of new motor vehicles, accessories and parts manufactured by Fiat Auto S.P.A. in Turin, Italy. By such agreement the plaintiff assumed all of the liabilities and obligations of Fiat Motors of North America, Inc. in connection with the business of its Fiat Canada division.

During 1980 and until the said date of February 28, 1981, the Fiat Canada division of Fiat Motors of North America, Inc. purchased in Italy, and imported into Canada for resale, motor vehicles described as Fiat Bravas and Fiat Spiders and paid Federal sales tax thereon assessed on the duty paid value of the said motor vehicles.

Duty paid value is defined in the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13 as follows:

26. (1) In this Part

“duty paid value” means the value of the article as it would be determined for the purpose of calculating an *ad valorem* duty upon the importation of such article into Canada under the laws relating to the customs and the *Customs Tariff* whether such article is in fact subject to *ad valorem* or other duty or not, plus the amount of customs duties, if any, payable thereon;

## AVOCATS:

*T. A. Sweeney et L. V. Tkachenko* pour la demanderesse.  
*Brian R. Evernden* pour la défenderesse.

## PROCUREURS:

*Borden & Elliot*, Toronto, pour la demanderesse.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse.

*Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par*

LE JUGE SUPPLÉANT GRANT: La demanderesse est une société constituée en vertu des lois du Canada. Conformément à un accord en date du 19 février 1981 (voir les documents produits par la demanderesse sous la cote 5), elle a, à compter de la fermeture des bureaux le 28 février 1981, pris la suite des affaires de Fiat Canada, une division de sa société mère Fiat Motors of North America, Inc., une société constituée en vertu des lois de l'état de New-York; ces affaires consistent à distribuer au Canada, pour le compte de Fiat Auto S.P.A., des automobiles neuves, des pièces et des accessoires fabriqués par Fiat Auto S.P.A. à Turin (Italie). En vertu de cet accord, la demanderesse a pris à son compte toutes les obligations et les responsabilités de Fiat Motors of North America, Inc. relativement aux affaires de sa division Fiat Canada.

En 1980 et jusqu'au 28 février 1981, Fiat Canada, la division de Fiat Motors of North America, Inc. a acheté en Italie et a importé au Canada pour les revendre des automobiles Fiat Brava et Fiat Spider; elle a payé à l'égard de ces automobiles la taxe de vente fédérale calculée suivant la valeur à l'acquitté de ces automobiles.

La *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13 définit comme suit la valeur à l'acquitté:

26. (1) Dans la présente Partie

«valeur à l'acquitté» signifie la valeur de l'article telle qu'elle serait déterminée aux fins du calcul d'un droit *ad valorem* sur l'importation dudit article au Canada en vertu de la législation sur les douanes et du *Tarif des douanes*, que cet article soit, de fait, sujet ou non à un droit *ad valorem* ou autre, plus le montant des droits de douane, s'il en est, exigible sur ledit article.

After the date of such takeover the plaintiff continued the purchase of such motor vehicles in Italy and imported them into Canada, paying Federal sales tax thereon, calculated in the same manner. At the time of such purchase, all such motor vehicles had been completely manufactured, assembled and ready to operate in Italy, but without radios or speakers attached thereto. The plaintiff's predecessor had a written agreement (Exhibit 5) with Autoport Limited, a body corporate with head office at Eastern Passage in the County of Halifax, Nova Scotia, whereby all such vehicles were to be imported via Autoport who would provide a throughput service at a cost of \$25 per vehicle. This included storage, cleaning of the car and other minor services in connection therewith. During 1980 and 1981 the plaintiff's predecessors and later the plaintiff purchased automobile radios and speakers from Boxon Canada Limited, a Canadian company; and engaged Autoport Limited to insert the radios and speakers into such cars as the plaintiff designated from time to time while they were still in the possession of Boxon. Boxon had complete control of such installation. It involved removal and replacement of the car battery, insertion of the receptacle, antenna and speaker, an opening made in the door panel and another in the rear fender, and the battery ground connected.

The whole operation would not take over 25 or 30 minutes and an experienced mechanic could do the work in 15 minutes. The fee paid by the plaintiff for each such installation was \$21.20 for the Spider and \$19.25 for the Brava.

The definition section of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, which defined the interpretation of the words "manufacturer or producer" as used in such Act, was amended by Bill C-57 [S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 1(3)] which added, among other changes, paragraph 2(1)(f) to the Act. Such amendment, which was effective January 1, 1981 [idem, s. 125(2)], received royal assent on July 8, 1981 and reads as follows:

Après avoir pris la suite des affaires, la demanderesse a continué d'acheter ces automobiles en Italie et de les importer au Canada et a payé à leur égard la taxe de vente fédérale calculée de la même manière. Au moment de ces achats, toutes les automobiles avaient été entièrement fabriquées, assemblées et mises en état de marche en Italie, mais les appareils de radio ou les haut-parleurs n'y étaient pas mis en place. L'auteur de la demande-  
 resse avait conclu un contrat écrit (pièce 5) avec Autoport Limited, une société qui a son siège social à Eastern Passage, comté de Halifax (Nouvelle-Écosse); en vertu de ce contrat, toutes ces automobiles devaient être importées par l'intermédiaire d'Autoport qui devait en assurer la réception et la préparation au prix de 25 \$ par automobile. Ce service comprenait le stationnement, le nettoyage de l'auto et d'autres menus services connexes. En 1980 et 1981, l'auteur de la demande-  
 resse et plus tard la demanderesse elle-même ont acheté à Boxon Canada Limited, une société canadienne, des appareils de radio et des haut-parleurs d'automobiles; elles ont retenu les services d'Autoport Limited pour faire la mise en place des appareils de radio et des haut-parleurs dans les véhicules indiqués par la demanderesse alors qu'ils étaient encore en la possession de Boxon. La mise en place était sous l'entière surveillance de Boxon. Ce travail consistait à enlever et à remettre en place l'accumulateur, à mettre en place le réceptacle, l'antenne et le haut-parleur, à pratiquer une ouverture dans le panneau de porte et une autre dans l'aile arrière, et à raccorder le câble de masse de l'accumulateur.

L'opération entière ne durait pas plus que 25 à 30 minutes et un mécanicien d'expérience pouvait l'accomplir en 15 minutes. Ces travaux coûtaient à la demanderesse 21,20 \$ pour une auto Spider et 19,25 \$ pour une Brava.

Dans la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13, l'article qui définit les mots «fabricant ou producteur» qu'emploie cette Loi a été modifié par le projet de loi C-57 [S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 1(3)] qui a ajouté notamment l'alinéa 2(1)f) de la Loi. Cette modification est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1981 [idem, art. 125(2)] et a reçu la sanction royale le 8 juillet 1981; cet alinéa dispose que:

## 2. (1) In this Act

“manufacturer or producer” includes

(f) any person who, by himself or through another person acting for him, assembles, blends, mixes, cuts to size, dilutes, bottles, packages, repackages or otherwise prepares goods for sale, other than a person who so prepares goods in a retail store for sale in that store exclusively and directly to consumers;

The plaintiff continued paying duty on such automobiles assessed on the duty paid value thereof and the amount so paid in the year 1981 amounted to \$464,011.70. On November 12, 1981, the defendant ruled that the plaintiff was a manufacturer under the provisions of such amended definition and was therefore liable for payment of Federal sales tax on all taxable sales of such motor vehicles, based on the sale price of such vehicles to the plaintiff's dealers from January 1, 1981. Calculated in such manner the total tax claimed by the defendant from January 1, 1981 to August 31, 1982 amounted to \$633,794.23 and, after giving credit for the amount of \$464,011.75 paid on the basis of duty paid value, left a balance of \$169,782.47. The defendant also claimed a penalty of 1½% compounded monthly thereon, which amounted to a further \$43,248.87 to November 30, 1982 and further penalty thereafter until paid, calculated in the same manner.

In my opinion the only matter to be decided herein is “Did the installation of the radios in the plaintiff's automobiles at the province of Nova Scotia, by Autoport at the plaintiff's instigation, constitute the plaintiff a ‘manufacturer or producer’ within the meaning of the above-quoted section of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13?”

The addition of such radios to the motor vehicles would not, in normal commercial usage, be considered either as an act of manufacture or production. Cases tried before such amendment indicate that a taxpayer may be classed as a manufacturer or producer of goods if his works result in the product having “new form, qualities and properties or combinations”.

## 2. (1) Dans la présente loi

«fabricant ou producteur» comprend

a f) toute personne, ou une autre personne agissant pour le compte de celle-ci, qui prépare des marchandises pour la vente, notamment en les assemblant, fusionnant, mélangeant, coupant sur mesure, diluant, embouteillant, emballant ou remballant, à l'exclusion d'une personne qui prépare ainsi des marchandises dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs;

La demanderesse a continué à payer la taxe sur ces automobiles calculée suivant leur valeur à l'acquitté et, pour l'année 1981, elle a payé la somme totale de 464 011,70 \$. Le 12 novembre 1981, la défenderesse a décidé que la demanderesse était un fabricant en vertu des dispositions de la nouvelle définition et qu'elle était par conséquent tenue de payer pour toutes les automobiles imposables vendues la taxe de vente fédérale calculée en fonction du prix de vente de ces automobiles aux concessionnaires de la demanderesse à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1981. Suivant le calcul fait de cette manière, le montant total de la taxe réclamée par la défenderesse du 1<sup>er</sup> janvier 1981 au 31 août 1982 était de 633 794,23 \$ et, après déduction de la somme de 464 011,75 \$ payée suivant le calcul fait en fonction de la valeur à l'acquitté, il restait un solde dû de 169 782,47 \$. La défenderesse a également réclamé une amende de 1½% du montant dû composé mensuellement, ce qui faisait une somme additionnelle de 43 248,87 \$ en date du 30 novembre 1982 et la défenderesse a réclamé une amende additionnelle calculée de la même manière jusqu'à la date du paiement.

À mon avis, une seule question se pose en l'espèce: «La demanderesse est-elle devenue un “fabricant ou producteur” au sens de l'article précité de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13, parce qu'elle a demandé à Autoport de mettre en place des appareils de radio dans ses automobiles qui se trouvaient en Nouvelle-Écosse?»

Suivant les usages commerciaux reconnus, la mise en place de ces appareils de radio dans les automobiles n'est pas considérée comme un acte de fabrication ou de production. La jurisprudence antérieure à ces modifications indique qu'un contribuable peut être considéré comme un fabricant ou un producteur de marchandises si son travail a pour effet de donner au produit «de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons».

In *Myer Franks Ltd. et al. v. Her Majesty The Queen*, [1974] CTC 128 (F.C.T.D.) the taxpayer bought, claimed, reconditioned and sold used drums. It was held that such operations gave the drums new form, qualities and properties and therefore the plaintiff should be classed as a manufacturer or producer for the purposes of the Act.

In *Her Majesty The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] S.C.R. 140; [1968] C.T.C. 44, the taxpayer imported slabs of raw marble in various thicknesses and sizes. The taxpayer performed extensive work thereon including matching, grouting, rodding, gluing, grinding, polishing, cutting and finishing to develop a highly polished marble facing. It was held this work was properly described as manufacturing.

In *The Queen v. Stuart House Canada Limited* [[1976] 2 F.C. 421]; [1976] CTC 37 (T.D.) the taxpayer purchased bulk rolls of aluminum and, after cutting it into shorter lengths and rerolling it on to cardboard tubes, inserted it into boxes. Addy J., at page 39, stated the taxpayer was not a manufacturer as he did not create a new item and the product did not receive "new form, qualities and properties or combinations". At page 426 of the decision, it was further stated:

... there must be some change in the form, in the qualities and in the properties of the material or in the form, in the qualities and in the combinations of the materials used in order to constitute either manufacture or production in the ordinary meaning of these words.

In our present case, the only change made to the automobiles was a radio being added. The vehicle would have operated just as well without it. I am convinced it was not an assembly operation. There was no change in the form, qualities or the combinations of the motor vehicle.

In *The Royal Bank of Canada v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise* [[1981] 2 S.C.R. 139]; 3 C.E.R. 320, to be eligible for the exemption under subsection 29(1) of the *Excise Tax Act*, the bank must be found to

Dans l'affaire *Myer Franks Ltd. et al. v. Her Majesty The Queen* [1974] CTC 128 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), le contribuable achetait ou se procurait des barils usagés, les réparait et les vendait. La Cour a conclu que ces opérations donnaient aux barils de nouvelles formes, qualités et propriétés et qu'en conséquence la demanderesse devait être considérée comme un fabricant ou un producteur aux fins de la Loi.

Dans l'affaire *Her Majesty The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] R.C.S. 140; [1968] C.T.C. 44, le contribuable a importé des plaques de marbre brut d'épaisseur et de taille diverses. Le contribuable les a transformées de façon importante, notamment, il les a appareillées, mastiquées, renforcées de tiges métalliques, recollées, émeulées, polies, taillées et finies pour produire un marbre d'une surface très polie. La Cour a conclu que ces travaux étaient véritablement une fabrication.

Dans l'affaire *La Reine c. Stuart House Canada Limited* [[1976] 2 C.F. 421]; [1976] CTC 37 (1<sup>re</sup> inst.), le contribuable achetait des rouleaux d'aluminium en vrac qu'il coupait et enrôlait de nouveau sur des tubes de carton qu'il mettait ensuite dans des boîtes. Le juge Addy a précisé à la page 39 que le contribuable n'était pas un fabricant puisqu'il ne créait pas un nouvel article et que le produit n'acquerrait pas «de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons». À la page 426, il a ajouté:

... il doit donc y avoir une modification de la forme, des qualités et des propriétés des marchandises ou de la forme, des qualités et des combinaisons des marchandises utilisées pour qu'il y ait fabrication ou production au sens ordinaire de ces mots.

En l'espèce, la seule modification apportée aux automobiles consiste à y ajouter des appareils de radio. Ces automobiles auraient fonctionné tout aussi bien sans appareils de radio. Je suis convaincu qu'il ne s'agit pas d'une opération d'assemblage. Il n'y a pas eu de modification dans la forme, les qualités ou les combinaisons des automobiles.

Suivant l'arrêt *La Banque Royale du Canada c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise* [[1981] 2 R.C.S. 139]; 3 C.E.R. 320, pour être admissible à l'exemption prévue au paragraphe 29(1) de la *Loi sur la taxe*

be a manufacturer or producer of electrical power for use in its rented building and the generators used to provide the same must be machinery purchased and used directly in the manufacture of goods.

McIntyre J., who delivered the judgment of the Court, stated at page 143 [Canada Supreme Court Reports]:

There is no definition of manufacturing or manufacture in the Act, but I accept a definition given by Spence J. in *R. v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.* ([1968] S.C.R. 140), where he said, at p. 145:

For the present purposes, I wish to note and to adopt one of the definitions cited by the learned judge, [Archambault J. in *Minister of National Revenue v. Dominion Shuttle Company Limited* (1933), 72 Que. S.C. 15] i.e., that "manufacture is the production of articles for use from raw or prepared materials by giving to these materials *new forms, qualities and properties or combinations* whether by hand or machinery".

It was held that the bank was performing the act of manufacturing electricity by the use of the generators and by reason thereof was entitled to the exemption provided in the Act.

In *Gruen Watch Company of Canada Limited et al. v. The Attorney-General of Canada*, [1950] O.R. 429 [H.C.], McRuer C.J. held that the operation of inserting watch movements into cases, although the operation took only a few minutes and cost only several cents per watch, amounted to production of watches. Such decision was based on the fact that without the insertion of such movements the watch would not run.

In *Controlled Foods Corporation Limited v. The Queen* [[1979] 2 F.C. 825]; [1979] CTC 270 (T.D.), aff'd [[1981] 2 F.C. 238]; [1980] CTC 491 (C.A.), the taxpayer, who operated a restaurant, contended that he was a manufacturer of meals as he gave new form, properties and qualities to the food he prepared. Gibson J. decided against such argument and held that he was entitled to consider the fact that, in normal usage, one would not consider that a restaurant could be so qualified. This decision was upheld in the Federal Court of Appeal. In the present case, one would not normally consider that the installation of radios in cars before sale thereof was a manufacturing industry.

*d'accise*, il doit être déclaré que la banque est un fabricant ou un producteur de l'électricité qui sert dans les locaux loués, et les générateurs qui la fournissent doivent être des machines achetées et utilisées directement dans la fabrication de marchandises.

Le juge McIntyre, qui a rendu l'arrêt de la Cour, a dit à la page 143 [Recueil des arrêts de la Cour suprême du Canada]:

La Loi ne comporte aucune définition du mot fabrication (*manufacturing* ou *manufacture*), mais je retiens celle que donne le juge Spence dans l'arrêt *R. c. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.* ([1968] R.C.S. 140) où il dit à la p. 145:

[TRADUCTION] Aux fins de l'espèce, je veux signaler et adopter une des définitions citées par le distingué juge, [le juge Archambault dans *Minister of National Revenue v. Dominion Shuttle Company Limited* (1933), 72 C.S. Qué. 15] c.-à-d. que «fabriquer c'est produire, à partir de matériaux bruts ou préparés, des articles destinés à être utilisés, en leur donnant, soit à la main, soit à la machine, de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons».

La Cour a conclu que par l'utilisation des générateurs, la banque se livrait à la production de l'électricité et qu'elle était par conséquent admissible à l'exemption prévue dans la Loi.

Dans l'affaire *Gruen Watch Company of Canada Limited et al. v. The Attorney-General of Canada*, [1950] O.R. 429 [H.C.], le juge en chef McRuer a conclu que l'opération qui consiste à placer des mouvements de montre dans des boîtiers, bien qu'elle se fasse en quelques minutes et pour quelques cents seulement par montre, équivaut à produire des montres. Cette décision découle de ce que la montre ne peut pas fonctionner si on n'y a pas mis le mouvement.

Dans l'affaire *Controlled Foods Corporation Limited c. La Reine* [[1979] 2 C.F. 825]; [1979] CTC 270 (1<sup>re</sup> inst.), confirmé par [[1981] 2 C.F. 238]; [1980] CTC 491 (C.A.), le contribuable, qui exploitait un restaurant, prétendait qu'il était un fabricant de repas puisqu'il donnait de nouvelles formes, propriétés et qualités à la nourriture qu'il apprêtait. Le juge Gibson a rejeté cet argument et a conclu qu'il pouvait tenir compte du fait que, suivant l'usage normal, on ne pouvait considérer un restaurant comme un fabricant. La Cour d'appel fédérale a maintenu cette décision. En l'espèce, on ne peut considérer normalement la mise en place d'appareils de radio dans des automobiles avant qu'elles soient vendues comme une industrie de fabrication.

Counsel for the defendant submitted that the word "assembles" used in such new definition extends the meaning of manufacturer or producer to cover what was done in this case; namely, adding the radios to the automobiles. I am told by counsel that there are no reported cases dealing with the word as it is used in paragraph 2(1)(f) of the Act.

In *Citizens' Nat. Bank v. Bucheit*, 71 SO. 82 (1916), the issue was whether a machine was "assembled" in the state of Alabama. The Alabama Court of Appeals stated at page 88:

The word "assemble" is applied to both persons and things; and when applied to a machine . . . carries the meaning that the parts of the machine were collected or gathered together and placed in their proper relation to each other so as to constitute the machine . . . . The undisputed evidence shows that . . . . The machine was constructed in Chattanooga, and there loaded on a car . . . and shipped to New Decatur to the defendant, where it was taken from the car by defendant and set down by him in his place of business at its proper place. In packing the machine for shipment, some slats that belonged to the machine and a door to the drum were packed in the drum, and all that Downs did . . . was to place these slats in the groove provided for them and place the door on its hinges . . . .

We are of opinion that this evidence fails . . . to show that the machine was assembled in this state . . . .

The following are some standard dictionary definitions of the word "assemble".

2. To bring together (things) into one place or mass, to collect;

*The Oxford English Dictionary*, Clarendon Press, London, England.

2: to bring together . . . to fit together various parts of so as to make it into an operative whole . . . .

**assembly** . . . the act or process of building up a complete unit (as a motor vehicle) using parts already in themselves finished manufactured products . . . a collection of parts so assembled as to form a complete machine, structure or unit of machine . . . .

*Webster's Third International Dictionary*, G. & C. Merriam Company, Springfield, Massachusetts.

The automobiles were completely operative when they left Italy. They did not need any further addition to make them ready for sale. A radio in a car is only an additional convenience. Radios were not installed in all such vehicles. This additional service of installing a radio was provided only "when authorized by Fiat". (See Exhibit 7 in plaintiff's book of documents, page 3, line 6.)

L'avocat de la défenderesse fait valoir que le mot «assemblant» qu'emploie la nouvelle définition a étendu le sens de fabricant ou producteur aux opérations effectuées en l'espèce, savoir l'adjonction d'appareils de radio dans des automobiles. L'avocat affirme qu'il n'y a aucune décision publiée concernant ce terme au sens que lui donne l'alinéa 2(1)f) de la Loi.

Dans l'affaire *Citizens' Nat. Bank v. Bucheit*, 71 SO. 82 (1916), il s'agissait de savoir si une machine était [TRADUCTION] «assemblée» dans l'état de l'Alabama. La Cour d'appel d'Alabama a dit à la page 88:

[TRADUCTION] Le mot «assembler» s'applique aux personnes et aux choses; lorsqu'il s'applique à une machine . . . il signifie que les pièces de la machine ont été recueillies ou rassemblées et mises en place les unes par rapport aux autres de façon qu'elles constituent la machine . . . . La preuve non contredite révèle que . . . . La machine a été construite à Chattanooga, qu'elle y a été chargée sur un wagon . . . et expédiée à New Decatur où le défendeur l'a enlevée du wagon pour la poser à la place où elle devait aller dans son établissement. Lorsque la machine a été emballée en vue de l'expédition, certaines lames de la machine ainsi qu'une porte de tambour ont été emballées dans le tambour, et le rôle de Downs s'est limité . . . à placer ces lames dans les rainures prévues pour les recevoir et à placer la porte sur ses gonds . . . .

Nous sommes d'avis que cette preuve n'établit pas . . . que la machine a été assemblée dans cet état.

Voici quelques définitions du mot «assembler» puisées dans les dictionnaires:

[TRADUCTION] 2. Réunir (des choses) dans un endroit ou en tout, recueillir;

*The Oxford English Dictionary*, Clarendon Press, Londres, Angleterre.

2: réunir . . . mettre ensemble diverses pièces de sorte qu'elles forment un tout . . . .

**assemblage** . . . l'action de construire un ensemble complet (comme un véhicule automobile) au moyen de parties préfabriquées . . . un ensemble de pièces assemblées pour former une machine complète, une structure ou un élément d'une machine . . . .

*Webster's Third International Dictionary*, G. & C. Merriam Company, Springfield (Massachusetts).

Les automobiles étaient en état complet de marche lorsqu'elles ont quitté l'Italie. Il n'était pas nécessaire d'y ajouter quoi que ce soit pour les vendre. Dans une auto, l'appareil de radio n'est qu'un accessoire supplémentaire. Les automobiles n'étaient pas toutes munies d'une radio. La mise en place de l'appareil de radio était un service supplémentaire fourni uniquement [TRADUCTION] «lorsque Fiat l'autorisait». (Voir la pièce 7 des

It would be an error to term the installation of the radio as an "assembly". It is properly described as an addition to the automobile.

In such paragraph 2(1)(f) of the *Excise Tax Act*, following the definite words "assembles, blends, mixes, cuts to size, dilutes, bottles, packages, repackages" is the general phrase "or otherwise prepares goods for sale". The last group of words must be construed *ejusdem generis* with the words quoted which precede such phrase. As none of such words have any relation to the task of connecting a radio to an automobile, they are not helpful in bringing such operation within the meaning of the definition.

But the general word which follows particular and specific words of the same nature as itself takes its meaning from them and is presumed to be restricted to the same genus as those words. For "according to a well established rule in the construction of statutes, general terms following particular ones apply only to such persons or things as are *ejusdem generis* with those comprehended in the language of the Legislature." In other words, the general expression is to be read as comprehending only things of the same kind as that designated by the preceding particular expressions, unless there is something to show that a wider sense was intended . . .

*Maxwell on Interpretation of Statutes*, (12th) page 297.

I am of the opinion that the installation of radios by the plaintiff on the cars which it had imported for sale to its dealers did not constitute it a manufacturer or producer.

The plaintiff is therefore entitled to a declaration that it is not a manufacturer or producer of automobiles within the meaning of the *Excise Tax Act*.

The plaintiff should have its taxed costs of this action from the defendant.

documents produits par la demanderesse, à la page 3, ligne 6.)

<sup>a</sup> Ce serait une erreur de qualifier d'«assemblage» la mise en place de l'appareil de radio. Il s'agit plutôt d'ajouter un appareil à l'automobile.

<sup>b</sup> À l'alinéa 2(1)f) de la *Loi sur la taxe d'accise*, avant les termes précis «assemblant, fusionnant, mélangeant, coupant sur mesure, diluant, embouteillant, emballant ou remballant», on trouve l'expression générale «qui prépare des marchandises pour la vente». Cette dernière expression doit être interprétée avec les mots précités qui suivent cette expression et dans le même sens. Comme aucun de ces mots ne se rapporte à l'opération de mise en place d'un appareil de radio dans une automobile, ils ne contribuent pas à inclure cette opération dans la définition.

<sup>c</sup> [TRADUCTION] Mais le terme générique qui suit des termes spécifiques du même genre prend le sens de ces termes et est réputé se restreindre au genre de ces termes. «Suivant une règle d'interprétation des lois, les termes génériques qui suivent des termes spécifiques s'appliquent uniquement aux personnes ou aux choses qui ont le même sens que celles que le langage de la loi englobe.» En autres mots, si rien n'indique qu'on lui a attribué un sens plus large, l'expression générale s'interprète de manière à englober uniquement des choses du même genre que celles que désignent les expressions précises qui la précèdent . . .

*Maxwell on Interpretation of Statutes*, (12<sup>e</sup> éd.) à la page 297.

<sup>d</sup> Je suis d'avis que la mise en place, par la demanderesse, des appareils de radio dans les automobiles qu'elle a importées pour les vendre à ses concessionnaires ne fait pas d'elle un fabricant ou un producteur.

<sup>e</sup> Par conséquent, il y a lieu de déclarer que la demanderesse n'est pas un fabricant ou un producteur d'automobiles au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*.

<sup>f</sup> La demanderesse a droit à ses dépens taxés de la présente action.