

**Price (Nfld.) Pulp & Paper Limited**  
*Appellant;*

and

**The Queen** *Respondent.*

**The Price Company Limited** *Appellant;*

and

**The Queen** *Respondent.*

1976: June 24, 25; 1976: October 5.

Present: Laskin C.J. and Judson, Spence, Pigeon and de Grandpré JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF  
APPEAL

*Sales tax — Machinery — Purchase under instalment contract — Tax payable with instalments — Machinery subsequently exempt from tax — No right to recover tax already paid — Excise Tax Act, R.S.C. 1952, c. 100, s. 30 as amended.*

The appeals raised the following question: If machinery, to be delivered in a knocked down condition and purchased under a conditional sale contract, become exempt from sales tax before delivery and installation are complete and before all instalment payments have been made, is the tax paid in respect of instalments up to the time of exemption recoverable? The Federal Court of appeal affirmed the judgments at trial that the tax was not recoverable.

*Held:* The appeals should be dismissed.

The answer to the question depends on the construction of s. 30(1)(a) (ii) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100, as amended. The section makes clear that where a conditional sales contract is concerned the tax is payable by the producer or manufacturer *pro tanto* when each instalment becomes payable. The tax, proportioned to each instalment of the purchase price, is due and payable when the instalment is payable, and is exigible and final.

*R. v. Dominion Engineering Co. Ltd.*, [1944] S.C.R. 371, aff'd. [1947] 1 D.L.R. 1; *Steel Co. of Canada v. The Queen*, [1955] S.C.R. 161, referred to.

**Price (Nfld.) Pulp & Paper Limited**  
*Appelante;*

et

**La Reine** *Intimée.*

**The Price Company Limited** *Appelante;*

et

**La Reine** *Intimée.*

1976: les 24 et 25 juin; 1976: le 5 octobre.

Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Judson, Spence, Pigeon et de Grandpré.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

*Taxe de vente — Machine — Achat à tempérament — Montant de la taxe joint aux acomptes sur les prix d'achat — Machine subséquemment exemptée de la taxe — Aucun droit de recouvrer la taxe payée avant l'exemption — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1952, c. 100, art. 30 et modifications.*

Les pourvois soulèvent la question suivante: si une machine, livrée en pièces détachées et achetée en vertu d'un contrat de vente conditionnelle, est exemptée de taxe de vente avant que ne soient terminées la livraison et l'installation et avant l'acquittement de tous les versements, peut-on recouvrer la taxe de vente relative aux acomptes versés avant l'entrée en vigueur de l'exemption? La Cour d'appel fédérale a confirmé les jugements de première instance selon lesquels la taxe n'est pas recouvrable.

*Arrêt:* Les pourvois doivent être rejetés.

La réponse à la question dépend de l'interprétation de l'art. 30(1)a(ii) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100 et modifications. Il dit clairement qu'au regard d'un contrat de vente conditionnelle, la taxe est payable par le producteur ou le fabricant *pro tanto* à l'époque où chacun des versements devient exigible. La taxe, calculée proportionnellement à chaque versement, est payable dès qu'un versement devient payable et elle est exigible et finale.

Arrêts mentionnés: *R. c. Dominion Engineering Co. Ltd.*, [1944] R.C.S. 371, confirmé à [1947] 1 D.L.R. 1; *Steel Co. of Canada c. La Reine*, [1955] R.C.S. 161.

APPEALS from a judgment of the Federal Court of Appeal<sup>1</sup> affirming a judgment of Kerr J. at trial<sup>2</sup>. Appeal dismissed.

*Gordon F. Henderson, Q.C., and George Hynna, for the appellants.*

*D. H. Aylen, Q.C., and D. F. Friesen, for the respondent.*

The judgment of the Court was delivered by

THE CHIEF JUSTICE—These two appeals raise the same primary question and it is this. If machinery (here a newsprint machine), to be delivered in a knocked down condition and purchased under a contract providing that title will pass only when all instalments of purchase price are paid, becomes exempt from sales tax before delivery and installation are complete and before all instalment payments have been made, is the amount of the tax paid in respect of instalments of the price up to the time of exemption recoverable from the Crown? The answer to this question depends on the construction of s. 30(1)(a)(ii) of the *Excise Tax act*, R.S.C. 1952, c. 100, as amended.

Apart from the fact that the newsprint machine purchased by Price (Nfld.) Pulp and Paper Limited was destined for Grand Falls, Newfoundland, and the newsprint machine purchased by the Price Company Limited was destined for Alma, Quebec, and that the contracts were concluded on different dates and provided for different numbers and amounts of instalment payments, the issues raised in the two petitions of right brought by the suppliants were the same. The two cases were tried together by Kerr J. who held that the amounts of tax paid up to the time the machines became exempt were not recoverable. His judgments were affirmed by the Federal Court of Appeal in reasons delivered by Thurlow J., as he then was.

A second, a subsidiary question arises if the tax payments are recoverable, and it is whether the appellant purchasers, to whom the tax was passed on by the manufacturer of the machinery, are

POURVOIS contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale<sup>1</sup> qui ont confirmé un jugement rendu par le juge Kerr en Division de première instance.<sup>2</sup>. Pourvois rejetés.

*Gordon F. Henderson, c.r., et George Hynna, pour les appelantes.*

*D. H. Aylen, c.r., et D. F. Friesen, pour l'intimée.*

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE EN CHEF—Ces deux pourvois soulèvent la même question principale: si une machine (en l'espèce une machine à papier journal), livrée en pièces détachées et achetée en vertu d'un contrat stipulant que le titre de propriété de la machine ne sera transféré à l'acheteur qu'après l'acquittement du prix total, est exemptée de taxe de vente avant que ne soient complétées la livraison et l'installation et avant l'acquittement de tous les versements, peut-on recouvrer du Gouvernement la taxe de vente relative aux acomptes versés avant que la machine soit exemptée de cette taxe? La réponse à cette question dépend de l'interprétation de l'art. 30(1)a)(ii) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100, et ses modifications.

A part le fait que la machine à papier journal achetée par Price (Nfld.) Pulp & Paper Limited devait être livrée à Grand Falls (Terre-Neuve), tandis que celle achetée par Price Company Limited devait l'être à Alma (Québec), que les contrats avaient été conclus à des dates différentes et que le nombre et le montant des acomptes étaient différents, les questions litigieuses soulevées dans les deux pétitions de droit sont identiques. Le juge Kerr a entendu les deux réclamations en même temps et il a conclu que les compagnies ne pouvaient recouvrer la taxe payée avant l'entrée en vigueur de l'exemption. La Cour d'appel fédérale, par la voix du juge Thurlow, maintenant juge en chef adjoint, a confirmé les jugements de première instance.

Une deuxième question, subsidiaire à la première, se pose si les versements de la taxe sont jugés recouvrables: les compagnies acheteuses à qui le fabricant a imputé la taxe de vente, ont-elles

<sup>1</sup> [1974] 2 F.C. 436.

<sup>2</sup> [1973] F.C. 964.

<sup>1</sup> [1974] 2 C.F. 436.

<sup>2</sup> [1973] C.F. 964.

entitled to claim recovery in their own names, although the tax payments were made by the manufacturer to whom they were first remitted by the purchasers along with instalment payments on the purchase price. Kerr J. held that only the person who paid the tax to the Crown had standing to recover the payments and the Federal Court of Appeal was of the same view, adding that it could not be said that as against the Crown the appellants were the owners of the money received from the manufacturer as payments of the tax.

I set out s. 30(1)(a)(i) and (ii) of the *Excise Tax Act* as it stood when the contracts of sale were made. It was in these terms:

30. (1) There shall be imposed, levied and collected a consumption or sales tax of eight per cent on the sale price of all goods

(a) produced or manufactured in Canada

(i) payable, in any case other than a case mentioned in subparagraph (ii), by the producer or manufacturer at the time when the goods are delivered to the purchaser or at the time when the property in the goods passes, whichever is the earlier, and

(ii) payable, in a case where the contract for the sale of the goods (including a hire-purchase contract and any other contract under which property in the goods passes upon satisfaction of a condition) provides that the sale price or other consideration shall be paid to the manufacturer or producer by instalments (whether the contract provides that the goods are to be delivered or property in the goods is to pass before or after payment of any or all instalments), by the producer or manufacturer *pro tanto* at the time each of the instalments becomes payable in accordance with the terms of the contract;

At the time the exemption from tax became effective, which was June 2, 1967, s. 30(1)(a) included an amendment made by 1966-67 (Can.), c. 40 which qualified s. 30(1)(a)(i) by adding a subpara. (iii) to s. 30(1)(a). Hence the tax payable under s. 30(1)(a)(i) was thereafter payable "in any case other than a case mentioned in subpara. (ii) or (iii)". This change by 1966-67 (Can.), c. 40, is not material to the determination of the principal

le droit de recouvrer en leur propre nom ces versements de la taxe, bien que ceux-ci aient été effectués par le fabricant à qui les acheteuses avaient remis les sommes nécessaires à cette fin en les joignant aux acomptes sur le prix d'achat? Le juge Kerr a conclu que seule la personne ayant payé la taxe au Gouvernement était autorisée à recouvrer les versements. La Cour d'appel fédérale a partagé cet avis, ajoutant qu'on ne pouvait dire qu'à l'égard du Gouvernement, les appelantes aient jamais été propriétaires des sommes versées par le fabricant en acquittement de la taxe.

Voici le libellé de l'art. 30(1)a)(i) et (ii) de la *Loi sur la taxe d'accise*, en vigueur à l'époque de la conclusion des contrats de vente:

30. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente de huit pour cent sur le prix de vente de toutes marchandises,

a) produites ou fabriquées au Canada,

(i) payable, dans tout cas autre que celui qui est mentionné au sous-alinéa (ii), par le producteur ou le fabricant à l'époque où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou à l'époque où la propriété des marchandises est transmise, selon celle des deux dates qui est antérieure à l'autre, et

(ii) payable, dans un cas où le contrat de vente des marchandises (y compris un contrat de location-vente et tout autre contrat en vertu duquel la propriété des marchandises est transmise dès qu'il est satisfait à une condition) stipule que le prix de vente ou autre considération doit être payé au fabricant ou producteur par versements (que, d'après le contrat, les marchandises doivent être livrées ou que la propriété des marchandises doit être transmise avant ou après le paiement d'une partie ou de la totalité des versements), par le producteur ou le fabricant *pro tanto* à l'époque où chacun des versements devient exigible en conformité des conditions du contrat;

A la date d'entrée en vigueur de l'exemption, soit le 2 juin 1967, l'art. 30(1)a) avait été modifiée par le c. 40 des S.C. de 1966-67 qui apportait une nouvelle restriction à l'art. 30(1)a)(i) par l'addition d'un sous-alinéa (iii). Ainsi la taxe payable aux termes de l'art. 30(1)a)(i) l'était désormais "dans tout cas autre que celui qui est mentionné au sous-al. (ii) ou (iii)". Le taux de la taxe de vente a été porté à neuf pour cent, par 1966-67

question in these appeals. The tax was raised to nine per cent by 1966-67 (Can.), c. 79 (and later reduced again to eight per cent) but this too has no bearing on these appeals.

The position of the appellants on the main point is that the tax imposed by s. 30 is a sales tax dependent for its ultimate exigibility on the passing of title to the machinery; and unless the taxing statute "deems" the instalment payments of the price to be separate sales, carrying tax liability with them, there is no tax liability if the machinery has become exempt before title has passed or, if for any other reason, there is no completed sale. Reliance is placed by the appellants on *R. v. Dominion Engineering Co. Ltd.*<sup>3</sup>, and especially on the majority reasons of Rand J., at p. 376. A second judgment of this Court invoked by the appellants is *Steel Co. of Canada Ltd. v. The Queen*<sup>4</sup>.

At the time that the *Dominion Engineering Co.* case was decided, the taxing provision which was the predecessor of s. 30(1)(a) was s. 86(1)(a) of the *Special War Revenue Act*, R.S.C. 1927, c. 179, as enacted by 1936 (Can.), c. 45, s. 5. So far as relevant, this provision was as follows:

**86. (1)** There shall be imposed, levied and collected a consumption or sales tax of eight per cent on the sale price of all goods,—

(a) produced or manufactured in Canada, payable by the producer or manufacturer at the time of the delivery of such goods to the purchaser thereof.

Provided that in the case of any contract for the sale of goods wherein it is provided that the sale price shall be paid to the manufacturer or producer by instalments as the work progresses, or under any form of conditional sales agreement, contract of hire-purchase or any form of contract whereby the property in the goods sold does not pass to the purchaser thereof until a future date, notwithstanding partial payment by instalments, the said tax shall be payable *pro tanto* at the time each of such instalments falls due and becomes payable in accordance with the terms of the contract, and all such transactions shall for the purposes of this section, be regarded as sales and deliveries.

(Can.), c. 40, et plus tard ramené à huit pour cent. Ces modifications n'ont toutefois aucune incidence sur les questions en litige.

En ce qui concerne la question principale, les appelantes prétendent que l'art. 30 impose une taxe de vente qui ne devient finalement exigible qu'au moment du transfert du titre de propriété de la machine; et qu'aucune taxe n'est exigible si la machine en a été exemptée avant le transfert du titre de propriété ou si, pour toute autre raison, la vente n'est pas complétée, à moins qu'aux termes de la législation fiscale, les acomptes sur le prix d'achat soient considérés comme des ventes distinctes emportant l'assujettissement à la taxe. Les appelantes s'appuient sur l'arrêt *R. c. Dominion Engineering Co. Ltd.*<sup>3</sup>, et plus particulièrement sur l'opinion de la majorité formulée par le juge Rand, à la p. 376. Les appelantes s'appuient également sur un autre arrêt rendu par cette Cour, savoir *Steel Co. of Canada Ltd. c. La Reine*<sup>4</sup>.

A l'époque de l'arrêt *Dominion Engineering Co.*, la disposition en vigueur, que l'art. 30(1)(a) a remplacée, était l'art. 86(1)(a) de la *Loi spéciale des revenus de guerre*, S.R.C. 1927, c. 179, modifié par l'art. 5 du c. 45 des S.C. 1936, dont voici la partie pertinente:

**86. (1)** Il doit être imposé, prélevé et perçu une taxe de consommation ou de vente de huit pour cent sur le prix de vente de toutes les marchandises,—

a) produites ou fabriquées au Canada, exigible du producteur ou du fabricant à l'époque de la livraison de ces marchandises à leur acheteur.

Toutefois, s'il s'agit, pour la vente de marchandises, d'un contrat où il est prévu que le prix de vente doit être acquitté par versements au fabricant ou producteur au fur et à mesure que progresse l'ouvrage, ou sous toute forme de convention de ventes conditionnelles, de contrat de vente à tempérament, ou toute forme de contrat en vertu duquel la propriété des marchandises vendues ne passe pas aux mains de leur acheteur avant une date ultérieure, nonobstant paiement partiel par versements, ladite taxe est exigible pour ce qui, à l'époque de chacun de ces versements, devient dû et payable conformément aux conditions du contrat, et toutes ces transactions doivent être considérées, pour les fins du présent article, comme ventes et livraisons.

<sup>3</sup> [1944] S.C.R. 371, aff'd. [1947] 1 D.L.R. 1.

<sup>4</sup> [1955] S.C.R. 161.

<sup>3</sup> [1944] R.C.S. 371, confirmé par [1947] 1 D.L.R. 1.

<sup>4</sup> [1955] R.C.S. 161.

Provided further that in any case where there is no physical delivery of the goods by the manufacturer or producer, the said tax shall be payable when the property in the said goods passes to the purchaser thereof.

Following the judgments in the *Dominion Engineering Co.* case, s. 86(1)(a) was repealed by 1947 (Can.), c. 60, s. 14 and replaced by the provision which became s. 30(1)(a) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100.

There are two substantial changes in the formulation of the taxing provisions under s. 30(1)(a)(i) and (ii) as compared with their predecessor s. 86(1)(a). These changes are in the deletion of two clauses which appeared in s. 86(1)(a). It will be noticed that s. 86(1), in its para. (a), combined provisions (1) for a tax on goods, payable at the time of delivery, and (2) for a tax on goods which were purchased under a conditional sale contract. In respect of conditional sale purchases, there was a concluding clause that "all such transactions shall for the purposes of this section be regarded as sales and deliveries". This clause does not appear in s. 30(1)(a)(ii). In respect of sales generally, completed by delivery, and sales under conditional sale agreements there was a proviso in s. 86(1)(a) covering both; I reproduce it again, as follows:

Provided further that in any case where there is no physical delivery of the goods by the manufacturer or producer, the said tax shall be payable when the property in the said goods passes to the purchaser thereof.

This clause too does not appear in the substituted s. 30(1)(a)(ii).

Counsel for the appellants takes comfort in the exclusion of the first-mentioned clause from s. 30(1)(a)(ii), and counsel for the respondent comfort in the exclusion of the proviso above-quoted. Both counsel rely on the same passage in the reasons of Rand J. in the *Dominion Engineering Co.* case, which is as follows (at p. 376):

Although the section declares the "transaction" to be a constructive sale and delivery, the fundamental support of the tax is an executory contract leading to the transfer of title and possession. That contract is con-

De plus, dans le cas où il n'y a pas eu de livraison réelle des marchandises par le fabricant ou producteur, ladite taxe est exigible lorsque la propriété desdites marchandises passe aux mains de leur acheteur.

Après l'arrêt *Dominion Engineering Co.*, l'art. 86(1)a) a été abrogé par l'art. 14 du c. 60 des S.C. 1947, et remplacé par la disposition qui est devenue l'art. 30(1)a) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100.

Il existe deux différences importantes entre le libellé de l'art. 30(1)a)(i) et (ii) et celui de l'art. 86(1)a) qu'il a remplacé, savoir la suppression de deux dispositions qui figuraient à l'art. 86(1)a). Soulignons que ce dernier alinéa prévoyait le prélèvement (1) d'une taxe sur le prix de vente des marchandises, payable au moment de la livraison, et (2) d'une taxe sur le prix de vente des marchandises achetées en vertu d'un contrat de vente conditionnelle. La disposition relative à ce dernier type de contrat se terminait ainsi: «toutes ces transactions doivent être considérées, pour les fins du présent article, comme ventes et livraisons». On ne retrouve pas cette disposition à l'art. 30(1)a)(ii). L'article 86(1)a) comprenait une disposition couvrant à la fois les ventes parfaites par la livraison et les ventes effectuées en vertu d'un contrat de vente conditionnelle; je reproduis de nouveau cette disposition:

De plus, dans le cas où il n'y a pas eu de livraison réelle des marchandises par le fabricant ou producteur, ladite taxe est exigible lorsque la propriété desdites marchandises passe aux mains de leur acheteur.

On ne la retrouve pas non plus à l'art. 30(1)a)(ii).

L'avocat des appelantes fonde son argumentation sur l'absence à l'art. 30(1)a)(ii) de la première disposition citée précédemment, tandis que l'avocat de l'intimée se fonde sur l'absence de la disposition que je viens de citer. Les deux avocats s'appuient sur le passage suivant tiré des motifs du juge Rand dans l'affaire *Dominion Engineering Co.* (à la p. 376):

[TRADUCTION] Même si l'article porte que la «transaction» est une vente et une livraison implicite, l'opération qui justifie essentiellement la taxe est un contrat imparfait devant aboutir à la cession de la propriété. Ce

ceived as a potential sale to which in turn is related a potential total tax: "the tax shall be payable". *Pro tanto* portions of the tax are related to instalments of price and, when the latter become payable as parts of a whole, the right to the tax takes on the same character: but throughout, the tax depends for its efficacy upon the maturing contract. For the total tax there is only an inchoate liability created by the making of the agreement: and to sustain the right to the tax, the instalment become payable must remain an obligation of an executory contract.

The legal liability at any time for any portion of the tax in no degree restricts the parties in good faith from modifying the contract as they see fit, and *a fortiori* it does not prevent a modification by operation of law. If, in the legal result, the actual transaction ceases to be one of sale, then the necessary support for the tax disappears. That result, at least where the termination of the contract does not effect a total rescission, will not affect the right to taxes on any portion of the price paid to the seller nor does it touch those that have been collected or reduced to judgment by the Crown.

That case involved a conditional sale of a pulp-drying machine to be built to certain specifications, the price to be paid in nine instalments and title to pass when the full price was paid. After six instalments had been paid, and as well the tax related to each of them, the purchaser went bankrupt and work on the machine stopped. There was, indeed, no delivery of the machine to the purchaser. The Crown sued for the tax payable on the last three unpaid instalments. Its claim was denied by the Exchequer Court, by this Court, and by the Privy Council.

Hudson J. in this Court, in a concurring judgment, based his conclusion against the Crown squarely on the proviso in s. 86(1)(a) that where there was no physical delivery the tax was payable when title passed. The Privy Council affirmed on this ground. Neither this Court nor the Privy Council was called upon to determine whether the tax already paid was recoverable. The Privy Council may have given some hope to a taxpayer in this connection by saying that "the result of their view

contrat est conçu comme une vente possible assujettie à une taxe globale possible: «ladite taxe est exigible». Les tranches de la taxe sont évaluées en fonction des acomptes versés sur le prix et, lorsque ceux-ci deviennent payables à titre de partie d'un tout, la taxe suit le sort du principal; toutefois, pendant toute la période en cause, la taxe n'existe que dans la mesure où l'on prévoit que le contrat sera exécuté. L'accord ne crée qu'une obligation incomplète d'acquitter le montant total de la taxe; pour qu'on puisse en exiger l'acquittement, il faut que le versement devenu payable le soit à titre d'obligation d'un contrat imparfait.

Le fait d'être tenues à un moment donné d'acquitter une partie quelconque de la taxe n'empêche en aucune façon les parties de bonne foi de modifier le contrat à leur guise et, *a fortiori*, n'empêche pas que le contrat soit modifié par le seul effet de la loi. S'il en résulte, en droit, que la transaction n'est plus une vente, l'assiette nécessaire à l'impôt disparaît. Ce résultat, du moins dans les cas où la résiliation du contrat n'opère pas rescission totale, ne fera pas disparaître le droit à la perception de la taxe sur toute partie du prix payé au vendeur et ne saurait avoir pour effet de faire varier le montant des taxes déjà perçues ou fixées par jugement en faveur de la Couronne.

Cette affaire portait sur la vente conditionnelle d'une machine à sécher la pâte, qui devait être fabriquée selon certaines spécifications et dont le prix était payable en neuf versements; le titre de propriété de la machine ne devait être transmis que lors du paiement complet. Après le paiement de six acomptes et de la taxe afférente à chacun d'eux, l'acheteuse a fait faillite et les travaux de fabrication de la machine ont cessé. La machine n'a donc jamais été livrée à l'acheteuse. Le Gouvernement a alors cherché à recouvrer la taxe afférente aux trois versements en souffrance. La Cour de l'Échiquier, la présente Cour et le Conseil privé ont rejeté sa réclamation.

En cette Cour, le juge Hudson a rejeté, dans ses motifs concordant avec l'opinion de la majorité, la réclamation du Gouvernement en se fondant carrément sur la disposition de l'art. 86(1)a) selon laquelle, dans les cas où il n'y avait pas eu livraison réelle des marchandises, la taxe était exigible lorsque la propriété des marchandises passait aux mains de leur acheteur. Le Conseil privé a confirmé l'arrêt de la Cour suprême en se fondant sur ce motif. Aucun des deux n'a été appelé à décider

may lead to anomalies", and then adding that "it would indeed have absolved the Dominion Company from liability to pay sales tax on the six instalments which they in fact received and on which they paid tax" ([1947] 1 D.L.R. 1, at p. 5).

It is plain to me, from a comparison of s. 86(1)(a) and s. 30(1)(a)(i)(ii), that there has been a legislative reformulation of the incidence of the sales tax on the sale price of goods by dealing separately with the situations where delivery is made or title passes and where goods are purchased under an instalment contract with title deferred until the price is paid in full. The proviso to s. 86(1)(a), which determined the result in the *Dominion Engineering Co.* case for both Hudson J. and for the Privy Council, became, in substance, part of s. 30(1)(a)(i) and no longer related to the tax position under a conditional sale agreement. However, the former provision making instalment transactions sales and deliveries was not made part of s. 30(1)(a)(ii). It is found in another context in s. 31(1) of the *Excise Tax Act*.

Counsel for the appellant emphasized the absence of this "deeming" clause (as he called it) from s. 30(1)(a)(ii) in support of his more general contention that s. 30(1)(a) imposes a sales tax, that payments made before title passes are contingent payments, that the tax imposed is a total tax and (quoting Rand J., *supra*) "for the total tax there is only an inchoate liability created by the making of the [conditional sale] agreement". In short, it is urged that since (as shown by the *Dominion Engineering Co.* case) the Crown cannot claim tax on instalments no longer payable because no longer an obligation of an executory contract, it cannot keep tax paid under instalments in respect of goods which have become exempt before title has passed. Of course, to apply the

si la taxe déjà versée était recouvrable. Le Conseil privé peut avoir donné au contribuable quelques espoirs à cet égard en déclarant que [TRADUCTION] «leur opinion risque de mener à des anomalies», puis en ajoutant que [TRADUCTION] «en effet, si l'on suit cette opinion, la compagnie Dominion n'aurait pas été tenue de payer la taxe de vente sur les six versements qu'elle a effectivement reçus et sur lesquels elle a payé la taxe» ([1947] 1 D.L.R. 1, à la p. 5).

En comparant l'art. 86(1)a) et l'art. 30(1)a)(i) et (ii), il est clair à mes yeux que le législateur a remanié la question de l'incidence de la taxe de vente sur le prix de vente des marchandises en traitant séparément les cas où il y a livraison de la marchandise ou transfert du titre de propriété, et ceux où les marchandises sont achetées en vertu d'un contrat de vente à tempérament emportant transfert du titre de propriété lors du paiement complet. La partie de l'art. 86(1)a) sur laquelle le juge Hudson et le Conseil privé ont fondé leur décision dans l'affaire *Dominion Engineering Co.*, a été incorporée pour l'essentiel à l'art. 30(1)a)(i) et n'a désormais plus trait à l'exigibilité de la taxe lorsqu'il y a contrat de vente conditionnelle. Toutefois, la disposition antérieure selon laquelle les transactions à tempérament devaient être considérées comme ventes et livraisons, n'a pas été incorporée à l'art. 30(1)a)(ii). On la retrouve dans un autre contexte à l'art. 31(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

L'avocat des appelantes a insisté sur l'absence de cette disposition à l'art. 30(1)a)(ii) pour étayer sa prétention plus générale voulant que l'art. 30(1)a) impose une taxe de vente, que les paiements effectués avant le transfert du titre de propriété sont des paiements conditionnels, que la taxe imposée est un montant total et (citant aussi le juge Rand) [TRADUCTION] «d'accord [de vente conditionnelle] ne crée qu'une obligation incomplète d'acquitter le montant total de la taxe». En résumé, on allègue que puisque le Gouvernement ne peut exiger (comme l'affaire *Dominion Engineering Co.* le démontre) le paiement d'une taxe sur des versements qui ne sont plus exigibles parce qu'ils ne constituent plus une obligation d'un contrat imparfait, elle ne peut garder la taxe afférente

words of Rand J. strictly, the instalments in the present case are continuing obligations of an executory contract, and to this extent the parallel with the *Dominion Engineering Co.* case disappears.

*Steel Co. of Canada Ltd. v. The Queen, supra*, is of no direct assistance here. It did not deal with a purchase under a conditional sale contract, but with a contract of sale to Western Canada purchasers of unascertained goods, sold F.O.B. Head of the Lakes, and the question was whether there had been physical delivery of the goods or whether title had passed when the goods were destroyed by fire while in the carrier's possession in Montreal. It was in this context that the language of Locke J. must be viewed when he said (at pp. 169-170):

The tax is a sales tax and not a tax upon contracts of sale not carried out. Liability does not, in my opinion, attach unless and until the goods sold are delivered or the property in them passes to the purchaser and the latter becomes liable to payment of the purchase price.

I am unable to agree that the appellants can sustain their contention, either in terms of history surrounding s. 30(1)(a)(ii) or under its provisions taken alone, that the sales tax under s. 30(1)(a)(ii) is only contingently exigible until title has passed, at which time the tax liability is finally fixed. There is found in s. 30(1)(a)(ii) bracketed words which were not found in s. 86(1)(a) in the same terms, and they are as follows:

(whether the contract provides that the goods are to be delivered or property in the goods is to pass before or after payment of any or all instalments)

It is clear to me that where a conditional sale contract is concerned the tax is payable, *pro tanto* as the subparagraph says, when each instalment becomes payable, and liability for the tax is fixed

aux versements sur le prix de vente de marchandises qui en ont été exemptées avant le transfert du titre de propriété. Naturellement, si l'on s'en tient rigoureusement à ce qu'a dit le juge Rand, les versements en l'espèce sont payables à titre d'obligations continues d'un contrat imparfait, et c'est dans cette mesure que disparaît le parallèle tracé avec l'affaire *Dominion Engineering Co.*

L'arrêt *Steel Co. of Canada Ltd. c. La Reine*, précité, n'est d'aucun secours en l'espèce. Il ne s'agissait pas, dans cette affaire-là, d'un achat effectué aux termes d'un contrat de vente conditionnelle, mais plutôt d'un contrat de vente de marchandises indéterminées, vendues F.A.B. Tête-des-Grands-Lacs aux acheteurs de l'Ouest canadien. La question litigieuse était de savoir s'il y avait eu livraison réelle des marchandises ou s'il y avait eu transfert du titre de propriété lorsqu'un incendie détruisit les marchandises qui étaient alors en la possession du transporteur à Montréal. C'est dans ce contexte qu'il convient d'examiner les propos suivants du juge Locke (aux pp. 169 et 170):

[TRADUCTION] La taxe est une taxe de vente mais pas une taxe afférente aux contrats de vente inexécutés. A mon avis, cette taxe est exigible uniquement lorsque les marchandises vendues sont livrées à l'acheteur ou lorsque le titre de propriété desdites marchandises passe aux mains de ce dernier qui doit alors payer le prix d'achat.

Je suis d'avis que ni l'historique de l'art. 30(1)(a)(ii) ni ses dispositions considérées isolément ne viennent appuyer la prétention des appelantes selon laquelle l'exigibilité de la taxe de vente, imposée aux termes de l'art. 30(1)(a)(ii), est subordonnée au transfert du titre de propriété qui détermine également l'assujettissement définitif à la taxe. On trouve à l'art. 30(1)(a)(ii) une phrase entre parenthèses dont le libellé ne figurait pas dans les mêmes termes à l'art. 86(1)(a). La voici:

(que, d'après le contrat, les marchandises doivent être livrées ou que la propriété des marchandises doive être transmise avant ou après le paiement d'une partie ou de la totalité des versements)

A mes yeux, il est clair qu'au regard d'un contrat de vente conditionnelle, la taxe est payable *pro tanto*, comme le prescrit le sous-alinéa, à l'époque où chacun des versements devient exigible, et l'as-

accordingly irrespective of delivery and irrespective of when title passes. The tax, proportioned to each instalment of the purchase price, is due and payable when any instalment is payable and is, to that extent, exigible and final.

For the foregoing reasons, I conclude that the taxes paid on the instalments of purchase price are not recoverable by reasons of the machinery subsequently becoming exempt from tax. It is unnecessary, therefore, to deal with the subsidiary point respecting the appellants' standing to claim recovery. I would leave this point open for consideration in a case that calls for a conclusion upon it.

I would dismiss the appeals with costs.

*Appeals dismissed with costs.*

*Solicitors for the appellants: Gowling & Henderson, Ottawa.*

*Solicitor for the respondent: D. S. Thorson, Ottawa.*

sujettissement à la taxe est déterminé en conséquence indépendamment de la livraison et de la date du transfert du titre de propriété. La taxe, calculée proportionnellement à chaque versement du prix d'achat, est payable dès qu'un versement le devient et, dans cette mesure, elle est exigible et finale.

Pour ces motifs, je conclus que, même si la machine a été ultérieurement exemptée de la taxe de vente, les taxes déjà payées à l'égard des versements sur le prix d'achat ne sont pas recouvrables. Par conséquent il est inutile d'examiner la question subsidiaire de savoir si les appelantes ont qualité pour réclamer le remboursement des taxes versées. L'étude de cette question devrait se faire uniquement dans le cadre d'une affaire qui exige qu'on y réponde.

Je suis d'avis de rejeter les pourvois avec dépens.

*Pourvois rejetés avec dépens.*

*Procureurs des appelantes: Gowling & Henderson, Ottawa.*

*Procureur de l'intimée: D. S. Thorson, Ottawa.*