

T-3189-79
T-3275-80
T-3276-80

T-3189-79
T-3275-80
T-3276-80

Modern Miss Sportswear Limited (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Dubé J.—Montreal, November 18;
Ottawa, November 25, 1980.

Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from Minister's decision to disallow contracting costs claimed by plaintiff on the ground that they are not part of plaintiff's "cost of labour" nor "cost of manufacturing and processing labour" — Plaintiff, a manufacturer, farms out its sewing operations to contractors who in turn hire sewing operators — Submission by plaintiff that manufacturer exercises a degree of control over the operators and is ultimately responsible for their unpaid wages — Whether for these reasons the employees of the contractors become those of the manufacturer — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended, s. 125.1 — Income Tax Regulations, SOR/73-495, s. 5202.

These are appeals from a decision of the Minister to disallow contracting costs claimed by the plaintiff on the ground that these costs were not part of plaintiff's "cost of labour" nor of its "cost of manufacturing and processing labour" within the meaning of section 5202 of the *Income Tax Regulations*. The plaintiff, a manufacturer of ladies' garments, employs workers most of whom are directly involved in the manufacturing and processing functions, and parcels out sewing contracts to several contractors who in turn hire the sewing machine operators. Pursuant to section 125.1 of the *Income Tax Act*, plaintiff claimed for its 1973, 1974 and 1975 taxation years, deductions based on its manufacturing and processing costs including the cost of contracting. Plaintiff contends that because there is a degree of control exercised by the manufacturer over the operators and because the manufacturer is ultimately legally responsible for the operators' unpaid wages and benefits, the employees of the contractors become the employees of the manufacturer when they work on the garments of the latter.

Held, the appeals are dismissed. There does not exist a master and servant relationship between the manufacturer and the sewing operators. (1) There is no oral or written contractual link between them. The workers are hired and fired by the contractors. (2) The operators' salaries are paid by the contractors. Hence, this is not a case where the servant agrees to provide his skill and work to a master in exchange for a wage. (3) The equipment used by the operators is usually owned by the contractors. (4) All the usual deductions from the employees' pay cheques are made by the contractors. (5) The operators basically take their general instructions from the contractor who hired them. Furthermore, contractors are not agents of the manufacturers. They file their own income tax

Modern Miss Sportswear Limited (Demanderesse)

c.

La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Dubé—
Montréal, 18 novembre; Ottawa, 25 novembre
1980.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel contre la décision du Ministre de rejeter les coûts de sous-traitance réclamés par la demanderesse au motif que ceux-ci ne font partie ni du «coût en main-d'œuvre» ni du «coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation» — La demanderesse, qui est un fabricant, confie ses travaux de couture à des sous-traitants qui, eux, emploient des opératrices de machine à coudre — La demanderesse allègue que le fabricant exerce un certain contrôle sur les opératrices et répond des salaires non acquittés — La question est de savoir si, pour ces motifs, les employés des sous-traitants deviennent ceux du fabricant — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, modifiée, art. 125.1 — Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/73-495, art. 5202.

Les présents appels ont été interjetés de la décision du Ministre rejetant les coûts de sous-traitance réclamés par la demanderesse au motif que ceux-ci ne faisaient partie ni du «coût en main-d'œuvre» ni du «coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation», au sens de l'article 5202 des *Règlements de l'impôt sur le revenu*. La demanderesse, qui s'occupe de la fabrication de vêtements pour dames, emploie des travailleurs dont la plupart sont directement engagés dans les opérations de fabrication et de transformation, et cède les travaux de couture à plusieurs sous-traitants qui, eux, emploient des opératrices de machine à coudre. La demanderesse a réclamé pour les années d'imposition 1973, 1974 et 1975, en vertu de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, des déductions pour coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation, y compris les coûts de sous-traitance. La demanderesse allègue que, puisque le fabricant exerce un certain contrôle sur les opératrices et répond légalement des salaires et avantages non acquittés, les employés des entrepreneurs sont ceux du fabricant lorsqu'ils travaillent sur les produits de ce dernier.

Arrêt: les appels sont rejetés. Il n'existe aucun rapport de commettant à préposé entre le fabricant et les opératrices de machines à coudre. (1) Il n'existe aucun lien contractuel, sous forme verbale ou par écrit, entre eux. Les travailleuses sont engagées et licenciées par les entrepreneurs. (2) Les salaires sont payés aux opératrices par les entrepreneurs. Il ne s'agit donc pas d'un cas où le préposé s'engage à fournir ses compétences et son travail au commettant en contrepartie d'un salaire. (3) Le matériel dont se servent les opératrices appartient normalement aux entrepreneurs. (4) Tous les prélèvements habituels sur les chèques de paye des employés sont effectués par les entrepreneurs. (5) C'est de l'entrepreneur que les opératrices reçoivent généralement leurs instructions. En

returns, wherein they claim their own deductions for the costs in question. Finally, section 5202 of the Regulations cannot apply: the manufacturer paid the contractors' invoices with respect to the garments, not the operators' wages.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

Carl M. Ravinsky for plaintiff.
Deen Olsen and Wilfrid Lefebvre for defendant.

SOLICITORS:

Spiegel & Kravetz, Montreal, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

DUBÉ J.: These three appeals dealing with the plaintiff's 1973, 1974 and 1975 taxation years have been heard together on common evidence.

The plaintiff is a Quebec corporation engaged in the business of manufacturing garments for women in Montreal since 1966. It employs about 25 persons, some 20 of whom are directly involved in the manufacturing and processing functions. Those employees, however, do not perform the sewing operations which are farmed out by the plaintiff to several contractors. There were some 25 such contractors in 1975, mostly located in the Montreal garment district, with one in Nicolet and others as far away as the Beauce region.

The plaintiff claimed manufacturing and processing deductions pursuant to section 125.1 of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended, for the three taxation years in question. The amounts of the deductions claimed were calculated on the plaintiff's manufacturing and processing costs including the cost of contracting.

The contracting costs were disallowed by the Minister on the ground that they were not part of

outré, les entrepreneurs ne sont pas mandataires des fabricants. Ils déposent leurs propres déclarations d'impôt, dans lesquelles ils revendiquent leurs propres déductions pour les coûts en question. Enfin, l'article 5202 des Règlements ne peut pas s'appliquer: le fabricant a payé les entrepreneurs selon leurs factures, qui portent sur le coût du travail et non sur les salaires des opératrices.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

Carl M. Ravinsky pour la demanderesse.
Deen Olsen et Wilfrid Lefebvre pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Spiegel & Kravetz, Montréal, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE DUBÉ: Les trois présents appels portent sur la cotisation d'impôt de la demanderesse pour les années d'imposition 1973, 1974 et 1975 et ont été entendus ensemble sur preuve commune.

La demanderesse est une société québécoise s'occupant depuis 1966 de la fabrication de vêtements pour dames à Montréal. Elle occupe environ 25 travailleurs, dont une vingtaine sont directement engagés dans les opérations de fabrication et de transformation. Toutefois, ces travailleurs ne font pas de couture. La demanderesse confie ce travail à plusieurs sous-traitants. En 1975, elle recourait aux services d'environ 25 entrepreneurs de ce genre, situés la plupart dans le quartier du vêtement de Montréal, l'un d'entre eux à Nicolet et d'autres jusque dans la région de la Beauce.

La demanderesse a réclamé, en vertu de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63, modifiée, des déductions pour coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation pour les années d'imposition considérées. Les montants des déductions réclamées ont été calculés selon ces coûts, y compris les coûts de sous-traitance.

Le Ministre a rejeté les coûts de sous-traitance au motif que ceux-ci ne faisaient partie ni du «coût

plaintiff's "cost of labour" nor of its "cost of manufacturing and processing labour" within the meaning of section 5202 of the *Income Tax Regulations* [SOR/73-495].

The relevant portion of the definition of "cost of labour" under section 5202 reads as follows:

5202. . . .

"cost of labour" of a corporation for a taxation year means an amount equal to the aggregate of

(a) the salaries and wages paid or payable during the year to all employees of the corporation for services performed during the year, and

(b) all other amounts each of which is an amount paid or payable during the year for the performance during the year, by any person other than an employee of the corporation, of functions relating to

- (i) the management or administration of the corporation,
- (ii) scientific research as defined in section 2900, or

(iii) a service or function that would normally be performed by an employee of the corporation,

In its income tax report plaintiff claimed the contracting costs as amounts paid for "a service or function that would normally be performed by an employee of the corporation" under subparagraph (b)(iii), but counsel at the hearing did not contend that the sewing was normally performed at the plaintiff's plant. He argued that the employees of the several contractors were employees of the plaintiff as well when they performed sewing operations upon the plaintiff's garments (paragraph (a)).

According to the evidence at the hearing, the Quebec garment industry, or the needle trade as it is called, is differently structured from most of the other manufacturing businesses. With a view to minimize their liability and increase their efficiency, most manufacturers limit themselves to key operations at their own plant and parcel out sewing contracts to several small contractors who employ local women to operate their sewing machines.

According to Lazar Peters, the executive director of The Montreal Dress and Sportswear Manufacturers' Guild, the contractors become "an extension" of the manufacturer and the latter controls to a very high degree the activities of the

en main-d'œuvre» ni du «coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation» de la demanderesse, au sens de l'article 5202 des *Règlements de l'impôt sur le revenu* [DORS/73-495].

La partie pertinente de la définition du «coût en main-d'œuvre» que donne l'article 5202 est ainsi rédigée:

5202. . . .

«coût en main-d'œuvre» d'une corporation pour une année d'imposition signifie un montant égal au total

a) des traitements et salaires payés ou payables pendant l'année à tous les employés de la corporation pour des services rendus pendant l'année, et

b) de toutes les autres sommes dont chacune constitue une somme payée ou payable pendant l'année pour l'exécution pendant l'année, par toute personne autre qu'un employé de la corporation, de fonctions relatives

- (i) à la gestion ou à l'administration de la corporation;
- (ii) à la recherche scientifique suivant la définition qu'en donne l'article 2900, ou

(iii) à un service ou à une fonction que rendrait ou accomplirait normalement un employé de la corporation,

Dans sa déclaration d'impôt, la demanderesse à réclamer, en vertu du sous-alinéa b)(iii), les coûts de sous-traitance comme montants payés pour «un service ou . . . une fonction que rendrait ou accomplirait normalement un employé de la corporation», mais à l'audience, l'avocat n'a pas confirmé que les travaux de couture se faisaient normalement à l'établissement de la demanderesse. Il a fait valoir que les employés des divers entrepreneurs étaient également ceux de la demanderesse lorsqu'ils cousaient les vêtements confectionnés par cette dernière (alinéa a)).

D'après les éléments de preuve produits à l'audience, l'industrie du vêtement du Québec, ou l'industrie de la couture comme on l'appelle, a une structure différente de celle de la plupart des autres entreprises de fabrication. En vue de réduire leur responsabilité et d'accroître leur productivité, la plupart des fabricants ne retiennent que des opérations clés pour leur propre usine et cèdent les travaux de couture à plusieurs petits sous-traitants qui emploient des femmes de la place pour faire fonctionner leurs machines à coudre.

Selon Lazar Peters, le directeur général de La Guilde des manufacturiers de la robe et du vêtement sport de Montréal, les sous-traitants deviennent [TRADUCTION] «un prolongement» du fabricant et celui-ci a la haute main sur les activités de

former. The manufacturer sends technical people "to supervise, train and instruct" the operators who work on their garments at the contractors' plants.

Javier Montero, now president of the plaintiff and its secretary-treasurer during the taxation years in question, personally visited the contractors' plants and monitored the sewing operations during the relevant period, and still does at times.

Normally, contractors provide their own equipment, but on occasions the manufacturer loans sewing machines or other tools to the contractors at no costs, or at costs to be recovered from the contracts. On one occasion Montero made a personal loan to one specific contractor to allow her to launch her own business.

Generally speaking, the role of the manufacturer is to seek fabric information, to design new lines of clothing for each season, to obtain new styles from Europe or elsewhere, to prepare patterns, to produce samples, to purchase fabric from suppliers and to cut the fabric. At that stage the fabric is taken to the contractors by an independent carrier rented by the manufacturer. The parcels are accompanied by "markers" (patterns), cutting slips and trimming check-out sheets. The latter documents, made in three copies, allow the manufacturer to check the work performed on the garments.

The manufacturer pays the contractor by the unit, upon completion, according to prices agreed to orally by the two parties.

The sewing operators are hired by the contractor, but if any particular operator is not efficient, or satisfactory to the manufacturer, the latter may use his considerable power of persuasion upon the contractor to have that person fired.

Wages, of course, are paid by the contractor to the operators and he deducts from their paychecks the standard payments for unemployment insurance, income tax, pension, etc. The manufacturer, however, has an ultimate responsibility in the matter, as prescribed by the Decree relating to the

ceux-là. Le fabricant envoie du personnel technique [TRADUCTION] «pour surveiller et former» les opératrices qui, aux usines des sous-traitants, travaillent sur ses vêtements et [TRADUCTION] «leur donner des instructions».

Javier Montero, secrétaire-trésorier de la société demanderesse durant les années d'imposition considérées et maintenant président de celle-ci, a personnellement visité les usines des sous-traitants et contrôlé les opérations de couture pendant la période en cause. Il le fait encore de temps à autre.

D'habitude, les sous-traitants fournissent leur propre matériel, mais il arrive que le fabricant leur prête, gratuitement ou pour un prix imputable sur le contrat de sous-traitance, des machines à coudre ou d'autres outils. Montero a, une fois, consenti un prêt personnel à un entrepreneur pour lui permettre de lancer sa propre entreprise.

Généralement, le rôle du fabricant consiste à rassembler des renseignements sur le tissu, à concevoir de nouvelles coupes de vêtement pour chaque saison, à faire venir d'Europe ou d'ailleurs de nouvelles modes, à préparer des patrons, à produire des modèles, à acheter du tissu des fournisseurs et à procéder à la coupe du tissu. A ce stade, le tissu est envoyé aux sous-traitants par un transporteur indépendant engagé par le fabricant. Les paquets sont accompagnés de «traceurs» (patrons), de feuilles de coupe et de feuilles de vérification de découpe. Ces derniers documents, faits en trois exemplaires, permettent au fabricant de vérifier le travail accompli sur les vêtements.

Le fabricant paye le sous-traitant à la pièce, le travail achevé, au prix verbalement convenu par les deux parties.

Les opératrices de machines à coudre sont engagées par le sous-traitant. Toutefois, si le travail d'une opératrice n'est pas efficace ou satisfaisant aux yeux du fabricant, ce dernier peut utiliser son poids considérable pour amener le sous-traitant à la renvoyer.

Pour ce qui est des salaires, c'est, bien entendu, le sous-traitant qui paie les opératrices et qui prélève sur les chèques de paie les sommes habituelles pour l'assurance-chômage, l'impôt sur le revenu, le régime de pension, etc. Toutefois, en vertu du Décret relatif à l'industrie de la robe,

Dress Industry. Section 14 of Annexe C of the said Decree reads as follows:

14. Every professional employer contracting with a sub-entrepreneur or a sub-contractor, directly or through an intermediary, shall be jointly and severally responsible with such sub-entrepreneur or sub-contractor and any intermediary, for the payment of the wage fixed by the decree.

The responsibility of the manufacturer for the contractor is also outlined in the "*convention collective de travail*" [collective labour agreement] between The Montreal Dress and Sportswear Manufacturers' Guild and the Joint Commission (Comité conjoint de Montréal, Union des ouvriers de la robe) [Montreal Joint Board Dressmakers' Union], and the Union internationale des ouvriers du vêtement pour dames [International Ladies' Garment Workers' Union], which stipulates as follows:

50.02 Each Employer, a member of the Guild, shall be jointly and severally responsible together with each contractor and sub-contractor to which each such Employer shall furnish work falling under the jurisdiction of this Agreement, for the payment of wages, and for payments into the Welfare Funds, and for due compliance with working conditions, the whole as set out in the present Agreement.

Article 50.01 of the agreement provides that the manufacturer, described as the "Employer-Supplier" who supplies a contractor with work to be performed by such contractor, called "Employer-Contractor", shall, at the request of the Union, make two separate payments for such work to the contractor, that is 90% to be paid to the contractor and the balance of 10% payable to the Trustees of the Union Welfare Funds.

Should contractors fail to pay their employees, or should they go bankrupt (and it would appear that the latter occurrence is not uncommon in the silk trade), then the manufacturer is notified by the Joint Commission and he has to pay the Commission moneys owing to the sewing operators. There is evidence that the plaintiff has had to pay factory wages and holidays unpaid by contractor Dopinjay Fashions Inc.

It is obvious, therefore, that there is a close rapport between the manufacturers and the contractors: their respective successes and failures are almost inextricably enmeshed. The contractors look up to the manufacturers as their source of revenue; the manufacturers rely totally on the

cette responsabilité incombe en dernier lieu au fabricant. L'article 14 de l'annexe C dudit Décret est ainsi rédigé:

14. Tout employeur professionnel qui contracte avec un sous-entrepreneur ou sous-traitant, directement ou par intermédiaire, est solidairement responsable avec ce sous-entrepreneur ou sous-traitant et tout intermédiaire, du paiement du salaire fixé par le décret.

Cette responsabilité solidaire du fabricant et du sous-traitant résulte également de la «convention collective de travail» intervenue entre La Guilde des Manufacturiers de la robe et du vêtement sport de Montréal, le Comité conjoint (Comité conjoint de Montréal, Union des ouvriers de la robe), et l'Union internationale des ouvriers du vêtement pour dames. Cette convention collective prévoit en effet ce qui suit:

50.02 Chaque employeur, membre de la Guilde sera solidairement responsable avec chaque entrepreneur et sous-entrepreneur à qui il fournit du travail couvert par la présente convention collective, pour le paiement des salaires, les versements aux fonds de bien-être, et pour l'observance des conditions de travail, le tout tel qu'il est disposé dans la présente convention collective.

L'article 50.01 de la convention prévoit que le fabricant, décrit comme «Employeur-fournisseur», qui fournit du travail à l'entrepreneur, appelé «Employeur-entrepreneur», doit, sur la requête de l'Union, effectuer deux versements à cet entrepreneur pour le travail accompli, savoir 90% à l'entrepreneur et le reste, soit 10%, aux fiduciaires du Fonds de Bien-être de l'Union.

Si un entrepreneur ne paye pas ses employés, ou encore s'il fait faillite (chose qui, semble-t-il n'est pas rare dans la soierie), le Comité conjoint en avise le fabricant et ce dernier doit alors verser au Comité les sommes dues aux opératrices de machines à coudre. Il a été établi que la demanderesse a dû payer les salaires et les congés que l'entrepreneur Dopinjay Fashions Inc. n'avait pas acquittés.

Il s'ensuit qu'il existe des liens étroits entre les fabricants et les entrepreneurs: les succès et les échecs des uns dépendent directement de ceux des autres. Les entrepreneurs regardent les fabricants comme leur source de revenus; ceux-ci dépendent totalement de la production de ceux-là. Ce haut

production of the contractors. This high degree of interdependence and mutual reliance is vital to such a fragile industry as the Quebec textile trade.

The plaintiff invites the Court to conclude from such a close business intimacy that the employees of the contractors become the employees of the manufacturer when they work on the garments of the latter.

Although there is a degree of control exercised by the manufacturer over the sewing machine operators and although he is ultimately legally responsible for their unpaid wages and benefits, I cannot find that there exists a master and servant relationship between them.

Firstly, there is no contract of service, no contractual link whatsoever, oral or written, between the two. The workers are hired by the contractors and fired by them. Of course, because of the economic dependence of the contractors upon the manufacturer, the latter may carry sufficient leverage to obtain the firing of an incompetent operator. That result is not obtained by the exercise of a legal right. It is the reality of economic clout.

Secondly, the salaries are not paid to the operators by the manufacturer, but by the contractors. One essential condition to the existence of a contract of service is that the servant agrees to provide his skill and work to a master in exchange for a wage or other remuneration (*vide A Ready Mixed Concrete (South East), Ltd. v. Minister of Pensions and National Insurance* [1968] 1 All E.R. 433 at pp. 439 and 440).

Thirdly, the equipment and the tools used by the operators are usually owned by the contractors, not by the manufacturer.

Fourthly, all the usual deductions from the employees' paychecks are made by the contractors.

Fifthly, the operators basically take their general instructions from the contractor who hired them, not from the manufacturer. The contractor decides which manufacturer's garments will be sewed in his shop. On any given day his employees may be working on the merchandise of several different manufacturers. It is difficult to conceive

niveau d'interdépendance et de confiance mutuelle est vitale dans un secteur aussi fragile que l'industrie textile du Québec.

La demanderesse demande à la Cour de conclure que, compte tenu de ces rapports d'affaires étroits, les employés des entrepreneurs sont ceux du fabricant lorsqu'ils travaillent sur les produits de ce dernier.

Bien que le fabricant exerce un certain contrôle sur les opératrices de machines à coudre et qu'il réponde légalement des salaires et avantages non acquittés, je ne puis conclure à l'existence d'un rapport de commettant à préposé entre eux.

Premièrement, il n'existe aucun contrat de travail, aucun lien contractuel, sous forme verbale ou par écrit, entre eux. Les travailleuses sont engagées et licenciées par les entrepreneurs. Bien entendu, puisque les entrepreneurs dépendent, sur le plan économique, du fabricant, ce dernier a assez d'influence pour obtenir le renvoi d'une opératrice incompétente. Un tel licenciement est obtenu non pas en vertu d'un droit, mais bien du seul pouvoir économique.

Deuxièmement, les salaires ne sont pas payés aux opératrices par le fabricant, mais par les entrepreneurs. Pour qu'il y ait contrat de travail, il faut, et c'est là une condition essentielle, que le préposé s'engage à fournir ses compétences et son travail au commettant en contrepartie d'un salaire ou de toute autre rémunération (voir *A Ready Mixed Concrete (South East), Ltd. c. Minister of Pensions and National Insurance* [1968] 1 All E.R. 433, aux pp. 439 et 440).

Troisièmement, le matériel et les outils dont se servent les opératrices appartiennent normalement aux entrepreneurs et non au fabricant.

Quatrièmement, tous les prélèvements habituels sur les chèques de paye des employés sont effectués par les entrepreneurs.

Cinquièmement, c'est de l'entrepreneur et non du fabricant, que les opératrices reçoivent généralement leurs instructions. L'entrepreneur décide les vêtements de quel fabricant seront cousus dans son atelier. Ses employés travaillent à tout moment sur les marchandises de plusieurs fabricants à la fois. On ne voit pas comment ces opératrices pour-

how these operators would successively become the servants of different masters in the course of a week, or even within a day, most likely without the knowledge of either the masters or the servants.

If the contractors were deemed to be agents of the manufacturers, then one might consider the sewing operators as being in reality the employees of the principals, the manufacturers. Such is not the case. Contractors do not consider themselves agents of the manufacturers. They file their own income tax reports, wherein they claim their own deductions for manufacturing and processing costs. The scheme of the Act does not contemplate such a double deduction.

In any event, even if I were to consider the employees of the several contractors as servants of the plaintiff, which I do not, still the cost of labour in relation to them could not be considered as "cost of labour" as defined under section 5202 of the Regulations. Under that definition such costs relate only to "the salaries and wages" paid to the employees, whereas the plaintiff has not paid salaries and wages to the sewing operators in question. It has paid to the contractors invoices submitted by the contractors, which invoices charge the total costs for units of garments completed, not the wages paid to sewing operators.

It is a well-established rule that the exempting provisions of a taxing statute must be construed strictly and that the burden is on the taxpayer to place himself squarely within the four corners of the exemption.

Under the circumstances the three appeals must be dismissed with costs.

raient être successivement les préposées de différents commettants au cours d'une même semaine ou d'une même journée, et ce, très probablement à l'insu tant des commettants que des préposés.

^a Si les entrepreneurs étaient regardés comme mandataires des fabricants, on pourrait peut-être considérer les opératrices de machines à coudre comme étant effectivement les employées des mandants, en l'occurrence les fabricants. Or, tel ^b n'est pas le cas. Les entrepreneurs ne se considèrent pas comme mandataires des fabricants. Ils déposent leurs propres déclarations d'impôt, dans lesquelles ils revendiquent leurs propres déductions pour coût en main-d'œuvre de fabrication et de ^c transformation. La Loi ne permet nullement une telle double déduction.

En tout état de cause, même si je considérais les employés des différents entrepreneurs comme des ^d préposés de la demanderesse, ce qui n'est pas le cas, le coût qu'ils entraînent ne saurait être considéré comme un «coût en main-d'œuvre» tel que défini à l'article 5202 des Règlements. D'après cette définition, ce coût ne se rapporte qu'aux ^e «traitements et salaires» payés aux employés, alors que les traitements et salaires des opératrices de machines à coudre en question n'ont pas été payés par la demanderesse. Celle-ci a payé les entrepreneurs selon leurs factures, lesquelles portent sur le ^f coût total du travail accompli et non sur les salaires payés aux opératrices de machines à coudre.

Il est bien établi que les dispositions d'exonération d'une loi fiscale doivent être strictement interprétées et qu'il incombe au contribuable de ^g prouver qu'il tombe bien dans leur champ d'application.

Dans les circonstances, les trois appels sont rejetés avec dépens.