

Ottawa, le vendredi 30 mars 1990

Appel n° 2990

EU ÉGARD À un appel entendu le 28 septembre 1989 en vertu de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C 1985, chap. E-15;

ET EU ÉGARD À un avis de décision du ministre du Revenu national en date du 29 janvier 1988 concernant un avis d'opposition présenté en conformité avec l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

SPECTRUM EDUCATIONAL SUPPLIES LIMITED

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis et le Tribunal déclare que les marchandises faisant l'objet du litige et qui sont vendues à des institutions d'enseignement, sont exemptées de la taxe de vente fédérale parce qu'elles sont visées par l'article 10, partie III, annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Kathleen E. Macmillan
Kathleen E. Macmillan
Membre président

Arthur B. Trudeau
Arthur B. Trudeau
Membre

W. Roy Hines
W. Roy Hines
Membre

Robert J. Martin
Robert J. Martin
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° 2990

SPECTRUM EDUCATIONAL SUPPLIES LIMITED

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Loi sur la taxe d'accise - Détermination de la taxe de vente - Les «jeux de construction Yael» et d'autres produits nommés dans l'avis de décision 60351AE doivent-ils être exemptés de la taxe de vente en conformité avec l'article 10, partie III, annexe III de la Loi sur la taxe d'accise.

DÉCISION : *L'appel est admis et le Tribunal déclare que les marchandises faisant l'objet du litige et qui sont vendues à des institutions d'enseignement, sont exemptées de la taxe de vente fédérale parce qu'elles sont visées par l'article 10, partie III, annexe III de la Loi sur la taxe d'accise.*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 28 septembre 1989
Date de la décision : Le 30 mars 1990*

*Membres du jury : Kathleen Macmillan, membre président
Arthur B. Trudeau, membre
W. Roy Hines, membre*

*Avocat du Tribunal : Danielle Bouvet
Greffier : Molly Hay*

*Ont comparu : J. Druzin, pour l'appelante
Ian Donahoe, pour l'intimé*

Jurisprudence : *Pharmacia (Canada) Limited c. le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise (1976) 6 R.C.T. 403; Northern Alberta Institute of Technology c. le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise (1984), 9 R.C.T. 367.*

Lois citées : *Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. 1985, chap. E-15, paragraphes 50(1) et 51(1) et article 10, partie III, annexe III.*

Dictionnaires cités : *Webster's New World Dictionary, 1974 Second College Edition et The Shorter Oxford Dictionary on Historical Principles, 1973, troisième édition.*

Appel n° 2990

SPECTRUM EDUCATIONAL SUPPLIES LIMITED

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : KATHLEEN MACMILLAN, membre président
ARTHUR B. TRUDEAU, membre
W. ROY HINES, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

RÉSUMÉ

L'appelante, Spectrum Educational Supplies Limited (Spectrum), est un distributeur de matériel de sciences et de mathématiques aux institutions d'enseignement. La société achète des marchandises de fournisseurs du monde entier et les vend, par catalogue, aux commissions scolaires et directement aux écoles. Les marchandises en question sont du matériel de manipulation comme des blocs, des loupes et des compas utilisés dans l'enseignement des sciences et des mathématiques aux élèves de niveau primaire.

Dans le présent appel, le Tribunal doit déterminer si l'appelante a droit à une exemption de la taxe de vente en vertu de l'article 10, partie III, annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi), parce que le matériel est constitué d'«Ustensiles, instruments et autres appareils conçus pour servir à l'enseignement dans les salles de classe et... servir directement à l'enseignement ou à la recherche dans plus de cinquante pour cent des cas;... appareils scientifiques et leurs accessoires; (ou) ustensiles et instruments scientifiques».

L'appel est admis. Le Tribunal conclut que l'approvisionnement et le mode de vente des marchandises en cause démontrent que les considérations éducatives jouent un rôle important dans la conception et l'utilisation. De même, le Tribunal ne voit aucune raison de restreindre la définition des instruments scientifiques utilisés par les institutions d'enseignement uniquement aux articles utilisés par les étudiants qui ont un certain âge.

LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

Les dispositions pertinentes de la *Loi sur la taxe d'accise* sont les suivantes :

50.(1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente... sur le prix de vente de toutes marchandises :

a) produites ou fabriquées au Canada :

...

1. L.R.C. 1985, chap. E-15.

51.(1) La taxe imposée par l'article 50 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des marchandises mentionnées à l'annexe III...

ANNEXE III

PARTIE III

*ÉDUCATION, TECHNIQUE, CULTURE,
RELIGION ET LITTÉRATURE*

10. Ustensiles, instruments et autres appareils conçus pour servir à l'enseignement dans les salles de classe et devant servir directement à l'enseignement ou à la recherche dans plus de cinquante pour cent des cas;... appareils scientifiques et leurs accessoires; ustensiles et instruments scientifiques; verrerie pour les travaux de laboratoire ou les travaux scientifiques; pièces de ce qui précède; tout ce qui précède devant servir à des bibliothèques publiques, musées publics, ou institutions établies exclusivement à des fins éducatives ou scientifiques et non destiné à la vente ni à la location; articles et matières devant servir exclusivement à la fabrication de ce qui précède.

LES FAITS

Il s'agit d'un appel interjeté en conformité avec l'article 81.19 de la Loi d'une décision du ministre du Revenu national (le Ministre). Dans cette décision du 29 janvier 1988, le Ministre confirmait la cotisation, numéro TOR EA 0730. L'appelante en a appelé de la cotisation imposée de 10 667,93 \$, soit la taxe de vente exigible sur les marchandises vendues aux institutions d'enseignement entre le 4 septembre 1982 et le 3 septembre 1986. L'appelante veut une décision selon laquelle les marchandises sont exemptées de la taxe de vente imposée par le paragraphe 50(1) en vertu du paragraphe 51(1) et selon l'article 10, partie III, annexe III de la Loi.

L'appelante est une petite société spécialisée dans la vente de matériel conçu pour l'enseignement des sciences et des mathématiques aux institutions d'enseignement du pays. Elle achète le matériel chez des fabricants réputés du monde entier.

Le premier témoin convoqué au nom de l'appelante était M. Jack West, président de Spectrum. Il a introduit les marchandises comme pièces à l'appui et décrit comment les marchandises sont achetées, utilisées et vendues.

Les marchandises en question sont les suivantes :

Le jeu de construction Yael est constitué de chevilles en chêne et en polyéthylène avec des goupilles pour tenir les pièces ensemble. Les enfants peuvent les utiliser pour fabriquer des roues, des véhicules et des essieux. L'appelante a acheté les jeux d'une société d'Israël, spécialisée dans le matériel d'enseignement, qui vend ses produits aux fournisseurs de produits scolaires du monde entier.

La douille de lampe économique est une douille de lampe en plastique munie de deux pinces pour les fils de raccordement. Un enfant peut, avec la douille de lampe, le fil, les piles et une petite ampoule, monter un raccord électrique et ainsi comprendre et suivre les circuits électriques de base. Les douilles de lampe ont d'abord été conçues il y a environ 25 ans dans le cadre d'un programme d'étude des sciences au niveau élémentaire (Elementary Science Studies [ESS]), dont le but était la mise au point de matériaux peu coûteux pour enseigner les sciences.

La loupe de lecture est une vitre grossissante dans un cadre en plastique, muni d'un manche. Elle est offerte en deux grosseurs, diamètres de 50 mm et 75 mm. La loupe de lecture est fabriquée par JP Manufacturing Inc. aux États-Unis. L'appelante a présenté comme pièce à l'appui une lettre du fabricant indiquant que la loupe de lecture a d'abord été conçue comme aide pédagogique.

La loupe pour observation de la nature est une loupe qui grossit les articles de cinq fois, qui a un champ de vision de 2,5 cm et qui est utilisée pour enseigner les sciences de la nature sur le terrain. La loupe en question est achetée d'un représentant au Japon.

La loupe économique est une lentille en plastique d'un pouce posée dans un cadre en plastique muni d'un manche, qui sert à grossir les insectes et autres objets similaires. Elle est fabriquée par JP Manufacturing Inc. des États-Unis. La société a fait parvenir une lettre, présentée comme pièce à l'appui qui indique que la loupe économique a d'abord été conçue comme aide pédagogique.

Le compas de relèvement est un compas dans un cadre de plastique, rempli de liquide, qui est utilisé pendant les excursions dans la nature. Des tableaux sur les plaques de support servent à l'enseignement des mathématiques et de la proportionnalité. Le compas de relèvement est acheté d'un représentant au Japon.

Le compas de cartographie est semblable au compas de relèvement, mais contient aussi un modèle pour dessiner les symboles d'orientation sur des cartes. Le compas de cartographie est aussi acheté d'un représentant au Japon.

Les verres de déversement sont des contenants en plastique qui peuvent être attachés ensemble par enclenchement. L'eau versée dans le contenant supérieur coule d'un contenant à l'autre. Le tout sert à enseigner aux enfants les notions de proportionnalité et de gravité. Rolf Company, entreprise hollandaise célèbre dans le design et la fabrication de matériel pédagogique, produit les verres de déversement.

Les blocs solides sont des blocs de formes variées faits de bois de bouleau. En disposant les blocs, sous la surveillance d'un professeur, les enfants apprennent des notions concernant l'espace et la manipulation. Ces blocs sont fabriqués sur commande pour l'appelante par Brantworth Industries Ltd., selon les spécifications précisées par les enseignants et les commissions scolaires.

Le président de la société appelante a précisé que les ventes de ces articles se font surtout par catalogues. Ces derniers sont distribués uniquement aux commissions scolaires et aux

enseignants. Dans les rares cas où des articles sont vendus à une personne qui n'a pas droit à l'exemption de la taxe, celle-ci est imposée sur le montant approprié. Selon le témoin, la très grande majorité des ventes (plus de 99 p. 100) sont faites à des institutions d'enseignement qui sont des utilisateurs autorisés. De plus, les marchandises en question ne sont pas offertes en magasin et, d'après M. West, ne sont pas revendues ou louées par les commissions scolaires qui les ont achetées.

L'appelante a soutenu que toutes les marchandises susmentionnées sont admissibles en tant qu'ustensiles, instruments et autres appareils qui sont conçus pour servir à l'enseignement dans les salles de classe et qui servent directement à l'enseignement ou à la recherche dans plus de 50 p. 100 des cas.

Le deuxième témoin de l'appelante était M. Michael Harrison, expert-conseil qui a travaillé pour le Conseil scolaire d'Ottawa pendant 27 ans. Il a une vaste expérience des sciences au niveau élémentaire. En raison des compétences de M. Harrison, les deux parties ont convenu qu'il peut être considéré comme un témoin expert.

M. Harrison a expliqué qu'il existe un lien important entre les réalisations des étudiants en 6^e, 7^e et 8^e années et leur apprentissage, au niveau primaire, du matériel de manipulation comme les marchandises en cause dans le présent appel. Pour cette raison, le ministère de l'Éducation de l'Ontario a réservé plus de dix millions de dollars au cours des trois dernières années à l'achat du matériel de manipulation pour l'enseignement des mathématiques et des sciences.

LA QUESTION EN LITIGE

Dans la présente cause, le Tribunal doit déterminer si les marchandises, qui ont été vendues par l'appelante à des institutions d'enseignement, sont exemptées de la taxe de vente imposée en vertu de l'alinéa 50(1)a) conformément au paragraphe 51(1) et à l'annexe III, partie III, article 10 de la Loi. Dans l'affirmative, l'appelante a droit au remboursement de la taxe de vente.

L'appelante soutient qu'elle ne devrait pas avoir à payer la taxe imposée parce que les marchandises sont visées par l'article 10, partie III, annexe III de la Loi. Les marchandises sont achetées par des institutions d'enseignement et ne sont pas destinées à la vente ou à la location. Il s'agit d'ustensiles ou d'appareils utilisés pour l'étude des sciences et donc, les marchandises devraient être exemptées.

L'appelante s'est reportée à la cause *Wang Laboratories (Canada) Limited c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*² et *Pharmacia (Canada) Limited c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*³, cause au cours de laquelle M. Deachman a déclaré :

2. (1971) 5 R.C.T. 119.

3. (1976) 6 R.C.T. 403.

En d'autres termes, le différend entre les parties tient à ce que, selon la thèse de l'appelante, une préparation scientifique, aux fins du numéro tarifaire 69605-1, est scientifique de par son caractère même alors que, selon la thèse de l'intimé, cette même préparation n'est scientifique que dans la mesure où elle l'est non seulement de par son caractère même, mais encore de par l'usage auquel elle est destinée.

...

Dans son acception habituelle, le qualificatif «scientifique» ne peut être défini à l'intérieur d'un cadre précis et rigoureux qui exclurait soit la thèse de l'appelante, soit celle de l'intimé... On peut donc en déduire que l'adjectif «scientifique» désigne soit le caractère même d'un article, soit la manière dont cet article a été préparé, soit l'utilisation finale de cet article aux fins d'avancement de la science.

En conséquence, l'avocat de l'appelante a soutenu que le matériel n'a pas besoin d'être scientifique en soi, mais que son usage détermine ce dont il s'agit. Le matériel utilisé à la maison pourrait fort bien être un jouet, mais s'il est utilisé dans un environnement scolaire structuré, l'instinct de l'enfant pour le jeu se transforme en apprentissage.

Par contre, l'avocat de l'intimé a déclaré que les mots de la loi doivent être pris dans un contexte global et dans le sens grammatical et ordinaire, de façon à tenir compte du contexte législatif.

En ce sens et d'après le libellé de l'exemption prévue à l'annexe III, l'avocat a soutenu que le législateur n'avait pas l'intention d'exempter des marchandises ordinaires utilisées à des fins scientifiques, mais plutôt d'exempter des marchandises qui sont scientifiques en soi.

Les dictionnaires donnent les définitions suivantes de l'adjectif anglais scientifique (scientifique) :

Webster's New World Dictionary, 1974, Second College Edition, page 1275 :

1. de ou traitant de science (étude scientifique) 2. utilisé dans ou pour les sciences naturelles (appareils scientifiques)

(traduction non officielle)

The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles, 1973, 3^e édition, page 1904 :

2. oeuvrant dans ou concerné avec la science ou les sciences 3. de ou relié à la science ou les sciences

(traduction non officielle)

D'après les définitions susmentionnées, l'avocat de l'intimé a soutenu que pour que des marchandises soient exemptées en vertu de l'annexe III, elles doivent normalement être d'une classe ou d'un type dont la fabrication se fait selon certaines normes de précision et être destinées surtout à servir à des fins scientifiques en laboratoire ou à la recherche. Il a aussi soutenu qu'il est clair que les marchandises en question ne sont pas conçues pour servir à des fins scientifiques, mais qu'elles pourraient plutôt servir à diverses utilisations non scientifiques.

Pour justifier son affirmation, il a cité la décision de la Commission du tarif dans la cause *Northern Alberta Institute of Technology c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁴. Dans cette cause-là, la Commission a décidé que, pour être visées par l'exemption de l'annexe III en tant qu'«Ustensiles, instruments et autres appareils conçus pour servir à l'enseignement dans les salles de classe», les marchandises doivent être spécialement conçues par le fabricant pour servir à cette fin. Comme l'avait souligné l'intimé dans cette cause, la Commission du tarif avait reconnu ses opinions antérieures à l'effet que :

... l'expression «conçus pour servir» fait plutôt référence à une intention délibérée du fabricant quant à l'utilisation ultime du matériel et non à une conception de l'importateur ou de l'utilisateur.

D'après l'avocat de l'intimé, les documents publicitaires présentés par l'appelante confirment le principe selon lequel, même si les marchandises en cause peuvent être vendues en tant que matériel d'enseignement, elles ne sont pas conçues spécifiquement pour servir à l'enseignement en classe et pourraient effectivement servir à diverses fins récréatives ou autres.

DÉCISION

L'annexe III prévoit des exemptions pour diverses catégories de produits, dont trois sont spécifiquement visées par le présent appel :

- ustensiles, instruments et autres appareils conçus pour servir directement à l'enseignement dans les salles de classe et devant servir directement à l'enseignement ou à la recherche dans plus de cinquante pour cent des cas;
- appareils scientifiques et leurs accessoires; et
- ustensiles et instruments scientifiques.

Pour être visées par l'exemption, les marchandises doivent entrer dans l'une des trois catégories de produits susmentionnés.

Quant à la première catégorie d'exemption, le Tribunal est d'avis que les marchandises en cause sont des ustensiles, des instruments ou d'autres appareils, suivant le sens ordinaire de ces termes.

4. (1984) 9 R.C.T. 367.

D'après les éléments de preuve présentés, le Tribunal est convaincu que toutes les marchandises en cause servent dans les salles de classe dans plus de 50 p. 100 des cas. Le Tribunal est aussi convaincu que les marchandises sont vendues presque exclusivement aux institutions d'enseignement et sont de peu d'intérêt pour les autres acheteurs. De par leur nature, les marchandises auraient très peu de valeur, ou pas du tout, pour les commissions scolaires qui les achèteraient pour des fins autres que dans les salles de cours.

Quant aux utilisations dans l'enseignement et dans les recherches, le Tribunal accorde beaucoup d'importance au témoignage du témoin expert selon lequel les enfants découvrent, à l'école primaire, des phénomènes scientifiques de base par la manipulation d'articles comme les marchandises en question. Les éléments de preuve montrent que les produits sont conçus en collaboration avec les enseignants. De plus, les blocs en bois et les autres articles font l'objet de notes sur le programme d'études rédigées par les commissions scolaires pour aider les enseignants à se servir du matériel.

En analysant l'expression «conçus pour servir à l'enseignement dans les salles de classe», le Tribunal s'est reporté à la cause impliquant le Northern Alberta Institute of Technology dans laquelle la Commission du tarif a conclu que l'expression «conçus pour servir à» doit aller plus loin qu'une simple conception dans l'esprit de l'utilisateur du produit. L'application de ce critère à des tourne-vis ordinaires et à des tricycles vendus par l'appelante pour servir à l'enseignement dans les salles de classe ne permet pas de conclure que ces articles peuvent être exemptés dans cette catégorie.

Le Tribunal n'a reçu aucune preuve qui lui permettrait de connaître l'intention délibérée du producteur pour tous les articles visés par le présent appel. Cependant, dans le cas de certains articles, le Tribunal considère que la source d'approvisionnement indique que l'aspect éducatif a joué un rôle important dans la conception du produit. Un bon exemple est le jeu de blocs. L'appelante a remis au fabricant des spécifications préparées en collaboration avec les enseignants pour que le produit réponde à leurs exigences. Les autres articles en cause, le jeu de construction Yael, la loupe de lecture, la loupe économique et les verres de déversement ont été achetés de fabricants spécialisés dans la conception et la production de matériel d'enseignement en vue de la vente aux distributeurs de produits scolaires. Les témoignages ont permis de conclure que la douille de lampe économique, qu'on peut se procurer chez un certain nombre de fabricants, avait été conçue dans le cadre du programme ESS il y a quelque 25 ans.

En conséquence, le Tribunal conclut que six des articles en litige, le jeu de blocs rigides, le jeu de construction Yael, la loupe de lecture, la loupe économique, les verres de déversement et la douille de lampe économique, entrent dans la première catégorie de produits exemptés.

Quant aux trois autres articles, il n'existe pas beaucoup de renseignements sur la conception ou la fabrication des deux compas et de la loupe d'observation de la nature, achetés d'un représentant du Japon. Le Tribunal éprouve donc de la difficulté à déterminer si les produits doivent servir à l'enseignement en classe ou non. Cependant, il conclut que les articles peuvent bénéficier de l'exemption prévue pour les articles de la deuxième catégorie parce qu'ils constituent des appareils scientifiques et leurs accessoires.

Le Tribunal considère que ces articles sont, de par leur nature, scientifiques et ne voit, en principe, aucune raison de restreindre l'appellation d'instruments, ustensiles ou appareils scientifiques uniquement aux articles utilisés par des étudiants d'un certain âge. Les éléments de preuve présentés par un témoin expert à l'audience permettent d'établir que le caractère et la nature des appareils scientifiques varient selon l'âge de l'étudiant.

CONCLUSION

En conséquence, l'appel est admis. Le Tribunal conclut que l'appelante a droit à l'exemption en vertu de l'article 10, partie III, annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard des marchandises en question vendues à des institutions d'enseignement entre le 4 septembre 1982 et le 3 septembre 1986.

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan

Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau

Membre

W. Roy Hines

W. Roy Hines

Membre