



Ottawa, le jeudi 22 mai 2003

Appel n° AP-2001-004

EU ÉGARD À un appel entendu le 4 février 2002, aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, c. E-15;

ET EU ÉGARD À une décision rendue par le ministre du Revenu national le 20 février 2001, concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

STAZ COMMUNICATIONS INC.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

Pierre Gosselin

Pierre Gosselin
Membre président

Richard Lafontaine

Richard Lafontaine
Membre

James A. Ogilvy

James A. Ogilvy
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger
Secrétaire



RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-2001-004

STAZ COMMUNICATIONS INC.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la *Loi*) à l'égard d'une décision rendue par le ministre du Revenu national (le ministre) qui a eu pour effet de rejeter une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF), payée sous le « régime d'autocotisation », sur des articles de représentation servant exclusivement à la production d'imprimés. Les questions en litige dans le présent appel consistent à déterminer s'il y a vente d'articles de représentation lorsque des imprimés produits en se servant desdits articles sont vendus et, le cas échéant, quelle proportion de la TVF payée doit être attribuée à la présumée vente d'articles de représentation et remboursée.

Staz Communications Inc. (Staz), un fabricant d'imprimés titulaire de licence, a fabriqué des articles de représentation pour produire les imprimés qui ont été vendus à ses clients et a payé la TVF sur lesdites transactions.

Staz a demandé le remboursement de la TVF payée par erreur, alléguant que les articles de représentation avaient été vendus à ses clients et que, puisqu'une partie de la TVF payée devait être attribuée à la vente d'articles de représentation, une transaction exempte de la taxe en vertu de la *Loi*, la TVF payée devait être remboursée.

Le ministre a rejeté la demande de remboursement de Staz au motif que cette dernière n'avait pas soumis d'éléments de preuve que la TVF avait été payée sur les articles de représentation.

DÉCISION : L'appel est rejeté. Pour ouvrir droit au remboursement de la TVF aux termes de l'article 68 de la *Loi*, les articles de représentation devaient avoir été vendus à des clients de Staz et la TVF, avoir été payée sur lesdites transactions. Le Tribunal est d'avis que les éléments de preuve ne suffisaient pas pour montrer que Staz a vendu les articles de représentation à ses clients. Par conséquent, Staz n'a pas droit à un remboursement aux termes de l'article 68.

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 4 février 2002
Date de la décision : Le 22 mai 2003

Membres du Tribunal : Pierre Gosselin, membre président
Richard Lafontaine, membre
James A. Ogilvy, membre

Conseiller pour le Tribunal : Marie-France Dagenais

Greffier : Anne Turcotte

Ont comparu : Michael Kaylor, pour l'appelante
Patricia Johnston, pour l'intimé



Appel n° AP-2001-004

STAZ COMMUNICATIONS INC.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : PIERRE GOSSELIN, membre président
RICHARD LAFONTAINE, membre
JAMES A. OGILVY, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ à l'égard d'une décision rendue par le ministre du Revenu national (le ministre), qui a eu pour effet de rejeter une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) payée, sous le « régime d'autocotisation », sur des articles de représentation servant exclusivement à la production d'imprimés. Les questions en litige dans le présent appel consistent à déterminer s'il y a vente d'articles de représentation lorsque des imprimés produits en se servant desdits articles de représentation sont vendus et, le cas échéant, quelle proportion de la TVF payée doit être attribuée à la présumée vente d'articles de représentation et remboursée.

PREUVE

M. Barry Staz, vice-président de Staz Communications Inc. (Staz), a témoigné au nom de Staz. Il a déclaré que Staz est un imprimeur qui offre un éventail complet de services et qui fournit un produit fini au client. Il a précisé que les trois principales étapes de la production d'un imprimé sont la création de l'illustration, la préparation du film et la production du film prêt pour la planche. Une fois l'image créée, le client doit l'examiner, et les modifications nécessaires peuvent être effectuées. Une fois l'illustration approuvée, le film est préparé; une fois l'épreuve du film approuvée, une planche pour impression est produite; ensuite, il est possible de procéder à l'impression.

M. Staz a témoigné que, lorsqu'un client demande un imprimé, Staz présente en premier lieu une estimation, montrant le coût fondé sur les diverses étapes, en commençant par la création de l'illustration. Les fonctions pré-presses comprennent la préparation de l'illustration et ensuite du film, et la réalisation de la planche pour impression. Chacune de ces fonctions est assortie des coûts en main-d'œuvre et en matériel. Il a ajouté que l'estimation comprend le coût pour l'achèvement du projet pour le client.

M. Staz a décrit la méthode de facturation. Il a déclaré qu'un estimateur prépare une estimation et qu'un vendeur la présente au client. Il a expliqué qu'une commande d'un client est suivie de la préparation d'un bordereau de travail et d'une fiche de coût de revient qui indiquent les heures-travail nécessaires et, au besoin, les coûts en matériel du projet précis. Il a ajouté que, une fois le travail terminé, la facture est préparée d'après l'estimation, par application de la fiche de coût de revient et du bordereau de travail correspondant. M. Staz a témoigné que chaque vendeur est responsable de la facturation et que, de ce fait, diverses descriptions figurent sur les factures. Il a toutefois fait observer que la plupart des factures étaient concises et ne ventilaient pas le coût des diverses étapes du travail.

1. L.R.C. 1985, c. E-15 [*Loi*].

M. Staz a passé en revue certains des spécimens de factures déposées comme éléments de preuve et a expliqué qu'il existait, pour l'essentiel, trois types de facture. Les factures du premier type sont préparées lorsque le client ne va pas au-delà de l'étape de l'empreinte d'une image (dessin et film) et est facturé pour le travail alors effectué, l'article de représentation étant transféré au client. Les factures du deuxième type sont préparées lorsque le client va au-delà de l'étape de l'empreinte d'une image, jusqu'à la production des imprimés; dans cette catégorie, les factures présentent certains détails des éléments des coûts liés à l'empreinte d'une image et également à d'autres étapes du processus, et présentent un prix global pour les imprimés. Les factures du troisième type ne donnent aucune ventilation des coûts et montrent uniquement le prix final des imprimés.

M. Staz a témoigné que, même si les articles de représentation (le film et la planche pour impression) sont habituellement conservés gratuitement de six à huit mois environ dans une aire d'entreposage chez Staz, dans l'éventualité où un client souhaiterait procéder à une nouvelle impression d'un projet donné, ces articles de représentation demeurent la propriété du client. Il a ajouté que les articles pré-pressé commandés par les clients sont la propriété exclusive de ces derniers et ne sont jamais utilisés pour d'autres clients et que Staz informe toujours ses clients de son besoin de se départir de leurs articles de représentation afin de libérer l'aire d'entreposage.

Au cours du contre-interrogatoire, M. Staz a déclaré que son prix de vente des imprimés comprend le prix des articles de représentation, auquel s'ajoute les coûts en matériel et en main-d'œuvre, les frais généraux, ainsi qu'un montant pour les profits calculé à partir d'un pourcentage. Il a ajouté que la TVF est calculée sur le prix total des imprimés.

En réponse à des questions du Tribunal, M. Staz a reconnu que la plupart des factures ne comprennent pas une ventilation montrant séparément le coût des articles de représentation et le coût de la totalité du travail d'impression, même si les travaux d'illustration sont décrits séparément. Il a ajouté que le client ne paye pas pour les articles de représentation lorsqu'il décide de ne pas donner suite au projet d'impression. M^{me} Peggy Mooney, consultante principale/partenaire, chez Iwasan Consulting (Iwasan), a également témoigné au nom de Staz. M^{me} Mooney a examiné le document² déposé par le ministre qu'Iwasan avait fait parvenir à l'ancien ministère du Revenu national (Revenu Canada) et dans lequel était demandée une décision écrite concernant les demandes déposées pour le remboursement de la TVF payée en trop sur des articles de représentation. Elle a expliqué que la demande susmentionnée avait été faite sans consulter Staz et était fondée sur l'hypothèse erronée que Staz était propriétaire des articles de représentation.

M^{me} Mooney a de plus déclaré que, lorsqu'il a vérifié la demande, Revenu Canada avait traité les trois types de factures exactement de la même manière et avait même refusé le remboursement à l'égard de factures présentant la vente d'un article de représentation seulement.

Au cours du contre-interrogatoire, M^{me} Mooney a reconnu qu'aucune lettre de suivi n'avait été envoyée pour redresser la déclaration erronée faite dans la note de service et selon laquelle Staz gardait la propriété des articles de représentation.

PLAIDOIRIE

Staz a soutenu que la question principale dans le présent appel consiste à savoir si elle a vendu les articles de représentation.

2. Dossier de documents de l'intimé, onglet 2.

Selon Staz, il est clair que chaque travail d'impression, même si le fait n'est pas toujours reflété dans la facture commerciale, comprend deux éléments séparés : l'article de représentation et les imprimés, qui sont vendus séparément au client et qui font l'objet d'un traitement distinct aux fins de la TVF.

Staz a renvoyé aux trois types de factures déposées comme pièces et a soutenu que, malgré le manque d'uniformité, la réalité commerciale de ses rapports avec ses clients est que les titres des articles de représentation passent de Staz à ses clients. Elle a soutenu que, peu importe le libellé des factures réelles, la nature sous-jacente du contrat avec le client est fondamentalement la même. Elle a ajouté que l'article de représentation vendu appartient au client et ne peut que servir à la fabrication d'imprimés pour ce client particulier.

Staz a soutenu que, aux termes du sous-alinéa 50(1)a(i) de la *Loi*, la TVF était payable au moment où la propriété des marchandises, fabriquées au Canada, était transmise au client ou lorsque les marchandises étaient livrées au client, en choisissant celle de ces dates qui était antérieure à l'autre. Elle a soutenu que les éléments de preuve montrent que, en l'espèce, les articles de représentation n'étaient pas physiquement livrés au client, mais que, dans tous les cas, ils étaient vendus et que les titres des articles de représentation étaient effectivement transmis au client au moment de la vente des imprimés.

Staz a soutenu que le mot « vente », conformément à la *Loi sur la vente d'objets*³ de l'Ontario, s'entend du transfert de la propriété des objets moyennant une contrepartie pécuniaire. Elle a ajouté qu'il n'est pas nécessaire, pour qu'il y ait vente, qu'il y ait transfert physique des objets du vendeur à l'acheteur, mais qu'il suffit plutôt qu'existe l'intention de transférer les titres des articles de représentation au client. Staz a ajouté que les éléments de preuve montrent qu'il y a transfert de la propriété des articles de représentation au client.

Staz a renvoyé à la décision rendue par la Cour suprême du Canada dans *Hickman Motors c. Canada*⁴ et à plusieurs autres décisions⁵ à l'appui de son argument selon lequel le Tribunal doit aller au-delà du libellé d'une facture et tenir compte de la réalité commerciale de la transaction, qui sous-tend toute facture commerciale, pour déterminer la vraie nature de l'accord passé entre le vendeur et l'acheteur. Staz a aussi renvoyé à cette jurisprudence à l'appui de l'argument selon lequel, pour confirmer la nature fondamentale du rapport entre Staz et ses clients, le Tribunal peut prendre en considération les déclarations crédibles et non réfutées soumises en preuve par son témoin, M. Staz, et selon lesquelles il y a eu vente tant des imprimés que des articles de représentation.

En ce qui a trait au fardeau de la preuve, Staz a soutenu qu'il lui incombe seulement de réfuter l'hypothèse avancée par Revenu Canada, selon laquelle il n'y a pas eu vente des articles de représentation, en présentant des preuves satisfaisantes du contraire. Elle a ajouté qu'elle avait passé le fardeau de la preuve au ministre en présentant des factures qui indiquent un prix attribuable uniquement aux articles de représentation, ainsi que des éléments de preuve non contredits et crédibles sur la réalité commerciale des transactions en cause, sous forme du témoignage de M. Staz.

Staz a aussi soutenu que, dans les cas où il existe deux éléments distincts, le Tribunal devrait examiner la question de savoir s'il serait possible d'acheter chaque élément séparément et quand même obtenir un article utile. Même si l'article de représentation est, en l'espèce, nécessaire à la production de l'imprimé, il demeure en soi un produit tangible et très distinct. Staz a soutenu que, si les marchandises peuvent être achetées séparément, il existe deux prix de vente séparés.

3. L.R.O. 1990, c. S. 1.

4. [1997] 2 R.C.S. 336.

5. *Continental Bank Leasing Corp c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298; *Mountwest Steel Ltd c. La Reine*, [1994] G.S.T.C. 71 (C.C.I.); *Gaetan Brodeur c. M.R.N.*, 87 D.T.C. 351 (C.C.I.); *Harkishan Sandhu c. Sa Majesté la Reine*, 80 D.T.C. 6097 (C.F. 1^{re} inst.).

Enfin, Staz a soutenu que le libellé de la disposition législative pertinente ayant pour effet d'exempter les articles de représentation, soit l'article 4 de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi*, diffère du libellé de toutes les autres dispositions d'exemption prévues à la Partie XIII, en ce sens que l'exemption s'applique aussi aux articles de représentation fabriqués par un fabricant ou producteur. Par conséquent, Staz a soutenu que, en l'espèce, puisqu'elle avait fabriqué elle-même les articles de représentation, ils étaient manifestement destinés à servir à la fabrication d'imprimés et, de ce fait, entrent clairement dans la portée d'application de la disposition d'exemption.

Le ministre a dit être d'accord avec Staz sur le fait que la question principale à trancher en l'espèce consiste à savoir s'il y a eu vente d'articles de représentation et a soutenu que la décision en la matière relève d'une question de fait.

Le ministre a convenu du fait que Staz fabrique des articles de représentation et que ces articles sont exempts de la taxe. Toutefois, le ministre a soutenu qu'il n'y a pas d'élément de preuve indiquant qu'il y a eu vente au sens de l'article 50 de la *Loi*, qui prévoit que la TVF est payable par le fabricant lorsque les marchandises sont transmises à l'acheteur.

Le ministre a soutenu que, au contraire, les éléments de preuve indiquent qu'il n'y a pas eu vente des articles de représentation. Premièrement, il a renvoyé à la lettre datée du 28 mai 1998, envoyée par Iwasan, une société d'experts-conseils agissant au nom de Staz, dans laquelle on peut lire que « les cotisants de la taxe étaient des imprimeurs titulaires d'une licence de [fabricant] conformément à la *Loi sur la taxe d'accise* » [traduction] et que « les titres ou la propriété des articles de représentation n'ont jamais été transmis depuis ces derniers » [traduction]. Il a soutenu que les éléments de preuve montrent qu'Iwasan, une société bien informée quant aux lois fiscales, aurait dû agir dans le meilleur intérêt de sa cliente et savoir que la transmission des titres des articles de représentation constituait un élément crucial dans une conclusion à savoir si les marchandises étaient exemptes de la taxe. Le ministre a ajouté qu'il n'y avait jamais eu de lettre de suivi laissant à entendre que la lettre du 28 mai 1998 était erronée ou que les circonstances énoncées dans ladite lettre ne s'appliquaient plus. Par conséquent, selon le ministre, le Tribunal doit retenir l'hypothèse que la lettre du 28 mai 1998 est exacte et vraie. Il a en outre soutenu qu'un tel élément de preuve remet en question la crédibilité des témoins de Staz eu égard à leurs affirmations, contraires à la lettre non réfutée, selon lesquelles les titres des articles de représentation sont transmis et qu'il y a vente.

Deuxièmement, le ministre a soutenu qu'il n'y a pas vente d'articles de représentation puisque Staz, en qualité d'imprimeur, est une entreprise qui vend des imprimés et que les imprimeurs ne vendent pas leur matériel de production. Il a soutenu que les éléments de preuve indiquent que Staz avait pour coutume de ne pas divulguer le prix des articles de représentation à ses clients. En réalité, ce n'était que dans les seuls cas où le client décidait de ne pas se rendre jusqu'à l'étape des imprimés, mais voulait plutôt prendre possession des articles de représentation, que Staz facturait les articles de représentation. Le ministre a de plus soutenu que, d'après les éléments de preuve, le coût de production des articles de représentation est compris dans le prix de vente final et qu'il n'y a pas de vente réputée des articles de représentation.

Troisièmement, le ministre a soutenu que les factures et les documents déposés comme pièces ne reflètent pas l'existence de deux ventes distinctes. Le ministre a soutenu qu'il ne ressort pas des documents que l'intention de Staz était de vendre les articles de représentation à ses clients. Il a ajouté que les factures ne montrent pas de ventilation séparée pour la TVF facturée, mais seulement un montant global, ce qui laisse à entendre que la seule TVF versée l'a été à l'égard des imprimés eux-mêmes.

Enfin, le ministre a soutenu que les éléments de preuve sur l'entreposage des articles de représentation dans les propres installations de Staz, sans frais pour ses clients, portent à conclure qu'il n'y a pas eu vente d'articles de représentation.

En ce qui a trait à la question du fardeau de la preuve, le ministre a soutenu que, pour renverser le fardeau, il faut des éléments de preuve crédibles, mais que, en l'espèce, il a été montré que les déclarations des témoins de Staz peuvent être remises en question. Selon le ministre, il incombe toujours à Staz de prouver qu'il y a effectivement eu vente d'articles de représentation et, d'après la prépondérance des probabilités, Staz ne s'est pas acquittée du fardeau qui lui incombe en ce sens.

DÉCISION

La question principale dans le présent appel consiste à déterminer s'il y a vente d'articles de représentation lorsque des imprimés produits en se servant desdits articles de représentation sont vendus.

L'article 50 de la *Loi* prévoit notamment ce qui suit :

50.(1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente au taux spécifié au paragraphe (1.1) sur le prix de vente ou sur la quantité vendue de toutes marchandises :

a) produites ou fabriquées au Canada :

(i) payable [...] par le producteur ou fabricant au moment où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou au moment où la propriété des marchandises est transmise, en choisissant celle de ces dates qui est antérieure à l'autre.

Aux termes du paragraphe 51(1) de la *Loi*, la taxe imposée par l'article 50 ne s'applique pas à la vente de marchandises mentionnées à l'annexe III. L'article 4 de la Partie XIII de l'annexe III vise les planches métalliques, le film et les œuvres d'art, lorsqu'ils portent l'empreinte d'une image destinée à la reproduction par impression, et qu'ils sont fabriqués ou importés par un fabricant ou producteur, ou vendus à un fabricant ou producteur, pour servir exclusivement à la fabrication ou à la production d'imprimés.

Par conséquent, aux termes de l'article 68 de la *Loi*, le producteur des articles de représentation peut demander le remboursement de la TVF payée par erreur lorsque les articles de représentation sont vendus aux clients et que la TVF a effectivement été payée sur les articles de représentation.

Les deux parties conviennent que les marchandises en cause sont des articles de représentation, qu'elles ont été produites par un fabricant, à savoir un imprimeur, et qu'elles sont destinées à servir exclusivement à la fabrication d'imprimés. Elles ont également convenu du fait qu'il doit y avoir vente des articles de représentation pour que le fabricant ait droit au remboursement.

Le mot « vente » n'est pas défini dans la *Loi*. Staz a invoqué la signification du mot « vente » au sens de la *Loi sur la vente d'objets* de l'Ontario, à savoir le transfert de la propriété des objets moyennant une contrepartie pécuniaire. Elle a aussi soutenu qu'une vente n'exige pas qu'il y ait transfert physique de la possession des objets depuis le vendeur à l'acheteur, mais qu'il suffit plutôt qu'existe l'intention de transférer les titres des articles de représentation au client. Le ministre a soutenu que la TVF est payable par le fabricant au moment où la propriété des marchandises est transmise à l'acheteur et que le transfert de propriété est une décision de fait qui doit être arrêtée sur la foi des éléments de preuve.

Selon le Tribunal, il n'y a pas d'élément de preuve qui montre clairement qu'il y a effectivement vente d'articles de représentation lorsque l'imprimeur vend les imprimés. Le Tribunal a examiné la preuve documentaire, qui comprend des factures déposées par Staz à titre d'exemples de transactions de différents types. Ces factures paraissent représenter les transactions commerciales passées entre Staz et ses clients et sont l'expression de l'intention des deux parties. Cependant, aucune des factures ne reconnaît expressément

l'existence d'une vente des articles de représentation. Autrement dit, les factures ne montrent que l'achat des imprimés. Le seul cas faisant exception est celui où le client a décidé de ne pas acheter les imprimés, mais voulait plutôt prendre possession de l'article de représentation.

Le Tribunal a aussi examiné le témoignage de M. Staz et fait observer que ce témoignage montre que, lorsqu'un client achète les imprimés, il n'y a pas de discussion entre les parties à savoir si le client achète aussi l'article de représentation. Il pourrait y avoir eu discussion entre les parties sur l'aspect que devait avoir l'article de représentation, mais aucun élément de preuve n'indique que les parties avaient l'intention de conclure la vente de l'article de représentation au moment où elles ont conclu l'accord. Selon le Tribunal, il n'y a pas non plus d'élément de preuve qui montre que les parties ont attribué aux articles de représentation une valeur ou même une composante du prix de vente global. Aucun élément de preuve ne convainc le Tribunal que Staz envisageait la vente de l'article de représentation au moment où la transaction a eu lieu et qu'une contrepartie pécuniaire a été versée pour l'achat des articles de représentation.

Le témoignage de M. Staz indique aussi que Staz entrepose, sans imputer de frais à ses clients, les articles de représentation servant à créer les imprimés. Il ressort des éléments de preuve que les articles de représentation demeurent en la possession de Staz. Aucun élément de preuve ne porte à conclure que la propriété des articles de représentation a jamais été transférée aux clients qui ont acheté les imprimés. Au contraire, les éléments de preuve indiquent que tout le matériel pré-pressé se rapportant à la vente d'imprimés demeurait chez Staz.

Bien que certains éléments de preuve laissent à entendre que, après la vente des imprimés, le client pouvait demander à Staz de lui transférer la propriété et l'exclusivité de l'article de représentation, le Tribunal n'est pas convaincu que ce fait confirme la vente de l'article de représentation.

À la lumière des éléments de preuve, le Tribunal n'est pas convaincu qu'il y a vente d'articles de représentation lorsque des imprimés produits en se servant desdits articles de représentation sont vendus. Par conséquent, l'appel est rejeté.

Pierre Gosselin
Pierre Gosselin
Membre président

Richard Lafontaine
Richard Lafontaine
Membre

James A. Ogilvy
James A. Ogilvy
Membre