

Ottawa, le mercredi 24 octobre 1990

Appel n° AP-89-123

EU ÉGARD À un appel entendu le 21 mars 1990, en vertu de l'article 81.22 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, dans sa forme modifiée;

ET EU ÉGARD À une détermination par le ministre du Revenu national, le 7 juin 1988, en ce qui concerne un avis d'opposition produit conformément à l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

ARTHUR A. VOICE CONSTRUCTION CO. LTD.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

W. Roy Hines

W. Roy Hines
Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre

Michèle Blouin

Michèle Blouin
Membre

Robert J. Martin

Robert J. Martin
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-89-123

ARTHUR A. VOICE CONSTRUCTION CO. LTD.

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Loi sur la taxe d'accise - Taxe de vente - Pièces de rechange destinées au matériel de construction et de voirie acheté et utilisé pour l'excavation et le conditionnement de matières premières dans le cadre de la construction de routes - Exemption de la taxe de vente en vertu des alinéas 1a), k), l) et 2a) de la partie XIII de l'annexe III - Marchandises fabriquées ou produites - Catégorie de personnes admissibles à un remboursement en vertu de l'article 68 de la Loi sur la taxe d'accise (la Loi).

Le présent appel est interjeté en vertu de l'article 81.22 de la Loi, par la Arthur A. Voice Construction Co. Ltd. (Voice Construction), dans le but de faire annuler une détermination du ministre du Revenu national (le Ministre), qui refuse la demande de remboursement présentée par Voice Construction au titre de la taxe de vente payée sur l'achat de pièces de rechange et de matières utilisées pour des pièces de matériel de construction et de voirie pour l'excavation et le conditionnement de matières premières dans le cadre de la construction de routes. Voice Construction a présenté une demande de remboursement à l'égard de ces achats. La demande a été rejetée parce que Voice Construction n'utilise pas son matériel principalement et directement pour la production de marchandises, conformément à l'alinéa 1a) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi. Le Ministre a déterminé que cette activité de production se produit dans des carrières et des chambres d'emprunt. Par conséquent, l'exemption se limite au matériel utilisé principalement dans les chambres d'emprunt. Voice Construction a produit un avis d'opposition le 2 septembre 1988. Étant donné que le Ministre a omis d'envoyer un avis de décision, Voice Construction a décidé d'en appeler de la détermination devant le Tribunal, le 20 mars 1989.

Dans le cadre de cet appel, il faut déterminer si les pièces de rechange et les matières utilisées par Voice Construction dans le cadre de la construction de routes sont admissibles aux fins d'exemption de la taxe de vente en vertu des alinéas 1a), k), l) et 2a) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi. Pour bénéficier de telles exemptions, Voice Construction doit démontrer qu'elle utilise le matériel de construction pour fabriquer ou produire des marchandises aux termes de la Loi. Il faut également déterminer si Voice Construction, l'utilisateur final, a le droit de réclamer un remboursement de la taxe de vente payée sur lesdits achats, conformément à l'article 68 de la Loi.

Jugement : *L'appel est rejeté. Le Tribunal déclare que les activités de construction de l'appelante dans le cadre de ses travaux de construction de routes n'ont pas donné lieu à la fabrication ou à la production de marchandises. En effet, aucune marchandise ayant une forme, des qualités ou des propriétés nouvelles n'a résulté des travaux de construction de*

l'appelante. Les matières retrouvées ou amenées sur le site ont été conditionnées et compactées dans le but de soutenir le poids de la route. Aucune nouvelle matière n'a été «produite» au sens ordinaire du terme. Par conséquent, le Tribunal conclut que l'appelante n'a pas droit aux exemptions prévues aux alinéas 1a), k), l) et 2a) au titre des pièces de rechange et des matières utilisées dans le cadre de ses travaux de construction. Compte tenu de ces conclusions, le Tribunal ne juge pas utile de déterminer si l'appelante a droit à un remboursement de la taxe de vente sur lesdits achats en vertu de l'article 68 de la Loi.

*Lieu de l'audience : Edmonton (Alberta)
Date de l'audience : Le 21 mars 1990
Date de la décision : Le 24 octobre 1990*

*Membres du Tribunal : W. Roy Hines, membre président
Arthur B. Trudeau, membre
Michèle Blouin, membre*

Greffier : Janet Rumball

*Ont comparu : Douglas R. Densmore, pour l'appelante
Linda Wall, pour l'intimé*

***Jurisprudence :** G.H. Poulin Contractor Limited. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise (1985) 10 R.C.T. 170; The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd., [1968] R.C.S. 140.*

***Loi citée :** Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, alinéas 1a), k), l) et 2a) de la partie XIII de l'annexe III.*

Appel n° AP-89-123

ARTHUR A. VOICE CONSTRUCTION CO. LTD.

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : W. ROY HINES, membre président
ARTHUR B. TRUDEAU, membre
MICHÈLE BLOUIN, membre

LES MOTIFS DE LA DÉCISION

Le présent appel est interjeté en vertu de l'article 81.22 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi), par la Arthur A. Voice Construction Co. Ltd. (Voice Construction), dans le but de faire infirmer la détermination du ministre du Revenu national (le Ministre), datée du 7 juin 1988, en vertu de laquelle était rejetée la demande de remboursement de 11 487,44 \$ de l'appelante au titre de la taxe de vente payée au moment de l'achat de pièces de rechange et de matières utilisées pour des pièces de matériel de construction et de voirie pour l'excavation et le conditionnement de matières premières dans le cadre de la construction de routes.

L'appelante demande au Tribunal de déclarer que l'exemption pour la taxe de vente est applicable, conformément aux alinéas 1a), k), l) et 2a) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi, étant donné que les pièces de rechange et les matières achetées sont utilisées directement et principalement pour la production de marchandises.

LES FAITS

Voice Construction est une entreprise de construction oeuvrant dans plusieurs secteurs, notamment l'aménagement de sites industriels (par exemple, les remblais pour les grandes cuves de stockage, les étangs à résidus, les fossés d'oxydation, etc.), l'aménagement d'égouts, et la construction de routes.

Les marchandises en question consistent en des pièces de rechange destinées à diverses pièces de matériel de construction et de voirie (par exemple, des racleurs automoteurs, des niveleurs, des compacteurs, etc.) achetées et utilisées pour l'excavation et le conditionnement de matières premières dans le cadre de la construction de routes.

Voice Construction a produit la demande de remboursement n° 0630, dans laquelle elle demandait un remboursement de 23 011,99 \$. Le Ministre a émis l'avis de détermination n° ALB 52349 le 7 juin 1988, par lequel il autorisait le remboursement d'une somme de 11 524,55 \$. Cependant, il a refusé la demande de remboursement de 11 487,44 \$ pour toutes les pièces pour le matériel non utilisé principalement dans les chambres d'emprunt et ce, pour les raisons suivantes :

L'exemption prévue à l'alinéa 1a) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise exige que les machines et les appareils soient utilisés directement et principalement dans la fabrication ou la production de marchandises. Dans le cas de la production de matières de remblai utilisées pour l'aménagement d'assises, le Ministère a déterminé que cette activité de production survient dans les carrières et les chambres d'emprunt. Par conséquent, l'exemption demandée se limite au matériel utilisé principalement dans les chambres d'emprunt.
(traduction)

Le 2 septembre 1988, Voice Construction a soumis au Ministre un avis d'opposition concernant l'avis de détermination n° ALB 52349. L'appelante réclamait un remboursement de 11 487,44 \$ parce qu'elle estime que toutes les pièces de matériel utilisées pour l'excavation et le conditionnement de matières premières sont admissibles à une exemption en vertu de l'alinéa 1a) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi.

Étant donné que Voice Construction n'avait pas reçu de réponse du Ministre au sujet de son avis d'opposition, elle a interjeté appel de la détermination du Ministre devant le Tribunal, dans une lettre datée du 20 mars 1989, conformément à l'article 81.22 de la Loi. Le secrétaire du Tribunal a accusé réception de cette lettre le 25 avril 1989, après quoi il a ouvert le dossier n° AP-89-123. Le présent appel est le résultat de cette démarche.

Entre temps, le Ministre rendait, le 28 mars 1989, l'avis de décision n° 80714RE, par lequel le Ministre a refusé l'opposition et confirmé sa décision. Il a expliqué sa décision comme suit :

La Loi sur la taxe d'accise s'applique exclusivement aux marchandises. Le sens du terme «marchandises» aux fins de la Loi a été clarifié par suite de la décision de la Commission du tarif dans l'appel n° 2154 (G.H. Poulin Contractors Limited).

Le Ministère est d'avis que les activités de construction décrites dans votre représentation ne sont pas des procédés servant à produire des marchandises. Par conséquent, il n'existe pas de raison valable d'accorder une exemption de la taxe de vente pour les pièces de rechange destinées au matériel de construction, étant donné que ce matériel n'est pas visé par l'alinéa 1a) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi.

Lors de l'audience, l'appelante a convoqué quatre témoins. M. Donald Scafe, un géologue qui travaille actuellement comme chercheur au sein de la Division des relevés géologiques du Conseil de recherches de l'Alberta, et qui est spécialisé dans le domaine de l'argile, des minéraux argileux et des sédiments, a fait fonction de témoin expert. Il a déclaré que l'argile que l'on retrouve en Alberta est principalement constituée de substances déposées par le biais d'une sédimentation, ou qui ont été transformées à partir de cendre volcanique dans le cadre de la sédimentation. L'argile se retrouve à peu près partout dans la province, de sorte qu'elle intervient

dans la quasi-totalité des travaux de construction parce qu'elle se retrouve dans les sédiments utilisés.

Le témoin a expliqué que le terme «argile» comprend certains minéraux appelés «minéraux argileux». Ces minéraux présentent des propriétés très différentes des autres substances habituellement utilisées, d'où leur utilité dans le domaine de la construction. L'une des principales propriétés des minéraux argileux réside dans le fait qu'ils renferment beaucoup d'eau. La teneur en eau optimale correspond à deux couches. Les charges électriques que renferment les minéraux et l'eau permettent d'établir un lien très solide entre les différents minéraux argileux, de sorte qu'ils collent lorsqu'ils sont compactés. Pour coller, les minéraux argileux doivent présenter une teneur en eau optimale. S'ils renferment trop d'eau, l'argile se désintègre. Lorsque la teneur en eau optimale est atteinte, il s'ensuit une matière liquide structurée. Pour enlever l'eau, il faudrait chauffer l'argile au-dessus de 100°C, mais ce n'est jamais le cas dans le domaine de la construction de routes.

Le témoin a précisé qu'en règle générale, la terre végétale ne constitue pas un bon matériau de construction étant donné qu'elle renferme beaucoup de matières organiques et qu'elle ne peut pas être suffisamment compactée. Par ailleurs, elle ne possède pas les propriétés de l'argile. Les minéraux argileux agissent de la même façon que le ciment et le béton, mais ils ne forment pas une structure rigide ou chimique et ils n'ont pas la même force que le béton.

Le deuxième témoin expert convoqué par l'appelante fut M. David R. Sereda. M. Sereda est un ingénieur professionnel spécialisé dans les diverses matières utilisées pour la construction, notamment le béton, l'asphalte et le sol, dans la région de l'Alberta. Il travaille pour le compte de compagnies de construction et détermine le type de matériaux de construction ou les conditions propres à un site en particulier.

Le témoin a expliqué comment il procède pour effectuer l'examen d'un site en vue de la construction d'une route. Il analyse d'abord le sol le long d'une emprise routière sur une distance de 10 km. Il creuse ensuite des trous à tous les 300 m, et détermine le type de sol. Ceci terminé, les matières recueillies sont amenées dans un laboratoire et classées par des méthodes d'ingénierie. Par la suite, il vérifie la force du sol pour en déterminer les propriétés. Le test le plus important est celui de la densité, l'essai Proctor normal. Dans le cadre de ce test, plusieurs échantillons de sol ayant une teneur en eau très différente sont séchés à l'air, après quoi une certaine quantité d'eau est ajoutée. Les échantillons sont ensuite compactés avec un marteau pour former trois couches, puis séchés dans un four à 100°C. Chaque échantillon de sol présente une densité maximale et une teneur en eau différentes, et répond à des critères différents pour le compactage nécessaire à un site.

Les essais en laboratoire permettent de déterminer les propriétés que les sols pourraient présenter dans des conditions idéales, en modifiant la teneur en eau, en mélangeant l'eau, en ajoutant ou en enlevant de l'eau, ou en ajoutant du ciment en vue de stabiliser le sol de façon à soutenir le poids d'une route. Une fois les essais terminés, le témoin expert élabore certaines spécifications pour renforcer le sol puis la structure requise pour construire une route par-dessus. Les spécifications s'appliquent à la matière et au compactage nécessaires à un site. Le témoin a poursuivi en précisant que l'essai Proctor normal indique à quel moment le produit fini est

uniforme et la teneur en eau est stabilisée. L'essai permet d'atteindre une norme pour chaque type de sol le long de l'emprise routière.

Lorsque le Tribunal lui a demandé si l'entrepreneur utilise normalement le sol disponible sur un site donné, le témoin a répondu que, dans des conditions idéales, l'entrepreneur prend le sol qui se trouve près de l'emprise routière. Cependant, pour la construction actuelle d'autoroutes, ce n'est généralement pas suffisant; c'est pourquoi l'entrepreneur doit prendre les matières requises dans une chambre d'emprunt. D'après le témoin, le fossé pourrait être considéré comme une chambre d'emprunt.

Le troisième témoin à comparaître fut M. Douglas Ells, président et directeur général de Voice Construction, qui est également ingénieur. Il a déclaré que Voice Construction est reconnue comme une entreprise oeuvrant dans les domaines de la construction lourde et de la construction d'autoroutes, et qu'elle travaille sur des sols différents. Le témoin a décrit le matériel utilisé pour exécuter les travaux requis sur une autoroute.

Le témoin utilise un excavateur pour creuser dans le sol et dépose les matières recueillies dans un camion ou dans toute autre forme de conteneur, puis les transporte à partir du fossé. Pour épandre les substances et former des couches de 150 mm, il utilise des bulldozers et des racleurs automoteurs. Le témoin a déclaré par ailleurs que lorsque le sol est trop humide et qu'il ne peut être compacté, il utilise un appareil de séchage. Le témoin a également expliqué qu'il utilise de gros disques de 36 po. de diamètre pour pulvériser le sol, le mélanger, l'exposer à l'air et le sécher. Il arrive parfois que le témoin utilise une substance chimique, notamment de la chaux, pour faciliter le séchage, et qu'il l'incorpore dans le sol. Pour conditionner le sol dans le but d'obtenir la teneur en eau idéale, le témoin utilise un compacteur à haute vitesse et amène le sol à la densité requise. Si le sol est trop sec, il le mouille à l'aide de camions-citernes. Pendant le compactage, le témoin utilise une niveleuse automotrice. Le témoin a déclaré qu'il emploie plusieurs types d'appareils de compactage, selon le type de sol.

Le témoin a ensuite expliqué les activités réalisées dans le cadre du processus de nettoyage des bassins à résidus de la Dow Chemical Plant, décrit dans l'avis d'opposition pour illustrer le processus de conditionnement du sol. Dans le cadre de ce procédé, le propriétaire, la Dow Chemical Plant de Fort Saskatchewan, disposait de plusieurs bassins à résidus sur le site. Au fil des ans, les bassins se sont remplis de produits chimiques, de terre ou d'autres déchets. Pour nettoyer le bassin pour recueillir de nouvelles matières, l'appelante a dû retirer toutes les substances qui s'y trouvaient, puis creuser ailleurs sur le site et remettre les bassins dans leur état original. Les digues et les moulures intérieures ont été reconstruites et compactées de nouveau. Le bassin a été mis hors service, vidé puis reconstruit. Étant donné que les substances qui se trouvaient dans le bassin étaient polluées, l'appelante a retiré la terre qui s'y trouvait et l'a remplacée par de la nouvelle terre, placée dans les mêmes conditions que pour les projets de construction de routes.

Dans le cadre des diverses spécifications aux termes desquelles l'appelante oeuvre, les expressions telles «excavation courante» et «excavation d'emprunt» sont utilisées pour décrire ces activités. Le témoin a expliqué que l'«excavation courante» correspond à toute la terre propre à un site et laissée sur ce site. Quant à l'«excavation d'emprunt», elle se rapporte à une opération précise au cours de laquelle on prend de la terre à un endroit donné et on la transporte à un autre endroit. Les sites d'«excavation d'emprunt» varient selon le client, car c'est généralement ce dernier qui fournit l'emprunt; dans le cas contraire, l'entrepreneur doit acheter le sol, l'amener sur le site et le conditionner.

Le témoin a déclaré que la taxe est toujours indiquée sur les factures relatives aux pièces de rechange destinées au matériel utilisé par Voice Construction dans le cadre de ses activités. Une pièce donnée peut être utilisée sur plusieurs articles de matériel semblables. Ainsi, un filtre pourrait être installé sur plusieurs machines dotées du même moteur.

Au moment du contre-interrogatoire, le témoin a admis que le processus de séchage correspond au processus employé par les agriculteurs, sauf que le disque utilisé n'a pas la même dimension. Pour ce qui est de l'emprunt que l'entrepreneur doit acheter lorsque le client omet de le fournir, le témoin a déclaré qu'il ne peut pas acheter des substances déjà conditionnées, et a répété que le conditionnement comprend le mouillage, le séchage, le mixage et le compactage du sol.

Le dernier témoin convoqué par l'appelante fut M. Robert Zawalski, un consultant spécialisé dans le domaine de la taxe de vente fédérale. Jusqu'en février 1989, le témoin travaillait pour le compte du ministère du Revenu national (le Ministère), où il était chargé de vérifier les demandes de remboursement. Il a expliqué la politique ministérielle concernant le matériel de construction visé par l'appel. Lorsque des pièces pouvaient être utilisées à plusieurs fins et sur divers articles de matériel, ou si ce matériel pouvait être utilisé aux fins de diverses activités taxables ou exonérées, la politique voulait que l'utilisateur les achète et paie la taxe, puis produise une demande de remboursement à titre d'utilisation finale. Le témoin a déclaré que cette politique a été adoptée dans le but de permettre au Ministère d'exercer un certain contrôle.

LA QUESTION EN LITIGE

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les pièces de matériel et les matières utilisées par l'appelante dans le cadre de ses travaux de construction de routes sont admissibles aux fins d'une exemption de la taxe de vente fédérale en vertu des alinéas 1a), k), l) et 2a) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi. La question sous-jacente est de savoir si l'appelante utilise le matériel de construction pour la fabrication ou la production de marchandises au sens de la Loi. Il faut également déterminer si l'appelante, qui est également l'utilisateur final, a droit à un remboursement de la taxe de vente, en vertu de l'article 68 de la Loi, sur l'achat des pièces et des matières en question.

LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

Les dispositions législatives pertinentes dans le cadre de cet appel sont les suivantes :

Loi sur la taxe d'accise¹

50 (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente au taux prescrit 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, dans tout cas autre que ceux mentionnés aux sous-alinéas (ii) et (iii), 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,

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, excepté les marchandises mentionnées à la partie XIII de cette annexe qui sont vendues ou importées par des personnes exemptées du paiement de la taxe de consommation ou de vente en application du paragraphe 54(2).

68. Lorsqu'une personne, sauf à la suite d'une cotisation, a versé des sommes d'argent par erreur de fait ou de droit ou autrement, et qu'il a été tenu compte des sommes d'argent à titre de taxes, de pénalités, d'intérêts ou d'autres sommes en vertu de la présente loi, un montant égal à celui de ces sommes doit, sous réserve des autres dispositions de la présente partie, être payé à cette personne, si elle en fait la demande dans les deux ans suivant le paiement de ces sommes.

ANNEXE III PARTIE XIII

MATÉRIEL DE PRODUCTION, MATIÈRES DE CONDITIONNEMENT ET PLANS

1. Tous les articles suivants :

a) les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux pour être utilisés par eux principalement et directement :

(i) soit dans la fabrication ou la production de marchandises,

(ii) soit dans la mise au point de procédés de fabrication ou de production devant être utilisés par eux,

(iii) soit dans la mise au point de marchandises devant être fabriquées ou produites par eux :

...

1. L.R.C. (1985), ch. E-15, dans sa version modifiée.

k) les outillages de réparation et d'entretien vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et devant servir à l'entretien de marchandises visées aux alinéas a) à j) et qu'ils utilisent;

l) les pièces pour des marchandises visées aux alinéas a) à k),

...

2. Matières, à l'exclusion de la graisse, des huiles de graissage ou du carburant à utiliser dans les moteurs à combustion interne, consommées ou utilisées par les fabricants ou producteurs directement dans, selon le cas :

a) la fabrication ou la production de marchandises;

...

L'ARGUMENTATION

L'appelante a invoqué le fait que la Loi prévoit, à l'alinéa 1a) de la partie XIII de l'annexe III, que les machines et les appareils vendus aux fabricants ou producteurs, ou importés par eux, pour être utilisés par eux principalement et directement pour la fabrication ou la production de marchandises sont admissibles aux fins d'une exemption de la taxe de vente. L'appelante estime que le conditionnement du sol requis pour respecter les exigences des marchés conclus pour la plupart des travaux exécutés dans le cadre de la construction d'une route constitue un processus de fabrication ou de production de marchandises aux termes de la Loi.

L'appelante a invoqué plusieurs causes où la terminologie employée à l'alinéa 1a) a été prise en considération. Dans la cause *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*², la Cour suprême du Canada a adopté la définition suivante du terme anglais «*manufacture*» (en français «*fabrication*») :

... manufacture is the production of articles for use from raw or prepared material by giving to these materials new forms, qualities and properties or combinations whether by hand or machinery.

La fabrication s'entend de la production d'articles à partir de matières premières ou transformées, en leur donnant de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons de ces facteurs manuellement ou mécaniquement.

(traduction)

Dans la cause *Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise c. Amoco Canada Petroleum Company Ltd.*³, la Cour d'appel fédérale devait déterminer si les pipelines servant à transporter les liquides extraits du gaz naturel sur une distance de 33 km, depuis une usine de traitement du pétrole jusqu'à une usine de distillation fractionnée, étaient utilisés «*directement*» pour la production de marchandises. La Cour a statué que le transport de liquides d'hydrocarbure brut fait partie intégrante du processus en vertu duquel la forme, la qualité et les propriétés des liquides sont modifiées et que, par conséquent, les pipelines sont utilisés

2. [1968] R.C.S. 140 à la p. 145.

3. 13 C.E.R. 102, p. 110 (C.F.A.).

directement dans le cadre du processus de production et non dans le cadre du processus de distribution du produit final.

Dans la cause *G.H. Poulin Contractor Limited c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁴, la Commission du tarif a clarifié le sens du terme «marchandises» et déclaré que les marchandises doivent essentiellement avoir une valeur et être transportables. L'appelante a soutenu que, dans la cause *Poulin*, le processus de production est évident étant donné que les marchandises originales (par exemple, la formation d'une grosse roche solide) ont été transformées en fragments de roche ou de roche abattue, qu'elles ont obtenu ainsi de nouvelles propriétés et que la roche abattue a augmenté de valeur. Selon l'appelante, l'amélioration du sol par suite du conditionnement devrait également être considérée comme une marchandise, car elle représente une marchandise de valeur, elle peut être transportée et est destinée à un usage commercial. Les propriétés du sol ont été modifiées par le biais des activités décrites par les témoins. Les diverses mesures de conditionnement auxquelles le sol est assujéti en vue de son amélioration sont, et devraient être considérées comme un processus de fabrication de marchandises aux fins de la Loi.

L'appelante a déclaré que même si le Ministère a raison de considérer qu'une activité de production survient dans les carrières et les chambres d'emprunt, il n'est pas approprié de restreindre l'activité de production à ces secteurs. Les substances qui sont tirées d'une chambre d'emprunt peuvent être obtenues grâce à d'autres activités d'excavation. Toutes les autres formes d'excavation en vue d'obtenir des matières qui constituent des «marchandises» au sens de la Loi devraient être considérées comme des activités de fabrication ou de production. L'activité de production devrait être élargie afin de comprendre toutes les mesures de fabrication et de conditionnement requises pour obtenir un sol approprié. Par conséquent, l'appelante a conclu qu'une exemption devrait lui être accordée pour toutes les pièces de rechange destinées au matériel utilisé aux fins de la production à l'extérieur des chambres d'emprunt lorsque les matières obtenues sont admissibles comme marchandises au sens de la Loi.

Pour ce qui est de son admissibilité à obtenir un remboursement, l'appelante a déclaré que l'article 68 de la Loi confère au Ministère le pouvoir de traiter des demandes de remboursement à titre d'utilisation finale pour la taxe de vente. L'appelante s'est reportée à la politique actuelle et à la politique antérieure du Ministère en matière de remboursement à titre d'utilisation finale pour la taxe de vente et a prétendu que sa demande devrait être accordée.

D'autre part, l'intimé a incité le Tribunal à examiner la Loi et à permettre au Ministère d'exercer ses pouvoirs discrétionnaires pour l'application de celle-ci. Il a déclaré que l'appel ne pourrait être accepté que s'il tombait sous le coup de l'article 68 ou 68.2 de la Loi. Or, l'article 68.2 s'applique aux vendeurs et, comme l'appelante n'est pas un vendeur et qu'elle achète son matériel auprès de fournisseurs, elle devrait être assujéti à l'article 68. Cet article s'applique aux contribuables, au sens traditionnel du terme, conformément à la jurisprudence. L'intimé a fondé sa proposition sur les décisions rendues dans les causes *The Queen v. M. Geller Inc.*⁵, *Geocrude Energy Inc. c. Le ministre du Revenu national*⁶ et *La bande indienne de Saugeen*

4. (1985) 10 R.C.T. 170 à la p. 180.

5. (1963) R.C.S. 629.

c. *La Reine*⁷, dans lesquelles on a statué que l'utilisateur final n'était pas admissible à un remboursement en vertu de l'article 68 et des articles précédents. L'intimé a déclaré que rien dans la présente cause ne permet de la différencier des causes antérieures.

L'intimé a également déclaré que l'appelante n'est pas un «fabricant» ou un «producteur» de «marchandises» au sens de l'alinéa 1a) de la partie XIII de l'annexe III. À cet égard, l'intimé s'est reporté à la définition de «fabrication» établie dans la cause *York Marble* citée par l'appelante et a déclaré que l'appelante ne saurait cadrer avec cette définition que si elle démontrait qu'elle fabrique ou produit quelque chose, qu'elle utilise son matériel dans le cadre de ce processus et qu'elle produit des marchandises.

De l'avis de l'intimé, le terme «marchandises» a une connotation, tant dans les dictionnaires que dans le langage courant, d'une chose qui possède une valeur commerciale; ainsi, les marchandises sont des articles vendus ou à vendre, ou auxquels on peut attribuer une valeur. L'intimé était d'avis que l'appelante, dans le cadre de ses activités de construction de routes, ne produit pas des marchandises de valeur au sens commercial du terme. L'appelante procède à des travaux d'excavation et de compactage dans le but de soutenir le poids des routes construites. Elle ne produit pas de nouvelles matières. Elle ne fait que traiter des substances existantes en déplaçant de la terre.

L'intimé a fait valoir que les diverses pièces de matériel permettent de déplacer de la terre d'un endroit à un autre, de l'épandre, puis de la compacter en vue de construire une route. Si la matière requise n'est pas disponible, l'appelante peut tout simplement se rendre à une chambre d'emprunt et payer pour en obtenir. L'appelante ne peut pas acheter une matière déjà traitée et ne peut pas vendre des pièces de l'infrastructure routière qu'elle a compactée et déclarer qu'elles ont une valeur commerciale pour quelqu'un d'autre. Par conséquent, l'intimé a conclu que les activités de l'appelante demandent un certain niveau de compétence, mais ne consistent pas en la production de marchandises au sens habituel du terme.

LES CONCLUSIONS DU TRIBUNAL

Les exemptions réclamées par l'appelante en vertu des alinéas 1a), k), l) et 2a) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi portent sur les pièces de rechange pour des pièces de matériel et des matières utilisées pour l'excavation de matières premières dans le cadre de la construction de routes et pour le conditionnement de celles-ci. Pour bénéficier de telles exemptions de la taxe de vente, l'appelante devrait d'abord remplir les conditions suivantes, conformément à l'alinéa 1a) de la partie XIII :

- a) les machines ou appareils utilisés doivent être vendus à un fabricant ou un producteur ou être importés par eux; et
- b) le fabricant ou le producteur doit utiliser ces machines principalement et directement pour la fabrication ou la production de marchandises.

6. Appel n° 2937 du Tribunal, le 21 août 1989.

7. 2 T.C.T., 4033, confirmée par la Cour d'appel fédérale, n° A-1227-88, le 7 décembre 1989.

Par conséquent, la question fondamentale à régler dans cet appel consiste à déterminer si les activités de construction réalisées par Voice Construction ont donné lieu à des procédés au cours desquels des marchandises étaient produites ou fabriquées. L'appelante a prétendu que les mesures de conditionnement du sol décrites par les témoins sont essentielles pour respecter les exigences des marchés, et qu'elles constituent des activités de fabrication ou de production aux termes de la Loi.

Bien que l'appelante ait convoqué, lors de l'audience, des témoins experts qui ont expliqué clairement les propriétés du sol pouvant soutenir une route, ainsi que le compactage nécessaire dans un champ, le Tribunal estime que les activités réalisées par l'appelante dans le cadre des projets de construction de routes décrits n'ont pas donné lieu à la fabrication ou à la production de marchandises.

Comme les tribunaux l'ont reconnu⁸, les termes anglais «*produced*» (en français «fabriqué» ou «*manufactured*» (en français «produit») ne sont pas des termes très précis. Dans la cause *York Marble*⁹, où la Cour suprême du Canada a adopté la définition du terme anglais «*manufacture*» (en français «fabrication») citée par l'appelante, la Cour a comparé le produit fini (une pièce de marbre poli de taille appropriée) qui a quitté l'usine avec les matières premières (pièces de marbre brut) arrivées à l'usine, et constaté qu'elles avaient donné lieu à de nouvelles formes, de nouvelles qualités et de nouvelles propriétés ou combinaisons de ces facteurs. En appliquant la même analyse à la présente cause, il semble que la matière première soit ce que l'appelante a tiré du sol, c'est-à-dire la matière qu'on retrouve sur un site de construction. Cette matière est ensuite épandue, déposée et compactée selon les exigences du marché conclu. Si l'appelante n'est pas capable d'utiliser le sol disponible sur un site donné, elle doit obtenir les substances nécessaires auprès d'une chambre d'emprunt. Les substances sont ensuite transportées sur le site, et les mêmes travaux sont exécutés.

Il est clair pour le Tribunal que le produit fini, c'est-à-dire la matière laissée sur le site après les opérations décrites par les témoins, n'a pas donné lieu à la création de nouvelles formes, qualités ou propriétés. L'appelante peut avoir modifié la consistance ou le compactage de la matière, mais elle n'a pas modifié sa forme, ses qualités ni ses propriétés. Les substances retrouvées sur le site, ou les substances transportées sur le site, ont été conditionnées et compactées dans le but de soutenir le poids de la route. Aucune nouvelle matière proprement dite n'a été «produite» au sens ordinaire du terme.

De l'avis du Tribunal, la présente cause se distingue de la cause *Poulin*¹⁰. Dans cette cause, la compagnie Poulin construisait des routes dans des régions rocheuses. Elle achetait des détonateurs utilisés conjointement avec de la dynamite pour briser les roches en travers de la future route. Par conséquent, elle produisait des agrégats rocheux de taille et de dimension irrégulières, qu'on appelle de la «roche abattue». Celle-ci était utilisée pour remplir les parties inférieures de la route. La compagnie Poulin avait réclamé une exemption pour l'achat de

8. Voir *The King v. Vandeweghe Ltd.* (1934), R.C.S. 244 à la p. 248.

9. Voir note 2.

10. Voir note 4.

détonateurs, étant donné que ceux-ci constituaient des machines ou appareils utilisés principalement et directement pour la production de marchandises, c'est-à-dire de la roche abattue.

La Commission du tarif a examiné la notion de «marchandises», après quoi elle a statué ce qui suit :

Les marchandises doivent essentiellement avoir une valeur et être transportables. Le mot français «marchandises» signifie un objet de commerce vendu ou non dans un cas donné.

Dans cette cause, la Commission du tarif a statué que la roche abattue produite était une marchandise aux fins de la Loi. Les opérations réalisées par la compagnie Poulin avaient modifié la nature de la roche; en effet, en dynamitant la roche, la compagnie Poulin avait fabriqué de la roche abattue. Dans la cause qui nous intéresse, l'appelante n'a pas produit une nouvelle matière à partir de la matière d'excavation. Dans le cadre de ses activités de construction de routes, l'appelante n'a pas produit de marchandises ayant une valeur au sens commercial du terme. Les éléments de preuve fournis ont clairement démontré qu'il est impossible d'acheter de la matière déjà traitée; si la matière requise n'est pas disponible sur place, l'appelante doit l'obtenir auprès d'une chambre d'emprunt, puis effectuer les travaux nécessaires en vue de construire une route. Tel qu'indiqué précédemment par l'intimé, l'appelante ne peut pas vendre des pièces de l'infrastructure routière qu'elle a compactée.

Par ailleurs, le Tribunal est d'avis que la présente cause se distingue des travaux exécutés dans les carrières et les chambres d'emprunt. Lorsque l'exploitant d'une carrière ou d'une chambre d'emprunt extrait des marchandises ou des dépôts, il produit une marchandise ayant une valeur et qui peut être transportée. Dans la présente cause, lorsque l'appelante procède à des opérations d'excavation sur un site donné, elle le fait dans le but d'exercer les activités de construction nécessaires et non pas dans le but de produire et de vendre une marchandise ayant une valeur commerciale.

Par conséquent, étant donné qu'aucune marchandise n'a été produite ou fabriquée au sens de la Loi, le Tribunal conclut que l'appelante n'a pas droit aux exemptions prévues aux alinéas 1a), k), l) et 2a) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi au titre des pièces de rechange et des matières utilisées dans le cadre de ses activités de construction.

Devant ces conclusions, le Tribunal estime qu'il n'est pas nécessaire de déterminer si l'appelante, l'utilisateur final, a droit à un remboursement de la taxe de vente payée sur ces pièces et matières.

LA CONCLUSION

L'appel devrait être rejeté.

W. Roy Hines
W. Roy Hines
Membre président

Arthur B. Trudeau
Arthur B. Trudeau
Membre

Michèle Blouin
Michèle Blouin
Membre