



Ottawa, le jeudi 7 juin 1990

DD-90-008
Appel n° AP-89-027

EU ÉGARD À un appel entendu le 3 octobre 1989 en vertu du paragraphe 81.21(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15;

ET EU ÉGARD À deux avis de détermination n^{os} SWO 42277 et SWO 42276 et un avis de cotisation n^o SWO 7400 du 9 décembre 1988 concernant trois avis d'opposition présentés en conformité avec l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

HUSSMANN STORE EQUIPMENT LIMITED

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté. Le Tribunal déclare que les étagères «Ultraline» en cause vendues par l'appelante ne sont pas visées par le taux réduit de la taxe de vente fédérale, de 8 p. 100, prévu par l'article 21, partie I, annexe IV de la *Loi sur la taxe d'accise* visant le métal de construction et le métal fabriqué pour bâtiments et autres structures.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau

Membre président

Robert J. Bertrand, c.r.

Robert J. Bertrand, c.r.

Membre

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh

Membre

Robert J. Martin

Robert J. Martin

Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-89-027

HUSSMANN STORE EQUIPMENT LIMITED

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Loi sur la taxe d'accise - Taxe de vente - Il s'agit de déterminer si les étagères «Ultraline» vendues par l'appelante sont assujetties au taux réduit de la taxe de vente de 8 p. 100 en tant que marchandises visées par l'article 21, partie I, annexe IV de la Loi sur la taxe d'accise - Signification de métal fabriqué et autres structures.

DÉCISION : *L'appel est rejeté. Les étagères «Ultraline» vendues par l'appelante n'entrent pas dans les marchandises énumérées comme du «Métal de construction et métal fabriqué pour bâtiments et autres structures». Les étagères «Ultraline» ne constituent pas du métal fabriqué pour «autres structures», comme on le prétend dans le contexte du présent appel.*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 3 octobre 1989
Date de la décision : Le 7 juin 1990*

*Membres du Tribunal : Arthur B. Trudeau, membre président
Robert J. Bertrand, c.r., membre
Sidney A. Fraleigh, membre*

*Greffier du Tribunal : Lillian Pharand
Ont comparu : Clark V. Craig, pour l'appelante
John B. Edmond, pour l'intimé
Michael Kaylor, prête-main forte par voie de plaider en conformité avec le paragraphe 81.34(2) de la Loi sur la taxe d'accise.*

Lois citées : Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, dans sa forme modifiée.

Jurisprudence : Chateau Manufacturing Ltd. v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise, Cour fédérale d'appel, le 9 décembre 1983, 84 D.T.C. 6126; The Minister of National Revenue and The Attorney General of Canada v. Plastibeton Inc., 86 D.T.C. 6400; Her majesty The Queen v. Nova Construction Company Ltd. (1986) 1 C.T.C. 68; Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. et Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. c. Sa Majesté la Reine, [1978] 2 R.C.S. 612.

Dictionnaires cités : The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles, Oxford, Clarendon Press, 1977 (3^e édition révisée); Black's Law Dictionary, West Publishing Co., 1979 (5^e édition); The Living Webster Encyclopedic Dictionary of the English Language, Chicago: English-Language Institute of America, 1971.

Appel n° AP-89-027

HUSSMANN STORE EQUIPMENT LIMITED

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ARTHUR B. TRUDEAU, membre président
ROBERT J. BERTRAND c.r., membre
SIDNEY A. FRALEIGH, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

RÉSUMÉ

L'appelante, Hussmann Store Equipment Limited (Hussmann), a demandé un remboursement de la taxe de vente fédérale payée sur le système d'étagères «Ultraline» en précisant qu'elle avait droit au taux réduit de taxe de 8 p. 100 applicable aux matériaux de construction énumérés à la partie I, annexe IV de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi), plus précisément à l'article 21 qui vise le «Métal de construction et métal fabriqué pour bâtiments et autres structures».

L'appelante a soutenu que le système d'étagères en cause, en tant que métal fabriqué pour d'autres structures, donnait droit au taux réduit de la taxe de vente parce qu'une fois installées dans le magasin, les étagères pouvaient être considérées comme des «structures» ou «autres structures» d'après le sens courant et ordinaire de ces mots.

Dans le présent appel, le Tribunal doit déterminer si le système d'étagères «Ultraline» de l'appelante, vendu sous forme de kit, peut être considéré comme du «... métal fabriqué pour... autres structures» visé par l'article 21, partie I, annexe IV de la Loi.

Selon le Tribunal, l'appelante n'a pas gain de cause parce que les étagères en question ne peuvent pas être considérées comme du «... métal fabriqué pour... autres structures» au sens prévu par la Loi. Les étagères installées dans les supermarchés ne peuvent pas être considérées comme une structure ni comme une partie intégrante du bâtiment.

En conséquence, l'appel n'est pas admis.

LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

Les dispositions pertinentes de la Loi sont les suivantes :

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, dans tout cas autre que ceux mentionnés aux sous-alinéas (ii) ou (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,

...
(1.1) La taxe prévue au paragraphe (1) est imposée aux taux suivants :

...
(b) huit pour cent, dans le cas des marchandises énumérées à l'annexe IV;

...
(d) douze pour cent, dans tout autre cas.

*Annexe IV
Partie I
Matériaux de construction*

21. Métal de construction et métal fabriqué pour bâtiments et autres structures.

LES FAITS

Il s'agit d'un appel interjeté en conformité avec le paragraphe 81.21(1) de la Loi, à l'encontre de deux avis de détermination, n^{os} SWO 42277 et SWO 42276, et d'un avis de cotisation, n^o SWO 7400, délivrés par le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise (le Sous-ministre) le 9 décembre 1988, lequel refusait la demande de remboursement de l'appelante.

L'appelante a demandé un remboursement de la taxe de vente alléguant que les étagères «Ultraline» étaient visées par le taux réduit de la taxe de vente, de 8 p. 100, en tant que «Métal de construction et métal fabriqué pour bâtiments et autres structures», qui constitue une catégorie énumérée à l'article 21, partie I, annexe IV de la Loi.

L'appelante, en présentant les avis d'opposition en vertu de l'article 81.15 de la Loi, renonçait à une nouvelle étude de la cotisation et aux deux déterminations du Sous-ministre et en appelait directement au Tribunal.

M. Michael Kaylor, au nom de Tax Save Consultants Limited, a demandé à prêter main-forte au Tribunal par voie de plaidoyer en conformité avec le paragraphe 81.34(2) de la Loi. Le Tribunal a acquiescé à la demande au début de la séance.

Deux témoins de l'appelante ont apporté les éléments de preuve. L'intimé a convoqué un témoin qui a traité du classement généralement accepté dans l'industrie de la construction des articles et des matières considérés comme des ouvrages fabriqués en métal, et matériel et accessoires.

Les faits pertinents dans le présent appel sont donnés ci-dessous.

Les étagères «Ultraline» sont conçues et fabriquées par l'appelante, Hussmann, à son usine de Brantford (Ontario). Celle-ci est titulaire d'une licence de taxe de vente de fabricant en vertu de la Loi et fabrique des étagères en métal et des composantes et supports à monter selon des dessins et des dimensions standard. En plus des étagères «Ultraline», Hussmann produit et vend différents types d'accessoires de magasins, comme des caissons réfrigérés, des comptoirs de

caisse, des ensembles de réfrigération pour les commerces, des machines à fabriquer des cubes de glace et d'autres appareils autonomes.

Les étagères «Ultraline» sont fabriquées selon une conception normalisée, et Hussmann ne produit que sur commande du client. Dès la réception d'une commande, Hussmann fabrique les étagères et les composantes à partir de l'acier acheté sous diverses formes - en bobines, en feuille et sous forme de produit plat - en faisant subir à la matière première diverses opérations comme la taille, la mise en forme, la perforation, le poinçonnage et la peinture. À l'occasion, Hussmann change les dessins pour répondre aux exigences particulières d'un client. Les étagères produites sont emballées dans des boîtes et livrées au magasin du client pour l'assemblage et l'installation.

Des équipes spéciales s'occupent, s'il y a lieu, de l'installation des étagères dans les supermarchés en suivant les instructions de Hussmann concernant l'installation, la mise au niveau et l'ancrage. Habituellement, les magasins disposent d'équipes d'installateurs pour ces travaux. L'entrepreneur, chargé de la construction d'un immeuble ou de sa rénovation, selon le cas, ne s'occupe habituellement ni de l'assemblage ni de l'installation des étagères. Par contre, les prises électriques sont prévues à des endroits déterminés, dans le plancher, les murs, les colonnes ou même au plafond, pour permettre de brancher l'électricité à même les étagères. Ce travail serait normalement fait par l'entrepreneur général ou un sous-entrepreneur.

Il incombe à l'équipe d'installation de couper les étagères pour les adapter aux colonnes et de fournir les prises électriques et l'éclairage. Des électriciens doivent effectuer les installations électriques.

Selon le témoin de Hussmann, la différence fondamentale entre la «construction» ou l'installation des étagères et les autres produits de Hussmann était que les autres produits étaient assemblés à l'usine, alors que pour les étagères «Ultraline», aucun produit complet n'est vendu ou ne sort de l'usine comme tel. Les étagères sont vendues sous forme de kit. Elles doivent être «construites» sur place en raison de la dimension. Cette façon de procéder contraste avec ce qui se fait dans le cas d'autres produits pour lesquels une grande partie de l'assemblage se fait en usine, et très peu de travail sur place.

Les exigences des étagères sont d'une importance capitale dans la conception de la disposition d'un supermarché. Un plan des étagères fait partie de la conception même de l'immeuble ou des rénovations, selon le cas. Leur disposition détermine les éléments importants comme la position exacte de l'éclairage et des appareils électriques. On a expliqué la façon générale d'aborder la construction d'un supermarché. Le promoteur produit le plan général du supermarché en indiquant les éléments comme le plan du chantier, la disposition des appareils et les exigences de base (l'éclairage, le chauffage, la ventilation, la climatisation, etc.). Bien que ce genre de travail soit habituellement fait par le personnel du supermarché, une fois terminé, le plan est remis aux architectes qui préparent des dessins et des plans détaillés qui servent à la construction du magasin par l'entrepreneur général. Il incombe au supermarché, et non à l'entrepreneur, d'acheter et de faire installer les étagères nécessaires. Il s'agit habituellement d'un contrat distinct de celui de la construction ou de la rénovation d'un bâtiment.

Les étagères en question, une fois installées, peuvent être démontées, démenagées et remontées. Il s'agit d'ensembles autonomes, à l'exception des étagères murales et des étagères dans les endroits réfrigérés qui peuvent être fixées au mur et au plancher. Les matériaux nécessaires pour fixer les étagères au mur ou à d'autres étagères ou pour les fixer au plancher sont fournis par les équipes d'installation.

LA QUESTION EN LITIGE

Dans le présent appel, le Tribunal doit déterminer si le système d'étagères «Ultraline» est admissible en tant que métal fabriqué pour bâtiments et autres structures et permet de bénéficier du taux réduit de la taxe de 8 p. 100 applicable aux matériaux de construction mentionnés à l'article 21, partie I, annexe IV de la Loi.

L'avocat de l'appelante a soulevé comme principal argument que même si ces matériaux sont vendus sous forme de kits pratiques, il s'agit de métal fabriqué pour autres structures. De plus, leur forme finale en tant que matériel ou appareils n'empêche pas leur classement comme du matériel de construction.

L'appelante a soutenu que les marchandises en cause étaient du métal fabriqué devant servir dans d'autres structures. Elle s'est fiée au sens ordinaire et courant des mots de la loi de même qu'à la décision de la Cour fédérale du Canada - Section de première instance dans la cause *Chateau Manufacturing Ltd. v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*¹.

En se fondant sur cette dernière décision, l'appelante a soutenu que les marchandises en question étaient du métal fabriqué pour autres structures. Dans la cause mentionnée, la Cour fédérale a soutenu que certain métal de construction et certain métal fabriqué (revêtement préfabriqué) vendu en kits pratiques pour la construction de remises de jardin étaient admissibles en tant que métal de construction et métal fabriqué pour autres structures. La Cour était d'avis que l'utilisation prévue pour les marchandises en question n'en modifiait ni l'apparence, ni la forme, ni la fonction, ni les caractéristiques essentielles en tant que métal de construction et métal fabriqué, que les termes utilisés à l'article 21 étaient des termes courants employés dans leur sens ordinaire et qu'il n'y avait aucune raison, du moins d'après la Cour, de ne pas donner au libellé de la loi le sens le plus large possible conformément au contexte dans lequel on peut trouver ces mots.

La Cour a de plus ajouté que dans le contexte de l'annexe IV, elle ne décelait rien qui l'obligeait à s'éloigner du sens ordinaire des mots utilisés pour interpréter la portée à donner à l'article 21, annexe IV de la Loi.

L'avocat de l'appelante a aussi précisé qu'il ne faisait aucun doute que les marchandises fabriquées et vendues étaient des composantes en métal fabriqué pour un système d'étagères et que le système monté sur place constituait une structure au sens ordinaire du mot. Par ailleurs, le fait que les étagères pouvaient être démontées et changées de place à l'intérieur du magasin n'empêchait pas le classement des marchandises comme une structure.

L'avocat de l'intimé a répondu que, si l'appelante avait raison de considérer le système d'étagères comme une structure, ce que l'intimé n'acceptait pas, et que, si le kit vendu par l'appelante était un ensemble, même démonté, l'appelante ne vendait pas des composantes pour une structure, mais plutôt une structure complète. Les structures, par opposition aux matériaux précisés pour la construction des structures, tel qu'il est mentionné à la partie I, ne sont pas visées par l'exemption de la taxe.

1. (1983), 84 D.T.C. 6126.

De plus, il était d'avis qu'un système d'étagères résultant de l'assemblage du métal fabriqué n'était pas une structure, que l'ensemble soit autonome ou fixé au bâtiment, parce qu'il n'avait pas ce qu'on appelle la «caractéristique négative» qui est l'un des critères essentiels pour déterminer l'existence d'une structure. L'avocat s'est reporté à la cause *The Minister of National Revenue and the Attorney General of Canada v. Plastibeton Inc.*².

M. Kaylor, qui a prêté main-forte au Tribunal par voie de plaidoyer en conformité avec le paragraphe 81.34(2) de la Loi, a appuyé la position de l'appelante et l'argument de son avocat.

M. Kaylor a affirmé que, pour interpréter le mot «structure», le Tribunal devrait prendre connaissance de la décision dans la cause *Nova Construction*³ dans laquelle le Cour a soutenu qu'une usine d'asphalte mobile, bien que mobile, pouvait être considérée comme une structure, et donc que, même si les étagères en cause peuvent être démontées et déplacées dans le magasin, cela ne leur enlèverait pas leurs qualités intrinsèques de structures distinctes. M. Kaylor a soulevé d'autres points et cité d'autres cas.

DÉCISION

Pour le Tribunal, le point important est que les étagères, une fois installées, ne font pas partie intégrante du bâtiment et ne peuvent pas être considérées comme une structure au sens ordinaire et courant du mot dans le contexte de l'article 21 et compte tenu des définitions de la jurisprudence.

Le Tribunal accepte que les marchandises en cause sont faites de métal fabriqué; cependant, il ne peut pas accepter que ce que vend l'appelante, même sous forme de kit, est du métal fabriqué pour les structures au sens envisagé par l'article 21.

Le Tribunal reconnaît que les mots utilisés à l'article 21 devraient être pris dans leur sens courant et ordinaire et que le titre de la partie 1, «Matériaux de construction», peut aider à l'interprétation du libellé de l'article 21.

Le Tribunal est cependant d'avis que les définitions des dictionnaires ne portent pas à conclure que les marchandises en cause sont du métal fabriqué pour structure ou qu'elles constituent «d'autres structures».

Les définitions du mot anglais «*structure*» tirées des dictionnaires sont les suivantes :

*The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*⁴:

4. That which is built or constructed; a building or edifice of any kind, esp. one of considerable size and imposing appearance. 5. More widely, a fabric or framework of material parts put together.

2. 86 D.T.C. 6400, p. 6402.

3. Her Majesty The Queen v. Nova Construction Company Ltd. (1986) 1 C.T.C. 68.

4. *Oxford, Clarendon Press, 1977 (3^e édition. rév.)*.

Black's Law Edition⁵:

Any construction, or any production or piece of work artificially built up composed of parts joined together in some definite manner. That which is built or constructed; an edifice or building of any kind.

The Living Webster Encyclopedic Dictionary of the English Language⁶:

Something built or construed; a building; an edifice; a bridge, dam or framework; any construction; anything composed of parts arranged together in some way.

Toutes ces définitions font mention de «*building*» ou «*edifice*». La dernière définition donne les exemples suivants pour structure : un barrage, un pont ou toute construction.

À partir de ces définitions, le Tribunal est convaincu que les structures sont différentes de ce qu'on appelle normalement de l'équipement ou des appareils comme dans le cas des articles en cause.

Dans la cause *Plastibeton*, le juge MacGuigan, au nom de la Cour fédérale d'appel, s'est fondé sur les critères suivants tirés de la décision de la Cour suprême du Canada dans la cause *Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. et Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. c. Sa Majesté la Reine*⁷ pour interpréter la définition d'une structure :

Il me semble que dans cette analyse, le juge Martland applique trois critères pour déterminer l'existence d'une structure : (1) elle doit être construite; (2) elle doit reposer sur le sol ou être dans le sol; (3) elle ne doit pas faire partie d'une autre structure. (traduction)

Le juge a ensuite ajouté :

Néanmoins, ce qui est plus important, à mon avis est le 3^e critère du juge Martland. «Ne pas faire partie d'une autre structure» suppose que la substance en cause n'a pas seulement une unité et une identité internes (ses caractéristiques positives), mais un caractère distinct de l'autre structure (ses caractéristiques négatives). (traduction)

Les critères mentionnés par le juge MacGuigan sont utiles pour résoudre le cas d'espèce, plus particulièrement les deuxième et troisième critères auxquels, d'après le Tribunal, l'appelante n'a pas satisfait dans ce cas.

5. West Publishing Co., 1979 (5^e édition).

6. Chicago: English-Language Institute of America, 1971.

7. [1978] 2 R.C.S. 612.

L'appelante, dans son argument, s'est considérablement appuyé sur la cause Chateau Manufacturing Ltd. Cependant, le Tribunal considère que cette cause diffère du présent appel. Bien qu'il y ait des similitudes dans les faits, et que les deux causes portent sur l'interprétation à donner à des marchandises visées par l'article 21 (les marchandises en cause sont déclarées être du métal fabriqué sous forme de kit pratique comprenant des instructions pour l'assemblage), le Tribunal est d'avis qu'il s'agit là des seuls points communs.

Dans la cause Chateau Manufacturing Ltd., l'acheteur du kit devait monter la remise de jardin ou la faire assembler. Il fallait construire un plancher, acheter d'autres matériaux comme des deux sur quatre et des matériaux de renfort. Lorsque la remise était terminée, une structure ou un bâtiment distinct, soit une remise de jardin, avait été construit et était prêt à utiliser. Tous les critères mentionnés concernant une structure avaient été respectés. L'unité a été construite de pièces, elle a été montée sur le sol ou une fondation, et elle était distincte des autres bâtiments et structures.

D'après les renseignements dont dispose le Tribunal, il est évident que les étagères sont vendues comme kit avec instructions pour l'installation sur le plancher du supermarché selon un plan spécifique. Mais les étagères sont installées par une équipe d'installateurs et non par les ouvriers de la construction du bâtiment. Il n'y a pas de construction comme tel lors de l'installation des étagères. Pour cette raison, le Tribunal ne peut pas accepter l'opinion de l'appelante, que cette affaire doit être réglée en sa faveur à partir de la décision Chateau Manufacturing Ltd.

En effet, les critères avancés par la Cour fédérale pour déterminer ce qui constitue une structure n'ont pas été respectés. Les étagères sont assemblées et installées à partir de composantes préfabriquées qui s'ajustent de façon prédéterminée. L'équipe d'installateurs est chargée de tailler les tablettes pour adapter les étagères autour des colonnes et faire en sorte que les prises électriques et les appareils d'éclairage puissent être posés. Le Tribunal ne considère pas que ces activités constituent de la construction, mais plutôt de l'assemblage ou de l'installation.

Les étagères sont montées par une équipe d'installateurs qui suit des instructions précises. Certaines étagères sont fixées au plancher, d'autres au mur et d'autres sont autonomes. Toutes les unités sont montées à l'intérieur du magasin. Les étagères peuvent être démontées et déplacées, mais ce facteur n'est pas déterminant. L'important est que les étagères ne font pas partie intégrante du bâtiment et ne constituent pas une structure distincte.

De plus, les deux témoins de l'appelante ont admis que les étagères étaient considérées comme les autres accessoires et le matériel, par exemple, la caisse enregistreuse et les réfrigérateurs : l'élément distinctif étant le lieu où se fait le montage, soit à l'usine, soit au supermarché.

Par ailleurs, il est évident, d'après les éléments de preuve, que l'appelante n'est pas un vendeur de matériaux de construction, au sens ordinaire et courant du terme. En effet, il faut reconnaître qu'aucun des montages assemblés en usine ne pourrait être considéré comme du métal fabriqué pour autres structures puisqu'il s'agit d'appareils. En résumé, les marchandises en cause sont décrites de façon plus précise comme des étagères vendues non montées. Si le législateur avait eu l'intention d'imposer un taux de droit plus bas pour ces articles, des dispositions spéciales auraient pu être prises pour qu'ils soient exclus du taux de base de la taxe.

Pour toutes ces raisons, l'appel n'est pas admis.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau

Membre président

Robert J. Bertrand, c.r.

Robert J. Bertrand, c.r.

Membre

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh

Membre