

Ottawa, le lundi 19 août 1991

Appel n° AP-89-267

EU ÉGARD À un appel entendu le 11 avril 1991 en vertu de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15;

ET EU ÉGARD À une décision rendue par le ministre du Revenu national, le 29 septembre 1989, concernant un avis d'opposition déposé en vertu de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

PERMA TUBES LTD.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

Kathleen E. Macmillan
Kathleen E. Macmillan
Membre président

Arthur B. Trudeau
Arthur B. Trudeau
Membre

Sidney A. Fraleigh
Sidney A. Fraleigh
Membre

Robert J. Martin
Robert J. Martin
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-89-267

PERMA TUBES LTD.

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Il s'agit d'un appel interjeté en vertu de l'article 81.19 de Loi sur la taxe d'accise (la Loi) par Perma Tubes Ltd. au sujet d'une décision rendue par le ministre du Revenu national. L'appelante a déposé une demande de remboursement, prétendant qu'elle avait payé des taxes par erreur à l'égard de tubes de façonnage du béton appelés PermaTubes. Dans une décision rendue le 21 octobre 1988, le ministère du Revenu national, Douanes et Accise, a rejeté la demande parce que la Loi ne renferme aucune disposition permettant la réduction du taux de la taxe de vente fédérale applicable aux PermaTubes. L'appelante s'est opposée à cette décision, prétextant que les tubes constituent des matériaux de construction aux termes de la partie I de l'annexe IV de la Loi. Dans un avis de décision publié le 29 septembre 1989, le ministre du Revenu national a rejeté l'opposition, soutenant que la loi ne lui conférait pas le pouvoir de modifier ni d'annuler la décision.

DÉCISION : *L'appel est rejeté.*

Lieu de l'audience : Vancouver (Colombie-Britannique)

Date de l'audience : Le 11 avril 1991

Date de la décision : Le 19 août 1991

Membres du Tribunal : Kathleen E. Macmillan, membre président

Arthur B. Trudeau, membre

Sidney A. Fraleigh, membre

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Nicole Pelletier

Ont comparu : Werner H.G. Heinrich, pour l'appelante

Brian J. Saunders, pour l'intimé

Jurisprudence : *Stuart Investments Limited c. Sa Majesté La Reine, [1984] 1 R.C.S. 536, à la p. 578; The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Amoco Canada Petroleum Company Ltd., 13 C.E.R. 102 (F.C.A.), à la p. 107; ECG Canada Inc. v. Her Majesty The Queen, 13 C.E.R. 281 (F.C.T.D.), à la p. 287.*

Dictionnaire cité : *The Concise Oxford Dictionary of Current English, University Press, Oxford, Seventh Edition, p. 1182.*

Appel n° AP-89-267

PERMA TUBES LTD.

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : KATHLEEN E. MACMILLAN, membre président
ARTHUR B. TRUDEAU, membre
SIDNEY A. FRALEIGH, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

LA QUESTION EN LITIGE ET LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES APPLICABLES

La question à l'étude dans le cadre du présent appel consiste à déterminer si les *PermaTubes* constituent les marchandises énoncées au paragraphe 16 (matériaux de construction) de la partie I de l'annexe IV de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) et si, par conséquent, ils sont assujettis au taux de taxe réduit précisé à l'alinéa 50(1.1)*b* de la Loi.

Au cours de la période durant laquelle l'appelante a prétendu être admissible à un remboursement, l'alinéa 50(1.1)*b* de la Loi fût modifié à quelques reprises. Ceci étant dit, ni le texte même de l'alinéa ni le taux de taxe applicable n'est en litige. Les dispositions de la Loi qui s'appliquaient à la date de publication de l'avis de décision, le 21 octobre 1988, 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 :

...

(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;

...

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

ANNEXE IV

PARTIE I

MATÉRIAUX DE CONSTRUCTION

...

16. Tuyaux, conduites et tubes conçus pour servir dans des bâtiments, des égouts, des réseaux d'irrigation ou de drainage, de pipelines et dans d'autres constructions; les robinets, soupapes et raccords.

LES FAITS ET LES ÉLÉMENTS DE PREUVE

Il s'agit d'un appel interjeté par Perma Tubes Ltd. en vertu 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). L'appelante a déposé une demande de remboursement, soutenant qu'elle avait payé par erreur des taxes d'une valeur de 102 309 \$ pour des cylindres ou des tubes de carton, appelés *PermaTubes*, utilisés comme coffrages pour fabriquer des colonnes, des piliers, des poteaux et des semelles de fondation pour la construction d'immeubles et autres bâtiments.

Dans un Avis de détermination daté du 21 octobre 1988, le ministère du Revenu national, Douanes et Accise, a rejeté la demande de l'appelante parce que la Loi ne renferme aucune disposition permettant la réduction du taux de la taxe de vente fédérale sur ces tubes. Dans un Avis d'opposition daté du 20 décembre 1988, l'appelante s'est opposée à la décision, prétextant que les tubes sont des matériaux de construction en vertu de la partie I de l'annexe IV de la Loi.

Dans un Avis de décision publié le 29 septembre 1989, le Ministre a rejeté l'opposition parce que la loi ne renferme aucune disposition lui conférant le pouvoir de modifier ou d'annuler la décision.

Dans une lettre datée du 21 décembre 1989, Perma Tubes Ltd. a interjeté appel auprès du Tribunal.

L'appelante détient un permis pour fabriquer des coffrages de construction appelés *Permaforms* ou *PermaTubes*. Le président de Perma Tubes Ltd., M. Alan Batcheller, a témoigné au nom de l'appelante. Il a déclaré que les *PermaTubes* sont constitués de couches de carton superposées maintenues en place à l'aide d'adhésif et façonnées en spirale. Les parois intérieures des tubes sont recouvertes d'une membrane de plastique pour empêcher le béton de coller et pour faciliter le décoffrage. Il a précisé que les tubes se vendent en dimensions normales.

Les *PermaTubes* en question sont : des *Permaforms*, c'est-à-dire des tubes de carton ordinaires dont les parois intérieures sont recouvertes d'une membrane de plastique; des *Handiforms*, des tubes plus légers conçus pour les petits travaux à la maison ou à la ferme; et des *Poli-Permaforms*, qui sont des tubes ordinaires renforcés d'une doublure de plastique résistante pour empêcher que le carton ne laisse des traces de spirale sur le béton fini.

Les tubes sont utilisés pour la construction d'immeubles et d'autres bâtiments. Plus particulièrement, ils servent de coffrages : le béton liquide est versé dans un tube et il est maintenu en place par les parois du tube. À mesure que le béton durcit, il forme une colonne qui supporte la structure de l'immeuble en construction. Les *PermaTubes* sont fabriqués en plusieurs diamètres; mentionnons qu'ils peuvent être coupés à la longueur désirée. L'épaisseur des parois des *PermaTubes* augmente en fonction du diamètre intérieur des tubes.

S'ils sont munis d'une doublure de plastique, les tubes peuvent être enlevés et jetés après le durcissement du béton. Le fabricant recommande d'enlever les tubes dans les 10 jours suivant le coulage du béton. Toutefois, dans certains cas, les tubes ne sont pas enlevés, généralement lorsqu'ils sont utilisés comme coffrages souterrains (ce qui rend leur enlèvement peu commode ou inutile) ou lorsqu'ils sont enfermés par l'immeuble en construction.

L'appelante fabrique également d'autres tubes utilisés dans l'industrie de la construction, notamment des *PermaVoids* qui sont utilisés pour remplacer le «béton perdu» lorsque la résistance n'est pas requise et que le béton ne ferait qu'ajouter au poids de la structure. Mentionnons, par exemple, le tablier d'un pont : le béton est coulé à l'extérieur des parois des tubes et l'intérieur demeure vide. L'appelante fabrique également des tubes de petit diamètre pour créer des vides dans une structure de béton pour permettre le passage des tuyaux de plomberie et des canalisations électriques. Ces produits ne sont toutefois pas visés par le présent appel.

L'ARGUMENTATION

L'avocat de l'appelante a soutenu que les *PermaTubes* représentent les marchandises énumérées au paragraphe 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi et que, par conséquent, ils sont assujettis au taux de taxe réduit prévu par l'alinéa 50(1.1)b) de la Loi.

L'avocat de l'appelante presse le Tribunal d'appliquer les règles d'interprétation de textes législatifs pour déterminer si les *PermaTubes* sont visés par les dispositions du paragraphe 16. Aux fins de l'interprétation de ce paragraphe, le Tribunal doit tenir compte de l'objet et de l'esprit de la Loi et analyser cette disposition particulière dans le cadre de la Loi dans son entier. À cet égard, l'avocat s'est reporté à la cause *Stuart Investments Limited c. Sa Majesté La Reine*².

L'avocat a soutenu que lorsque l'on invoque les dispositions pertinentes de la Loi, il ressort clairement que cette dernière a pour objet d'assujettir au taux de taxe réduit les matériaux et le matériel de construction essentiellement consommés, incorporés ou abandonnés dans le processus de construction. Il a étoffé ses propos en déclarant que les marchandises réutilisables ne pouvaient être assujetties au taux de taxe réduit.

L'avocat a ensuite soutenu que les termes figurant dans une loi doivent être utilisés dans leur sens grammatical ordinaire et il a demandé au Tribunal de se reporter à la cause *The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Amoco Canada Petroleum*

2. [1984] 1 R.C.S. 536, à la p. 578.

*Company Ltd.*³. Après avoir cité la définition du terme anglais «*tubing*» dans deux dictionnaires, l'avocat a déclaré que les *PermaTubes* sont bel et bien visés par ces définitions et qu'ils doivent être considérés comme des tubes, au sens que leur confère la Loi. Il a noté que le paragraphe 16 n'impose aucune restriction sur les matériaux utilisés pour fabriquer les tubes.

L'avocat a ensuite fait valoir que les tubes sont «conçus pour servir dans des bâtiments». Il a prétendu que les éléments de preuve sont précis sur ce point, c'est-à-dire que les tubes font partie du béton coulé pendant une période d'au moins 10 jours.

En réponse à l'argument de l'intimé, selon lequel les dispositions du paragraphe 16 ne s'appliquent pas parce que les tubes sont enlevés, l'avocat de l'appelante a fait remarquer qu'aucune disposition de la Loi n'exige que les marchandises soient présentes une fois le bâtiment terminé. Il prétend qu'à partir du début de la construction des fondations jusqu'à ce que l'immeuble soit terminé, la structure doit être considérée comme un immeuble. Dans la mesure où les tubes sont utilisés au cours de cette période, ils doivent être réputés utilisés dans le bâtiment.

L'avocat a déclaré que le paragraphe 16 renferme l'expression universelle «autres constructions» et que les tubes sont également visés par cette expression. Il a fait valoir que dans le contexte présent, l'expression «autres constructions» désigne les pilotis, les piliers et les colonnes pour lesquels les *PermaTubes* sont conçus.

L'avocat a fait remarquer que l'intimé a assujéti les *PermaVoids* au taux réduit en vertu de l'alinéa 50(1.1)b), de toute évidence parce qu'ils demeurent dans la structure une fois la construction terminée. Il a allégué que cette pratique est conforme au principe général voulant que les marchandises consommées dans le processus de construction soient assujétiées au taux réduit. Il a réitéré l'argument selon lequel les *PermaTubes* sont également consommés, mais sont assujétiés au taux ordinaire. Après avoir demandé au Tribunal de se reporter à la cause *ECG Canada Inc. v. Her Majesty The Queen*⁴, l'avocat a soutenu que s'il y a ambiguïté dans le régime fiscal appliqué par le Ministre à des marchandises différentes, le taux le plus favorable doit être retenu.

L'avocat de l'intimé a allégué que l'avocat de l'appelante a tenté d'élargir l'interprétation de l'expression «matériaux de construction» de manière à ce que tous les matériaux du genre soient admissibles au taux de taxe réduit. Il a toutefois fait valoir qu'en vertu de la Loi, seuls les matériaux de construction précisés à la partie I de l'annexe IV sont admissibles au taux de taxe réduit.

L'avocat de l'intimé a soutenu que la définition principale de l'expression «tuyaux, conduites et tubes» englobe la notion d'un appareil de canalisation conçu pour assurer le transport de matières telles des liquides. Pour appuyer ses allégations, il a précisé que le paragraphe 16 renferme l'expression «les robinets, soupapes et raccords», qui est séparée du reste du paragraphe par un point-virgule. Il a soutenu que le législateur n'aurait pas mentionné ces appareils s'il avait voulu désigner tous les tuyaux, conduites et tubes. Selon lui, puisque les marchandises en cause

3. 13 C.E.R. 102 (F.C.A.), à la p. 107.

4. 13 C.E.R. 281 (F.C.T.D.), à la p. 287.

n'englobent pas les robinets, soupapes et raccords, elles ne sont pas assujetties aux dispositions du paragraphe 16.

L'avocat a également fait remarquer que pour être énoncées en clair au paragraphe 16, les marchandises doivent être conçues pour servir dans des bâtiments ou d'autres constructions. Il prétend que les marchandises en cause ne sont pas des tuyaux, des conduites ou des tubes dotés de robinets, soupapes ou raccords installés en permanence à une fin précise dans un immeuble ou dans une autre construction. Elles ont été conçues pour coffrer le béton. Il précise que dans la plupart des cas, le matériau de coffrage est enlevé après le durcissement du béton.

Pour ce qui est de la prétendue incohérence des méthodes d'imposition appliquées par le Ministre à l'égard des *PermaTubes* et des *PermaVoids*, l'avocat s'est reporté à la lettre que M. Crossley, de la Direction de l'interprétation fiscale - Accise, a fait parvenir à l'appelante le 2 novembre 1979. Cette lettre renferme une décision, à savoir que tous les tubes pouvant être enlevés ou non et devant servir au coffrage ou à la création de vides sont assujettis au taux normal de taxe. L'avocat a fait remarquer que cette interprétation est étayée d'un extrait d'un bulletin administratif publié par le Ministre au sujet du paragraphe 16 et qui figure dans le Cahier des autorisations de l'appelante. Il a signalé que les «formes tubulaires laminées ayant pour but de créer des vides dans des ouvrages de béton prémoulés ou moulés sur place» et les «formes tubulaires fibreuses servant à fabriquer des colonnes, des piliers et des semelles de béton, devant être enlevées et jetées après le durcissement du béton» [traduction] sont assujetties au même taux de taxe.

LES MOTIFS

À l'audience, l'avocat de l'appelante a restreint la portée de ses arguments à la question de savoir si les marchandises en cause sont visées par les dispositions du paragraphe 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi.

Le Tribunal admet l'argument formulé par les deux avocats, selon lesquels il doit interpréter la loi à la lettre et conférer aux termes d'une loi leur sens commun, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. Il est également d'accord avec l'argument voulant qu'il ait le loisir d'examiner l'objet et le but d'une loi pour saisir et déterminer l'intention du Parlement.

Le Tribunal doit déterminer si les *PermaTubes* sont «conçus pour servir dans des bâtiments ... ou dans d'autres constructions». Vu que l'expression «dans d'autres constructions» est précédée de l'expression «dans des bâtiments, des égouts, des réseaux d'irrigation ou de drainage, de pipelines», le Tribunal interprète l'expression «dans des bâtiments ... et dans d'autres constructions» comme la structure achevée et non comme le processus de construction. En conséquence, la question ne consiste pas à savoir si les marchandises servent à construire des bâtiments ou d'autres structures, mais plutôt à déterminer si elles sont utilisées dans lesdits bâtiments ou structures.

Le terme anglais «*use*» est défini ainsi dans le dictionnaire Oxford⁵ :

use (n) 1. using, employment, application to a purpose; ... 3. availability, utility, purpose for which thing can be used ...

(usage (n) 1. user de, emploi, utilisation dans un but;... 3. disponibilité, utilité, but dans lequel une chose peut être utilisée)

Pour ce qui est de l'interprétation du paragraphe 16, le Tribunal est d'avis que l'intention du législateur se rapportait aux tubes et marchandises similaires ayant un but ou une utilité dans un bâtiment ou dans une autre structure et ne visait pas à englober toutes les marchandises utilisées dans le processus de construction et que l'on retrouve sur un chantier.

De l'avis du Tribunal, cette interprétation est conforme à l'esprit de la partie I de l'annexe IV en général. Si le législateur avait eu l'intention d'assujettir tous les matériaux et le matériel de construction au taux réduit, il n'aurait pas élaboré les divers paragraphes décrivant les articles précis assujettis au taux de taxe réduit. Il aurait tout simplement rédigé une disposition de base pour les matériaux entrant dans la construction.

Après avoir pris connaissance des éléments contenus dans la partie I de l'annexe IV, le Tribunal conclut que les matériaux énoncés constituent les composantes d'un bâtiment ou d'une autre construction, tout comme les briques, les portes et les fenêtres. Bon nombre de ces éléments font partie de catégories renfermant l'expression «pour être installé en permanence», «devant être installé en permanence», «devant être installé à demeure» ou «devant être incorporé». Le paragraphe 11, qui porte sur le contreplaqué de bois et d'autres produits du bois, renferme l'expression «et autres éléments de construction semblables».

Selon le sens commun du paragraphe 16 et après avoir lu en entier la partie I de l'annexe IV, le Tribunal est convaincu que le législateur ne visait que les matériaux de construction qui font partie d'un bâtiment ou d'une structure.

Il ne fait pas de doute que les marchandises en cause sont utilisées aux fins de la construction ou de l'érection de diverses structures. Cependant, elles ne sont pas incorporées dans la structure. Le Tribunal fait remarquer que les marchandises sont conçues pour être enlevées du béton durci qu'elles ont servi à former. Si les tubes ne sont pas enlevés, le Tribunal ne croit pas que ces derniers fassent partie de la structure, mais qu'ils demeurent en place à des fins pratiques. Par conséquent, le Tribunal conclut que les tubes ne sont pas «conçus pour servir dans des bâtiments ... et dans d'autres constructions».

Le Tribunal a également tenté de déterminer si les marchandises entrent dans la catégorie des «tuyaux, conduites et tubes», aux termes du paragraphe 16. Il est d'accord avec l'appelante, qui soutient que les marchandises correspondent à la description des «tubes», car elles constituent des cylindres creux allongés utilisés comme récipient. Cependant, de l'avis du Tribunal, le terme

5. *The Concise Oxford Dictionary of Current English*, University Press, Oxford, Seventh Edition, p. 1182.

anglais «*tubes*» n'est pas synonyme de «*tubing*». Ce dernier, comme les tuyaux et les conduites, sous-entend les marchandises qui constituent un réseau de cylindres utilisés pour transporter des matières, comme des liquides, du gaz ou des fils. Les termes «robinets», «soupapes» et «raccords» au paragraphe 16 sont utilisés dans leur sens courant.

LES MOTIFS DISTINCTS DU MEMBRE TRUDEAU

Je suis d'accord avec mes collègues au sujet du rejet du présent appel, mais pour des motifs différents.

Je reconnais que les marchandises en cause qui, selon les éléments de preuve incontestés, constituent des formes conçues pour servir à couler le béton aux fins de la construction de bâtiments et d'autres structures, ne sont pas visées par la catégorie des «tuyaux, conduites et tubes» énoncée au paragraphe 16. Cette conclusion, et je le reconnais respectueusement, suffirait à justifier le rejet du présent appel.

Si j'en étais venu à la conclusion que les marchandises en cause auraient pu être considérées comme des «tuyaux, conduites et tubes», j'aurais admis l'appel, car je n'interprète pas l'expression «conçus pour servir dans des bâtiments» de la même façon que mes collègues. Selon moi, cette expression doit signifier, entre autres, que les marchandises sont conçues pour construire des bâtiments, etc., et de ce fait, elles ne sont pas tenues d'être utilisées dans des immeubles ni d'être installées en permanence dans des bâtiments. Si telle avait été l'intention du législateur, les expressions «pour être installé en permanence», «devant être installé en permanence» et «devant être installé à demeure», aux paragraphes 4, 9, 10 et 24 de la partie I auraient également été utilisées au paragraphe 16.

En conséquence, je rejeterais le présent appel.

LA CONCLUSION

Pour les motifs susmentionnés, l'appel est rejeté.

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan

Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau

Membre

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh

Membre