

Ottawa, le jeudi 22 août 1991

Appel n° AP-89-271

EU ÉGARD À un appel entendu le 10 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 la décision du ministre du Revenu national datée du 8 novembre 1989, qui a fait l'objet d'un avis d'opposition en vertu de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

ROY DENNIS ROOFING LTD.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté. Le Tribunal conclut que l'appelante fabrique des chaperons et les utilise dans l'installation de toitures, ce qui l'assujettit à l'obligation fiscale.

Kathleen E. Macmillan
Kathleen E. Macmillan
Membre président

Sidney A. Fraleigh
Sidney A. Fraleigh
Membre

Arthur B. Trudeau
Arthur B. Trudeau
Membre

Robert J. Martin
Robert J. Martin
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-89-271

ROY DENNIS ROOFING LTD.

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Le présent appel est interjeté par Roy Dennis Roofing Ltd., en vertu de l'article 81.19 de la Loi sur la taxe d'accise, d'une décision du ministre du Revenu national rejetant une opposition et confirmant une cotisation. Aux termes de l'Avis de cotisation daté du 28 octobre 1988, une cotisation a été établie à l'égard de l'appelante relativement à ses opérations pour la période commençant le 1^{er} août 1987 et finissant le 31 août 1988. Le montant dû s'élevait à 7 169,21 \$. Sur ce montant, l'appelante s'est vu créditer un montant de 658,76 \$, équivalant à la taxe qu'elle avait payée sur l'achat d'équipements de production, pour un solde final de 6 510,45 \$. L'appelante s'est opposée à la cotisation, soutenant que cette dernière la plaçait dans une position d'infériorité concurrentielle relativement aux autres entreprises du même secteur industriel. Dans l'Avis de décision daté du 8 novembre 1989, le Ministre du Revenu national a rejeté l'opposition, soutenant que l'appelante était un fabricant de chaperons dont les ventes de marchandises taxables dépassaient 50 000 \$ par année civile et qu'elle n'était, par conséquent, pas exemptée de l'obligation fiscale.

DÉCISION : *L'appel est rejeté. Le Tribunal conclut que l'appelante fabrique des chaperons et les utilise dans l'installation de toitures, ce qui l'assujettit à l'obligation fiscale.*

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

Date de l'audience : Le 10 avril 1991

Date de la décision : Le 22 août 1991

Membres du Tribunal : Kathleen E. Macmillan, membre président

Sidney A. Fraleigh, membre

Arthur B. Trudeau, membre

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Nicole Pelletier

Ont comparu : Raymond F. Dennis, pour l'appelante

Brian J. Saunders, pour l'intimé

Jurisprudence :

Her Majesty The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd., [1968] S.C.R. 140; Gruen Watch Company of Canada Ltd. et al. v. A.-G. of Canada, [1950] O.R. 429, à la page 442; Ministre du Revenu national c. Enseignes Imperial Signs Ltée, Appel n° A-264-89, Cour d'appel fédérale, le 28 février 1990; The Queen v. Dante Albert Saracini and Albert Saracini (1958), 59 D.T.C. 1005 (Cour de l'Échiquier).

Appel n° AP-89-271

ROY DENNIS ROOFING LTD.

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

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

MOTIFS DE LA DÉCISION

LA QUESTION EN LITIGE ET LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES APPLICABLES

Le présent appel est interjeté par Roy Dennis Roofing Ltd., en vertu de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi), de la décision du ministre du Revenu national (le Ministre) datée du 8 novembre 1989. Le Ministre avait alors déterminé que l'appelante était un fabricant de chaperons dont les ventes de marchandises taxables dépassaient 50 000 \$ par année civile et qu'à ce titre, elle devait exercer son activité sous le régime d'une licence de taxe de vente de fabricant et rendre compte de la taxe imposée sur les ventes de marchandises taxables fabriquées par elle.

La question dans le présent appel est de savoir si l'appelante est un fabricant.

Les dispositions pertinentes de la Loi sont les suivantes :

2.(1) ...

«fabricant ou producteur» Y sont assimilés :

...

f) toute personne qui, y compris par l'intermédiaire d'une autre personne agissant pour le compte de celle-ci, prépare des marchandises pour la vente en les assemblant, fusionnant, mélangeant, couplant sur mesure, diluant, embouteillant, emballant ou remballant, ou en les enduisant ou les finissant, à l'exclusion d'une personne qui prépare ainsi des marchandises dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs; [soulignement ajouté]

...

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

27.(1)² *Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente de neuf pour cent sur le prix de vente de toutes marchandises :*

a) produites ou fabriquées au Canada :

...

(iii) payable, dans un cas où les marchandises sont destinées à l'usage du producteur ou fabricant, par le producteur ou fabricant au moment où il affecte les marchandises à son usage;

...

31.(1)³ *Sous réserve des autres dispositions du présent article, tout fabricant ou producteur doit demander une licence pour l'application de la présente partie.*

(2)⁴ Le ministre peut octroyer une licence à quiconque en fait la demande selon le paragraphe (1), mais le gouverneur en conseil... peut prendre des règlements exemptant toute classe de petits fabricants ou producteurs du paiement de la taxe de consommation ou de vente sur les marchandises fabriquées ou produites par une personne faisant partie de la classe, et les personnes ainsi exemptées ne sont pas tenues de demander une licence.

Également pertinentes au présent appel sont les dispositions du Mémoire ET 805 de Revenu Canada intitulé *Produits de tôle*, qui se lit en partie comme suit :

8. Les fabricants de conduits, de matériaux de toiture, de gouttières et de tuyaux de descente pour bâtiments, qui ne vendent pas régulièrement de marchandises identiques de leur fabrication sans montage ou installation, devraient rendre compte de la taxe sur ces marchandises produites exclusivement pour leur propre usage lors de l'exécution de contrats comportant l'installation, en la calculant.

a) au taux réduit de 5 % sur les conduits, les solins, les chaperons, les crépines pour arrêter le gravier, les gouttières et les tuyaux de descente, lorsque ces articles sont fabriqués avec du FER GALVANISÉ OU DU FER-BLANC; sur le prix livré de tous les matériaux utilisés, y compris les déchets, plus 100 %,

...

-
2. Maintenant le paragraphe 50(1).
 3. Maintenant le paragraphe 54(1).
 4. Maintenant le paragraphe 54(2).

LES FAITS ET LES ÉLÉMENTS DE PREUVE

En vertu de l'Avis de cotisation daté du 28 octobre 1988, une cotisation a été établie à l'égard de l'appelante relativement aux opérations de celle-ci pour la période commençant le 1^{er} août 1987 et finissant le 31 août 1988. Le montant des taxes impayées s'élevait à 6 691,95 \$, plus 278,41 \$ d'intérêt et une pénalité de 198,85 \$, pour un montant total de 7 169,21 \$. L'appelante s'est vu créditer un montant de 658,76 \$, équivalant à la taxe qu'elle avait payée sur l'achat d'équipements de production, pour un solde de 6 510,45 \$.

L'appelante s'est opposée à la cotisation, soutenant que celle-ci la plaçait dans une position d'infériorité concurrentielle relativement aux autres entreprises du même secteur industriel. Dans l'Avis de décision daté du 8 novembre 1989, le Ministre a rejeté l'opposition, soutenant que l'appelante était un fabricant de chaperons dont les ventes de marchandises taxables dépassaient 50 000 \$ par année civile et qu'elle devait donc exercer son activité sous le régime d'une licence de taxe de vente de fabricant. Le 19 janvier 1990, Roy Dennis Roofing Ltd. a interjeté appel auprès du Tribunal.

L'appelante était représentée par son président, M. Raymond F. Dennis. Ce dernier, qui a également comparu en qualité de témoin, a défini l'appelante comme un entrepreneur de toitures dont la principale activité consistait en l'installation de toitures. La matière en cause dans le présent appel est le chaperon, une garniture métallique que l'appelante installe sur le pourtour d'un toit dans le cadre de ses activités. Dans son mémoire, l'appelante décrit le chaperon comme des bandes de métal galvanisées de plusieurs pouces de large qui sont utilisées pour protéger un toit. À l'audience, le témoin a nié que le métal soit du fer galvanisé, soutenant qu'il ne s'agissait que de tôle prépeinte. Interrogé, cependant, il a déclaré que la tôle était en fer.

Chaque toit étant unique en son genre, un chaperon doit être formé tout spécialement. Lorsqu'il s'agit de nouvelles constructions où s'exerce l'essentiel de l'activité de l'appelante, les mesures sont prises à partir d'une série de plans. Ces mesures sont ensuite vérifiées sur le chantier avant que le métal ne soit coupé ou mis en forme.

L'appelante achète des feuilles de métal prépeint (calibre d'épaisseur 26), de huit pieds sur trois, dont elle se sert comme matière première. Elle achète parfois des feuilles de huit pieds sur quatre. Le témoin a déclaré que l'appelante achète pour environ 80 000 \$ de tôles par an, dont 3 000 \$ de tôles lisses galvanisées.

La tôle est d'abord coupée à la largeur requise sur une machine à refendre. Pour donner au métal la forme requise, l'appelante utilise une machine à plier la tôle forte. Ces deux activités sont accomplies dans les installations de l'appelante. À cette étape du processus, le métal possède la forme générale d'un chaperon; il est ensuite transporté sur le chantier où il subit d'autres modifications.

Lors de l'installation proprement dite du chaperon, le métal plié doit être entaillé pour permettre l'aménagement des coins, coupé à la longueur requise et garni sur sa longueur pour l'adapter à l'éventuelle inclinaison du toit. Pour lier les différents éléments du chaperon, on entaille leurs extrémités, que l'on incurve et que l'on fixe l'une à l'autre par sertissage.

L'intimé a appelé un témoin, M. Vinod K. Bhindi, un employé de Revenu Canada, qui a effectué la vérification comptable de l'appelante qui a donné lieu à l'avis de cotisation faisant objet

du présent appel. M. Bhindi a témoigné que dans le processus d'établissement de la cotisation à l'égard de l'appelante, des crédits ont été accordés à celle-ci pour la taxe de vente fédérale qu'elle avait payée sur des matériaux et sur de l'équipement utilisé pour faire des chaperons. Le témoin a déclaré qu'il a calculé le montant des taxes dues sur la fabrication des chaperons en fonction du Mémoire ET 805, intitulé *Produits de tôle*. Conformément aux dispositions touchant la fabrication d'articles de fer galvanisé, les taxes à payer ont été calculées comme équivalent à 8 p. 100 du double du coût des matériaux, moins les taxes payées. Il a confirmé que la cotisation fiscale n'avait été établie que relativement aux chaperons de métal. Sans plus de précision, il a déclaré qu'une autre personne de Revenu Canada avait déterminé que l'appelante était un fabricant avant qu'il établisse la cotisation.

L'ARGUMENTATION

M. Dennis a soutenu que l'appelante n'est pas un fabricant car elle n'a pas d'outils de fabrication électrique. Toutes ses activités de coupe et de mise en forme sont faites au moyen d'outils manuels seulement.

Il a fait remarquer que le marché de l'appelante est constitué de petits travaux commerciaux et de contrats résidentiels. Il a soutenu que le marché de l'entreprise de toitures est un marché très concurrentiel et très sensible aux prix. Compte tenu du fait que nombre de concurrents de l'appelante n'atteignent pas le seuil de 50 000 \$, le fait de faire imposer à celle-ci une taxe sur les produits qu'elle fabrique la place dans une situation d'infériorité concurrentielle. Le président de l'appelante a soutenu qu'à ce titre, la taxe constitue un fardeau injuste.

M. Dennis a soutenu, en outre, que la «fabrication» n'étant qu'un à côté nécessaire de l'activité de construction, il estime que la société ne devrait pas être obligée de payer la taxe de vente fédérale sur cette activité. Il a souligné que les contrats ne contenaient pas deux prix, l'un pour l'installation du toit et l'autre pour le chaperon, mais qu'ils n'en contenaient qu'un pour l'ensemble des travaux. Tout le métal utilisé sur le chantier est modifié de quelque manière et l'appelante ne vend ni n'installe les chaperons séparément. De plus, 95 p. 100 du travail est effectué sur le chantier et 5 p. 100 seulement dans ses locaux.

M. Dennis a également soutenu que le Mémoire ET 805 n'est pas applicable aux activités de l'appelante puisque la matière première utilisée par celle-ci est un métal prépeint et non du fer galvanisé. Il a déclaré que l'appelante n'a pas demandé une licence de fabricant, qu'elle ne voulait pas de pareille licence et qu'elle ne se considère pas comme un fabricant. Il a demandé au Tribunal de déclarer que ses activités ne sont pas des activités de fabrication.

L'avocat de l'intimé a soutenu que la question essentielle dans le présent appel est de savoir si les activités de l'appelante constituent des activités de fabrication ou de production de chaperons. Il a fait remarquer que les termes «fabricant» et «producteur» ne sont pas définis dans la Loi, sauf en ce qui a trait aux dispositions sur le fabricant ou le producteur. Pour aider le Tribunal dans la définition de ces termes, il a renvoyé celui-ci à la décision rendue par la Cour suprême du Canada dans la cause *Her Majesty The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*⁵, à l'occasion de laquelle M. le juge Spence a adopté la définition suivante :

5. [1968] S.C.R. 140.

... 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 consiste en la production d'articles destinés à être utilisés à partir de matières premières ou de matières préparées en donnant à cette matière de nouvelles formes, de nouvelles qualités et de nouvelles propriétés, ou une combinaison de nouvelles formes, qualités et propriétés, soit à la main, soit à la machine.) [traduction]

L'avocat a fait remarquer que la définition englobe le travail effectué à la main, tel que celui qui est fait par l'appelante dans la fabrication de chaperons. Il a également fait remarquer que la décision rendue dans la cause *York Marble* allait dans le sens de la proposition selon laquelle les termes «fabricant» et «producteur» n'ont pas le même sens.

L'avocat de l'intimé a soutenu qu'il n'est pas nécessaire qu'une activité soit complexe, coûteuse ou longue pour constituer une activité de production. À cet égard, il a renvoyé le Tribunal à la décision rendue dans la cause *Gruen Watch Company of Canada Ltd. et al. v. A.-G. of Canada*⁶, à laquelle la Cour suprême s'est référée dans la cause *York Marble*, ainsi qu'à la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans la cause *Ministre du Revenu national c. Enseignes Imperial Signs Ltée*⁷, à la page 4 de laquelle était précisée :

... on peut produire une chose en accomplissant une opération très simple. Ce n'est pas la complexité de l'opération qui importe, mais son résultat. Il y a production si ce que fait une personne a pour résultat de produire une chose nouvelle. Et une chose est nouvelle lorsqu'elle peut remplir une fonction que ne pouvaient remplir les choses qui existaient auparavant.

...

L'avocat a soutenu que l'activité de l'appelante commence dans son atelier, où une pièce de tôle est coupée aux dimensions et pliée, ce qui lui confère une nouvelle forme et de nouvelles propriétés. Le processus commence avec une feuille de métal et finit avec un chaperon. En dépit de la simplicité de l'opération décrite par l'appelante, une telle activité est considérée comme une activité de fabrication et de production.

L'avocat de l'intimé s'est ensuite penché sur l'argument de l'appelante selon lequel celle-ci installe des toitures et ne vend pas de chaperons. Il a soutenu que la Loi impose une taxe sur les marchandises fabriquées ou produites lorsqu'elles sont affectées à son propre usage par le fabricant ou le producteur. À l'appui de cette proposition, il a renvoyé le Tribunal à la décision rendue dans la cause *The Queen v. Dante Albert Saracini and Albert Saracini*⁸. Dans cette affaire, M. le juge Cameron déclarait à la page 1007 :

6. [1950] O.R. 429, à la page 442.

7. Appel n^o A-264-89, Cour d'appel fédérale, le 28 février 1990.

8. (1958), 59 D.T.C. 1005 (Cour de l'Échiquier).

... in order to attract this [Excise] tax it is clear that the goods need not be sold. If they are "goods" and consumed or used by the manufacturer, they are liable to the tax, unless especially exempted....

(Pour qu'il y ait assujettissement à cette taxe [d'accise], il est évident qu'il n'est pas nécessaire que les marchandises soient vendues. Si elles sont des «marchandises» et qu'elles sont consommées ou utilisées par le fabricant, elles sont assujetties à la taxe, sauf exemption particulière.) [traduction]

En conclusion, l'avocat de l'intimé a représenté que la cotisation devait être confirmée et l'appel rejeté.

LES MOTIFS

Le Tribunal constate que l'activité de coupe et de pliage de feuilles de métal exercée par l'appelante pour en faire des chaperons a pour effet de leur conférer de nouvelles formes et de nouvelles qualités. Aux termes d'un pareil processus, l'appelante a créé quelque chose de nouveau. Reconnaisant ce fait, le Tribunal conclut que l'appelante répond à la définition d'un «fabricant» telle qu'utilisée par la Cour suprême du Canada dans la décision *York Marble*.

Lorsque le chaperon est intégré à une toiture, l'appelante utilise effectivement les marchandises qu'elle a fabriquées. En conséquence, elle tombe sous le coup des dispositions du sous-alinéa 27(1)a)(iii) de la Loi, ce qui l'assujettit à l'obligation fiscale.

Le Tribunal constate que l'appelante n'a pas renversé la présomption selon laquelle l'intimé a appliqué correctement les dispositions du Mémoire ET 805. Il constate également que les dispositions du *Règlement exemptant certains petits fabricants ou producteurs de la taxe de consommation ou de vente*⁹ ne sont pas applicables ici.

LA CONCLUSION

L'appel est rejeté. Le Tribunal conclut que l'appelante fabrique des chaperons et qu'elle les utilise dans l'installation de toitures, ce qui l'assujettit à l'obligation fiscale.

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan
Membre président

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh
Membre

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre

9. DORS/82-498, 13 mai 1982.