



Ottawa, le mardi 10 mars 1992

Appel n° AP-89-233

EU ÉGARD à un appel entendu le 24 octobre 1991 aux termes de l'article 51.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. (1970), ch. E-13, dans sa version modifiée;

ET EU ÉGARD à une décision rendue par le ministre du Revenu national le 15 août 1989 au sujet d'un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 51.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

ERIN MICHAELS MFG. INC.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis. Les marchandises en question devraient être exonérées de la taxe de vente fédérale en vertu du paragraphe 29(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* et du *Règlement concernant la détermination des vêtements et chaussures aux fins de la partie XV de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise*.

W. Roy Hines

W. Roy Hines

Membre président

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh

Membre

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.

Membre

Robert J. Martin

Robert J. Martin

Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-89-233

ERIN MICHAELS MFG. INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

L'appelant exploite une entreprise de fabrication à Red Deer (Alberta) où il produit les marchandises en question. Les noeuds sont faits de tissus que l'appelant se procure auprès de différents producteurs qui fournissent également un matériau identique ou similaire à des fabricants de vêtements. Le but est que le noeud fini soit assorti aux vêtements avec lesquels il est porté. Les noeuds sont attachés au moyen d'une agrafe métallique ou d'une bande élastique (les attaches). Ils ne sont vendus par l'appelant que par l'intermédiaire de magasins de détail tels que des magasins de vêtements, des magasins populaires et des pharmacies.

La question dans le présent appel consiste à savoir si les noeuds fabriqués par l'appelant sont exonérés de la taxe de vente fédérale en vertu du paragraphe 29(1) de la Loi sur la taxe d'accise et du Règlement concernant la détermination des vêtements et chaussures aux fins de la partie XV de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise (le Règlement).

DÉCISION : *L'appel est admis. Le Tribunal conclut que les noeuds sont des «accessoires» au sens de l'alinéa k) du Règlement en question et qu'ils sont exonérés à ce titre de la taxe de vente fédérale en vertu du paragraphe 29(1) de la Loi sur la taxe d'accise.*

*Lieu de l'audience : Calgary (Alberta)
Date de l'audience : Le 24 octobre 1991
Date de la décision : Le 10 mars 1992*

*Membres du Tribunal : W. Roy Hines, membre président
Sidney A. Fraleigh, membre
Robert C. Coates, c.r., membre*

Services juridiques : France Deshaies

Greffier : Janet Rumball

*Ont comparu : H. George McKenzie, pour l'appelant
Linda J. Wall, pour l'intimé*

Appel n° AP-89-233

ERIN MICHAELS MFG. INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : W. ROY HINES, membre président
SIDNEY A. FRALEIGH, membre
ROBERT C. COATES, c.r., membre

MOTIF DE LA DÉCISION

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 51.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) d'un avis de décision rendu par le ministre du Revenu national (le Ministre) le 15 août 1989 et ayant pour effet d'interdire le remboursement de la taxe de vente fédérale payée par l'appelant relativement à des noeuds pour cheveux, des bandeaux, des noeuds papillons et des chenillettes pour cheveux.

L'appelant exploite une entreprise de fabrication à Red Deer (Alberta) où il produit les marchandises en question. Les noeuds sont fait de tissus que l'appelant se procure auprès de différents producteurs qui fournissent également un matériau identique ou similaire à des fabricants de vêtements. Le but est de faire en sorte que le noeud fini soit assorti aux vêtements avec lesquels il est porté. Les noeuds sont attachés au moyen d'une agrafe métallique ou d'une bande élastique (les attaches). Ils ne sont vendus par l'appelant que par l'intermédiaire de magasins de détail tels que des magasins de vêtements, des magasins populaires et des pharmacies.

La question, dans le présent appel, consiste à savoir si les noeuds fabriqués par l'appelant sont exonérés de la taxe de vente fédérale en vertu du paragraphe 29(1) de la Loi et du *Règlement concernant la détermination des vêtements et chaussures aux fins de la partie XV de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise*² (le Règlement).

La disposition d'imposition de la Loi est contenue dans l'article 27. Pour l'essentiel, l'article impose une taxe sur le prix de vente de toutes les marchandises produites ou fabriquées ou importées au Canada. Compte tenu de ce qui précède, la vente de noeuds par l'appelant entre dans le champ d'application de l'article 27, sous réserve de l'existence d'une disposition d'exonération.

Le paragraphe 29(1) de la Loi prévoit que les marchandises mentionnées dans la partie XV de l'annexe III soient exonérées de la taxe imposée par l'article 27.

-
1. S.R.C. (1970), ch. E-13, dans sa version modifiée.
 2. DORS/84-247 (Gazette du Canada, le 4 avril 1984, p. 1232).

ANNEXE III

PARTIE XV

VÊTEMENTS ET CHAUSSURES

1. *Vêtements et chaussures, y compris les articles et les matières devant être incorporés dans leur production domestique ou commerciale, que le gouverneur en conseil peut déterminer par règlement.*

...

La partie pertinente du Règlement prévoit que :

*RÈGLEMENT CONCERNANT LA DÉTERMINATION DES VÊTEMENTS
ET CHAUSSURES AUX FINS DE LA PARTIE XV DE L'ANNEXE III
DE LA LOI SUR LA TAXE D'ACCISE*

...

2. *Aux fins de la Partie XV de l'Annexe III de la Loi sur la taxe d'accise, il est déterminé que les vêtements et chaussures comprennent*

...

b) les vêtements tels que les blazers, les blouses, les robes, les robes du soir, les jeans, les combinaisons-pantalons, les kilts, les pantalons, les chemises, les shorts (y compris les bermudas, les jamaicas et les shorts de gymnastique), les costumes de ski, les jupes, les pantalons d'intérieur, les costumes pour motoneige, les vestons sport, les complets, les survêtements de sport, les chandails, les smokings et les vestes,

...

f) les coiffures telles que les passe-montagnes, les protège-casquettes, les bonnets, les protège-oreilles, les chapeaux, les capuchons, les coiffures tricotées, les bonnets de nuit, les bonnets de pluie, les bonnets de douche, les toques, les chapeaux et bonnets d'uniformes,

...

k) les vêtements et accessoires divers tels que les peignoirs, les maillots de bain, les sorties de plage, les ceintures, les robes de chambre, les porte-jarretelles, les gants, les robes d'intérieur, les mitaines, les cravates, les chemises de nuit, les pyjamas, les foulards, les vestes d'intérieur et les bretelles,

mais ne comprennent pas

...

p) les marchandises qui servent à des fins cosmétiques, prothétiques ou sanitaires telles que les bavettes jetables pour restaurants et cabinets dentistes, les bandeaux, les résilles, les postiches, les instruments médicaux, les dessous-de-bras amovibles, les serviettes et les ceintures sanitaires, les bonnets et capes pour soins capillaires et les tampons;

q) les marchandises qui sont conçues pour être utilisées avec les vêtements et les chaussures telles que les couronnes, les harnais pour transporter le matériel, les sacs à main, les fanions, les bourses, les sceptres, les écussons, les parapluies, les portefeuilles et autres accessoires servant à garnir les vêtements et les chaussures;

...

[Soulignement ajouté]

M. Michael Connelly, président de la compagnie appelante, a comparu comme témoin. M. Connelly a témoigné que le commerce a été lancé en 1986 et avait pour activité principale de fabriquer des noeuds qui soient assortis à différents vêtements. Au début de chaque saison, la compagnie se procure des tissus auprès de fabricants de rubans ainsi que de différentes usines de textile pour s'assurer que ses noeuds soient assortis aux jupes et chemisiers produits par les autres fabricants. M. Connelly a décrit le processus de fabrication d'une série de noeuds avec leurs attaches (pièce A-1) et la façon dont ils peuvent être utilisés ou portés par un acheteur. M. Connelly a déclaré que les noeuds sont conçus surtout «presque comme des chapeaux» [traduction] afin d'être portés sur la tête, quoique la façon dont les consommateurs les portent ne dépende pas de la compagnie. Il a déclaré au Tribunal que les noeuds étaient également portés comme des noeuds papillons, comme une espèce de foulard ou comme un petit volant sur le devant d'un chemisier. En réponse à des questions de l'avocat de l'intimé, M. Connelly a déclaré que, quoique les noeuds soient conçus pour être utilisés de pair avec certains vêtements, il était parfois surpris de voir comment les gens les portaient et qu'à son avis, les noeuds étaient un prolongement d'un vêtement.

L'avocat de l'appelant a soutenu que les noeuds sont principalement placés ou destinés à être placés dans la chevelure de façon à «compléter l'habillement et à donner un aspect soigné» [traduction]. Il a fait remarquer que les noeuds sont du même matériau que les robes et chemisiers, puisque ce matériau est obtenu des mêmes fabricants qui fournissent le tissu pour les

robes et chemisiers. Il a conclu que les noeuds font essentiellement partie de l'habillement féminin et qu'ils devraient donc être considérés comme «vêtements» ou comme «vêtements divers» aux termes de l'alinéa *b)* ou *k)* du Règlement. Il a soutenu qu'autrement, ils devraient être traités comme des «coiffures» ou des «accessoires» aux termes de l'alinéa *f)* ou *k)* du Règlement.

Dans le cadre de son argumentation, l'avocat de l'appelant a adopté la position selon laquelle le terme «comprennent» qui figure dans le Règlement et les mots «tels que» qui figurent dans les alinéas *a)* à *k)* du Règlement devraient être interprétés largement - une position que partageait l'avocat de l'intimé - pour étayer son opinion selon laquelle le Règlement n'était pas exhaustif et n'avait que valeur d'indication. Dans ces conditions, les noeuds eux-mêmes étaient des «vêtements» au sens courant du terme, et étaient, à ce titre, exonérés de la taxe de vente.

De son côté, l'avocat de l'intimé a soutenu que les marchandises en question entrent davantage dans le champ d'application de l'alinéa *p)* ou *q)* du Règlement en tant que marchandises non comprises dans les «vêtements» et, pour cette raison, assujetties à la taxe. L'avocat a fait remarquer que l'appelant, lors du contre-interrogatoire, a confirmé que les noeuds étaient destinés à être utilisés avec des vêtements et qu'à ce titre, ils n'étaient pas des vêtements en tant que tels. Pour cette raison, et vu que les noeuds peuvent être utilisés pour rehausser des vêtements, l'avocat a soutenu qu'ils devraient être visés à l'alinéa *q)* du Règlement. L'avocat a déclaré qu'autrement, l'alinéa *p)* comprenait un article appelé «bandeau» et que les noeuds en question sont un produit du même genre que ceux utilisés à des fins cosmétiques.

Après avoir soigneusement examiné les éléments de preuve et les arguments avancés dans cette cause, le Tribunal en est venu à la conclusion que l'appel doit être admis. À son avis, les termes «comprennent» et «tels que», qui figurent dans ce Règlement ont un sens clairement indicatif, attendu qu'il serait déraisonnable d'attendre du législateur qu'il dresse la liste de tous les articles imaginables qui pourraient être ou ne pas être considérés comme vêtements dans un document de cette nature. Par ailleurs, le Tribunal est d'accord avec l'avocat de l'intimé quant au fait que l'on ne peut prendre ces termes dans un sens large dans une partie du Règlement et dans un sens restrictif dans une autre. Il semble au Tribunal que le Règlement vise à établir deux catégories de marchandises, la première, de l'alinéa *a)* jusqu'à l'alinéa *k)*, contenant les marchandises de nature générale qui seraient normalement considérées comme des vêtements, et la seconde, de l'alinéa *l)* jusqu'à l'alinéa *s)*, comprenant des marchandises qui n'entrent pas dans la catégorie de ce que l'on entend ordinairement par vêtements.

En conséquence, la décision du Tribunal est fondée sur les éléments de preuve et sur les faits tels qu'ils lui apparaissent. Premièrement, le Tribunal ne peut souscrire à l'opinion de l'avocat de l'appelant selon laquelle les noeuds en questions sont des «vêtements» au sens ordinaire du terme. Un vêtement, de par sa nature, vise à couvrir et à embellir le corps. Il peut être purement fonctionnel et pratique, ou encore conçu pour mettre en valeur certains aspects du corps, même d'une façon qui peut être nullement pratique. À bien des égards, son utilité, s'il en est, peut résider uniquement dans l'esprit de la personne qui le porte. Quoiqu'il en soit, c'est aller un peu loin que d'affirmer qu'un noeud placé dans des cheveux constitue un vêtement au sens ordinaire du terme. D'un autre côté, le Tribunal est disposé à accepter que les noeuds sont des «accessoires» au sens de l'alinéa *k)* parce qu'ils sont portés sur la personne (dans les cheveux ou ailleurs), qu'ils sont conçus pour compléter des vêtements faits du même tissu, qu'ils sont vendus

dans certains magasins de vêtements pour être assortis à des robes ou à des chemisiers, et qu'ils sont considérés par les femmes comme quelque chose de plus qu'un bandeau. Pour ces raisons, le Tribunal reconnaît que les noeuds sont plus correctement identifiés comme accessoires divers que comme marchandises qui servent à des fins cosmétiques, prothétiques ou sanitaires ou marchandises servant à garnir les vêtements.

L'appel est admis.

W. Roy Hines
W. Roy Hines
Membre président

Sidney A. Fraleigh
Sidney A. Fraleigh
Membre

Robert C. Coates, c.r.
Robert C. Coates, c.r.
Membre