

Ottawa, le mardi 7 janvier 1992

**Appel n° AP-90-145**

EU ÉGARD À un appel entendu le 18 octobre 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 21 septembre 1990 relativement à un avis d'opposition signifié en vertu de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

**ENTRE**

**GUELPH PAPER BOX COMPANY LIMITED**

**Appelante**

**ET**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

**DÉCISION DU TRIBUNAL**

L'appel est admis. Le Tribunal conclut que les boîtes en cause sont des enveloppes ou contenants ordinaires servant exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises qui ne sont pas assujetties à la taxe de consommation ou de vente et ne sont pas des marchandises conçues pour la distribution de marchandises lors de la vente.

Charles A. Gracey  
Charles A. Gracey  
Membre président

W. Roy Hines  
W. Roy Hines  
Membre

Michèle Blouin  
Michèle Blouin  
Membre

Robert J. Martin  
Robert J. Martin  
Secrétaire

**RÉSUMÉ OFFICIEUX**

**Appel n° AP-90-145**

**GUELPH PAPER BOX COMPANY LIMITED**

**Appelante**

**et**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

*Les marchandises en cause sont des contenants de carton rectangulaires, de 17 cm sur 22 cm, servant à transporter des aliments et jusqu'à quatre verres de café. Elles sont constituées de carton léger, leurs parois sont basses, elles n'ont pas de couvercle et sont divisées en compartiments distincts. Les contenants sont jetables.*

*Le fabricant titulaire d'une licence pour les marchandises, Guelph Paper Box Company Limited, a vendu les marchandises à Tim Donut Limited. Il n'a toutefois pas imposé à son client la taxe de vente fédérale entre le 4 février 1985 et le 31 juillet 1988, période sur laquelle est fondée la cotisation.*

**DÉCISION** : *L'appel est admis. Le Tribunal conclut que les boîtes en cause sont des enveloppes ou contenants ordinaires servant exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises qui ne sont pas assujetties à la taxe de consommation ou de vente et ne sont pas des marchandises conçues pour la distribution de marchandises lors de la vente. En principe, ces marchandises sont exemptées de la taxe de consommation ou de vente.*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)  
Date de l'audience : Le 18 octobre 1991  
Date de la décision : Le 7 janvier 1992*

*Membres du Tribunal : Charles A. Gracey, membre président  
W. Roy Hines, membre  
Michèle Blouin, membre*

*Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater*

*Greffier : Pierrette Hébert*

*Ont comparu : Adèle Malo, pour l'appelante  
Meg Kinnear, pour l'intimé*

**Appel n° AP-90-145**

**GUELPH PAPER BOX COMPANY LIMITED**

**Appelante**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

TRIBUNAL : CHARLES A. GRACEY, membre président  
W. ROY HINES, membre  
MICHÈLE BLOUIN, membre

**MOTIFS DE LA DÉCISION**

Le présent appel porte sur les questions suivantes:

1. déterminer si les contenants de carton conçus pour transporter des produits de boulangerie et jusqu'à quatre verres de café consommés à l'extérieur sont admissibles à une exemption de la taxe du fait qu'ils sont des enveloppes ordinaires ou contenants ordinaires devant servir exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises, mais à l'exclusion des enveloppes ou contenants conçus pour la distribution de marchandises lors de la vente ou conçus pour un usage répété; et
2. déterminer si l'intimé était justifié d'imposer une pénalité à l'appelante après la cotisation.

Les marchandises en cause sont des contenants de carton rectangulaires, de 17 cm sur 22 cm, servant à transporter des aliments et jusqu'à quatre tasses de café. Elles sont constituées de carton léger, leurs parois sont basses, elles n'ont pas de couvercle et sont divisées en compartiments distincts. Les contenants sont jetables.

Le fabricant titulaire d'une licence pour les marchandises, Guelph Paper Box Company Limited (Guelph Paper Box), a vendu les marchandises à Tim Donut Limited (Tim Donut). Il n'a toutefois pas imposé à son client la taxe de vente fédérale entre le 4 février 1985 et le 31 juillet 1988, période sur laquelle est fondée la cotisation.

Dans un document daté du 13 décembre 1990, Guelph Paper Box a cédé son droit d'appel à Tim Donut.

Aux fins du présent appel, les dispositions pertinentes de la *Loi sur la taxe d'accise*<sup>1</sup> sont les suivantes :

---

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

*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...*

### *ANNEXE III*

#### *PARTIE I*

#### *ENVELOPPES OU CONTENANTS*

*1. Enveloppes ordinaires ou contenants ordinaires achetés ou importés par un fabricant ou producteur devant lui servir exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises qu'il a fabriquées ou produites et qui ne sont pas assujetties à la taxe de consommation ou de vente, mais à l'exclusion des enveloppes ou contenants conçus pour la distribution de marchandises lors de la vente ou conçus pour un usage répété.*

L'avocate de l'intimé a soutenu qu'il incombe à Tim Donut d'établir que les marchandises en cause sont décrites par l'exemption demandée et que chaque exigence nécessaire à l'exemption est respectée.

Selon l'avocate, trois exigences doivent être respectées :

- i) les marchandises doivent être des enveloppes ordinaires ou des contenants ordinaires;
- ii) les marchandises doivent servir à Tim Donut exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises fabriquées ou produites par le fabricant qui ne sont pas assujetties à la taxe de consommation ou de vente;
- iii) les marchandises peuvent ne pas être conçues pour la distribution de marchandises lors de la vente ou conçues pour un usage répété.

L'avocate a admis que les marchandises sont conformes à la deuxième exigence, mais non aux deux autres.

L'avocate de l'intimé a prétendu que pour être réputées enveloppes ordinaires ou contenants ordinaires, les marchandises doivent servir à envelopper ou à contenir les produits fabriqués, ce qui n'est toutefois pas le cas dans la présente cause. Elles servent plutôt à transporter les contenants renfermant les produits fabriqués, notamment les verres qui contiennent du café ou les sacs qui contiennent des beignes. Selon l'avocate, vu que les deux tiers des contenants servent à tenir des boissons, ils représentent davantage des plateaux conçus pour distribuer des marchandises; ils ne peuvent donc pas être réputés contenants ordinaires.

Le Tribunal est toutefois d'avis, comme l'a soutenu l'avocate de l'appelante, qu'une enveloppe ou un contenant peut être réputé ordinaire s'il est utilisé selon son usage prévu. En d'autres termes, il est utilisé d'une manière conforme à une situation normale et à ce qu'une personne raisonnable est en droit de s'attendre. La margarine vendue dans des contenants de

marque Tupperware ne serait pas réputée ordinaire. La margarine vendue dans un contenant de plastique sans marque serait considérée comme ordinaire, et le contenant en plastique serait considéré comme un contenant ordinaire. En conséquence, selon le Tribunal, vu que les boîtes sont utilisées d'une manière conforme à leur usage prévu et qu'environ 15 millions d'entre elles seront utilisées à cette fin en 1991, elles peuvent être considérées comme des enveloppes ou des contenants ordinaires. Le Tribunal croit également que cette qualité n'est pas perdue lorsque la boîte est utilisée pour transporter un verre de café ou un sac contenant un beigne.

L'avocate de l'intimé a prétendu que les boîtes en cause sont conçues pour distribuer des marchandises lors de la vente et qu'elles ne sont donc pas admissibles à l'exemption demandée. Elle a soutenu que si les marchandises ne sont utilisées que par les consommateurs et qu'elles ne servent pas à envelopper ou à contenir les produits fabriqués à une étape antérieure du processus de distribution, elles doivent être réputées conçues pour distribuer les marchandises lors de la vente. Les marchandises en cause ne sont utilisées que par les consommateurs pour transporter des boissons et des produits cuits à l'extérieur du débit après la vente. L'avocate a donc prétendu que les marchandises en cause sont utilisées pour transporter les marchandises lors de la vente et qu'elles ne sont pas admissibles à l'exemption demandée.

Aux fins de l'examen de cette question, le Tribunal s'est reporté au paragraphe 21 du Mémoire de l'Accise ET 302 qui reconnaît le statut de fabricant d'un débit de beignets avec des installations pour la consommation sur place. L'élément le plus intéressant aux fins du présent appel réside dans le libellé de ce paragraphe, qui reconnaît que ces débits «peuvent obtenir des enveloppes et contenants pour couvrir ou contenir des produits cuits pour la vente au public en franchise de la taxe». Cette notion est également énoncée dans la note de service ET/PS 222-1, du 1<sup>er</sup> février 1984, adressée à tous les directeurs régionaux de l'Accise et reprise dans le mémoire de l'intimé; pour ce qui est des beigneries, il y est précisé que «... [d]ans ces exploitations ayant un double statut, l'exemption de la taxe de vente est accordée au fabricant pour les marchandises suivantes : ... - enveloppes et contenants servant à envelopper ou à contenir... les produits... de la beignerie... y compris les sacs en papier, les boîtes en carton et les autres contenants semblables...» Si l'on se fonde sur ces deux sources, il semble donc qu'un fabricant de beignes pourrait obtenir en franchise de la taxe des boîtes de carton utilisées comme enveloppes ou contenants pour la vente au public de produits de la beignerie; d'ailleurs, le Tribunal est d'accord avec cette affirmation.

Dans le cadre de la présente décision, le Tribunal note que la partie I de l'annexe III mentionne les «enveloppes ou contenants conçus pour la distribution de marchandises lors de la vente». Le Tribunal reconnaît que les boîtes en carton ont pour but de faciliter le transport de plusieurs articles à la fois ou de protéger des articles fragiles ou gros qui n'entreraient pas facilement dans un sac en papier. Cependant, il n'est pas d'avis que les boîtes sont conçues pour distribuer des marchandises au sens que la boîte, en soi, est conçue pour distribuer les marchandises lors de leur vente au client. Pour appuyer cette définition, le Tribunal s'en remet au paragraphe 6 du Mémoire de l'Accise ET 302, qui précise que «l'expression 'conçus pour la distribution des marchandises'» englobe des contenants tels que les distributeurs de boissons non alcooliques, des urnes pour le thé et le café et autres articles semblables de distribution». Le Tribunal est d'avis que les boîtes en cause ne sont pas conçues pour distribuer des marchandises, comme un distributeur de boissons non alcooliques ou une urne pour le café.

En conséquence, l'appel est admis. Le Tribunal conclut que les boîtes en cause sont des enveloppes ou contenants ordinaires servant exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises qui ne sont pas assujetties à la taxe de consommation ou de vente, et qu'elles ne sont pas des marchandises conçues pour la distribution de marchandises lors de la vente. Tim Donut ayant gagné sa cause, il n'est donc pas nécessaire d'examiner la deuxième question.

Charles A. Gracey  
Charles A. Gracey  
Membre président

W. Roy Hines  
W. Roy Hines  
Membre

Michèle Blouin  
Michèle Blouin  
Membre