

Ottawa, le vendredi 25 septembre 1998

Appels n^{os} AP-90-156, AP-90-157, AP-91-037 à AP-91-040

EU ÉGARD À des appels entendus le 16 mars 1998 aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15;

ET EU ÉGARD À des décisions rendues par le ministre du Revenu national le 28 septembre 1990 et les 12 et 15 avril 1991 concernant des avis d'opposition signifiés aux termes des articles 81.15 et 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

NORTH AMERICAN STEEL EQUIPMENT COMPANY LTD.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

Les appels sont rejetés.

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.

Membre président

Raynald Guay

Raynald Guay

Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey

Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger

Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appels n^{os} AP-90-156, AP-90-157, AP-91-037 à AP-91-040

NORTH AMERICAN STEEL EQUIPMENT COMPANY LTD.

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Les présents appels sont interjetés aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard de décisions rendues par le ministre du Revenu national qui ont eu pour effet de rejeter les demandes de l'appelante portant sur le remboursement de la taxe de vente fédérale payée sur des composants de casiers en métal fabriqué et des rangées préassemblées de casiers en métal que produit l'appelante.

DÉCISION : Les appels sont rejetés. Le Tribunal n'est pas convaincu que les marchandises en cause sont des « matériaux de construction » au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*. Par conséquent, elles ne sont pas admissibles à un taux réduit de la taxe de vente fédérale.

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 16 mars 1998
Date de la décision : Le 25 septembre 1998

Membres du Tribunal : Robert C. Coates, c.r., membre président
Raynald Guay, membre
Charles A. Gracey, membre

Avocat pour le Tribunal : John L. Syme

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Cameron D. McNaughton, pour l'appelante
Jan E. Brongers, pour l'intimé



Appels n^{os} AP-90-156, AP-90-157, AP-91-037 à AP-91-040

NORTH AMERICAN STEEL EQUIPMENT COMPANY LTD.

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ROBERT C. COATES, c.r., membre président
RAYNALD GUAY, membre
CHARLES A. GRACEY, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Les présents appels sont interjetés aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) à l'égard de décisions rendues par le ministre du Revenu national qui ont eu pour effet de rejeter les demandes de l'appelante portant sur le remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) payée sur des composants de casiers en métal fabriqué et des rangées préassemblées de casiers en métal que produit l'appelante.

Durant toutes les périodes de temps pertinentes aux présents appels, l'appelante a fabriqué et vendu des composants de casier en métal, des casiers en métal et des rangées préassemblées de casiers en métal. Ces marchandises ont été vendues, incluant l'installation, à des marchands ainsi que directement à des entrepreneurs et à des utilisateurs finals. Elles ont été installées dans divers établissements, y compris des centres de culture physique, des écoles et des milieux de travail.

M. Rolf Fabricius, ingénieur concepteur à la société North American Steel Equipment Company Ltd., a témoigné au nom de l'appelante. Sous la direction du représentant de l'appelante, M. Fabricius a passé en revue une série de photographies illustrant l'installation des casiers en métal. Les casiers sont habituellement installés en rangées et souvent disposés sur une plate-forme surélevée de métal ou de béton pour éviter la pénétration de l'eau ou de la saleté se trouvant sur le plancher. Les casiers sont attachés ensemble avec des rivets pop et sont fixés sur place par ancrage dans la plate-forme sur laquelle ils reposent ou dans un mur contigu. Dans certains cas, les casiers sont installés dans des enfoncements, leurs portes étant alors en affleurement avec le mur dans lequel ils sont encastrés. Par l'intermédiaire de M. Fabricius, le représentant a aussi produit en preuve une « feuille d'instruction pour l'installation des casiers » qui décrit en détail la méthode d'installation.

Au cours du contre-interrogatoire, M. Fabricius a indiqué que la vaste majorité des casiers de l'appelante sont produits selon les spécifications du client. Autrement dit, l'appelante ne produit pas et n'entrepose pas de casiers en vue de leur vente future. Il a aussi indiqué que les casiers sont assemblés de façon prédéterminée et que les seuls travaux de coupe ou de façonnage exécutés sur place se rapportent aux couvre-joints qui servent à masquer les espaces subsistant après l'installation. Il a reconnu que les casiers ne sont pas des éléments de construction d'un bâtiment au sens où ils supportent ou retiennent quelque chose. Enfin, il a défini l'installation des casiers comme étant une combinaison d'assemblage et de fixation.

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.

Le représentant de l'appelante a amorcé sa plaidoirie en soulignant que, pour statuer dans les présents appels, le Tribunal doit considérer les casiers au moment de la vente. Il a ensuite soutenu que les éléments de preuve montrent clairement que, lorsque les casiers quittent l'usine de l'appelante, ils sont des « matériaux en vrac destinés à un chantier de construction² » [traduction]. Le représentant a ensuite renvoyé le Tribunal à l'article 21 de la Partie I de l'annexe IV de la Loi. Il a soutenu que, pour être admissibles au taux réduit de la TVF aux termes de l'article 21, il n'est pas nécessaire que les casiers soient des éléments de construction au sens d'éléments porteurs du bâtiment. Selon l'exposé du représentant, les casiers sont en métal fabriqué et, sans avoir de fonction comme éléments porteurs, ils font néanmoins partie de la structure du bâtiment. À l'appui de son exposé, le représentant a fait valoir au Tribunal que les casiers sont intégrés aux installations où ils sont montés, qu'ils sont montés de manière plus ou moins permanente par ancrage et qu'ils sont solidement retenus ensemble par de nombreux rivets pop. Il a défini l'installation des casiers comme étant une activité de construction. Au cours de sa plaidoirie, le représentant a renvoyé le Tribunal à un certain nombre de précédents ainsi qu'à des mémorandums et des lignes directrices publiés par l'intimé.

Invokant le témoignage de M. Fabricius, l'avocat de l'intimé a soutenu que l'installation des casiers n'est pas une activité de construction, mais une simple activité d'assemblage. Tout en faisant observer que le représentant de l'appelante avait renvoyé le Tribunal à un certain nombre de précédents, l'avocat a soutenu que la décision de la Section de première instance de la Cour fédérale du Canada dans l'affaire *Hussman Store Equipment Limited c. Le ministre du Revenu national*³ était le seul précédent dont le Tribunal avait besoin de tenir compte. Il a soutenu que les faits dans l'affaire *Hussman*, qui a été entendue après toutes celles citées par le représentant, étaient pratiquement indiscernables des faits en l'espèce. Selon l'exposé de l'avocat, *Hussman* a tranché définitivement la question qui consiste à déterminer si les accessoires métalliques intérieurs d'un bâtiment, comme les étagères ou les casiers en métal, ne sont pas admissibles au taux réduit de la TVF aux termes de l'article 21 de la Partie I de l'annexe IV de la Loi.

Aux fins des présents appels, les dispositions pertinentes de la Loi indiquent ce qui suit :

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) neuf pour cent, dans le cas des marchandises énumérées à l'annexe IV (Matériaux de construction et Matériel pour bâtiments);

d) treize et demi 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.

2. *Transcription de l'argumentation publique*, le 16 mars 1998 à la p. 2.

3. Non publiée, numéro du greffe T-2382-90, le 26 juin 1997, confirmant l'affaire *Hussman Store Equipment Limited c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-89-027, le 7 juin 1990.

Pour avoir gain de cause dans les présents appels, l'appelante devait démontrer que les casiers sont visés par l'article 21 de la Partie I de l'annexe IV de la Loi. L'article renvoie au « [m]étal de construction et métal fabriqué pour bâtiments et autres structures ». Le représentant de l'appelante a soutenu que, pour entrer dans le champ d'application de l'article 21, il n'est pas nécessaire que les casiers soient un élément de construction d'un bâtiment, au sens d'avoir une fonction d'élément porteur. Le Tribunal est d'accord. L'article 21 renvoie au métal de construction et au métal fabriqué pour bâtiments et autres structures. Il faut donc supposer que l'expression « métal fabriqué » vise quelque chose d'autre que le simple métal de construction, sinon, elle serait superflue.

Les présents appels dépendent du sens qu'il convient de donner à l'expression « métal fabriqué pour bâtiments et autres structures ». Il n'a pas été contesté que les casiers sont faits en métal fabriqué. La question en litige consiste à déterminer s'ils sont en métal fabriqué pour bâtiments et autres structures.

Pour soutenir que les casiers sont « pour bâtiments », le représentant de l'appelante invoque les points suivants :

- ils sont attachés par ancrage dans le plancher ou dans les murs du bâtiment où ils sont installés, et aussi attachés les uns aux autres au moyen de nombreux rivets pop. Ils sont, donc, installés d'une manière plus ou moins permanente et il est impossible de les enlever sans les endommager ou endommager le bâtiment;
- les bâtiments dans lesquels ils sont installés sont souvent conçus de manière à faciliter l'installation de casiers;
- étant donné leur degré d'intégration au bâtiment et le nombre de pièces d'attache nécessaires pour les installer et les maintenir ensemble, l'installation des casiers est une activité de construction.

Dans l'affaire *Hussman*, la Section de première instance de la Cour fédérale du Canada a examiné un appel d'une décision du Tribunal selon laquelle les étagères de supermarché en métal n'étaient pas admissibles au taux réduit de la TVF aux termes de l'article 21 de la Partie I de l'annexe IV de la Loi. Dans sa décision, le juge Rothstein a décrit les étagères de métal ainsi qu'il suit :

En fait, il s'agit d'étagères de métal destinées aux supermarchés. La demanderesse transforme l'acier brut en pièces d'acier fabriqué qui, une fois assemblées, forment des étagères dont on se sert couramment dans les supermarchés. Toutes les pièces fabriquées sont destinées à être vendues sur commande. Elles sont expédiées dans des boîtes en vue d'être assemblées sur place. Certaines des étagères ont la forme d'îlots alors que d'autres sont fixées aux murs ou à d'autres pièces d'équipement telles que les réfrigérateurs. Les boulons d'ancrage et écrous servant à fixer les étagères aux murs et pièces d'équipement ou, dans certains cas, au plancher ou aux poutres de soutènement, ne sont pas fournis par la demanderesse⁴.

Après avoir établi la description susmentionnée, le juge Rothstein a déclaré que l'affaire suscitait les deux questions litigieuses suivantes :

- 1) Les marchandises vendues sont-elles du métal fabriqué pour d'autres structures par opposition à des étagères non assemblées?
- 2) Les étagères constituent-elles d'« autres structures »⁵?

4. *Ibid.* au paragr. 3.

5. *Ibid.* au paragr. 4.

Quant à la première question, le juge Rothstein a conclu, en s'appuyant sur la décision rendue dans l'affaire *Chateau Manufacturing Limited c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁶, que les étagères de métal étaient des structures de métal fabriqué, même si elles étaient envoyées au supermarché sous forme d'étagères non assemblées. Quant à la deuxième question, le juge Rothstein a conclu qu'il ne convenait pas d'invoquer la règle *ejusdem generis* pour interpréter l'expression « autres structures » et, de ce fait, que les « autres structures » dont il est fait mention à l'article 21 de la Partie I de l'annexe IV de la Loi ne sont pas nécessairement de la nature d'« un bâtiment ». Le juge Rothstein a ensuite entrepris une « analyse contextuelle » de la Partie I. Il a déclaré, notamment, ce qui suit :

Les étagères de supermarché pourraient être considérées semblables aux parties intérieures d'un bâtiment fixées à demeure. Il semblerait que les éléments visés à l'article 10 [de la Partie I], soit les armoires de cuisine et de salle de bains, constitueraient des parties intérieures d'un bâtiment fixées à demeure ou du moins s'en rapprocheraient. Cependant, il est révélateur que l'article 10 porte uniquement sur les armoires de cuisine et de salle de bains. De toute évidence, les armoires des autres pièces d'un bâtiment ne sont pas visées par cet article. Il en ressort donc que les parties intérieures d'un bâtiment fixées à demeure ne sont pas, de façon générale, visées par l'annexe, sauf celles qui sont expressément énumérées.

L'article 20 [de la Partie I] porte sur les baignoires, lavabos et éviers, lesquels sont tous des parties intérieures fixées à demeure. Cependant, encore une fois, il s'agit d'une énumération précise d'articles qui laisse supposer que l'intention du législateur était de ne pas inclure dans la rubrique « autres structures » les articles qui ne sont pas mentionnés. Autrement dit, une baignoire ou un lavabo en acier fabriqué pourrait être considéré comme une « autre structure » au sens le plus large du terme, mais il est évident que lorsqu'il a décidé de soumettre de tels articles d'intérieur au taux de taxe inférieur, le législateur en a dressé une liste précise, ce qui semble indiquer que l'expression générale « autres structures » ne devait pas être utilisée à cette fin.

Si l'expression « autres structures » utilisée à l'article 21 était interprétée de manière à inclure les étagères de supermarchés, il s'ensuivrait que toutes les étagères de métal fabriqué installées dans les maisons et autres bâtiments seraient également visées par cet article. Cependant, cela serait incompatible avec le libellé restrictif de l'annexe en ce qui concerne les articles se trouvant à l'intérieur d'un bâtiment⁷.

Le Tribunal est d'avis que l'analyse contextuelle du juge Rothstein relativement à la question qui consiste à déterminer si les étagères de supermarché sont visées par l'article 21 de la Partie I de l'annexe IV de la Loi s'applique également dans le cas des casiers fabriqués par l'appelante. En se fondant sur cette analyse, le Tribunal est d'avis que les casiers ne sont pas du métal fabriqué pour autres structures.

Le représentant de l'appelante a soutenu que la décision rendue par la Section de première instance de la Cour fédérale du Canada dans l'affaire *Hussman* n'a pas abordé la question qui consiste à déterminer si les étagères de supermarché étaient du métal fabriqué « pour bâtiments » et que le Tribunal est libre de conclure que les casiers de l'appelante sont du métal fabriqué pour bâtiments. Le représentant a souligné le fait que les casiers sont fixés à demeure au bâtiment dans lequel ils sont installés.

La décision du Tribunal dans l'affaire *Hussman* indique que l'appelante a soutenu que le système d'étagères était admissible au taux réduit de la taxe du fait que les étagères en question étaient du métal fabriqué pour d'autres structures. À partir d'une telle prémisse, la décision du Tribunal et, en vérité, la

6. Non publiée, Cour d'appel fédérale, numéro du greffe A-797-80, le 9 décembre 1983.

7. *Supra* note 4, aux paragr. 14, 15 et 17.

décision de la Section de première instance de la Cour fédérale du Canada, dépend principalement de la question de savoir si les étagères pouvaient être considérées comme d'« autres structures ». L'avocat de l'intimé a avancé que la raison pour laquelle l'appelante, dans l'affaire *Hussman*, n'a pas plaidé que les étagères étaient du métal fabriqué pour bâtiments est peut-être qu'il se serait agi d'un argument moins convaincant que celui des « autres structures ». Il se peut que tel ait été le cas. Il ne revient cependant pas au Tribunal de déterminer dans la présente affaire pourquoi un avocat dans une autre affaire a avancé ou non un raisonnement particulier dans sa plaidoirie.

Le Tribunal est d'avis que les casiers de l'appelante ne sont pas du métal fabriqué pour bâtiments. Le Tribunal est d'avis qu'il importe de rappeler que la Partie I de l'annexe IV de la Loi s'intitule « Matériaux de construction ». Selon le Tribunal, d'une façon générale, la Partie I énumère deux types de matériaux. Le premier type englobe des choses qui, en langage ordinaire, seraient considérées comme des matériaux de construction de base utilisés dans la construction d'un bâtiment, notamment des briques, blocs de construction, portes, fenêtres, fil électrique, carreaux de carrelage, vitres, bois d'œuvre, tuyaux, plâtre, goudron et béton. Le deuxième type de matériaux s'apparente davantage au matériel ou aux accessoires fixes, notamment des cheminées, matériel à combattre et à détecter l'incendie, réservoirs à eau chaude, armoires de cuisine et de salle de bains et paillasse pour ces armoires, fosses septiques et pompes de puisard, ventilateurs et abat-vent, pompes à chaleur ainsi que poêles à bois et chauffeuses à bois.

Le Tribunal est d'avis que les casiers en cause ne sont pas du métal fabriqué pour bâtiments du type visé dans la première catégorie énoncée ci-dessus. Le métal fabriqué pour bâtiments de ce type pourrait comprendre du bardage en aluminium ou d'autre métal fabriqué incorporé directement à une surface extérieure ou intérieure d'un bâtiment. Bien qu'il soit juste de dire que les casiers sont fixés aux bâtiments dans lesquels ils sont installés, en tenant compte des autres types de matériaux de construction de base énumérés à la Partie I de l'annexe IV de la Loi, le Tribunal n'est tout simplement pas convaincu que les casiers sont des matériaux de construction de même nature que les briques et le mortier.

S'ils s'apparentent à quelque chose, les casiers relèvent davantage du deuxième type de matériaux énoncé ci-dessus (c.-à-d. matériel ou accessoires, les réservoirs à eau chaude, les armoires de cuisine et de salle de bains et paillasse pour ces armoires, les pompes de puisard, etc.). Cependant, en appliquant le raisonnement contextuel appliqué par la Section de première instance de la Cour fédérale du Canada dans l'affaire *Hussman*, le Tribunal est d'avis que, étant donné que la Partie I énumère du matériel d'une manière spécifique, dont certains articles qui seraient, au sens juridique, des accessoires fixes d'un bâtiment, l'intention du législateur n'a pu être que les casiers faits de métal fabriqué soient visés par l'article 21 à titre de métal fabriqué pour bâtiments. Ainsi qu'il a été fait observer dans l'affaire *Hussman* « [i] en ressort donc que les parties intérieures d'un bâtiment fixées à demeure ne sont pas, de façon générale, visées par l'annexe, sauf celles qui sont expressément énumérées »⁸. De plus, bien que ni l'avocat de l'intimé ni le représentant de l'appelante n'en aient fait mention dans leur plaidoirie, le Tribunal fait observer que la Partie II de l'annexe IV de la Loi donne une liste du « Matériel pour bâtiments » qui est admissible au taux réduit de la TVF. Le Tribunal est d'avis que, si le législateur avait voulu que les casiers soient admissibles au taux réduit de la TVF, il les aurait censément inclus dans un article distinct de la Partie I ou de la Partie II de l'annexe IV.

8. *Ibid.* au paragr. 14.

Pour les motifs qui précèdent, les appels sont rejetés.

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

Raynald Guay
Raynald Guay
Membre

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre