



Ottawa, le lundi 6 avril 1992

Appel n° AP-91-121

EU ÉGARD À un appel entendu le 19 février 1992 en conformité de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, dans sa version modifiée;

ET EU ÉGARD À une décision du ministre du Revenu national datée du 6 mai 1991 concernant un avis d'opposition signifié en vertu de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

ESSEX TOPCROP SALES LIMITED

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis. Le Tribunal déclare que les aliments importés pour animaux, étant mentionnés à l'annexe III.1, ne sont pas réputés être produits ou fabriqués au Canada par l'appelant. Les marchandises n'ont d'ailleurs effectivement pas été produites ni fabriquées au Canada. Comme la taxe de vente visée à l'alinéa 50(1)a) de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi) est imposée sur les marchandises produites ou fabriquées au Canada, cette disposition ne doit pas s'appliquer de manière à imposer une taxe de vente sur le prix des aliments pour animaux vendus par l'appelant. Ce dernier n'est donc pas tenu d'acquitter la taxe de vente sur le prix des aliments pour animaux. Comme l'appel de la décision du Ministre du Revenu national, rendue conformément au paragraphe 72(4) de la Loi, se fonde sur l'article 81.19 de la Loi, la réclamation de l'appelant se limite, d'une part, aux sommes effectivement payées par erreur et dont il a demandé le remboursement et, d'autre part, aux sommes payées par erreur au cours de la période de deux ans terminée le 28 février 1990, en application de l'article 68 de la Loi.

Sidney A. Fraleigh
Sidney A. Fraleigh
Membre président

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre

Desmond Hallissey
Desmond Hallissey
Membre

Robert J. Martin
Robert J. Martin
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-91-121

ESSEX TOPCROP SALES LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Au cours de la période en cause, soit du 1^{er} janvier 1988 au 31 décembre 1989, l'appelant a acheté des aliments pour animaux d'un grossiste importateur. Il a ensuite vendu ces marchandises à des détaillants au Canada et a acquitté la taxe fédérale sur leur prix de vente. L'appelant a produit une demande en vertu de l'article 68 de la Loi sur la taxe d'accise (la Loi) pour obtenir le remboursement de la «taxe recouvrable sur la marge bénéficiaire». Cette requête fut rejetée et l'appelant a alors produit un avis d'opposition à l'égard de cette décision. Le ministre du Revenu national (le Ministre) a confirmé que l'appelant devait acquitter la taxe sur le prix total qu'il a facturé pour les aliments destinés aux animaux. C'est pourquoi le présent appel a été interjeté. Selon les arguments relatifs au présent appel, le litige consiste à déterminer si l'appelant doit acquitter la taxe sur ses ventes ultérieures d'aliments pour animaux consenties aux détaillants. L'intimé a soutenu que les marchandises étaient réputées produites ou fabriquées au Canada, et donc assujetties à la taxe prévue à l'alinéa 50(1)a) de la Loi. De son côté, l'appelant a prétendu que les marchandises n'étaient pas réputées produites ou fabriquées au Canada, et qu'elles n'étaient donc pas assujetties à la taxe de vente.

DÉCISION : *L'appel est admis. Le Tribunal déclare que les aliments importés pour animaux, étant visés à l'annexe III.1, ne sont pas réputés produits ou fabriqués au Canada par l'appelant. Les marchandises n'ont d'ailleurs effectivement pas été produites ni fabriquées au Canada. Comme la taxe de vente visée à l'alinéa 50(1)a) de la Loi est imposée sur les marchandises produites ou fabriquées au Canada, cette disposition ne doit pas s'appliquer de manière à imposer une taxe de vente sur le prix des aliments pour animaux vendus par l'appelant. Ce dernier n'est donc pas tenu d'acquitter la taxe de vente sur le prix des aliments pour animaux. Comme l'appel de la décision du Ministre, rendue conformément au paragraphe 72(4) de la Loi, se fonde sur l'article 81.19 de la Loi, la réclamation de l'appelant se limite, d'une part, aux sommes effectivement payées par erreur et dont il a demandé le remboursement et, d'autre part, aux sommes payées par erreur au cours de la période de deux ans terminée le 28 février 1990, en application de l'article 68 de la Loi.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)

Date de l'audience : Le 19 février 1992

Date de la décision : Le 6 avril 1992

Membres du Tribunal : Sidney A. Fraleigh, membre président
Charles A. Gracey, membre
Desmond Hallissey, membre

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Dyna Côté

Ont comparu : Peter Dillon, pour l'appelant
Michael Ciavaglia, pour l'intimé

Appel n° AP-91-121

ESSEX TOPCROP SALES LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : SIDNEY A. FRALEIGH, membre président
CHARLES A. GRACEY, membre
DESMOND HALLISSEY, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Au cours de la période en cause, soit du 1^{er} janvier 1988 au 31 décembre 1989, l'appelant a acheté des aliments pour animaux d'un grossiste importateur. Il a ensuite vendu ces marchandises à des détaillants au Canada et a acquitté la taxe fédérale sur leur prix de vente.

L'appelant a produit une demande en vertu de l'article 68 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) pour obtenir le remboursement de la «taxe recouvrable sur la marge bénéficiaire». Cette requête fut rejetée et l'appelant a alors produit un avis d'opposition à l'égard de cette décision. Le ministre du Revenu national (le Ministre) a confirmé que l'appelant devait acquitter la taxe sur le prix total qu'il a facturé pour les aliments destinés aux animaux. C'est pourquoi le présent appel a été interjeté.

Dans son mémoire, l'appelant a indiqué qu'il a réclamé un remboursement de taxe au montant de 28 848,17 \$, soit la différence entre la taxe qu'il a payée sur le prix de vente total des marchandises et la taxe exigible de l'importateur à l'égard du prix de vente des marchandises vendues à l'appelant. Toutefois, lors de l'audience, l'avocat de l'appelant a indiqué que le litige portait sur la question de savoir si l'appelant devait acquitter la taxe sur le prix de vente des aliments pour animaux, et non uniquement sur la marge bénéficiaire.

Compte tenu des arguments des parties, les dispositions suivantes de la Loi s'appliquent au présent appel.

2. (1) *Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi.*

...

«*fabricant ou producteur*» *Y sont assimilés :*

...

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

g) toute personne qui importe au Canada des véhicules automobiles neufs conçus pour servir sur les routes, ou leur châssis;

h) toute personne qui vend des véhicules automobiles neufs conçus pour servir sur les routes, ou leur châssis, à l'exclusion de celle qui les vend principalement aux consommateurs;

i) toute personne qui vend des marchandises mentionnées à l'annexe III.1 sauf une personne qui vend ces marchandises exclusivement et directement aux consommateurs;

...

(3) Pour l'application de la présente loi, la personne qui est un fabricant ou producteur au sens... [de l'alinéa i)] de la définition de ce terme au paragraphe (1)... et qui importe au Canada :

...

c) ... des marchandises mentionnées à l'annexe III.1;

...

est réputée en être le fabricant ou producteur au Canada, et non leur importateur, et ces marchandises sont réputées être fabriquées ou produites au Canada et ne pas être des marchandises importées.

ANNEXE III.1

MARCHANDISES VENDUES PAR DES FABRICANTS OU PRODUCTEURS PRÉSUMÉS

1. Aliments, ou suppléments devant y être ajoutés, pour animaux -- notamment les poissons et les oiseaux -- qui ne sont pas ordinairement élevés pour produire des aliments destinés à la consommation humaine ou pour être utilisés à ce titre.

...

2. (4.1) Pour l'application de la présente loi, le fabricant ou producteur, au sens de l'alinéa g) de la définition de ce terme au paragraphe (1)... qui importe au Canada des véhicules automobiles neufs conçus pour servir sur les routes, ou leur châssis, est réputé en être le fabricant ou producteur au Canada, et non leur importateur; les véhicules ou les châssis sont réputés être des marchandises fabriquées ou produites au Canada et non des marchandises importées.

2. (4.2) Pour l'application de la présente loi, les véhicules automobiles neufs conçus pour servir sur les routes, et leur châssis, importés au Canada et vendus par le fabricant ou producteur, au sens de l'alinéa h) de la définition de ce terme au paragraphe (1)... sont réputés être fabriqués ou produits au Canada et ne pas être des marchandises importées.

...

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... 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,

...

(5) Par dérogation au paragraphe (1), la taxe de consommation ou de vente n'est pas exigible sur les marchandises suivantes :

...

k) celles vendues à une personne, ou importées par une personne, visée à l'alinéa i) de la définition de «fabricant ou producteur» au paragraphe 2(1) qui est un fabricant titulaire de licence sous le régime de la présente loi, si les marchandises sont mentionnées à l'annexe III.1;

L'avocat de l'appelant a souligné que, d'après l'alinéa 50(1)a) de la Loi, la taxe de vente est prélevée sur le prix des marchandises produites ou fabriquées au Canada et payable par le producteur ou fabricant. Il a soutenu que, selon la Loi, l'appelant, qui n'est pas un importateur, n'est pas réputé être le fabricant ou producteur des marchandises mentionnées à l'annexe III.1. De même, la Loi ne précise pas que les marchandises mentionnées à l'annexe III.1, et que vend l'appelant, sont réputées être fabriquées ou produites au Canada.

L'avocat a soutenu que, selon le paragraphe 2(3) de la Loi, les marchandises mentionnées à l'annexe III.1 ne sont pas réputées être produites ou fabriquées au Canada pour l'application de toutes les dispositions de la Loi. En fait, les marchandises conservent les caractéristiques propres aux marchandises importées à moins que les exigences du paragraphe 2(3) ne soient satisfaites. L'avocat a fait remarquer que l'importateur des aliments pour animaux répondait aux critères de la définition de «fabricant ou producteur» énoncée à l'alinéa 2(1)i) de la Loi. En conséquence, les aliments importés pour animaux étaient réputés être fabriqués ou produits au Canada, mais seulement une fois que l'importateur en avait pris possession.

L'avocat a soutenu que le paragraphe 2(3) équivaut au paragraphe 2(4.1) de la Loi lorsqu'un importateur de véhicules automobiles est réputé être un fabricant ou producteur au Canada et que les marchandises sont réputées être fabriquées ou produites au Canada. Il a fait remarquer que, selon le paragraphe 2(4.2) de la Loi, qui s'applique à toute personne qui vend des véhicules automobiles neufs importés au Canada, mais non à celle qui les vend principalement aux consommateurs, lesdits véhicules automobiles sont également réputés être fabriqués ou produits au Canada. Par conséquent, cette personne est tenue d'acquitter la taxe de vente en conformité du paragraphe 50(1) de la Loi. Par contre, il n'existe aucune disposition semblable au paragraphe 2(4.2) applicable aux personnes vendant les marchandises mentionnées à l'annexe III.1. Le législateur a été obligé de prévoir une disposition explicite pour que les véhicules automobiles vendus par une personne autre que l'importateur soient réputés fabriqués ou produits au Canada. Comme il n'existe aucune disposition semblable en vertu de laquelle les marchandises mentionnées à l'annexe III.1 vendues par une personne autre que l'importateur

seraient réputées fabriquées ou produites au Canada, ces marchandises ne peuvent pas être réputées fabriquées ou produites au Canada; elles conservent donc les caractéristiques propres aux marchandises importées. En conséquence, elles ne sont pas assujetties à la taxe visée au paragraphe 50(1), car cette disposition ne s'applique qu'aux marchandises fabriquées ou produites au Canada.

En terminant, l'avocat a déclaré que l'imposition d'une taxe doit s'appuyer sur un libellé précis et sans ambiguïté, et que les doutes quant au sens d'une disposition d'imposition doivent être tranchés en faveur du contribuable².

L'avocat de l'intimé a soutenu que l'appelant, en qualité de fabricant ou de producteur titulaire d'une licence, pouvait acheter les marchandises mentionnées à l'annexe III.1 en franchise de taxe de vente, en application de l'alinéa 50(5)k) de la Loi. Il a toutefois déclaré que l'appelant devait acquitter la taxe sur le prix de ces marchandises au moment de leur vente ultérieure.

L'avocat a soutenu que, en vertu du paragraphe 2(3), les marchandises importées sont réputées avoir été fabriquées ou produites au Canada³. Le statut des marchandises ne change pas une fois que l'importateur les a vendues à l'appelant. Ces marchandises demeurent réputées fabriquées ou produites au Canada. Lorsque des marchandises sont réputées détenir un statut donné, aucune disposition de la Loi ne peut modifier ce statut.

L'avocat a ajouté que l'on ne pouvait pas comparer les dispositions du paragraphe 2(3) à celles du paragraphe 2(4.2), qui portent sur l'importation et la vente de véhicules automobiles. Ce dernier paragraphe est une exception contenue dans la Loi et vise à exempter du paiement de la taxe de vente les détaillants qui concluent des ventes de complaisance avec d'autres détaillants.

Dans son argument subsidiaire, l'avocat a soutenu que, si un fabricant ou un producteur achète des marchandises mentionnées à l'annexe III.1 en vertu d'une licence stipulant que ces marchandises sont exemptées de la taxe, l'acheteur, et non le fabricant, est tenu, conformément à l'alinéa 116(4)a) de la Loi, d'acquitter la taxe, de même que toute pénalité et tout montant d'intérêt applicable.

L'avocat a fait remarquer que si l'appelant a raison, l'intimé devra vérifier les versements de taxe et le montant de la réclamation. En outre, tout dédommagement payable en vertu de l'article 68 de la Loi se limite aux sommes versées au cours de la période de deux ans terminée le 28 février 1990, date à laquelle l'appelant a demandé le remboursement.

Le Tribunal constate que les aliments pour animaux sont mentionnés à l'annexe III.1 de la Loi. En conséquence, conformément à l'alinéa 2(1)i) de la Loi, le grossiste importateur, duquel l'appelant a acheté les marchandises, est considéré comme un fabricant ou un producteur parce qu'il n'a pas vendu ces marchandises exclusivement et directement aux consommateurs. En application du paragraphe 2(3) de la Loi, le grossiste importateur était réputé être le fabricant ou le producteur au Canada des aliments pour animaux, et non leur importateur. De même, les marchandises étaient réputées avoir été fabriquées ou produites au Canada, et non importées.

2. Par exemple, voir *Johns-Manville Canada Inc. c. Sa Majesté la Reine* [1985] 2 R.C.S. 46, p. 72.

3. À l'appui de cette affirmation, l'avocat s'est reporté à la page 19 du jugement de la Cour fédérale du Canada dans l'affaire *Le Procureur général du Canada c. Maltby Inc.*, non consignée, T-2135-88, le 16 août 1991.

En vertu du sous-alinéa 50(1)a)(i) de la Loi, le grossiste importateur devait acquitter la taxe sur le prix de vente des aliments pour animaux, laquelle taxe était payable au moment où les marchandises ont été livrées à l'acheteur ou au moment où la propriété des marchandises a été transmise. Par contre, en vertu de l'alinéa 50(5)k), si l'importateur était un fabricant titulaire d'une licence, la taxe visée au sous-alinéa 50(1)a)(i) n'était pas payable parce que les marchandises n'ont pas été vendues à des consommateurs (elles l'ont été à des grossistes comme l'appelant, par exemple). Quoi qu'il en soit, comme l'appelant était un fabricant titulaire d'une licence répondant à la définition de «fabricant ou producteur» énoncée à l'alinéa 2(1)i), il pouvait acheter les marchandises sans payer la taxe de vente.

Selon les arguments relatifs au présent appel, le litige consiste à déterminer si l'appelant doit acquitter la taxe sur ses ventes ultérieures d'aliments pour animaux consenties aux détaillants. L'intimé a soutenu que les marchandises étaient réputées être produites ou fabriquées au Canada, et donc assujetties à la taxe prévue à l'alinéa 50(1)a) de la Loi. De son côté, l'appelant a prétendu que les marchandises n'étaient pas réputées être produites ou fabriquées au Canada, et qu'elles n'étaient donc pas assujetties à la taxe de vente.

On pourrait soutenir que le Parlement entendait imposer une taxe sur le prix des aliments pour animaux vendus par l'appelant. Le Tribunal constate que l'appelant pouvait acheter les marchandises sans devoir acquitter la taxe de vente. Or, l'intention présumée du Parlement ne suffit pas à imposer une taxe à un contribuable si cette intention n'est pas exprimée de façon claire et sans ambiguïté. Comme l'a déclaré le juge Estey dans l'affaire *Johns-Manville*, «... si la loi fiscale n'est pas explicite, l'incertitude raisonnable ou l'ambiguïté des faits découlant du manque de clarté de la loi doit jouer en faveur du contribuable»⁴. En l'instance, le Tribunal estime que la Loi n'est pas explicite et qu'elle est ambiguë aux fins de déterminer si les marchandises vendues par l'appelant sont fabriquées ou produites au Canada. Il a donc interprété la Loi en faveur de l'appelant.

Le Tribunal ne peut pas interpréter le libellé du paragraphe 2(3) de manière que les aliments pour animaux soient des marchandises fabriquées ou produites au Canada si ce n'est du point de vue de l'importateur de ces marchandises. Le Tribunal sait que le paragraphe 2(3) commence par les mots «Pour l'application de la présente loi», après quoi il est stipulé que les marchandises mentionnées à l'annexe III.1 sont réputées être fabriquées ou produites au Canada. Or, comme l'a fait remarquer l'avocat de l'appelant, le paragraphe 2(4.1) commence par les mêmes mots, après quoi il est stipulé que les véhicules automobiles sont réputés être fabriqués ou produits au Canada. Pourtant, le Parlement a jugé nécessaire de préciser, au paragraphe 2(4.2), que les véhicules automobiles importés par une personne qui ne les vend pas exclusivement et directement aux consommateurs sont effectivement réputés être fabriqués ou produits au Canada. L'avocat de l'intimé a tenté d'expliquer cette disposition en affirmant que le paragraphe 2(4.2) était une disposition unique s'appliquant aux ventes de complaisance entre grossistes. Cependant, comme l'a soutenu l'avocat de la partie adverse, le Tribunal ne dispose d'aucun élément de preuve à cet effet, ce qui l'oblige à interpréter le libellé dudit paragraphe de la manière que le Parlement l'a édicté.

Comme l'a déclaré le juge Thurlow de la Cour fédérale dans l'affaire *Coca Cola Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, «Pour déterminer si les marchandises ont été 'fabriquées ou produites' au Canada, il faut analyser ce qu'il leur est advenu au

4. *Supra*, note 2.

Canada».⁵ Selon les éléments de preuve, il est évident que les marchandises n'ont subi aucune transformation au Canada. Seul leur prix a été majoré de la marge bénéficiaire, après quoi elles ont été vendues par l'intermédiaire du canal de distribution.

Ayant des doutes quant à l'efficacité de la disposition de présomption du paragraphe 2(3), le Tribunal conclut que les aliments pour animaux, puisqu'ils sont mentionnés à l'annexe III.1, ne sont pas réputés être produits ou fabriqués au Canada par l'appelant. En outre, les éléments de preuve démontrent clairement que les marchandises n'ont effectivement pas été produites ni fabriquées au Canada. Comme la taxe de vente visée à l'alinéa 50(1)a) de la Loi est imposée sur les marchandises produites ou fabriquées au Canada, cette disposition ne s'applique pas de manière à imposer une taxe de vente sur le prix des aliments pour animaux vendus par l'appelant. Ce dernier n'est donc pas tenu d'acquitter la taxe de vente sur le prix des aliments pour animaux. Le Tribunal constate que cette interprétation est conforme à une décision antérieure de la Commission du tarif maintenue par la Cour fédérale⁶.

En conséquence, l'appel est admis et le Tribunal soumet de nouveau l'affaire au Ministre aux fins de réexamen à la lumière de la présente décision. Le Tribunal partage le point de vue de l'avocat de l'intimé selon lequel la réclamation de l'appelant ne porte que sur la période de deux ans terminée le 28 février 1990. Comme l'appel de la décision du Ministre, rendue conformément au paragraphe 72(4) de la Loi, se fonde sur l'article 81.19 de la Loi, la réclamation de l'appelant se limite aux sommes effectivement payées par erreur et dont il a demandé le remboursement.

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh
Membre président

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey
Membre

Desmond Hallissey

Desmond Hallissey
Membre

5. [1984] 1 C.F. 447, p. 456 (C.A.).

6. *Le Procureur général du Canada c. Maltby Inc.*, (S.P.I.C.F.), T-2135-88, le 16 août 1991, confirmant *Maltby Inc. c. Le ministre du Revenu national*, 17 C.E.R. 201 (Commission du tarif).