

Ottawa, le mardi 8 mars 1994

Appel n° AP-91-182

EU ÉGARD À un appel entendu le 1^{er} novembre 1993 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 une décision rendue par le ministre du Revenu national le 8 novembre 1991 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

LIGHT TOUCH STENOGRAPHIC SERVICES LTD.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh
Membre président

Anthony T. Eyton

Anthony T. Eyton
Membre

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-91-182

LIGHT TOUCH STENOGRAPHIC SERVICES LTD.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

L'appelant est un grossiste de pièces et de fournitures pour sténotypes; il assure aussi la réparation de ces machines. Un client peut acheter l'une de trois ententes sur l'entretien, selon le degré de protection souhaité contre le coût des pièces de rechange et les frais de main-d'œuvre et d'entretien. En contrepartie d'un prix fixe, le client est à l'abri de la défaillance de certains composants et des frais de main-d'œuvre connexes pendant une période déterminée. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les marchandises conservées par l'appelant pour l'exécution de ses ententes sur l'entretien et de ses ententes sur l'entretien préventif peuvent être considérées comme faisant partie de son «inventaire» aux fins du remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire prévu à l'article 120 de la Loi sur la taxe d'accise.

DÉCISION : *L'appel est rejeté. Aux fins du présent appel, l'inventaire comprend les marchandises «destinées à être vendues ou louées séparément pour un prix». Le Tribunal interprète cette disposition de manière à exclure les cas où la propriété des marchandises est cédée à un client pendant la prestation de services à ce client pour un prix fixe. En outre, le Tribunal estime que les marchandises utilisées par l'appelant dans le cadre de ses ententes sur l'entretien sont des marchandises consommées ou utilisées dans l'exécution de ces ententes. À ce titre, le paragraphe 120(2.1) de la Loi sur la taxe d'accise prévoit que ces marchandises sont réputées ne pas être destinées à être vendues ou louées.*

Lieu de l'audience : Calgary (Alberta)

Date de l'audience : Le 1^{er} novembre 1993

Date de la décision : Le 8 mars 1994

Membres du Tribunal : Sidney A. Fraleigh, membre président

Anthony T. Eyton, membre

Robert C. Coates, c.r., membre

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Garry D. Bratland, pour l'appelant

Anne M. Turley, pour l'intimé

Appel n° AP-91-182

LIGHT TOUCH STENOGRAPHIC SERVICES LTD.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : SIDNEY A. FRALEIGH, membre président
ANTHONY T. EYTON, membre
ROBERT C. COATES, c.r., membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) à l'égard d'une détermination du ministre du Revenu national (le Ministre) qui a eu pour effet de rejeter, en partie, la demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) à l'inventaire faite par l'appelant aux termes de l'article 120² de la Loi.

Le 2 janvier 1991, ou aux environs de cette date, l'appelant a déposé une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire au montant de 3 164,49 \$ relativement à son inventaire libéré de taxe au 1^{er} janvier 1991. Dans un avis de détermination du 14 mai 1991, le Ministre a rejeté, en partie, la demande pour le motif que certaines marchandises n'étaient pas destinées à la fourniture taxable par vente ou location comme le prévoit l'article 120 de la Loi. Le Ministre a approuvé une tranche de 1 740,47 \$ de la demande de remboursement de l'appelant, le litige portant donc sur une somme de 1 424,02 \$. En réponse à un avis d'opposition, le Ministre a émis un avis de décision daté du 8 novembre 1991 dans lequel il a admis, en partie, l'opposition de l'appelant, autorisant le remboursement de 585,43 \$ et ratifiant la détermination relativement à une somme de 838,59 \$. Le remboursement approuvé découlait de l'augmentation du pourcentage de marchandises destinées à être vendues. Light Touch Stenographic Services Inc. a ensuite porté en appel la détermination devant le Tribunal.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si l'appelant a droit au remboursement de la TVF à l'inventaire relativement au reste des marchandises figurant à son inventaire le 1^{er} janvier 1991. Plus précisément, le Tribunal doit déterminer si les marchandises que l'appelant destinait à l'exécution de ses ententes sur l'entretien du matériel et de ses ententes sur l'entretien préventif peuvent être considérées comme faisant partie de l'inventaire au sens de la Loi.

La demande de remboursement de l'appelant a été faite aux termes du paragraphe 120(3) de la Loi, qui se lit comme suit :

(3) Sous réserve du présent article, dans le cas où l'inventaire d'une personne inscrite [...] le 1^{er} janvier 1991 comprend, au début de cette date, des marchandises libérées de taxe, les règles suivantes s'appliquent :

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
2. L.C. 1990, ch. 45, art. 12, modifiée par L.C. 1993, ch. 27, art. 6.

a) si les marchandises libérées de taxe ne sont pas des marchandises d'occasion, le ministre verse à la personne, sur sa demande, un remboursement en conformité avec les paragraphes (5) et (8).

Le mot «inventaire» est défini comme suit :

120. (1) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

«inventaire» État descriptif des marchandises libérées de taxe d'une personne à un moment donné qui figurent à l'inventaire de la personne au Canada à ce moment et qui, à ce même moment, selon le cas :

a) sont destinées à être vendues ou louées séparément pour un prix ou un loyer en argent, dans le cours normal d'une activité commerciale de la personne.

(2.1) Pour l'application de l'alinéa a) de la définition de «inventaire» au paragraphe (1), la partie des marchandises libérées de taxe qui figurent à l'inventaire d'une personne au Canada à un moment donné qui sera vraisemblablement consommée ou utilisée par la personne est réputée ne pas être destinée, à ce moment, à la vente ou à la location.

M. Garry D. Bratland, président de Light Touch Stenographic Services Ltd., a comparu pour le compte de l'appelant. Il a décrit ce dernier comme étant un grossiste de pièces et de fournitures pour sténotypes, qui assurait aussi la réparation de ces machines. Il a expliqué qu'un client peut acheter l'une des trois ententes sur l'entretien (bronze, argent ou or), selon le degré de protection souhaité contre le coût des pièces de rechange et les frais de main-d'œuvre et d'entretien. En contrepartie d'un prix fixe, le client est à l'abri de la défaillance de certains composants et des frais de main-d'œuvre connexes pendant une période déterminée. Les ententes argent et or comprennent un entretien préventif sur une période de 12 mois et le remplacement de composants secondaires d'une valeur d'environ 7 \$. M. Bratland a affirmé que seulement 0,01 p. 100 des pièces et des fournitures de l'appelant servent à l'exécution des ententes. Il a expliqué que le coût des ententes est établi d'après le coût moyen des réparations prévues et a décrit les ententes comme des polices d'assurance pour ses clients.

L'avocate de l'intimé a cité à comparaître à titre de témoin de l'intimé M. Fred W. Katayama, un vérificateur du ministère du Revenu national. M. Katayama a déclaré au Tribunal qu'après avoir examiné les livres et les registres comptables de l'appelant et en se fondant sur les données d'octobre et de novembre 1990 à titre d'échantillon, il a déterminé que 45 p. 100 des marchandises de l'appelant servaient à l'exécution des ententes sur l'entretien. Il a aussi expliqué pourquoi une vérification ultérieure des registres comptables de l'appelant, portant sur une période de quatre mois, avait donné lieu à une augmentation du pourcentage des marchandises réputées vendues et non consommées ou utilisées dans le cadre de l'exécution des ententes sur l'entretien.

Témoignant pour le compte de l'appelant, M. Bratland a déclaré que toutes les pièces et les fournitures conservées par l'appelant étaient des marchandises libérées de taxe figurant à l'inventaire et destinées à la vente. Il a expliqué que, lorsque des marchandises sont utilisées pour réparer ou faire l'entretien d'un sténotype aux termes d'une entente, elles ne sont pas consommées de la même façon qu'un coiffeur utilise du shampoing. Il a ajouté que la TVF avait été payée au taux de 13,5 p. 100, alors que la Loi limite le taux du remboursement à 8,1 p. 100.

L'avocate de l'intimé a soutenu que l'article 120 de la Loi prévoit un remboursement à l'égard des «marchandises neuves qui n'ont jamais servi» figurant à l'inventaire d'un inscrit le 1^{er} janvier 1991, lorsque ces marchandises sont «destinées à être vendues ou louées séparément pour un prix ou un loyer en argent, dans le cours normal d'une activité commerciale».

Bien que les marchandises en question soient libérées de taxe, l'avocate de l'intimé a soutenu qu'elles ne pouvaient pas être considérées comme faisant partie de l'inventaire parce qu'elles n'étaient pas destinées «à être vendues ou louées séparément pour un prix ou un loyer en argent», mais étaient destinées à être consommées dans le cadre de l'exécution d'une entente sur l'entretien conclue avec les clients de l'appelant. À l'appui de cette interprétation, l'avocate s'est reportée au paragraphe 120(2.1) de la Loi, qui prévoit que les marchandises consommées ou utilisées sont réputées ne pas être vendues.

L'avocate de l'intimé a soutenu qu'en utilisant les mots «marchandises [...] destinées à être vendues ou louées», le législateur voulait distinguer un contrat de vente de marchandises d'un contrat de service. Pour déterminer si un contrat porte sur la vente de marchandises ou sur la prestation de services, il faut répondre à la question suivante : quelle est l'essence du contrat? Si l'essence est la production d'un article à vendre assortie au transfert à un acheteur de la propriété de cet article, alors le contrat porte sur la vente de marchandises. Par contre, si l'essence du contrat est le savoir-faire et la main-d'œuvre que le fournisseur fait entrer dans l'exécution d'un travail pour un autre, alors il s'agit d'un contrat de louage d'ouvrage et de main-d'œuvre, même s'il peut y avoir, à titre accessoire, transfert de propriété de certains matériaux. L'avocate a soutenu que les marchandises de l'inventaire de l'appelant utilisées dans l'exécution des ententes sur l'entretien ne peuvent pas être considérées comme des marchandises destinées à la vente.

Les marchandises en question sont destinées à l'exécution d'une entente sur l'entretien et ne sont pas facturées séparément de l'entente. Elles sont accessoires à la prestation d'un service que l'appelant est tenu de fournir selon les modalités des ententes. Tous les articles visés par ces ententes sont fournis en contrepartie d'un prix fixe (c.-à-d. le prix global de l'entente, qui comprend la main-d'œuvre et les matériaux). Outre les composants secondaires, évalués à 7 \$, qui sont fournis dans le cadre de la remise à neuf annuelle prévue par les ententes sur l'entretien argent et or, d'importantes marchandises à l'inventaire, dont certaines sont coûteuses, sont fournies aux termes de toutes les ententes sur l'entretien à prix fixe en cas de défaillance de certains composants.

À ce jour, le Tribunal a toujours statué qu'une personne a droit au remboursement de la TVF à l'inventaire relativement aux marchandises fournies à un client dans le cadre de la prestation d'un service à ce client³. Toutefois, le raisonnement du Tribunal a été modifié par suite des modifications rétroactives apportées aux dispositions de la Loi régissant le remboursement de la TVF à l'inventaire⁴. Plus précisément, la définition de «inventaire» a été modifiée et prévoit maintenant que les marchandises doivent être «destinées à être vendues ou louées séparément pour un prix [...] en argent». De plus, l'article 120 de la Loi a été modifié par l'ajout du paragraphe 120(2.1) qui prévoit que la partie des marchandises libérées de taxe qui figurent à l'inventaire d'une personne «qui sera vraisemblablement consommée ou utilisée par la personne est réputée ne pas être destinée, à ce moment, à la vente ou à la location».

3. *Northern Aircool Engines Co. c. Le ministre du Revenu national*, appel n° AP-92-104, le 21 septembre 1993, et *P.R.E.P. Consulting Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, appel n° AP-92-002, le 19 mars 1993.

4. *Supra*, note 2, sanctionné le 10 juin 1993 et entré en vigueur rétroactivement au 17 décembre 1990.

Le Tribunal interprète l'exigence selon laquelle les marchandises doivent être «destinées à être vendues [...] séparément pour un prix» de manière à exclure les cas où la propriété des marchandises est cédée à un client pendant la prestation de services à ce client pour un prix fixe. En outre, le Tribunal estime que les marchandises utilisées par l'appelant dans le cadre de ses ententes sur l'entretien sont des marchandises consommées ou utilisées dans l'exécution de ces ententes. À ce titre, le paragraphe 120(2.1) de la Loi prévoit que ces marchandises sont réputées ne pas être destinées à être vendues ou louées.

Pour déterminer la proportion des marchandises de l'appelant qui sera «vraisemblablement consommée ou utilisée» à cette fin, l'intimé a vérifié les registres comptables de l'appelant. D'après la deuxième vérification, qui portait sur les ventes de l'appelant pendant quatre mois, environ 26,5 p. 100 des marchandises de l'appelant ont été consommées ou utilisées dans l'exécution des ententes sur l'entretien. Le Tribunal considère que ce résultat reflète bien la proportion de marchandises que l'appelant pourrait vraisemblablement consommer ou utiliser, et qu'il ne pourrait donc ni vendre ni louer. Étant donné que les marchandises doivent être destinées à être vendues ou louées pour être considérées comme faisant partie de l'inventaire donnant droit au remboursement de la TVF à l'inventaire, cette proportion des marchandises de l'appelant n'y est pas admissible.

Quant au taux de 8,1 p. 100 utilisé pour calculer le remboursement de la TVF à l'inventaire versé à l'appelant, le Tribunal fait remarquer qu'il est prescrit par règlement⁵. Le Tribunal n'a pas compétence pour modifier le facteur applicable à une catégorie de marchandises.

Par conséquent, l'appel est rejeté.

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh
Membre président

Anthony T. Eyton

Anthony T. Eyton
Membre

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.
Membre

5. *Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire*, DORS/91-52, le 18 décembre 1990, *Gazette du Canada* Partie II, vol. 125, n° 2 à la p. 265.