



Ottawa, le lundi 5 avril 1993

Appel n° AP-91-201

EU ÉGARD À un appel entendu le 17 novembre 1992 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 29 novembre 1991 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

152633 CANADA INC./LOCATION D'AUTO SAKO

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté. Le Tribunal déclare que les trois véhicules en question sont considérés comme des immobilisations. Ils sont donc exclus de la définition du terme «inventaire» aux fins du remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire.

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh

Membre président

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan

Membre

Michèle Blouin

Michèle Blouin

Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger

Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-91-201

152633 CANADA INC./LOCATION D'AUTO SAKO

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

La question en litige consiste à déterminer si l'appelant a droit à un remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire aux termes de l'article 120 de la Loi sur la taxe d'accise. Le Tribunal doit déterminer si les marchandises en question, à savoir trois véhicules automobiles, sont des marchandises figurant à l'inventaire ou des immobilisations. Si les marchandises en question sont des immobilisations, l'appelant n'a pas droit au remboursement.

***DÉCISION :** L'appel est rejeté. Le remboursement s'applique uniquement aux marchandises figurant à l'inventaire le 1^{er} janvier 1991. L'expression «inventaire» ne comprend pas les immobilisations qui, aux fins de la Loi sur la taxe d'accise, sont des immobilisations au sens de la Loi de l'impôt sur le revenu, à l'exception des marchandises visées aux catégories 12 et 14 du Règlement de l'impôt sur le revenu. Au sens de la Loi de l'impôt sur le revenu, un bien en immobilisation est un bien amortissable, c'est-à-dire un bien pour lequel un contribuable peut obtenir une déduction pour amortissement aux fins du calcul de son revenu d'entreprise pour une année d'imposition. Selon les éléments de preuve, l'appelant a réclamé une déduction pour amortissement relativement aux trois véhicules en question, lesquels ne sont pas visés à la catégorie 12 ou 14 du Règlement de l'impôt sur le revenu. Les véhicules en question sont donc considérés comme des immobilisations et sont exclus de la définition du terme «inventaire».*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 17 novembre 1992
Date de la décision : Le 5 avril 1993*

*Membres du Tribunal : Sidney A. Fraleigh, membre président
Kathleen E. Macmillan, membre
Michèle Blouin, membre*

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Janet Rumball

*Ont comparu : Alain Ménard, pour l'appelant
Alain Lafontaine, pour l'intimé*

Appel n° AP-91-201

152633 CANADA INC./LOCATION D'AUTO SAKO

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : SIDNEY A. FRALEIGH, membre président
KATHLEEN E. MACMILLAN, membre
MICHÈLE BLOUIN, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Il s'agit d'un appel 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). L'appelant, 152633 Canada Inc./Location d'auto Sako (Sako), a réclamé 7 009,00 \$ à titre de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) à l'inventaire aux termes de l'article 120 de la Loi² relativement à trois véhicules automobiles. La demande a été rejetée parce que les [traduction] «marchandises visées par la demande de remboursement sont des immobilisations; elles ne sont donc pas considérées comme destinées à la fourniture par vente ou location». L'appelant s'est opposé à la détermination, que le Ministre a confirmé dans un avis de décision daté du 29 novembre 1991.

La question en litige consiste à déterminer si l'appelant a droit à un remboursement de la TVF à l'inventaire conformément à l'article 120 de la Loi. Le Tribunal doit déterminer si les marchandises en question, à savoir trois véhicules automobiles, sont des marchandises figurant à l'inventaire, lesquelles ne peuvent, aux termes de la Loi, comprendre des immobilisations. Si les marchandises en question sont des immobilisations, l'appelant n'a pas droit au remboursement.

M. Gregory N. Korsos, vice-président de la société appelante, a été l'un des témoins de l'appelant. Il a déclaré que Sako exploite essentiellement une entreprise de location de véhicules. Son parc comprend environ 2 200 unités. De ce nombre, entre 100 et 120 véhicules sont loués quotidiennement. Sako exploite aussi une entreprise de vente de véhicules neufs et d'occasion. Le témoin a déclaré que Sako vend environ 25 véhicules neufs au cours d'une année ordinaire.

Avant de louer un véhicule, Sako demande habituellement à un conseiller en location de déterminer le type de véhicule qui répond le mieux aux besoins du preneur à bail, de recueillir des renseignements sur ce dernier et sur sa situation de crédit et de fixer un prix en fonction du budget du preneur à bail. À partir de ces renseignements, le conseiller en location élabore un bail indiquant le paiement mensuel exigible et la valeur après amortissement du véhicule à l'échéance du bail. Si une transaction est conclue, le preneur à bail se rend dans les bureaux de Sako pour signer le bail et verser un acompte. Le véhicule est ensuite acheté à un

-
1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
 2. L.C. 1990, ch. 45, art. 12.

concessionnaire. Au cours du contre-interrogatoire, le témoin a confirmé que Sako achète le véhicule une fois le bail signé.

Si le client est connu, Sako achète un véhicule sur la foi d'une demande de location portant sur un véhicule précis, sans exiger un bail signé ou un acompte.

M. Korsos a déclaré que, même avec un bail signé, la destination finale d'un véhicule n'est connue avec certitude qu'au moment de l'enregistrement au nom du preneur à bail et de la livraison du véhicule à ce dernier. Il a cité en exemple les cas où le client a refusé de prendre livraison d'un véhicule ou est décédé avant la livraison. M. Korsos a fait remarquer que Sako a pour politique de ne pas intenter de poursuites si un client refuse de prendre livraison d'un véhicule loué.

Le paiement doit être effectué dans les 10 jours suivant la réception, par Sako, des véhicules fournis par ses concessionnaires. Les véhicules font l'objet d'un financement à court terme jusqu'à ce que des modalités de financement à long terme aient été établies. Le témoin a déclaré que les créanciers de Sako financent le véhicule comme s'il figurait à l'inventaire jusqu'à ce que le bail d'origine soit signé et que le montant du crédit soit majoré de la taxe et versé au preneur à bail. Il a souligné que deux des véhicules, des automobiles Buicks 1991 reçues vers le 21 décembre 1990, ont été financés comme s'ils figuraient à l'inventaire. Le troisième véhicule, reçu vers le 28 décembre 1990, a immédiatement fait l'objet d'un financement à long terme.

Gestion Jantur Inc. a signé une demande de location de véhicule le 7 novembre 1990 pour obtenir une Buick Regal Ltd. GranSport 1991. Toutefois, ce véhicule a plutôt été loué à Litho-Creations Enr. et livré le 7 janvier 1991. Au cours du contre-interrogatoire, le témoin a admis que les deux preneurs à bail ont la même adresse et que les deux contrats de bail ont été signés par la même personne. Le deuxième véhicule, une autre Buick 1991, a été loué à Gray Electric Supplies Inc. aux termes d'une demande signée le 7 novembre 1990, et livré le 14 janvier 1991. Les deux Buicks ont été financées le 24 décembre 1990 comme figurant à l'inventaire, puis assujetties à un financement à long terme, l'une le 29 janvier 1991, et l'autre le 17 janvier 1991. Le troisième véhicule, un camion Ford Super Cargo, a été loué aux termes d'une demande signée le 19 décembre 1990. Sako a reçu le véhicule le 28 décembre 1990 et l'a livré le 15 janvier 1991. Ce véhicule a immédiatement fait l'objet d'un financement à long terme.

M. Korsos a déclaré que la TVF a été payée relativement aux trois véhicules et que le remboursement de la TVF prévu a été remis au preneur à bail. Il a ajouté que, lorsqu'un véhicule est acheté, il est inscrit au compte de stock de l'appelant. Il est ensuite transféré au compte d'investissement net et amorti une fois que le véhicule est immatriculé ou loué à long terme.

Le deuxième témoin de l'appelant a été M. George Karidis, un comptable agréé qui est le vérificateur de l'appelant depuis trois ans. M. Karidis a déclaré que, aux fins de comptabilité, lorsque Sako achète un véhicule, celui-ci est inscrit au compte de stock. À compter de la date de livraison du véhicule au preneur à bail et l'échéance du bail, le véhicule est comptabilisé à titre de «*net investment in financed leases*» ([traduction] investissement net dans des baux financés) et génère un revenu pour Sako. À la fin du bail, le preneur peut acheter le véhicule ou le remettre à Sako. Dans ce dernier cas, le véhicule est radié du compte d'investissement et inscrit au compte de stock jusqu'à ce qu'il soit vendu. Ainsi, selon les états financiers de fin d'exercice de Sako, le compte de stock comprend des véhicules qui sont destinés à être loués ou qui ont été remis à la fin du bail.

Le témoin a déclaré que, lorsqu'un véhicule est loué, il devient une immobilisation et est amorti aux fins d'impôt. À la fin de l'exercice de Sako, c'est-à-dire le 30 juin, la déduction pour amortissement (la DPA) (désignée anciennement comme une «allocation du coût en capital» dans le *Règlement de l'impôt sur le revenu*) a été appliquée aux trois véhicules en question. Aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la valeur d'un bien peut être amortie au taux de 15 p. 100 pour l'année d'acquisition et de 30 p. 100 pour les années subséquentes. Toutefois, il a ajouté que, aux fins de comptabilité, l'amortissement n'est prélevé qu'à compter du jour où le véhicule est mis en service et que, si l'exercice de Sako avait pris fin le 31 décembre, les trois véhicules auraient figuré au compte de stock et la DPA aurait été nulle. En fait, aucun bien ne fait l'objet de la DPA en fin d'exercice s'il figure à l'inventaire.

Au cours du contre-interrogatoire, le témoin a déclaré qu'un «bien amortissable» est un «*property that will have some kind of future use and would be absorbed in the future to generate revenue*» ([traduction] bien dont on fera ultérieurement un usage quelconque et qui sera absorbé pour générer un revenu). En d'autres mots, il s'agit d'un bien dont la valeur diminue à mesure qu'il est utilisé. Il a ajouté qu'un véhicule perd de la valeur lorsqu'il est loué. Interrogé à savoir si un bien cesse d'être amortissable s'il n'est pas amorti, il a répondu que non, ajoutant que le bien cesse d'être amortissable lorsqu'il cesse de générer un revenu aux fins prévues. Il a confirmé que la DPA a été prise en compte à la fin de l'exercice pour les trois véhicules en question.

L'avocat de l'intimé a cité à comparaître un témoin, M^{me} Denise Bussière, comptable générale licenciée (C.G.A.), qui a travaillé comme agente d'appel au ministère du Revenu national pendant trois ans. Elle a fait enquête sur Sako lorsque celle-ci s'est opposée à la détermination du Ministre qui faisait état du refus du remboursement de la TVF. Elle a décrit au Tribunal les raisons qui l'ont incitée à conclure que les véhicules en question étaient des immobilisations, et donc inadmissibles au remboursement de la TVF.

Dans son plaidoyer, l'avocat de l'appelant a rappelé au Tribunal que, pour interpréter les lois fiscales, les tribunaux ont abandonné la règle de l'interprétation stricte au profit d'une approche plus souple fondée sur l'emploi des «termes dans leur contexte global en vue de découvrir l'objet et l'esprit des dispositions fiscales»³. L'avocat a soutenu en outre que, si un doute persiste, le Tribunal doit trancher en faveur du contribuable⁴. Il a ajouté que les dispositions de remboursement visaient à éviter une double imposition, ce qui se produirait si l'appelant se voyait refuser le remboursement.

En examinant les éléments de preuve, l'avocat de l'appelant a déclaré que, dans environ 60 p. 100 des cas, aucun contrat de bail n'est signé avant que le véhicule n'ait été commandé. Lorsqu'un contrat est signé, il n'entre en vigueur qu'à la date de livraison du véhicule au preneur à bail. Les contrats sont souvent révisés avant la livraison d'un véhicule à mesure que les conditions sont modifiées, ce qui fut le cas des baux visant deux des véhicules en question. Jusqu'au moment de la livraison, un bail signé ne constitue qu'un engagement moral à louer un véhicule et il n'est pas certain si le véhicule sera loué, ajouté au parc des véhicules loués à court terme ou vendu.

Aux fins de comptabilité, tous les véhicules neufs sont inscrits au compte de stock. Lorsqu'ils sont loués, ils sont transférés au compte d'investissement net dans des baux financés. S'ils sont intégrés au parc des véhicules loués, ils sont inscrits à un compte particulier à cette fin.

3. Par ex., voir *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine*, [1986] 1 C.F. 346 à la p. 352.

4. Par ex., voir *Canada c. Fries*, [1990] 2 R.C.S. 1322 à la p. 1323.

Dans les deux derniers cas, ils constituent des immobilisations. Si un véhicule est vendu, il est radié du compte de stock.

Aucune DPA n'a été réclamée à l'égard des véhicules inscrits au compte de stock. Le 31 décembre 1990, les trois véhicules en question figuraient au compte de stock. Il est donc évident que, à compter du 1^{er} janvier 1991, les véhicules en question figuraient à l'inventaire et étaient destinés à la fourniture taxable par vente ou location. Même si les trois véhicules ont été achetés sur la foi de baux signés, leur location n'a été chose faite qu'au moment de leur livraison. L'avocat a soutenu que les véhicules sont devenus des immobilisations seulement au moment où ils ont commencé à générer un revenu.

L'avocat de l'intimé a soutenu que, lorsque le bail est signé, il devient un contrat irrévocable. Par conséquent, le 7 novembre et le 19 décembre 1990, lorsque les baux visant respectivement les Buicks et le camion Ford Super Cargo ont été signés, les véhicules sont devenus des immobilisations. L'avocat a rappelé au Tribunal que la DPA a été appliquée aux trois véhicules à la fin de l'exercice de Sako.

En résumé, le Tribunal doit déterminer si l'appelant a droit au remboursement de la TVF à l'inventaire aux termes du paragraphe 120(3) de la Loi⁵, qui se lit en partie comme suit :

Sous réserve du présent article, dans le cas où l'inventaire d'une personne inscrite aux termes de la sous-section d de la section V de la partie IX le 1^{er} janvier 1991 comprend, au début de cette date, des marchandises libérées de taxe, les règles suivantes s'appliquent :

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.

Aux fins du présent appel, le terme «inventaire» est défini comme suit au paragraphe 120(1) de la Loi :

«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, [...]

a) sont destinées à la fourniture taxable (au sens du paragraphe 123(1)) par vente ou location à d'autres dans le cours normal de l'entreprise de la personne; [...]

Ne sont pas de telles marchandises :

c) les immobilisations de la personne.

Le paragraphe 123(1) de la Loi donne la définition suivante du terme «immobilisation» :

«immobilisation» Bien qui est le bien en immobilisation d'une personne au sens de la Loi de l'impôt sur le revenu, ou qui le serait si la personne était un contribuable aux termes de cette loi, à l'exclusion des biens visés aux catégories 12 ou 14 de l'annexe II du Règlement de l'impôt sur le revenu.

5. *Supra*, note 2.

L'alinéa 54b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁶ donne la définition suivante de l'expression «biens en immobilisations» :

«biens en immobilisations» d'un contribuable signifie

(i) tous biens amortissables du contribuable, et

(ii) tous biens (autres que des biens amortissables), dont la disposition, s'il y avait disposition, se traduirait pour le contribuable par un gain ou une perte en capital, suivant le cas.

L'alinéa 13(21)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁷ donne la définition suivante de l'expression «bien amortissable» :

«bien amortissable» à un moment donné d'une année d'imposition, bien qu'un contribuable acquiert et pour lequel il obtient une déduction, en vertu des dispositions réglementaires prises en application de l'alinéa 20(1)a), dans le calcul de son revenu pour cette année ou pour une année d'imposition antérieure ou pour lequel il aurait droit à une telle déduction si la présente loi ne comportait pas le paragraphe (26) et s'il était propriétaire du bien à la fin de l'année.

Aux termes de l'alinéa 20(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁸ et du *Règlement de l'impôt sur le revenu*⁹ (le Règlement), un contribuable a droit à une DPA lors du calcul de son revenu pour l'année d'imposition.

Le Tribunal interprète la définition de «bien amortissable» comme des biens pour lesquels le contribuable pouvait obtenir une DPA ou y aurait eu droit s'il avait été propriétaire des biens à la fin de son année d'imposition. Selon les éléments de preuve non contestés, Sako a profité d'une DPA à l'égard des trois véhicules en question. Par conséquent, à n'importe quel moment donné de son année d'imposition et, aux fins du présent appel, plus précisément le 1^{er} janvier 1991, les trois véhicules en question étaient considérés comme des biens amortissables. Ils sont donc réputés être des immobilisations.

Avant que les biens qui sont des immobilisations au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu* soient exclus de la définition du terme «inventaire» figurant au paragraphe 120(1) de la Loi, le Tribunal doit déterminer s'ils sont décrits à la catégorie 12 ou 14 de l'annexe II du Règlement. Dans l'affirmative, ils sont exclus de la définition du terme «immobilisation» aux fins de la Loi. La catégorie 12 renferme une liste distincte de biens non compris dans aucune autre catégorie. La catégorie 14 comprend les biens constitués par un brevet, une concession ou un permis de durée limitée, sauf certaines exceptions clairement définies. Pour le Tribunal, il est évident que les véhicules en question ne relèvent ni de la catégorie 12 ni de la catégorie 14 du Règlement. Ainsi, aux fins de la Loi, les véhicules sont considérés comme des immobilisations et sont exclus de la définition du terme «inventaire». Comme les marchandises doivent figurer à l'inventaire le 1^{er} janvier 1991 pour être admissibles au remboursement visé au paragraphe 120(3) de la Loi, le Tribunal conclut que l'appelant n'a pas droit au remboursement à l'égard des trois véhicules en question.

6. S.C. 1970-71-72, ch. 63.

7. L.C. 1991, ch. 49.

8. *Supra*, note 6.

9. C.R.C., ch. 945.

En conséquence, l'appel est rejeté.

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh

Membre président

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan

Membre

Michèle Blouin

Michèle Blouin

Membre