



Ottawa, le lundi 19 octobre 1992

Appel n° AP-91-186

EU ÉGARD À un appel entendu le 20 juillet 1992 en vertu 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 rendue par le ministre du Revenu national le 23 décembre 1991 concernant un avis d'opposition signifié en vertu de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

**ENTRE**

**VALLEYBROOK GARDENS LTD.**

**Appelant**

**ET**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

**DÉCISION DU TRIBUNAL**

L'appel est admis.

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.  
Membre président

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan  
Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey  
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger  
Secrétaire

**RÉSUMÉ OFFICIEUX**

**Appel n° AP-91-186**

**VALLEYBROOK GARDENS LTD.**

**Appelant**

**et**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

*L'appelant exploite une entreprise agricole qui produit des plantes d'ornement destinées à la vente. Les pépinières au détail et les entreprises paysagistes constituent sa principale clientèle. Un remboursement a été demandé, au nom de l'appelant, pour la taxe de vente fédérale payée sur les étiquettes en plastique qui accompagnent les plantes et servent à décrire la plante et ses caractéristiques. La demande de remboursement a été rejetée étant donné que les étiquettes ne sont pas des marchandises destinées à la vente ou à la location auprès de clients dans le cours normal de l'entreprise de l'appelant. Le présent appel vise à déterminer si l'appelant a droit à un remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire pour les étiquettes conformément à l'article 120 de la Loi sur la taxe d'accise.*

**DÉCISION** : *L'appel est admis.*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)  
Date de l'audience : Le 20 juillet 1992  
Date de la décision : Le 19 octobre 1992*

*Membres du Tribunal : Robert C. Coates, c.r., membre président  
Kathleen E. Macmillan, membre  
Charles A. Gracey, membre*

*Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater*

*Greffier : Janet Rumball*

*Ont comparu : John Schroeder, pour l'appelant  
Wayne D. Garnons-Williams, pour l'intimé*

**Appel n° AP-91-186**

**VALLEYBROOK GARDENS LTD.**

**Appelant**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

TRIBUNAL : ROBERT C. COATES, c.r., membre président  
KATHLEEN E. MACMILLAN, membre  
CHARLES A. GRACEY, membre

**MOTIFS DE LA DÉCISION**

Le présent appel, interjeté en vertu de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*<sup>1</sup> (la Loi), est fondé sur l'exposé conjoint des faits et les observations écrites des parties. La question en litige dans le présent appel consiste à savoir si l'appelant a droit à un remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire conformément à l'article 120<sup>2</sup> de la Loi. En particulier, le Tribunal doit déterminer si certaines étiquettes étaient destinées à la fourniture taxable par vente ou location, selon les dispositions de la Loi relatives à ce remboursement.

L'appelant exploite une entreprise agricole qui produit des plantes d'ornement destinées à la vente. Les pépinières au détail et les entreprises paysagistes constituent sa principale clientèle. Un remboursement a été demandé, au nom de l'appelant, pour la taxe de vente fédérale (TVF) payée sur les étiquettes en plastique qui accompagnent les plantes et servent à décrire la plante et ses caractéristiques. La demande de remboursement a été rejetée étant donné que les étiquettes ne sont pas des marchandises destinées à la vente ou à la location auprès de clients dans le cours normal de l'entreprise de l'appelant. À la suite de la signification d'un avis d'opposition, le ministre du Revenu national (le Ministre) a confirmé que les marchandises n'étaient pas tenues en inventaire pour servir dans «la fourniture taxable [...] par vente». Un remboursement de 245,28 \$ a été admis, abaissant le montant réclamé à 4 664,34 \$, soit le montant visé dans le présent appel.

Au moment d'adopter les mesures législatives établissant la taxe sur les produits et services (TPS), le Parlement a mis en place des dispositions en vue d'assurer la transition au nouveau régime d'une façon ordonnée. L'une des principales dispositions transitoires a trait au remboursement de la TVF sur les inventaires libérés de taxe. Très brièvement, et aux fins du présent appel, sur présentation d'une demande, un remboursement de la TVF est versé à l'inscrit aux fins de la TPS dont l'inventaire comprenait des marchandises libérées de taxe au 1<sup>er</sup> janvier 1991. «Inventaire» s'entend des marchandises libérées de taxe et détenues au Canada pour fourniture taxable à d'autres, par vente ou location, dans le cours normal de l'entreprise de la personne. Les «marchandises libérées de taxe» comprennent les marchandises neuves acquises avant 1991, qui n'ont jamais été radiées des livres comptables de l'entreprise de la personne, relativement auxquelles la taxe imposée par le paragraphe 50(1) de la Loi est payée et ne serait pas recouvrable en l'absence de l'article 120 de la Loi. Une «fourniture taxable» est une

1. L.R.C. (1985), ch. E-15, dans sa version modifiée.
2. Ajouté en vertu de L.C. 1990, ch. 45, art. 12.

fourniture, sauf une fourniture exonérée, effectuée dans le cadre d'une activité commerciale. Enfin, le terme «fourniture» s'entend de la livraison de biens ou de la prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation.

L'avocat de l'intimé a fait valoir que les étiquettes figurant à l'inventaire de l'appelant au 1<sup>er</sup> janvier 1991 n'étaient pas destinées à la livraison de biens ou à la prestation de services, par vente ou par location à d'autres, dans le cours normal de l'entreprise et ne constituaient donc pas une «fourniture taxable» au sens de la Loi. L'avocat a ajouté que les étiquettes constituaient des matériaux préparés fournis à titre d'accessoires à un service.

L'avocat a renvoyé au Mémoire TPS 900 (le Mémoire) qui stipule en partie que, pour que des marchandises soient considérées comme étant destinées à la vente et, ainsi, qu'elles donnent droit à un remboursement de la TVF, elles doivent être mises en vente par l'inscrit aux fins de la TPS<sup>3</sup>. L'avocat a soutenu que les étiquettes n'étaient pas «offert[e]s pour la vente par l'inscrit». Elles servaient plutôt de pièce accessoire au produit principal destiné à la vente, soit les plantes. Il a ajouté que, aux termes du Mémoire, les marchandises destinées à la vente ou à la location ne comprennent pas les marchandises qui sont fournies à titre d'accessoires au service rendu<sup>4</sup>. Comme les étiquettes en plastique imprimées ne font pas partie intégrante et essentielle des produits de l'appelant et que les plantes peuvent être vendues sans elles, elles ne donnent pas droit au remboursement de la TVF à l'inventaire. L'avocat a admis que le Tribunal n'était pas tenu de s'en remettre à cette politique administrative et à cette interprétation de la Loi pour rendre sa décision, mais a soutenu qu'il devrait en tenir compte, celles-ci pouvant servir dans une mesure importante à dissiper les doutes concernant le sens de la Loi<sup>5</sup>.

L'avocat a signalé que, même si l'interprétation de la Loi par l'intimé donnait lieu à la double imposition d'une partie ou de la totalité des étiquettes figurant à l'inventaire de l'appelant au 1<sup>er</sup> janvier 1991, le Tribunal était tenu d'appliquer la loi et n'avait pas compétence pour accorder un redressement équitable.

Le représentant de l'appelant a fait valoir que les étiquettes satisfont aux conditions d'admissibilité à un remboursement. Il s'agit de marchandises neuves et libérées de taxe, qui sont tenues en inventaire en vue de la vente et n'ont pas été radiées des livres comptables. En règle générale, les plantes sont vendues avec des étiquettes portant le nom de la plante et faisant état de son usage et de ses caractéristiques. L'appelant a insisté sur ce fait dans sa réponse au mémoire de l'intimé. Il y a affirmé que le prix indiqué à un paysagiste était déterminé en partie en fonction du besoin d'étiquettes, c'est-à-dire que lorsque des étiquettes n'étaient pas demandées, le prix était inférieur. L'appelant a fait valoir que, en conséquence, si le client a le choix d'acheter les étiquettes, cela signifie qu'elles sont mises en vente.

Le représentant a déclaré que les étiquettes constituaient une partie essentielle du produit dont les pépinières au détail font l'acquisition. Il a soutenu que le succès de l'appelant sur le marché était surtout attribuable à la qualité de ses étiquettes. Le but premier de l'entreprise agricole est de produire des plantes destinées à la vente; les étiquettes constituent un élément

---

3. Sous-alinéa 5a)(ii).

4. Division 5a)(iv)(D). Les exemples donnés comprennent le shampoing utilisé dans les salons de beauté et les boissons gazeuses et alcoolisées utilisées dans les restaurants et les hôtels pour la préparation de boissons à être servies aux clients.

5. *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29.

important du produit. Elles ne sont pas des articles accessoires ni consommables, ni ne sont considérées comme de l'emballage.

Selon le représentant, le droit fiscal canadien vise à éviter la double imposition. Toutefois, selon l'interprétation actuelle de la Loi par le Ministre, la TVF de même que la TPS seront payées sur les étiquettes, situation qui n'était pas envisagée par la Loi.

De l'avis du Tribunal, cette cause est analogue à l'une de ses décisions antérieures<sup>6</sup> qui portait sur les dispositions s'appliquant aux marchandises libérées de taxe et tenues en inventaire pendant la période de transition du régime de la TVF à celui de la TPS. La question en litige consiste à savoir si les marchandises tenues en inventaire, des étiquettes dans le cas actuel, sont destinées à la fourniture taxable par vente ou location.

Lorsque l'appelant vend une plante, la valeur de l'étiquette qui l'accompagne est reflétée dans le prix. En effet, le prix que paient les paysagistes qui choisissent d'acheter des plantes sans étiquettes est inférieur à celui qu'ils paieraient si les étiquettes étaient incluses. De toute évidence, les étiquettes imprimées font partie intégrante du produit fini, soit des plantes dûment étiquetées qui sont taxables en vertu du régime de la TPS.

Selon le Tribunal, les étiquettes imprimées constituent des marchandises libérées de taxe qui sont destinées à la fourniture taxable par vente. Tel qu'il a été expliqué dans la décision *Techtouch*<sup>7</sup>, le Tribunal interprète largement «destinée à la fourniture taxable [...] par vente ou location» afin que soient incluses les marchandises libérées de taxe, telles que les étiquettes en cause, qui constituent un élément essentiel des marchandises finies qui sont taxables en vertu de la TPS.

En conséquence, l'appel est admis.

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.  
Membre président

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan  
Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey  
Membre

---

6. *Techtouch Business Systems Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-91-206, le 18 septembre 1992.

7. *Ibid.*