



Ottawa, le vendredi 24 décembre 1993

Appels n^{os} AP-92-227, AP-92-228, AP-92-229, AP-92-230,
AP-92-231, AP-93-044 et AP-93-045

EU ÉGARD À des appels entendus le 16 juin 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 des décisions rendues par le ministre du
Revenu national les 10 septembre 1992 et 16 février 1993
concernant des avis d'opposition signifiés aux termes de
l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

**MEMORIAL GARDENS (MANITOBA) LIMITED
MEMORIAL GARDENS (ONTARIO) LIMITED
LES JARDINS COMMÉMORATIFS (QUÉBEC) LIMITÉE
MEMORIAL GARDENS (BRITISH COLUMBIA) LIMITED
MEMORIAL GARDENS (SASKATCHEWAN) LIMITED
MEMORIAL GARDENS ASSOCIATION (ALBERTA) LIMITED
MEMORIAL GARDENS (ATLANTIC) LIMITED**

Appelants

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

Les appels sont rejetés.

W. Roy Hines
W. Roy Hines
Membre président

Kathleen E. Macmillan
Kathleen E. Macmillan
Membre

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

Appels n^{os} AP-92-227, AP-92-228, AP-92-229, AP-92-230,
AP-92-231, AP-93-044 et AP-93-045

MEMORIAL GARDENS (MANITOBA) LIMITED
MEMORIAL GARDENS (ONTARIO) LIMITED
LES JARDINS COMMÉMORATIFS (QUÉBEC) LIMITÉE
MEMORIAL GARDENS (BRITISH COLUMBIA) LIMITED
MEMORIAL GARDENS (SASKATCHEWAN) LIMITED
MEMORIAL GARDENS ASSOCIATION (ALBERTA) LIMITED
MEMORIAL GARDENS (ATLANTIC) LIMITED

Appelants

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Il s'agit d'appels interjetés aux termes de l'article 81.19 de la Loi sur la taxe d'accise. Les appelants possèdent et exploitent des cimetières. La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si les appelants ont droit à des remboursements de la taxe de vente fédérale à l'inventaire aux termes de l'article 120 de la Loi sur la taxe d'accise relativement à des cryptes et à des niches.

DÉCISION : *Les appels sont rejetés.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 16 juin 1993
Date de la décision : Le 24 décembre 1993

Membres du Tribunal : W. Roy Hines, membre président
Kathleen E. Macmillan, membre
Charles A. Gracey, membre

Avocat pour le Tribunal : Robert Desjardins

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Rick H. Kesler, pour l'appelant
Linda J. Wall, pour l'intimé



Appels n^{os} AP-92-227, AP-92-228, AP-92-229, AP-92-230,
AP-92-231, AP-93-044 et AP-93-045

**MEMORIAL GARDENS (MANITOBA) LIMITED
MEMORIAL GARDENS (ONTARIO) LIMITED
LES JARDINS COMMÉMORATIFS (QUÉBEC) LIMITÉE
MEMORIAL GARDENS (BRITISH COLUMBIA) LIMITED
MEMORIAL GARDENS (SASKATCHEWAN) LIMITED
MEMORIAL GARDENS ASSOCIATION (ALBERTA) LIMITED
MEMORIAL GARDENS (ATLANTIC) LIMITED**

Appelants

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : W. ROY HINES, membre président
KATHLEEN E. MACMILLAN, membre
CHARLES A. GRACEY, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Il s'agit d'appels interjetés aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) à l'égard de déterminations du ministre du Revenu national. Les appelants possèdent et exploitent des cimetières. Ils ont demandé des remboursements de la taxe de vente fédérale (TVF) à l'inventaire aux termes de l'article 120 de la Loi² relativement à des cryptes et à des niches. Les demandes ont été rejetées sur le motif que les cryptes et les niches ne sont pas des «marchandises libérées de taxe» aux termes de l'article 120 de la Loi.

La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si les appelants ont droit à des remboursements de la TVF à l'inventaire relativement à des cryptes et à des niches. Les appelants demandent le remboursement de la TVF incorporée dans le coût de matériaux de construction et versée aux entrepreneurs au moment de la construction des unités, avant le 1^{er} janvier 1991. Les cryptes et les niches ont été vendues après cette date et étaient assujetties à la taxe sur les produits et services.

M. Robert J. Sumsion, Vice-président directeur, Finance et Trésorerie, de Memorial Gardens Canada Limited, a témoigné au nom des appelants. Arbor Capital Inc. est l'actionnaire majoritaire de tous les appelants. M. Sumsion a expliqué que les cryptes et les niches sont des compartiments intérieurs de mausolées et de columbariums servant à l'inhumation et à la conservation de restes humains. Les cryptes et les niches sont des compartiments destinés à recevoir respectivement des cercueils et des restes incinérés.

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

Selon M. Sumsion, lorsque les appelants vendent des cryptes et des niches, ils ne vendent pas des biens immeubles. Ils vendent plutôt, a-t-il souligné, des droits d'inhumation perpétuels dans les compartiments. M. Sumsion a expliqué que la raison pour laquelle le bien immeuble reste la propriété de l'exploitant du cimetière tient au fait que la loi provinciale exige que ce dernier entretienne les lieux. À l'appui de cette affirmation, l'avocat des appelants a produit une copie de la loi de l'Ontario pertinente ainsi qu'un exemplaire d'un «Certificat de droits d'inhumation» qui énoncent les différentes modalités et conditions de vente et d'achat des cryptes et des niches.

Dans son argumentation, l'avocat des appelants a souligné que les dispositions relatives au remboursement de la TVF à l'inventaire qui figurent à l'article 120 de la Loi ne s'appliquent pas aux immobilisations. Il a cependant soutenu que les cryptes et niches en question ne constituent pas des biens immeubles, mais des droits qui entrent dans la définition des marchandises et qui sont à ce titre admissibles aux remboursements de la TVF à l'inventaire. À ce propos, l'avocat s'est reporté à l'élément de preuve produit par M. Sumsion selon lequel les cryptes et les niches n'étaient pas amorties aux fins de l'impôt sur le revenu et étaient traitées comme des articles en inventaire, et non comme des immobilisations, dans les états financiers des appelants. Enfin, l'avocat a rappelé au Tribunal des décisions antérieures de celui-ci, notamment dans la cause *TechTouch Business Systems Ltd. c. Le ministre du Revenu national*³, qui avaient eu pour effet d'accorder des remboursements de la TVF à l'inventaire aux termes de l'article 120 de la Loi. L'avocat a pressé le Tribunal d'interpréter l'article 120 de la Loi de la façon la plus large possible afin d'éviter la double imposition existant en l'espèce.

L'avocate de l'intimé a plaidé que le lien est trop ténu entre la taxe versée sur les matériaux de construction utilisés par les entrepreneurs et les remboursements de la TVF à l'inventaire réclamés sur les droits d'inhumation ou les droits d'occuper un espace. L'avocate a souligné les conditions énoncées dans l'article 120 de la Loi. À son avis, l'intention qui sous-tend l'article 120 de la Loi est clairement que le remboursement de la TVF à l'inventaire doit être limité aux marchandises. Dans la présente cause, a plaidé l'avocate, des droits, et non des marchandises, sont vendus. Les matériaux de construction ont été incorporés dans des biens immobiliers, ou des biens immeubles, et ont cessé d'être meubles. Ils ont ainsi perdu une caractéristique essentielle des marchandises. Enfin, l'avocate a soutenu que le fait que les appelants aient préféré traiter les niches et les cryptes à titre d'articles en inventaire et non à titre d'immobilisations n'est pas déterminant aux fins des demandes de remboursement déposées aux termes de la Loi.

Après avoir examiné les éléments de preuve et pris les arguments en considération, le Tribunal est d'avis que les appels doivent être rejetés. Premièrement, le Tribunal remarque que l'article 120 de la Loi prévoit le remboursement pour des «marchandises libérées de taxe» détenues en inventaire et exclut les immobilisations de cette définition. Le témoin et l'avocat des appelants ont tous deux concédé que les cryptes et les niches sont des biens immeubles dont les appelants conservent la propriété et qu'ils continuent de contrôler. Les éléments de preuve ont clairement établi que les cryptes et les niches ne sont pas vendues au public. De l'avis du Tribunal, le fait que les appelants vendent des droits d'inhumation perpétuels ne change rien au fait que les cryptes et les niches sont des immobilisations (des biens immobiliers), et qu'ils n'entrent donc pas dans le champ d'application des dispositions de remboursement pertinentes.

3. Appel n° AP-91-206, le 18 septembre 1992.

En outre, le Tribunal n'accepte pas les arguments de l'avocat des appelants selon lesquels le droit d'occupation d'un espace vendu par les appelants est un bien personnel de l'acheteur, qui prend le caractère de marchandises. À cet égard, le Tribunal convient avec l'avocate de l'intimé que l'une des caractéristiques essentielles des marchandises réside dans leur caractère mobilier, selon ce qu'implique, en français, le terme même de «marchandises». Les cryptes et les niches ne présentent pas cette caractéristique. Qui plus est, comme il a été mentionné ci-dessus, les cryptes et les niches sont des biens immeubles dont les appelants conservent la propriété, même après la vente des droits d'inhumation.

En conséquence, les appels sont rejetés.

W. Roy Hines

W. Roy Hines

Membre président

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan

Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey

Membre