

Ottawa, le jeudi 31 mars 1994

Appel n° AP-92-261

EU ÉGARD À un appel entendu le 8 septembre 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 le 23 novembre 1992 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

PIZZA PIZZA LIMITED

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis en partie.

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey
Membre président

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan
Membre

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh
Membre

Nicole Pelletier

Nicole Pelletier
Secrétaire intérimaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-92-261

PIZZA PIZZA LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la Loi sur la taxe d'accise à l'égard de trois déterminations du ministre du Revenu national datées du 24 juillet 1992 qui ont eu pour effet de rejeter des demandes de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) faites par l'appelant aux termes de l'article 68.2 de la Loi sur la taxe d'accise. Le ministre du Revenu national a par la suite ratifié ces déterminations dans des décisions datées du 23 novembre 1992. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les boîtes à pizza, les boîtes à portion individuelle et les spatules de bois pour pizza que l'appelant vend à ses franchisés sont exemptes de la TVF aux termes de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise.

DÉCISION : *L'appel est admis en partie. Les franchisés ne sont pas des fabricants ni des producteurs aux termes de la Loi sur la taxe d'accise. Les marchandises en question dans le présent appel ne sont donc pas admissibles à l'exemption prévue à l'article 1 de la partie I ou à l'article 1 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise. Cependant, les activités des franchisés constituent de la production aux termes de la Loi sur la taxe d'accise. Les boîtes à pizza et les spatules de bois pour pizza sont des articles destinés exclusivement à la production des pizzas. Elles sont donc exemptes de la TVF aux termes de l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise. Cette partie de l'appel est admise. Cependant, les boîtes à portion individuelle n'entrent pas dans le procédé de production. Ayant conclu que les franchisés ne sont pas des fabricants ni des producteurs, le Tribunal ne peut conclure que les boîtes à portion individuelle sont exemptes de la TVF. Cette partie de l'appel est rejetée.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 8 septembre 1993
Date de la décision : Le 31 mars 1994

Membres du Tribunal : Charles A. Gracey, membre président
Kathleen E. Macmillan, membre
Sidney A. Fraleigh, membre

Avocat pour le Tribunal : Joël J. Robichaud

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Riyaz Dattu et Neil E. Bass, pour l'appelant
Geoffrey S. Lester, pour l'intimé

Appel n° AP-92-261

PIZZA PIZZA LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : CHARLES A. GRACEY, membre président
KATHLEEN E. MACMILLAN, membre
SIDNEY A. FRALEIGH, 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 de trois déterminations du ministre du Revenu national (le Ministre) en date du 24 juillet 1992 qui ont eu pour effet de rejeter des demandes de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) faites par l'appelant aux termes de l'article 68.2 de la Loi. Le Ministre a par la suite ratifié ces déterminations dans des décisions datées du 23 novembre 1992.

L'appelant, Pizza Pizza Limited (Pizza Pizza), est un franchiseur de points de vente de pizzas. Selon les dispositions de leur contrat, les franchisés, qui sont au nombre d'environ 250 au Canada, doivent acheter les aliments, les produits d'emballage et d'autre matériel à l'appelant. Les franchisés préparent ensuite les pizzas, habituellement sur appel téléphonique, et les livrent aux clients aux fins de consommation à la maison ou ailleurs. Les pizzas ne sont habituellement pas destinées à la consommation immédiate dans les locaux des franchisés.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les boîtes à pizza, les boîtes à portion individuelle et les spatules de bois pour pizza que l'appelant vend à ses franchisés sont exemptes de la TVF aux termes de l'annexe III de la Loi.

À l'audience, l'avocat de l'appelant a convoqué un témoin, M. Pierre Filion, directeur commercial principal de district pour l'appelant. M. Filion, qui travaille pour la société depuis 1978, a expliqué que, pour assurer l'uniformité du procédé de production des pizzas, les franchisés de Pizza Pizza doivent appliquer des lignes directrices précises énoncées dans les manuels de procédure de la société relativement à la préparation des pizzas et à l'utilisation des diverses pièces d'équipement. Tous les franchisés doivent également se soumettre à des programmes de formation complète avant d'être autorisés à amorcer l'exploitation de leur point de vente. Les franchisés peuvent produire jusqu'à 100 pizzas à l'heure en appliquant la méthode de la chaîne de montage.

M. Filion a déclaré que la pâte non cuite est couchée sur une spatule de bois. Les employés y ajoutent la sauce, le fromage et divers autres ingrédients. La pizza est ensuite mise dans un four à l'aide de la spatule de bois. Une fois cuite, la pizza est placée directement dans une boîte à pizza et elle est coupée en portions individuelles. Selon le témoin, les boîtes à pizza font partie intégrante du procédé de production, car les lignes tracées à l'intérieur de la boîte aident l'employé à couper la pizza en morceaux de taille égale. M. Filion a expliqué que l'uniformité de la taille des morceaux de pizza constitue une caractéristique importante du

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.

produit fini. Il a ajouté que les franchisés vendent leurs pizzas en portions individuelles dans des boîtes de carton.

À l'audience, l'avocat de l'intimé n'a pas déposé d'éléments de preuve.

L'avocat de l'appelant a soutenu que les marchandises en question pourraient être admissibles à une exemption de la TVF aux termes de plus d'une disposition de l'annexe III de la Loi. L'avocat a fait valoir que les boîtes à pizza pourraient être admissibles à une exemption aux termes de l'article 1 de la partie I, aux termes de l'article 3 de la partie V et aux termes de l'article 1 de la partie XIII. Il a prétendu que les spatules de bois pourraient être admissibles à une exemption aux termes de l'article 3 de la partie V et de l'article 1 de la partie XIII, et les boîtes à portion individuelle de pizza pourraient être admissibles aux termes de l'article 1 de la partie I.

L'avocat de l'appelant a prétendu que les boîtes à pizza et les boîtes à portion individuelle doivent être exemptes aux termes de l'article 1 de la partie I de l'annexe III de la Loi, car elles sont des «[e]nveloppes ordinaires ou contenants ordinaires achetés [...] par un fabricant ou producteur devant lui servir exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises qu'il a fabriquées ou produites et qui ne sont pas assujetties à la taxe de consommation ou de vente». L'avocat a également fait valoir que ces marchandises et les spatules de bois sont admissibles à une exemption aux termes de l'article 1 de la partie XIII parce qu'elles sont des «machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs [...] pour être utilisés par eux principalement et directement : (i) soit dans la fabrication ou la production de marchandises». Pour ce qui est de l'article 1 de la partie I, l'avocat a fait remarquer qu'il est admis que les boîtes et les boîtes à portion individuelle constituent des «[e]nveloppes ordinaires ou contenants ordinaires». À cet effet, il a renvoyé le Tribunal à la décision que celui-ci a rendue dans la cause *Guelph Paper Box Company Limited c. Le ministre du Revenu national*². L'avocat a également fait remarquer que, dans cette affaire, le ministère du Revenu national n'a pas contesté le fait que les beigneries sont des fabricants ou producteurs aux termes de la Loi. Par conséquent, l'avocat a soutenu que, dans la présente cause, les franchisés doivent être considérés comme des fabricants ou producteurs. Selon l'avocat, une franchise de Pizza Pizza n'est pas un restaurant, une cuisine centralisée ou un établissement semblable parce qu'on n'y fournit pas les services reliés au service de repas, qu'on n'y trouve pas de place pour s'asseoir et qu'il n'y règne pas l'atmosphère d'un restaurant ou d'un établissement de traiteur. L'avocat a donc prétendu que les franchisés ne sont pas exclus de la définition de «producteur ou fabricant» aux termes de l'article 42 de la Loi.

L'avocat de l'appelant a également soutenu que les boîtes à pizza et les spatules de bois doivent être exemptes de la TVF aux termes de l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la Loi, car elles sont des articles et matières destinés exclusivement à la fabrication ou à la production de pizzas, qui sont admissibles à titre de «marchandises exemptes de taxe» aux termes de l'article 1 de la partie V. Se reportant à la décision de la Cour d'appel fédérale dans la cause *Coca Cola Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*³, l'avocat a déclaré qu'aux termes de la Loi, une personne peut fabriquer ou produire, même si elle n'est pas réputée être un fabricant ou un producteur. Se reportant à la définition de «fabrication ou production» invoquée par la Cour suprême du Canada dans la cause *Her Majesty the Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*⁴, reprise dans l'affaire *La Banque Royale du Canada c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁵, et aux décisions de la Section de première instance

2. Appel n° AP-90-145, le 7 janvier 1992.

3. [1984] 1 C.F. 447.

4. [1968] R.C.S. 140.

5. [1981] 2 R.C.S. 139.

de la Cour fédérale du Canada dans les causes *Russell Food Equipment Ltd. c. Le ministre du Revenu national*⁶, *Cassidy Ltée c. Le ministre du Revenu national*⁷ et *Faema Distributeur Inc. c. Le ministre du Revenu national*⁸, l'avocat a fait valoir que, dans la présente cause, le procédé de cuisson des pizzas constitue nettement un procédé de fabrication ou de production. Pour ce qui est de savoir si les marchandises doivent être véritablement intégrées aux marchandises exemptes de taxe pour être destinées à leur fabrication ou à leur production, l'avocat s'est fondé sur les décisions rendues par le Tribunal dans les causes *Label Tech, A Division of Pridamor Inc. c. Le ministre du Revenu national*⁹ et *Tetra Pak Inc. c. Le ministre du Revenu national*¹⁰. Dans cette dernière affaire, le Tribunal a jugé que l'utilisation de pailles à boire aux fins de la production de jus exempt de taxe n'exige pas que ces articles soient incorporés aux marchandises exemptes de taxe ou en fassent partie intégrante. Par conséquent, l'avocat a soutenu que les boîtes à pizza et les spatules de bois sont destinées à la fabrication ou à la production des pizzas.

L'avocat de l'intimé a prétendu que l'appelant doit faire un choix parmi les diverses dispositions de l'annexe III de la Loi et que son avocat ne peut prétendre que les mêmes marchandises sont visées par trois articles distincts et plutôt contradictoires de la Loi. Par exemple, l'avocat a admis l'argument de l'appelant selon lequel les boîtes à pizza et les boîtes à portion individuelle sont conformes à la description des «[e]nveloppes ordinaires ou contenants ordinaires», et qu'elles peuvent donc être prises en compte aux termes de l'article 1 de la partie I. De l'avis de l'avocat, l'appelant ne peut soutenir que les mêmes marchandises peuvent également être décrites comme des «[a]rticles et matières» aux termes de l'article 3 de la partie V et comme des «machines et appareils» aux termes de l'article 1 de la partie XIII. Les mêmes observations s'appliquent également aux spatules pour pizza qui, selon l'avocat, sont décrites avec plus de précision comme étant des machines et appareils que des articles et matières.

L'avocat de l'intimé a soutenu que les franchisés satisfont à la description de «restaurant [...] cuisine centralisée [...] établissement semblable» et qu'ils sont, par le fait même, exclus de la définition de «producteur ou fabricant» aux termes de l'article 42 de la Loi. Se reportant à la décision rendue par le Tribunal dans la cause *The Chocolate Messenger Ltd. c. Le ministre du Revenu national*¹¹, l'avocat a prétendu, en outre, que les franchisés sont exclus aux termes de l'alinéa (f) de la définition de «fabricant ou producteur» donnée au paragraphe 2(1) de la Loi, car il s'agit de personnes qui préparent des pizzas dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs. Par conséquent, il a fait valoir que les marchandises en question ne peuvent être admissibles à une exemption aux termes de l'article 1 de la partie I ou de l'article 1 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi.

L'avocat de l'intimé a également fait valoir que les boîtes à pizza et les spatules de bois ne peuvent être exemptes de la TVF aux termes de l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la Loi, car les franchisés ne fabriquent ni ne produisent de marchandises. Se reportant à la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans la cause *Controlled Foods Corporation Limited c. La Reine*¹², l'avocat a soutenu que la préparation des pizzas par manipulation et cuisson de pâte prémélangée à laquelle sont ajoutées de la sauce et des garnitures constitue, comme le veut le fabricant de ces articles, une activité qui se limite à offrir au consommateur un produit

-
6. (1992), 1 G.T.C. 6012, n° du greffe T-1990-91, le 4 décembre 1992.
 7. (1992), 1 G.T.C. 6008, n° du greffe T-1991-91, le 4 décembre 1992.
 8. (1992), 1 G.T.C. 6003, n° du greffe T-1992-91, le 4 décembre 1992.
 9. Appel n° AP-91-061, le 17 août 1992.
 10. Appel n° AP-91-147, le 3 septembre 1992.
 11. Appel n° AP-90-101, le 19 mai 1992.
 12. [1981] 2 C.F. 238.

alimentaire destiné à la consommation immédiate (ou presque immédiate) et que la préparation d'aliments et de boissons aux fins de la vente au détail immédiate sur les lieux ne constitue pas de la fabrication ni de la production au sens de la Loi. Selon l'avocat, les décisions rendues récemment dans les causes *Russell Food*, *Cassidy Ltée* et *Faema Distributeur* ne sont pas déterminantes, car l'intimé, dans ces affaires, a cédé sur l'élément clé, à savoir si le «restaurant [...] ou un établissement semblable» destinait les marchandises en question à la fabrication ou à la production d'aliments ou de boissons. Comme la question de la fabrication ou de la production ne faisait pas partie du litige, le Tribunal ne peut rendre sa décision dans la présente cause en se fondant sur ce raisonnement.

Le Tribunal fait remarquer que l'appelant a tenté d'assujettir les marchandises en question à plus d'une disposition d'exemption de l'annexe III de la Loi. L'avocat de l'intimé a affirmé que l'avocat de l'appelant ne peut soutenir que les mêmes marchandises sont visées par trois articles distincts et plutôt contradictoires de la Loi. Le Tribunal n'est pas d'accord avec cette affirmation. La Section de première instance de la Cour fédérale du Canada a tranché cette question dans les causes *Russell Food*, *Cassidy Ltée* et *Faema Distributeur*. Se reportant à la décision de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Irving Oil Limited c. Le secrétaire provincial de la province du Nouveau-Brunswick*¹³ et à l'affaire *Coca Cola*, la Cour a conclu que le fait que les marchandises ne sont pas exemptes aux termes d'une disposition de la Loi ne signifie pas qu'elles ne sont pas admissibles à une exemption aux termes d'une autre disposition de la Loi¹⁴. Par conséquent, le Tribunal est d'avis que l'inclusion à un article de la Loi ne peut empêcher l'inclusion à un autre article que si différents articles de la Loi sont mutuellement exclusifs.

Le Tribunal a d'abord tenté de déterminer si les franchisés sont des producteurs ou des fabricants au sens de l'article 42 de la Loi. Le Tribunal conclut qu'ils sont exclus de la définition parce qu'ils sont visés par la description de «restaurateur, traiteur ou autre personne qui s'adonne à la préparation de nourriture ou de boissons dans un restaurant, une cuisine centralisée ou un établissement semblable, que cette nourriture ou ces boissons soient consommées sur place ou non». Bien que les points de ventes de Pizza Pizza ne soient pas conformes à la description de «restaurant», parce que les consommateurs ne peuvent s'y asseoir pour manger leur pizza, ces derniers s'adonnent, d'après les éléments de preuve déposés, à la préparation de nourriture destinée à la vente au public. Ainsi, les franchisés sont manifestement visés par l'exception à la définition de «producteur ou fabricant» aux termes de l'article 42 de la Loi. Les marchandises en question ne sont donc pas admissibles à l'exemption prévue par l'article 1 de la partie I ou par l'article 1 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi.

Après avoir établi que l'appelant ne peut être considéré comme un fabricant ni comme un producteur, le Tribunal doit déterminer si la préparation de pizzas constitue une activité de fabrication ou de production. Compte tenu de la description des méthodes de préparation des pizzas, le Tribunal est convaincu que les franchisés produisent des pizzas. Les décisions rendues dans les causes *Russell Food*¹⁵, *Cassidy Ltée*¹⁶ et *Faema Distributeur*¹⁷ ont récemment fait l'objet d'un appel devant la Cour d'appel fédérale. La Cour a été appelée à déterminer si des personnes qui ne sont pas des fabricants ni des producteurs aux termes de la Loi peuvent quand même être réputées fabriquer ou produire des marchandises au sens de l'article 3 de la partie V de

13. [1980] 1 R.C.S. 787.

14. *Supra*, note 6 à la p. 6016; note 7 à la p. 6011; et note 8 à la p. 6006.

15. *Le ministre du Revenu national c. Russell Food Equipment Limited*, n° du greffe A-185-93, le 27 octobre 1993.

16. *Le ministre du Revenu national c. Cassidy Ltée*, n° du greffe A-183-93, le 27 octobre 1993.

17. *Le ministre du Revenu national c. Faema Distributeur Inc.*, n° du greffe A-184-93, le 27 octobre 1993.

l'annexe III de la Loi. Selon la Cour, le fait que les marchandises sont vendues à des personnes qui ne sont ni fabricants ni producteurs au sens de l'article 42 de la Loi ne signifie nullement que ces articles ne sont pas destinés à la fabrication ou à la production de marchandises au sens de l'article 3 de la partie V. La Cour a ajouté que le législateur a inclus dans les définitions de «producteur ou fabricant» données aux articles 2 et 42 de la Loi des catégories de personnes qui ne peuvent jamais exercer une activité de fabrication ou de production, par exemple un «syndic de faillite» (alinéa 2(1)a)) et un «éditeur» (article 42). Elle a donc déclaré que le corollaire doit également être exact, c'est-à-dire qu'une personne exclue d'une des définitions peut quand même faire de la fabrication ou de la production. La question ne consiste pas à déterminer si un restaurateur peut faire de la production ou de la fabrication, mais plutôt si les intimés dans la cause en question ont fait de la production ou de la fabrication. La Cour a conclu que chaque affaire doit donc être examinée séparément¹⁸. En se fondant sur les éléments de preuve qui lui ont été soumis, le Tribunal déclare sans peine que les activités des franchisés constituent de la production.

Le Tribunal doit donc déterminer si les boîtes à pizza et les spatules de bois doivent être des articles et matières destinés exclusivement à la fabrication ou à la production des marchandises exemptes de taxe pour être admissibles à une exemption aux termes de l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la Loi. Les éléments de preuve dont dispose le Tribunal montrent clairement que les boîtes à pizza et les spatules de bois sont des articles. En se fondant sur ces éléments de preuve, le Tribunal conclut que ces marchandises sont destinées exclusivement et directement à la production de pizzas et qu'elles sont donc exemptes de la TVF aux termes de l'article 3 de la partie V. Le Tribunal admet cette partie de l'appel. Cependant, les boîtes à portion individuelle n'entrent pas dans le procédé de production. Ayant conclu que les franchisés ne sont pas des fabricants ni des producteurs, le Tribunal ne peut conclure que les boîtes à portion individuelle sont exemptes de la TVF. Cette partie de l'appel est rejetée.

Par conséquent, l'appel est admis en partie.

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey
Membre président

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan
Membre

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh
Membre

18. *Supra*, note 16 aux pp. 9-10.