

Ottawa, le jeudi 28 avril 1994

Appel n° AP-92-369

EU ÉGARD À un appel entendu le 27 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 22 décembre 1992 concernant des avis d'opposition signifiés aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

E & E SEEGMILLER LIMITED

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

Lise Bergeron
Lise Bergeron
Membre président

Sidney A. Fraleigh
Sidney A. Fraleigh
Membre

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-92-369

E & E SEEGMILLER LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si l'appelant a payé par erreur des sommes qui ont été prises en compte au titre de taxes aux termes de la Loi sur la taxe d'accise et, par conséquent, s'il a droit au remboursement de ces sommes conformément à l'article 68 de la Loi sur la taxe d'accise. Pour trancher cette question, il convient de préciser si l'appelant est un fabricant ou producteur de mélanges d'asphalte pour pavage redevable de la taxe de vente fédérale sur le prix de vente des mélanges d'asphalte. L'appelant a soutenu qu'il n'est ni le fabricant ni le producteur véritable des mélanges d'asphalte pour pavage et qu'il n'est donc pas tenu de payer la taxe de vente ou de consommation. La province de l'Ontario ayant fourni une partie ou la totalité des matières premières et ayant contrôlé la qualité de l'asphalte, elle est le fabricant ou producteur véritable des marchandises en question.

DÉCISION : *L'appel est rejeté. L'appelant étant le fabricant ou producteur réel des marchandises en question et le ministère des Transports de l'Ontario n'étant pas considéré comme un fabricant ou producteur, l'obligation de payer la taxe de vente fédérale a été imposée à l'appelant.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 27 septembre 1993
Date de la décision : Le 28 avril 1994

Membres du Tribunal : Lise Bergeron, membre président
Sidney A. Fraleigh, membre
Charles A. Gracey, membre

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Bart Singh, pour l'appelant
Gilles Villeneuve, pour l'intimé

Appel n° AP-92-369

E & E SEEGMILLER LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : LISE BERGERON, membre président
SIDNEY A. FRALEIGH, membre
CHARLES A. GRACEY, 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 deux déterminations du ministre du Revenu national (le Ministre). La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si l'appelant est un fabricant ou producteur de mélanges d'asphalte pour pavage redevable de la taxe de vente fédérale (TVF) sur le prix de vente des mélanges d'asphalte.

L'appelant est titulaire d'une licence de fabrication de mélanges d'asphalte pour pavage. Aux termes des contrats conclus avec le ministère des Transports de l'Ontario (le Ministère), ce dernier fournissait périodiquement à l'appelant du ciment asphaltique et des agrégats. L'appelant fournissait la main-d'oeuvre et l'équipement mobile utilisé pour concasser et tamiser les agrégats et pour malaxer et épandre l'asphalte. Le malaxage s'effectuait sur place.

En 1988 et 1990, l'appelant a produit des demandes de remboursement de la TVF. La demande de 1988 s'élevait à 317 858,30 \$. L'appelant soutenait que la province de l'Ontario devait être considérée le fabricant véritable des mélanges d'asphalte pour pavage et être redevable de la TVF à l'égard des matériaux utilisés pour produire les mélanges. La demande de remboursement a été rejetée par le biais d'un avis de détermination, la province de l'Ontario étant partie à un accord de réciprocité fiscale. Cette décision était fondée sur les dispositions de l'ancienne *Loi sur la taxe d'accise*². L'opposition de l'appelant a été rejetée par un avis de décision parce que l'obligation de payer la TVF est imposée au fabricant réel de mélanges d'asphalte pour pavage ou à la personne titulaire d'une licence à cette fin lorsqu'un client fournit une partie des matériaux dans le cadre d'un marché de fournitures et d'installation.

La demande de 1990, qui était fondée sur les mêmes arguments que celle de 1988, portait sur un montant de 177 894,76 \$. Celle-ci a été rejetée par l'intimé pour les motifs invoqués dans la demande de remboursement précitée. Cette détermination découlait des dispositions de la Loi dans sa version modifiée³. L'opposition de l'appelant a été rejetée conformément à un avis de décision pour les motifs cités dans la décision antérieure. E & E Seegmiller Limited a ensuite porté en appel les deux déterminations devant le Tribunal.

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
2. S.R.C. 1970, ch. E-13.
3. *Supra*, note 1.

M. Robert E. Weber, secrétaire-trésorier de E & E Seegmiller Limited, a témoigné pour le compte de l'appelant. Il a expliqué que l'appelant possède et exploite des installations mobiles de production d'asphalte (les installations) qu'il laisse sur place pour fabriquer l'asphalte requis pour ses travaux de construction de routes. Dans le cadre de la plupart des contrats visés par les demandes de remboursement, le Ministère a fourni le ciment asphaltique (asphalte liquide) pour les mélanges d'asphalte pour pavage. Aux fins d'un certain nombre de contrats, le Ministère a permis l'exploitation de carrières provinciales pour la fourniture de sable et de gravier. M. Weber a fait remarquer que le Ministère a fourni les agrégats pour la majorité des travaux de construction routière effectués par l'appelant en Ontario en 1985. Lorsque les agrégats lui sont fournis, l'appelant les concasse et les tamise en fonction du mélange d'asphalte requis. Toutefois, en certaines occasions, l'appelant s'approvisionne en agrégats auprès d'un fournisseur de l'extérieur.

À l'égard de certains contrats visés par les demandes de remboursement, les mélanges d'asphalte pour pavage renfermaient également de l'asphalte recyclé. M. Weber a déclaré que, dans ces cas, le revêtement asphaltique existant était broyé ou scarifié, et que le matériau ainsi obtenu était intégré au nouveau mélange d'asphalte pour pavage. Les matériaux recyclés étaient la propriété de la province de l'Ontario.

M. Weber a expliqué qu'un mélange regroupe des roches de tailles différentes et du sable en plus du ciment asphaltique. Le Ministère doit approuver le mélange d'asphalte pour pavage avant son épandage. Il peut recommander l'ajout de certains agrégats avant de l'approuver. Une fois l'épandage amorcé, le Ministère exploite un laboratoire de contrôle sur les lieux pour veiller à ce que le mélange réponde aux modalités du marché. M. Weber a expliqué que le Ministère prélève des échantillons du mélange d'asphalte pour pavage épandu et, si le produit n'est pas conforme, l'appelant s'expose à une pénalité. Dans certains cas, le mélange d'asphalte pour pavage doit être enlevé et épandu de nouveau.

Une fois prêt, l'asphalte est transféré dans une épandeuse et couché sur la chaussée; la quantité d'asphalte entreposée est minime. Lorsque le contrat est exécuté, les installations sont démenagées au prochain chantier si la quantité d'asphalte nécessaire justifie un tel déplacement. Dans le cas contraire et si la quantité requise est disponible dans le commerce, l'appelant en fait l'acquisition.

Lors du contre-interrogatoire, M. Weber a expliqué qu'entre 1985 et 1990, l'appelant s'est vu confier environ 24 contrats de construction de routes par le Ministère. En réponse aux questions du Tribunal, il a ajouté que l'appelant a également construit des routes pour le comté de Victoria et le canton de Bangor. Toutefois, les demandes de remboursement ne portaient que sur les contrats passés avec le Ministère. M. Weber a déclaré que le Ministère avait fourni l'asphalte liquide pour tous les contrats visés par la première demande de remboursement et, à trois exceptions près, pour tous ceux faisant l'objet de la deuxième demande de remboursement. En outre, pour 20 contrats sur 24, les agrégats provenaient de carrières provinciales.

M. Weber a soutenu que l'appelant n'est pas un fabricant ou producteur d'asphalte, mais plutôt un constructeur de routes. Il a affirmé que la machinerie servant à fabriquer l'asphalte se trouve sur place au même titre que tout autre matériel de construction. À cet égard, la situation de l'appelant est différente de celles exposées dans les causes citées par l'avocat de l'intimé. Lorsque la province de l'Ontario fournit tous les matériaux ou uniquement le ciment asphaltique devant alimenter le matériel de l'appelant monté sur place, elle est le fabricant du mélange d'asphalte. Il a également soutenu que l'asphalte fabriqué et utilisé sur place n'est pas taxable et que, plutôt, les matériaux sont taxables avant leur livraison sur place.

Le représentant de l'appelant a fait une distinction entre les circonstances en vertu desquelles l'appelant fabriquait les mélanges d'asphalte pour pavage et celles décrites dans la cause *Lahrmann Construction Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁴, à l'issue de laquelle le Tribunal a conclu que l'appelant était le fabricant ou producteur de mélanges d'asphalte pour pavage. Il a fait remarquer que dans cette cause, l'appelant traitait avec le gouvernement fédéral alors que, en l'espèce, l'appelant traitait avec le gouvernement de l'Ontario, qui est partie à un accord de réciprocité fiscale. En outre, l'appelant dans l'affaire *Lahrmann* achetait du ciment asphaltique sans payer la taxe alors que, pour autant qu'il sache, la province de l'Ontario avait payé la taxe sur le ciment asphaltique qu'elle fournissait.

Le représentant de l'appelant a soutenu que la province de l'Ontario possédait le statut juridique d'une personne morale et pouvait donc être considérée comme un fabricant ou producteur au sens du paragraphe 2(1) de la Loi. À l'appui de cette affirmation, il s'est reporté à des décisions administratives⁵ et au paragraphe 13 du Mémoire de l'Accise ET 207⁶ pour affirmer, comme le stipule ledit Mémoire, que «[l]orsqu'un utilisateur ultime fournit les matières premières à une autre personne pour qu'elle fabrique des produits taxables pour l'utilisateur, ce dernier est considéré, aux fins de la taxe de vente, comme étant le fabricant des marchandises».

À défaut, le représentant de l'appelant a mentionné que le sable et le gravier sont exempts de la taxe et que la province de l'Ontario a payé la taxe sur le ciment asphaltique. Comme la province est une personne qui a fourni une partie ou la totalité des matériaux contenus dans les mélanges d'asphalte pour pavage et est partie à un accord de réciprocité fiscale, elle s'est acquittée de ses obligations fiscales. Le représentant de l'appelant s'est reporté au paragraphe 10 du Mémoire de l'Accise ET 404⁷, qui stipule que «[l]orsque les marchandises autres que des imprimés sont fabriquées par une province pour son propre usage, la taxe est payable sur les matériaux seulement». Comme les taxes exigibles ont été acquittées, le représentant de l'appelant a soutenu que la taxe de consommation ou de vente payée par l'appelant, et faisant l'objet de demandes de remboursement, avait été versée par erreur.

Dès le début, l'avocat de l'intimé a souligné au Tribunal les nombreuses contradictions observées dans les éléments de preuve produits pour le compte de l'appelant. Il a fait remarquer qu'il est difficile de déterminer le nombre de contrats visés par les deux demandes de remboursement et de distinguer les contrats pour lesquels la province de l'Ontario a fourni le ciment asphaltique de ceux pour lesquels elle a fourni des agrégats.

L'avocat de l'intimé a fait valoir que la question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si l'appelant a droit au remboursement, aux termes de l'article 68.19 de la Loi, des taxes payées sur le prix de vente des mélanges d'asphalte pour pavage qu'il a fabriqués en vertu des contrats passés avec la province de l'Ontario. L'avocat a soutenu qu'aux termes du paragraphe 68.19(1) de la Loi, l'appelant aurait droit au remboursement des taxes payées sur les marchandises achetées par la province de l'Ontario. Par contre, aux termes du paragraphe 68.19(2) de la Loi, l'appelant, en sa qualité de fournisseur des mélanges d'asphalte

4. Appel n° 3016, le 30 juillet 1990.

5. Voir, par exemple, la fiche de décision 1160/94 de Revenu Canada, le 9 septembre 1985.

6. *Articles fabriqués ou produits pour le propre usage du fabricant*, ministère du Revenu national, Douanes et Accise, le 5 mars 1990.

7. *Gouvernements provinciaux*, ministère du Revenu national, Douanes et Accise, le 15 mars 1989.

pour pavage, n'a pas droit au remboursement du fait que la province de l'Ontario est partie à un accord de réciprocité fiscale avec le gouvernement fédéral.

L'avocat de l'intimé a soutenu que la province de l'Ontario n'est pas le fabricant ou producteur véritable des mélanges d'asphalte pour pavage aux termes de l'alinéa *b*)⁸ de la définition de «fabricant ou producteur» donnée au paragraphe 2(1) de la Loi. L'avocat a souligné que cette définition ne s'applique qu'à une «personne, firme ou personne morale». Il a fait valoir que la province de l'Ontario n'est pas une personne, une firme ou une personne morale. À l'appui de cette affirmation, il a soutenu que l'État n'était pas visé par la définition de «personne»⁹ donnée au paragraphe 2(1) de la Loi. En outre, l'article 17 de la *Loi d'interprétation*¹⁰ stipule que «[s]auf indication contraire y figurant, nul texte ne lie Sa Majesté». Se reportant à la définition de «Sa Majesté» dans la même loi, l'avocat a soutenu que celle-ci englobait la province de l'Ontario. Par conséquent, à moins que le gouvernement d'une province ne soit mentionné ou visé à l'alinéa *b*) de la définition de «fabricant ou producteur» donnée au paragraphe 2(1) de la Loi, il n'y est pas assimilé. À titre d'exemple d'une province liée, l'avocat s'est reporté à l'article 9 de la Loi, qui précise que la partie II de la Loi lie Sa Majesté. En outre, si l'on compare le libellé de l'alinéa 2(1)*c*) de la Loi, qui renferme les mots «l'une des provinces», il en découle que l'alinéa 2(1)*b*) de la Loi ne s'applique pas à une province conformément à cette définition d'un fabricant.

L'avocat de l'intimé a soutenu que l'appelant est visé par la définition courante d'un fabricant donnée dans la cause *Her Majesty the Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*¹¹, du fait qu'il a donné aux matières premières «*new forms, qualities and properties or combinations*» ([traduction] de nouvelles formes, qualités et propriétés ou une combinaison de formes, de qualités et de propriétés) pour fabriquer les mélanges d'asphalte pour pavage. À défaut, la fabrication des mélanges d'asphalte pour pavage est un procédé de production conformément à la définition donnée dans la cause *Le ministre du Revenu national c. Enseignes Imperial Signs Ltée*¹², du fait qu'on obtient un produit nouveau capable de jouer un rôle que ne peuvent remplir les matières premières. L'avocat a soutenu que le fait que les mélanges d'asphalte pour pavage soient fabriqués ou produits sur place n'a rien à voir. À l'appui de cette affirmation, il s'est reporté à la cause *Pick-A-Mix Concrete Limited c. Le ministre du Revenu national*¹³, à l'issue de laquelle le Tribunal a déclaré que l'appelant, un fabricant de béton sur commande, pouvait déduire les frais de transport pour calculer le prix de vente du béton malaxé sur place. En résumé, l'avocat a admis que l'appelant construisait des routes, mais a soutenu qu'il était un fabricant ou un producteur des mélanges d'asphalte pour pavage nécessaires à cette fin.

Le Tribunal fait remarquer que le présent appel ne porte pas sur la question de déterminer si l'appelant a droit à un remboursement de taxes aux termes de l'article 68.19 de

-
8. «[F]abricant ou producteur» *Y* sont assimilés :
b) toute personne, firme ou personne morale qui possède, détient, réclame ou emploie un brevet, un droit de propriété, un droit de vente ou autre droit à des marchandises en cours de fabrication, soit par elle, en son nom, soit pour d'autres ou en son nom par d'autres, que cette personne, firme ou personne morale vende, distribue, consigne ou autrement aliène les marchandises ou non.
 9. «[P]ersonne» *Y* sont assimilés toute personne morale ou association, tout syndicat, société de fiducie ou autre organisme.
 10. L.R.C. (1985), ch. I-21.
 11. [1968] R.S.C. 140.
 12. Cour d'appel fédérale, non publié, n° du greffe A-264-89, le 28 février 1990.
 13. Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° 3093, le 25 septembre 1990.

la Loi. L'appelant n'a pas soutenu qu'il avait droit au remboursement de ces taxes puisqu'il avait vendu des mélanges d'asphalte pour pavage à la province de l'Ontario. Il s'agit plutôt de déterminer si l'appelant a versé par erreur des sommes qui ont été prises en compte au titre de taxes aux termes de la Loi et si, par conséquent, il a droit au remboursement de ces sommes conformément à l'article 68 de la Loi. Le représentant de l'appelant a prétendu que ce dernier n'est pas le fabricant ou producteur véritable des mélanges d'asphalte pour pavage et qu'il n'est donc pas redevable de la taxe de consommation ou de vente. Par conséquent, les sommes qu'il a versées à titre de taxes sur la vente de ces marchandises l'ont été par erreur. Il a ajouté que la province de l'Ontario devait acquitter la taxe puisqu'elle était le fabricant ou producteur véritable des marchandises en question.

Le représentant de l'appelant a soutenu que l'Ontario, en sa qualité de «personne, firme ou personne morale», est le fabricant ou producteur de mélanges d'asphalte pour pavage puisqu'elle «possède, détient, réclame ou emploie un brevet, un droit de propriété, un droit de vente ou autre droit à des marchandises en cours de fabrication [...] en son nom, soit pour d'autres ou en son nom par d'autres». Plus précisément, il a soutenu que la province de l'Ontario était une «personne» au sens de la Loi. Toutefois, le Tribunal est d'avis que la province de l'Ontario n'est pas une «personne, firme ou personne morale» au sens de l'alinéa *b*) de la définition de «fabricant ou producteur» donnée au paragraphe 2(1) de la Loi.

Comme l'a fait valoir l'avocat de l'intimé, l'article 17 de la *Loi d'interprétation* prévoit qu'une loi ne lie «Sa Majesté» que si elle y est expressément désignée. Le Tribunal interprète l'expression «Sa Majesté» comme englobant la Couronne du chef d'une province¹⁴. Le Tribunal estime que la Loi ne lie pas Sa Majesté, à moins que les dispositions de la Loi ne prévoient expressément le contraire¹⁵. La définition de «personne» dans la Loi ne fait pas mention de Sa Majesté; la province de l'Ontario n'y est donc pas assimilée. À l'appui de ce point de vue, le Tribunal fait remarquer qu'aux termes de l'article 21.11 de la Loi, la partie II.1 de la Loi lie Sa Majesté. En fait, le terme «prestataire» à l'article 21.12 de la Loi doit être interprété de manière à englober Sa Majesté, sans quoi, elle n'y serait pas visée. Il n'existe aucune disposition semblable à l'article 21.11 de la Loi applicable à la partie VI de la Loi, aux termes de laquelle une taxe de consommation ou de vente est imposée aux fabricants ou producteurs.

Dans les cas où la province de l'Ontario a fourni toutes les matières premières pour que l'appelant puisse fabriquer ou produire les mélanges d'asphalte pour pavage, le Tribunal est d'avis que le produit fini n'est pas acheté par la province et que la propriété des marchandises n'a jamais été transférée de la province à l'appelant. À cet égard, le Tribunal fait remarquer qu'aux termes de l'article 45.1 de la Loi, une personne est réputée avoir vendu des marchandises lorsque ces dernières sont fabriquées ou produites à partir d'un article ou d'une matière fournis par une autre personne. Cette disposition, toutefois, ne s'applique qu'aux fabricants ne détenant pas de licence. Par conséquent, les dispositions du sous-alinéa 50(1)*a*(i) de la Loi ne s'appliqueraient pas à l'appelant. Pourtant, aux termes du sous-alinéa 50(1)*a*(iii) de la Loi, la TVF devient payable, à l'égard des marchandises fabriquées ou produites, par le fabricant ou producteur au moment où il les affecte à son usage. En l'occurrence, l'appelant a fabriqué ou produit des mélanges d'asphalte pour pavage qu'il a affectés à la construction de routes. Ce faisant,

14. Voir *Sa Majesté du chef de la province de l'Alberta c. La Commission canadienne des transports*, [1978] 1 R.C.S. 61 aux pp. 70-71, dans le cadre de laquelle la Cour suprême a déclaré ce qui suit : «Je ne crois pas que la définition elle-même limite l'expression "Sa Majesté" à la seule Couronne du chef du Canada».

15. *Ibid.* à la p. 75.

l'appelant est devenu redevable de la TVF à l'égard des mélanges d'asphalte pour pavage faits à partir de matériaux fournis par la province de l'Ontario au moment où les mélanges d'asphalte pour pavage ont été affectés à un usage par l'appelant.

Dans l'affaire *Lahrmann*, le Tribunal s'est penché sur la question de l'obligation de payer la taxe du fabricant réel des mélanges d'asphalte pour pavage lorsqu'une partie des matières premières est fournie par l'État. Dans cette cause, l'appelant utilisait du gravier fourni gratuitement par le ministère des Travaux publics et achetait du ciment asphaltique pour fabriquer des mélanges d'asphalte pour pavage devant servir à la construction d'un tronçon de la route transcanadienne. Le Ministre a conclu que l'appelant, dans l'affaire *Lahrmann*, était le fabricant ou producteur des mélanges d'asphalte pour pavage et devait payer la taxe sur le prix de vente des mélanges vendus au ministère des Travaux publics. En rejetant l'appel, le Tribunal a conclu que «le Sous-ministre était justifié de déterminer que l'appelante était, aux fins de l'application de la Loi, le fabricant ou le producteur des mélanges d'asphalte pour pavage»¹⁶. En conséquence, le Tribunal estime que E & E Seegmiller Limited était le fabricant ou producteur des mélanges d'asphalte pour pavage lorsque la province de l'Ontario a fourni une partie des matières premières. En sa qualité de fabricant ou producteur, l'appelant est redevable de la taxe de vente sur le prix de vente des mélanges d'asphalte pour pavage. Le Tribunal ne fait aucune distinction entre les cas où la province de l'Ontario a fourni soit les agrégats, soit du ciment asphaltique, soit de l'asphalte recyclé.

Par conséquent, l'appel est rejeté.

Lise Bergeron
Lise Bergeron
Membre président

Sidney A. Fraleigh
Sidney A. Fraleigh
Membre

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre

16. *Supra*, note 4 à la p. 9.