



Ottawa, le mardi 17 mai 1994

Appel n° AP-93-067

EU ÉGARD À un appel entendu le 17 novembre 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 une décision rendue par le ministre du Revenu national le 8 avril 1993 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

SIMSON-MAXWELL

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

Anthony T. Eyton

Anthony T. Eyton
Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-93-067

SIMSON-MAXWELL

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Les marchandises en question sont utilisées pour réparer des groupes électrogènes de secours (20 kW à 500 kW) installés dans des immeubles pour produire de l'électricité en cas d'urgence ou de panne. Les acheteurs ont payé la taxe de vente fédérale sur les marchandises en question et l'appelant a versé cette taxe. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les pièces pour des marchandises, qui sont elles-mêmes taxables, peuvent être exonérées de la taxe de vente fédérale aux termes de l'alinéa 1l) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise.

***DÉCISION :** L'appel est rejeté. Le Tribunal est d'accord avec l'avocate de l'intimé qu'une fois que les marchandises visées à l'alinéa 1r) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise ont été éliminées de l'alinéa 1a), elles ne pouvaient plus être considérées comme étant comprises à l'alinéa 1a). Le Tribunal convient aussi avec l'avocate de l'intimé que l'alinéa 1l) vise des pièces qui sont décrites correctement aux alinéas 1a) à k). Les générateurs de secours n'étant plus exonérés parce qu'ils figurent maintenant à l'alinéa 1r), le Tribunal est d'avis que toute mention à l'alinéa 1l) de l'alinéa 1a) ne pourrait s'appliquer à une pièce qui ferait partie d'un produit visé à l'alinéa 1r) et, par conséquent, ne pourrait inclure les marchandises en question.*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 17 novembre 1993
Date de la décision : Le 17 mai 1994*

*Membres du Tribunal : Anthony T. Eyton, membre président
Arthur B. Trudeau, membre
Sidney A. Fraleigh, membre*

Avocat pour le Tribunal : Hugh J. Cheetham

Greffier : Anne Jamieson

*Ont comparu : Michael Kaylor, pour l'appelant
Pamela D. Owen-Going, pour l'intimé*

Appel n° AP-93-067

SIMSON-MAXWELL

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ANTHONY T. EYTON, membre président
ARTHUR B. TRUDEAU, 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 d'une décision rendue par le ministre du Revenu national (le Ministre) le 8 avril 1993.

L'appelant est un fabricant titulaire de licence et un grossiste titulaire de licence en vertu de la Loi, qui vend des pièces de générateurs. Les marchandises en question sont utilisées pour réparer des groupes électrogènes de secours (20 kW à 500 kW) installés dans des immeubles pour produire de l'électricité en cas d'urgence ou de panne. Les immeubles dans lesquels ces groupes sont installés comprennent des immeubles situés dans des endroits isolés qui sont desservis par B.C. Hydro. Les acheteurs ont payé la taxe de vente fédérale (TVF) sur les marchandises en question, et l'appelant a versé cette taxe.

L'appelant a demandé un remboursement de la TVF, au montant de 160 000 \$, le 15 mai 1992. L'intimé a publié un avis de détermination qui a eu pour effet de rejeter la demande de remboursement. L'appelant a signifié un avis d'opposition le 9 septembre 1992. Dans une décision datée du 8 avril 1993, le Ministre a ratifié la détermination pour le motif que les générateurs de secours sont des marchandises qui relèvent de l'alinéa 1r) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi. Par conséquent, les pièces n'étaient pas des «pièces pour des marchandises visées aux alinéas a) à k)», tel que stipulé à l'alinéa 1l), et n'étaient donc pas exonérées de la TVF aux termes de l'article 1 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les pièces pour des marchandises, qui sont elles-mêmes taxables, peuvent être exonérées de la TVF aux termes de l'alinéa 1l) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi.

Les passages pertinents de l'article 1 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi sont les suivants :

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

PARTIE XIII

MATÉRIEL DE PRODUCTION, MATIÈRES DE
CONDITIONNEMENT ET PLANS

1. Tous les articles suivants :

a) les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux pour être utilisés par eux principalement et directement :

(i) soit dans la fabrication ou la production de marchandises,

(ii) soit dans la mise au point de procédés de fabrication ou de production devant être utilisés par eux,

(iii) soit dans la mise au point de marchandises devant être fabriquées ou produites par eux;

l) les pièces pour des marchandises visées aux alinéas a) à k);

mais à l'exclusion :

r) [...] des groupes de générateurs et d'alternateurs de secours pour la production d'électricité devant servir surtout dans un bâtiment où l'on utilise normalement l'électricité fournie par une entreprise de service public ou privé lorsque ce bâtiment sert principalement à des activités autres que la fabrication ou la production de marchandises.

L'appelant a accepté les faits énoncés dans le mémoire de l'intimé et, par conséquent, aucun témoin n'a été convoqué à l'audience. L'avocat de l'appelant a commencé sa plaidoirie en faisant valoir que les générateurs dans lesquels les marchandises en question sont utilisées sont, au sens courant de l'expression, des «machines et appareils» et que, si ce n'était de l'alinéa 1r) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi, ils seraient exonérés de la TVF aux termes de la partie XIII. Selon l'avocat, l'alinéa 1r) n'a aucune incidence sur le statut des groupes électrogènes de secours en tant que machines, mais a tout simplement éliminé ces marchandises de l'avantage conféré par l'exonération prévue à l'alinéa 1a).

L'avocat de l'appelant a fait valoir que si le législateur avait voulu s'assurer que les générateurs électrogènes de secours ne soient pas considérés comme des machines, il lui aurait fallu avoir recours à une disposition déterminative ou à une définition précise, ce qu'il n'a pas fait. L'avocat a comparé le libellé de l'article 1 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi à celui d'autres dispositions de la Loi. Il a souligné, par exemple, qu'aux termes de l'article 1 de la partie V de l'annexe III de la Loi, les aliments et boissons destinés à la consommation humaine «sauf» des articles comme les vins, les spiritueux et les bières sont exonérés. Il a soutenu que nonobstant leur exclusion de l'exonération, ces articles demeurent des boissons destinées à la consommation humaine.

Quant au libellé de l'alinéa 1l) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi, l'avocat de l'appelant a souligné le fait que le législateur n'a pas utilisé les mots «*parts for the tax-exempt goods described in paragraphs (a) to (k)*» ([traduction] les pièces pour des marchandises exonérées de taxe visées aux alinéas a) à k)) pour soutenir la prémisse que le seul effet de l'alinéa 1r) était de rendre les générateurs de secours taxables pour qu'ils ne soient plus au nombre des marchandises exonérées de taxe décrites à l'alinéa 1a). Il a aussi soutenu que la cause *Manitoba Hydro c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*², mentionnée par l'avocate de l'intimé, se distinguait de la présente cause en ce que les marchandises en question dans cette affaire

2. (1970), 5 R.C.T. 71.

étaient des immeubles et, par conséquent, n'étaient pas visées par la Loi, tandis que les marchandises en question dans la présente cause sont des meubles tombant sous le coup de la Loi.

L'avocate de l'intimé a fait valoir que le Tribunal doit non seulement considérer le sens de l'article 1 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi dans son ensemble, mais aussi la question qui lui est soumise dans le contexte de la modification de l'article à l'origine de l'introduction de l'alinéa 1r). L'avocate s'est reportée plus précisément à la décision de la Cour suprême du Canada dans la cause *La Banque Royale du Canada c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*³.

L'avocate de l'intimé a allégué que l'objet de l'alinéa 1r) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi était d'exclure de l'alinéa 1a), et par conséquent de l'exonération, les marchandises précises décrites à l'alinéa 1r). Cela fait, il s'ensuit, selon elle, que de telles marchandises ne sont plus incluses à l'alinéa 1a), et il est donc impossible d'affirmer en droit que les générateurs de secours sont inclus à l'alinéa 1a) parce qu'ils sont maintenant inclus à l'alinéa 1r). Quant à l'alinéa 1l), l'avocate a soutenu que le but visé par cet alinéa est de mentionner les pièces qui sont correctement décrites aux alinéas 1a) à k). Les générateurs de secours n'étant plus exonérés parce qu'ils sont maintenant visés à l'alinéa 1r), l'avocate a affirmé que toute mention subséquente de l'alinéa 1a), comme c'est le cas à l'alinéa 1l), ne pouvait renvoyer à une pièce qui ferait partie d'un produit visé à l'alinéa 1r).

L'avocate de l'intimé a indiqué qu'à sa connaissance, la seule autre cause qui portait sur l'interprétation de l'article 1 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi était l'affaire *Manitoba Hydro*. Elle a fait valoir que dans cette cause la nature des marchandises en question a été examinée, mais aussi la façon d'interpréter le prédécesseur de l'alinéa 1l), qui était alors l'alinéa 1o). L'avocate a fait valoir que la Commission du tarif avait indiqué qu'avant de pouvoir invoquer l'alinéa 1o), il faut démontrer que les «appareils» ou les marchandises en question relèvent de l'alinéa 1a) et, si les «appareils» ou les marchandises ne peuvent être incluses à l'alinéa 1a), l'alinéa 1o) ne peut s'appliquer à ces marchandises.

En dernier lieu, l'avocate de l'intimé a soutenu que le but visé par les modifications devrait être d'éliminer l'article complet de l'exonération, y compris ses pièces, puisque autrement il serait possible d'éviter l'exclusion de l'exonération en démontant les marchandises et en obtenant une exonération pour leurs pièces. Cela, a-t-elle fait valoir, ne pouvait avoir été l'intention du législateur.

En réponse, l'avocat de l'appelant a de nouveau fait valoir que le Tribunal doit respecter le libellé utilisé par le législateur pour exprimer son intention. Il a soutenu que le législateur aurait pu procéder de deux façons s'il avait voulu éliminer l'avantage conféré par l'exonération pour les pièces destinées aux générateurs de secours. Il aurait tout d'abord pu rédiger ainsi l'alinéa 1l) «*parts for the tax-exempt goods described in paragraphs (a) to (k)*» ([traduction] les pièces pour des marchandises exonérées de taxe visées aux alinéas a) à k)). En deuxième lieu, le législateur aurait pu prévoir, outre l'alinéa 1r), une disposition pour les pièces afin que l'expression «*mais à l'exclusion*» énonce en fait au regard de l'alinéa 1r) «*standby generator sets and parts therefor*» ([traduction] des groupes de générateurs et des pièces pour ces groupes). Comme le législateur n'a fait ni l'une ni l'autre de ces choses, et qu'il n'a pas modifié le libellé de

3. [1981] 2 R.C.S. 139.

l'alinéa 1*a*), l'avocat a soutenu que le législateur, en utilisant l'expression «mais à l'exclusion», a uniquement modifié le statut des marchandises énumérées par la suite aux fins de la TVF et que, par conséquent, l'exonération pour les pièces s'applique toujours.

Le Tribunal est d'avis que le libellé actuel de l'article 1 de la partie XIII de l'annexe III de la Loi ne peut être interprété comme le souhaite l'avocat de l'appelant. Le Tribunal fait remarquer que dans la cause *Banque Royale*, la Cour suprême du Canada a conclu que les générateurs utilisés comme systèmes de secours dans un immeuble servaient à la fabrication ou à la production d'un produit, soit l'électricité, et qu'ils étaient, par conséquent, des marchandises exonérées de taxe. Par suite de cette décision, des modifications ont été apportées à la Loi, y compris l'introduction de l'alinéa 1*r*).

Le Tribunal est d'accord avec l'avocate de l'intimé qu'une fois que les marchandises visées à l'alinéa 1*r*) de la partie XIII de l'annexe III de la Loi ont été éliminées de l'alinéa 1*a*), elles ne pouvaient plus être considérées comme étant comprises à l'alinéa 1*a*). Le Tribunal convient aussi avec l'avocate de l'intimé que l'alinéa 1*l*) vise des pièces qui sont décrites correctement aux alinéas 1*a*) à *k*). Les générateurs de secours n'étant plus exonérés parce qu'ils figurent maintenant à l'alinéa 1*r*), le Tribunal est d'avis que toute mention à l'alinéa 1*l*) de l'alinéa 1*a*) ne pourrait s'appliquer à une pièce qui ferait partie d'un produit visé à l'alinéa 1*r*) et, par conséquent, ne pourrait inclure les marchandises en question. Par conséquent, l'appel doit être rejeté. Le Tribunal fonde ces conclusions sur l'argumentation de la cause *Manitoba Hydro*, avec laquelle le Tribunal est en accord.

De plus, le Tribunal est d'avis que les motifs de sa décision dans la présente cause s'appuient aussi sur l'argument selon lequel il serait possible d'éviter l'exclusion de l'exonération visée par l'introduction de l'alinéa 1*r*) en démontant tout simplement les marchandises qui relèvent de l'alinéa 1*r*) et en obtenant une exonération pour les pièces de ces marchandises. Le Tribunal conçoit difficilement qu'un tel résultat aurait pu être l'intention du législateur.

Par conséquent, l'appel est rejeté.

Anthony T. Eyton

Anthony T. Eyton
Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh
Membre