

Ottawa, le mercredi 13 juillet 1994

Appels n<sup>os</sup> AP-93-108 et AP-93-109

EU ÉGARD À des appels entendus le 8 décembre 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 20 avril 1993 concernant des avis d'opposition signifiés aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

**ENTRE**

**INTERFACE FLOORING SYSTEMS INC. ET  
INTERFACE FLOORING SYSTEMS (MANUFACTURING) INC.**

**Appelants**

**ET**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

**DÉCISION DU TRIBUNAL**

Les appels sont admis.

Sidney A. Fraleigh  
Sidney A. Fraleigh  
Membre président

Anthony T. Eyton  
Anthony T. Eyton  
Membre

Desmond Hallissey  
Desmond Hallissey  
Membre

Michel P. Granger  
Michel P. Granger  
Secrétaire

**RÉSUMÉ OFFICIEUX**

**Appels n<sup>os</sup> AP-93-108 et AP-93-109**

**INTERFACE FLOORING SYSTEMS INC. ET  
INTERFACE FLOORING SYSTEMS (MANUFACTURING) INC. Appelants**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL Intimé**

*Pendant la période en cause, les appelants ont fabriqué au Canada des carreaux de tapis qu'ils ont exportés ensuite vers les États-Unis, où divers motifs ont été imprimés sur les carreaux. Les carreaux ont par la suite été retournés au Canada, déjà conditionnés et prêts à être vendus. La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si les carreaux de tapis, au moment de leur vente au Canada, étaient assujettis à la taxe de vente prévue à l'alinéa 50(1)a) de la Loi sur la taxe d'accise.*

**DÉCISION :** *Les appels sont admis. Le Tribunal estime que lorsque des motifs ont été imprimés sur les carreaux de tapis aux États-Unis, ces derniers sont devenus le produit de ce pays. En outre, les carreaux n'ont pas cessé d'être le produit des États-Unis en raison de leur retour au Canada. Étant donné que l'alinéa 50(1)a) de la Loi sur la taxe d'accise stipule que la taxe de vente est imposée uniquement sur les marchandises «produites ou fabriquées au Canada» et compte tenu du fait que les carreaux en question ont été produits ou fabriqués aux États-Unis, la taxe de vente ne peut être prélevée sur les carreaux aux termes de l'alinéa 50(1)a) de la Loi sur la taxe d'accise.*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)  
Date de l'audience : Le 8 décembre 1993  
Date de la décision : Le 13 juillet 1994*

*Membres du Tribunal : Sidney A. Fraleigh, membre président  
Anthony T. Eyton, membre  
Desmond Hallissey, membre*

*Avocat pour le Tribunal : John L. Syme*

*Greffier : Janet Rumball*

*Ont comparu : Riyaz Dattu et Neil E. Bass, pour les appelants  
Brian Tittmore, pour l'intimé*

**Appels n<sup>os</sup> AP-93-108 et AP-93-109**

**INTERFACE FLOORING SYSTEMS INC. ET  
INTERFACE FLOORING SYSTEMS (MANUFACTURING) INC. Appellants**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

TRIBUNAL : SIDNEY A. FRALEIGH, membre président  
ANTHONY T. EYTON, membre  
DESMOND HALLISSEY, membre

**MOTIFS DE LA DÉCISION**

Les présents appels sont interjetés aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*<sup>1</sup> (la Loi) à l'égard de cotisations pour des sommes de 77 311,43 \$ et de 346 868,50 \$ au titre de la taxe de vente fédérale impayée, des intérêts et des pénalités, établies à l'égard des appelants pour des carreaux de tapis vendus au Canada pendant la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 1989 au 31 décembre 1990. Les cotisations ont été ratifiées par le ministre du Revenu national (le Ministre) dans des décisions datées du 20 avril 1993.

La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si les carreaux de tapis, au moment de leur vente au Canada, étaient assujettis à la taxe de vente prévue à l'alinéa 50(1)a) de la Loi.

Pendant la période en cause, les appelants ont fabriqué au Canada des carreaux de tapis qu'ils ont exportés ensuite vers les États-Unis, où divers motifs ont été imprimés sur les carreaux. Les carreaux ont par la suite été retournés au Canada, déjà conditionnés et prêts à être vendus.

M. Richard A. Lefler, vice-président à l'administration d'Interface Flooring Systems Inc., a présenté des éléments de preuve au nom des appelants. M. Lefler a décrit la façon dont les appelants ont fabriqué les carreaux de tapis pendant la période en cause. Il a indiqué qu'il faut d'abord fabriquer le tapis sous forme de feuilles qui sont ensuite coupées en carreaux d'environ 18 po sur 18 po. Toutes ces activités se sont déroulées à l'usine des appelants située à Belleville (Ontario).

M. Lefler a déclaré dans son témoignage que, si les carreaux de tapis devaient être expédiés aux États-Unis pour que des motifs y soient imprimés, la fabrication à Belleville se faisait d'une façon quelque peu différente de celle des carreaux de tapis ordinaires (c.-à-d. des carreaux sans motifs).

M. Lefler a qualifié de «carrousel» les opérations d'impression effectuées aux États-Unis. Il a indiqué que, selon le nombre de couleurs du motif à appliquer, cinq ou six différents cadres peuvent être placés en diverses positions sur le carrousel. Les carreaux de tapis sont «indexés» sur le carrousel et, à chaque station, une couleur est appliquée. M. Lefler a témoigné qu'une fois les produits tinctoriaux appliqués, les carreaux sont vaporisés, lavés et séchés. Le processus de vaporisation fixe les produits tinctoriaux au fil, le lavage élimine tout colorant excédentaire et le séchage sert essentiellement à «polymériser» le colorant.

---

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

M. Lefler a indiqué qu'une fois inspectés, les carreaux de tapis sont conditionnés et retournés au Canada où, avant d'être vendus, ils ne font l'objet d'aucun autre conditionnement ou transformation. Il a déclaré que les carreaux imprimés sont habituellement vendus par le personnel des ventes des appelants à des détaillants et à des installateurs qui, à leur tour, les vendent aux utilisateurs finals.

En réponse à une question du Tribunal, M. Lefler a indiqué que le nom qui apparaît sur les boîtes dans lesquelles les carreaux imprimés sont conditionnés est celui de la société mère américaine des appelants qui effectue les opérations d'impression.

Habituellement, lorsque des marchandises comme les carreaux de tapis imprimés sont retournées au Canada, l'importateur ou le propriétaire des marchandises doit payer la taxe de vente sur la valeur dédouanée des marchandises aux termes de l'alinéa 50(1)b) de la Loi. Toutefois, le paragraphe 88(1) du *Tarif des douanes*<sup>2</sup> stipule que le Ministre peut, dans certaines circonstances, accorder une exonération du paiement d'une fraction ou de la totalité de la taxe, notamment lorsque des marchandises fabriquées au Canada et exportées vers un autre pays pour que des travaux soient effectués sur celles-ci sont par la suite retournées au Canada<sup>3</sup>. Avant d'accorder une telle exonération, le Ministre doit être convaincu que les travaux n'auraient pu commodément être effectués au Canada, mais que des installations pour effectuer ces travaux seront établies au Canada dans le délai prévu par le Ministre<sup>4</sup>.

Dans la présente cause, les appelants ont obtenu une exonération du Ministre aux termes de l'alinéa 88(1)c) du *Tarif des douanes*, sous forme d'un décret de remise au regard des carreaux de tapis envoyés aux États-Unis aux fins d'impression. Aux termes du décret de remise, les appelants étaient exonérés du paiement de la taxe de vente sur la valeur canadienne des carreaux à leur retour au Canada. Les appelants devaient payer la taxe de vente uniquement sur la valeur des marchandises associée aux opérations d'impression auxquelles sont soumis les carreaux aux États-Unis. En l'absence du décret de remise, les appelants auraient été tenus, aux termes de l'alinéa 50(1)b) de la Loi, de payer la taxe de vente sur la pleine valeur dédouanée des marchandises à leur retour au Canada.

Dans leur plaidoirie, les avocats des appelants ont d'abord souligné que la Loi impose une taxe sur les marchandises importées, alors que les dispositions du *Tarif des douanes* applicables aux présents appels prévoient une exonération et ne peuvent, par conséquent, être utilisées pour imposer une taxe. Les avocats ont fait valoir que le décret de remise exonérait les appelants du paiement de la taxe de vente sur la valeur canadienne des marchandises en tout temps. Autrement dit, les appelants étaient exonérés du paiement de la taxe de vente sur la valeur canadienne des marchandises non seulement au moment où les carreaux étaient retournés au Canada, mais aussi au moment de leur vente au Canada.

Les avocats des appelants ont ensuite abordé les décisions du Ministre qui ont ratifié les cotisations. Ils ont d'abord pris à partie la déclaration du Ministre selon laquelle [traduction] «la taxe de vente n'a pas été imputée sur la valeur dédouanée des marchandises importées, mais uniquement sur la valeur ajoutée à l'étranger». Ils ont fait valoir que la déclaration du Ministre est erronée puisque, techniquement, la taxe de vente a été prélevée sur la valeur dédouanée des carreaux retournés. Les avocats ont cependant souligné que les appelants étaient exonérés du paiement de la taxe sur la valeur canadienne des marchandises en vertu du décret de remise.

Les avocats des appelants ont par la suite saisi le Tribunal des décisions du Ministre qui énonçaient que, pour obtenir une exonération aux termes de l'alinéa 88(1)c) du *Tarif des douanes*, les marchandises exportées du Canada doivent être [traduction] «produites au Canada». Les

---

2. L.R.C. (1985), ch. 41 (3<sup>e</sup> suppl.).

3. *Ibid.*, alinéa 88(1)c).

4. *Supra*, note 2, sous-alinéa 89a)(iii).

avocats ont soutenu qu'en fait, l'alinéa 88(1)c) du *Tarif des douanes* stipule que «les marchandises exportées ont été produites au Canada». Selon les avocats, le fait que les marchandises avaient été produites au Canada avant d'être exportées est une condition préalable à l'octroi d'une exonération aux termes de l'alinéa 88(1)c) du *Tarif des douanes*. Ils estiment, toutefois, que les marchandises ne doivent pas nécessairement avoir été produites au Canada à leur retour au Canada.

Les avocats des appelants ont ensuite invoqué certains arrêts faisant jurisprudence<sup>5</sup> pour appuyer leur position, à savoir qu'en dépit du fait que les carreaux ont été produits au Canada au moment de leur exportation vers les États-Unis, ils ont, en raison des opérations d'impression effectuées dans ce pays, cessé d'être des produits du Canada et sont en fait devenus des produits des États-Unis.

En dernier lieu, les avocats des appelants ont rappelé au Tribunal la formulation exacte du paragraphe 50(1) de la Loi, qui, ont-ils souligné, compte quatre alinéas, soit de a) à d), énonçant les cas où une taxe de consommation ou de vente est exigible. Les avocats ont fait remarquer que le mot «or» apparaît à la fin de l'alinéa 50(1)c) de la version anglaise et que, pour cette raison, les alinéas doivent être lus séparément. Par exemple, si la taxe est exigible sur des marchandises aux termes de l'alinéa 50(1)b), elle ne peut par la suite être prélevée aux termes de l'alinéa 50(1)a). Les avocats ont déclaré que la taxe de vente ne peut être imposée qu'une fois» (*single-incidence tax*) et n'est donc exigible qu'une seule fois pour un même article. Les avocats ont soutenu que le Ministre, ayant accepté le fait que la taxe de vente est exigible sur les carreaux au moment où ils sont retournés au Canada, ne peut de nouveau imposer une taxe sur les mêmes carreaux au moment de leur vente au Canada. Les avocats ont fait valoir que le fait de permettre au Ministre d'imposer une taxe sur des marchandises une deuxième fois contrevient à la présomption contre la double imposition.

L'avocat de l'intimé a entrepris sa plaidoirie en affirmant que les carreaux de tapis en question ont été produits ou fabriqués au Canada. Il a fait valoir qu'en déterminant si les carreaux étaient produits au Canada depuis leur exportation du Canada jusqu'à leur retour au Canada et leur vente subséquente, le Tribunal doit tenir compte des opérations auxquelles ont été soumis les carreaux alors qu'ils étaient au Canada. Dans leur plaidoirie, les avocats des appelants ont souligné le fait que les carreaux n'ont subi aucune autre fabrication ou transformation à leur retour au Canada. L'avocat de l'intimé a soutenu que le Tribunal doit non seulement tenir compte des opérations dont ont fait l'objet les carreaux à leur retour au Canada, mais aussi de celles qu'ils ont subies avant leur exportation du Canada.

En réponse aux arguments des avocats des appelants concernant la question de la double imposition, l'avocat de l'intimé a soutenu que, par suite de l'application de l'article 88 du *Tarif des douanes*, les appelants avaient payé une taxe sur la valeur ajoutée aux États-Unis au retour des marchandises. Il a en outre fait valoir qu'en ce qui a trait à la vente des carreaux au Canada, la cotisation de la taxe de vente établie à l'égard des appelants ne visait que la valeur canadienne des carreaux. Ainsi, les appelants ont dû payer la taxe de vente sur la valeur totale des marchandises, bien qu'en deux versements. Dans ces conditions, l'avocat a soutenu qu'il n'y aurait pas double imposition.

Le Tribunal estime que la taxe de vente sur les carreaux n'était pas exigible au moment de leur vente au Canada. Il est énoncé dans les décisions du Ministre que la taxe sur la fraction

---

5. *C.J. Michael Flavell c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-91-130, le 4 mai 1992; *Essex Topcrop Sales Limited c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-91-121, le 6 avril 1992; *Procureur général du Canada c. Maltby Inc.*, Section de première instance de la Cour fédérale, n° du greffe T-2135-88, le 16 août 1991; et *Bank of Nova Scotia v. The King*, [1930] R.C.S. 174.

canadienne de la valeur des carreaux est exigible aux termes de l'alinéa 50(1)a) de la Loi. Cet alinéa stipule notamment que la taxe de vente est prélevée sur le prix de vente de toutes marchandises :

*a) produites ou fabriquées au Canada :*

*(i) payable [...] par le producteur ou fabricant au moment où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou au moment où la propriété des marchandises est transmise, en choisissant celle de ces dates qui est antérieure à l'autre.*

Selon le Tribunal, il est clair que, pour qu'une taxe soit exigible aux termes de l'alinéa 50(1)a) de la Loi, il faut d'abord qu'il s'agisse de marchandises «produites ou fabriquées au Canada».

Le Tribunal convient avec l'avocat de l'intimé que, lorsque les carreaux ont été fabriqués à l'usine des appelants au Canada, ils étaient de toute évidence produits au Canada, sinon le Ministre n'aurait pu accorder une exonération aux appelants aux termes de l'alinéa 88(1)c) du *Tarif des douanes*. Le Tribunal croit cependant que l'impression des motifs sur les carreaux aux États-Unis a fait de ces carreaux des marchandises «produites ou fabriquées» dans ce pays. Le Tribunal fonde son opinion sur le critère établi par la Cour suprême du Canada dans la cause *Her Majesty the Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*<sup>6</sup>. Dans cette cause, la Cour suprême du Canada a dû déterminer si divers procédés subis par des tranches de marbre non finies pour permettre de les utiliser comme revêtements de sol constituaient de la production ou de la fabrication. Selon les éléments de preuve présentés à la Cour suprême du Canada, les tranches étaient soumises à un certain nombre de procédés, dont l'injection, le collage, le meulage, le polissage et le découpage. En concluant que les procédés constituaient de la fabrication, la Cour suprême du Canada a adopté la définition suivante tirée d'un jugement rendu par la Cour supérieure du Québec :

*manufacture is the production of articles for use from raw or prepared material by giving to these materials new forms, qualities and properties or combinations whether by hand or machinery*<sup>7</sup>.

([Traduction] fabriquer c'est produire à partir de matériaux bruts ou préparés des articles destinés à être utilisés, en donnant aux matériaux de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons soit à la main, soit à la machine.)

La cause *York Marble* fait aussi autorité relativement à la prémisse selon laquelle, aux termes de la Loi, la fabrication et la production ne sont pas synonymes<sup>8</sup>. La Cour suprême du Canada a conclu que même si les opérations faites sur le marbre n'étaient pas de la «fabrication», elle ne doutait pas qu'il s'agissait de «production».

La décision dans la cause *York Marble* a été citée en tant que jurisprudence dans d'autres causes dans le cadre desquelles les tribunaux ont eu à déterminer si une activité constituait de la production ou de la fabrication<sup>9</sup>. Dans l'affaire *La Reine c. Stuart House Canada Limited*<sup>10</sup>, il a été déterminé qu'une société qui achetait du papier d'aluminium en vrac, le coupait à

---

6. [1968] R.C.S. 140.

7. *Le ministre du Revenu national c. Dominion Shuttle Company Limited* (1933), 72 C.S. du Québec 15.

8. *Supra*, note 5 à la p. 147.

9. Voir, par exemple, *Le Ministre du Revenu national c. Enseignes Imperial Signs Ltée* (1990), 116 N.R. 235, Cour d'appel fédérale, n° du greffe A-264-89, le 28 février 1990; et *Hobart Canada Inc. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise* (1985), Cour d'appel fédérale, non publié, n° du greffe A-1868-83, le 18 septembre 1985.

10. [1976] 2 C.F. 421.

dimension, l'enroulait sur des tubes en carton, plaçait les rouleaux plus petits dans des boîtes en carton et le vendait en gros n'était ni un fabricant ni un producteur de papier d'aluminium. Dans sa décision, la Cour fédérale du Canada était d'avis que l'expression «de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons» doit être lue globalement de sorte que :

*il doit donc y avoir une modification de la forme, des qualités et des propriétés des marchandises ou de la forme, des qualités et des combinaisons des marchandises utilisées pour qu'il y ait fabrication ou production au sens ordinaire de ces mots*<sup>11</sup>.

Avant de subir les opérations d'impression aux États-Unis, les carreaux de tapis étaient simplement des carrés de tapis ordinaires. Ils étaient alors des produits du Canada. Toutefois, après les opérations de teinture, de lavage et de polymérisation aux États-Unis, les carreaux étaient offerts dans une variété de couleurs, de modèles et de motifs. Le Tribunal estime que les opérations d'impression auxquelles ont été soumis les carreaux de tapis aux États-Unis ont donné à ces carreaux de nouvelles formes, qualités et propriétés. Le Tribunal est d'avis que les carreaux ont, de ce fait, cessé d'être «produits ou fabriqués» au Canada et étaient «produits ou fabriqués» aux États-Unis. Ils n'ont pas cessé d'être produits ou fabriqués aux États-Unis à leur retour au Canada. De plus, les éléments de preuve dont dispose le Tribunal indiquent que les appelants n'ont rien fait aux carreaux pour les rendre «produits ou fabriqués au Canada» avant de les vendre. Bien qu'un composant important des carreaux ait été fabriqué au Canada, le Tribunal conclut qu'au moment de leur vente au Canada, les carreaux étaient produits ou fabriqués aux États-Unis.

Le Tribunal a souligné précédemment que, pour que la taxe de vente soit prélevée sur des marchandises aux termes de l'alinéa 50(1)a) de la Loi, les marchandises doivent être produites ou fabriquées au Canada. Compte tenu du fait que le Tribunal a conclu que les carreaux de tapis ont été produits ou fabriqués aux États-Unis, ces derniers n'étaient pas, par conséquent, assujettis à la taxe de vente aux termes de l'alinéa 50(1)a) de la Loi.

Pour les raisons qui précèdent, les appels sont admis.

Sidney A. Fraleigh  
Sidney A. Fraleigh  
Membre président

Anthony T. Eyton  
Anthony T. Eyton  
Membre

Desmond Hallissey  
Desmond Hallissey  
Membre

---

11. *Ibid.* à la p. 426.