

Ottawa, le mardi 14 mars 1995

Appel n° AP-93-111

EU ÉGARD à un appel entendu le 10 janvier 1995 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 20 août 1992 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

IMPRESSIONS GALLERY INC.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey
Membre président

Raynald Guay

Raynald Guay
Membre

Lyle M. Russell

Lyle M. Russell
Membre

Nicole Pelletier

Nicole Pelletier
Secrétaire intérimaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-93-111

IMPRESSIONS GALLERY INC.

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 d'une détermination du ministre du Revenu national qui a eu pour effet de rejeter, en partie, une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire faite par l'appelant. L'appelant construit et vend divers produits artistiques. Le 1^{er} janvier 1991, l'inventaire de l'appelant comprenait, en partie, des fournitures d'encadrement, ainsi que certains cadres et certaines gravures encadrées partiellement finis et finis. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si l'appelant a droit à un remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire relativement à des fournitures d'encadrement et à des cadres et gravures encadrées partiellement finis et finis figurant à son inventaire le 1^{er} janvier 1991.

DÉCISION : *L'appel est rejeté. En ce qui concerne les fournitures d'encadrement et les cadres et gravures encadrées partiellement finis figurant à l'inventaire de l'appelant, le Tribunal conclut que ces marchandises n'étaient pas destinées par l'appelant à être vendues ou louées séparément et que, par conséquent, elles n'entrent pas dans la définition du terme «inventaire» de la Loi sur la taxe d'accise. Elles ne peuvent donc faire l'objet d'une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire. Pour ce qui est des cadres et des gravures encadrées finis, la Loi sur la taxe d'accise prévoit un remboursement de la taxe fédérale de vente à l'inventaire sur les «marchandises libérées de taxe» figurant à l'inventaire le 1^{er} janvier 1991. Le Tribunal est d'avis que les marchandises finies figurant à l'inventaire de l'appelant ne sont pas des «marchandises libérées de taxe» et que, par conséquent, elles ne peuvent faire l'objet d'une demande de remboursement de la taxe fédérale de vente à l'inventaire.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)

Date de l'audience : Le 10 janvier 1995

Date de la décision : Le 14 mars 1995

Membres du Tribunal : Charles A. Gracey, membre président
Raynald Guay, membre
Lyle M. Russell, membre

Avocat pour le Tribunal : John L. Syme

Greffier : Anne Jamieson

Parties : Gordon R. Simms, pour l'appelant
Brian Tittlemore, pour l'intimé

Appel n° AP-93-111

IMPRESSIONS GALLERY INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : CHARLES A. GRACEY, membre président
RAYNALD GUAY, membre
LYLE M. RUSSELL, 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 détermination du ministre du Revenu national qui a eu pour effet de rejeter, en partie, une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) à l'inventaire faite par l'appelant. L'appel a été entendu sur la foi des exposés écrits conformément à l'article 25 des *Règles du Tribunal canadien du commerce extérieur*² sur la foi des documents à la disposition du Tribunal et complétés par un exposé conjoint des faits et des mémoires déposés par les parties.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si l'appelant a droit à un remboursement de la TVF à l'inventaire relativement à des fournitures d'encadrement et à des cadres et gravures encadrées partiellement finis et finis figurant à son inventaire le 1^{er} janvier 1991.

Selon l'exposé conjoint des faits, l'appelant construit et vend divers produits artistiques. Dans le cadre de ses activités, l'appelant achète des gravures et des fournitures d'encadrement, comme des moulures, des passe-partout et du verre, à partir desquelles il construit des cadres et des gravures encadrées qu'il vend. Le 1^{er} janvier 1991, l'inventaire de l'appelant se composait, en partie, de fournitures d'encadrement, ainsi que de certains cadres et de certaines gravures encadrées partiellement finis et finis.

Dans son mémoire, l'appelant déclare qu'il a payé la TVF sur les fournitures d'encadrement figurant à son inventaire le 1^{er} janvier 1991. De plus, l'appelant soutient que les fournitures d'encadrement et les cadres et gravures encadrées partiellement finis et finis entrent tous dans la définition de «marchandises libérées de taxe» au sens du paragraphe 120(1) de la Loi. Enfin, l'appelant prétend que, selon les décisions rendues par le Tribunal dans les causes *Oasis Gallery c. Le ministre du Revenu national*³ et *Arland Gallery & Framing Inc. c. Le ministre du Revenu national*⁴, il a droit à un remboursement de la TVF à l'inventaire relativement aux fournitures d'encadrement et aux cadres et gravures encadrées partiellement finis et finis figurant à son inventaire le 1^{er} janvier 1991.

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
2. DORS/91-499, le 14 août 1991, *Gazette du Canada* Partie II, vol. 125, n° 18 à la p. 2912.
3. Appel n° AP-91-211, le 8 février 1993.
4. Appel n° AP-91-268, le 4 mars 1993.

Le Tribunal souligne, à ce stade-ci, que la décision de l'intimé de rejeter, en partie, la demande de remboursement de la TVF à l'inventaire faite par l'appelant a été rendue le 20 août 1992. Le Tribunal fait aussi remarquer que la Loi a été modifiée le 10 juin 1993; cependant, les modifications, dont certaines touchent les dispositions pertinentes en l'espèce, sont réputées être entrées en vigueur le 17 décembre 1990. Enfin, le Tribunal fait observer que les décisions concernant les causes citées dans le mémoire de l'appelant ont été rendues avant l'entrée en vigueur des modifications de la Loi.

Dans son mémoire, l'intimé traite tout d'abord de la partie de la demande de remboursement de l'appelant qui porte sur son inventaire de matières premières. L'intimé soutient que, compte tenu des modifications de la Loi, l'alinéa a) de la définition du terme «inventaire» au paragraphe 120(1) de la Loi est maintenant rédigé comme suit :

«inventaire» État descriptif des marchandises libérées de taxe d'une personne à un moment donné qui figurent à l'inventaire de la personne au Canada à ce moment et qui, à ce même moment, selon le cas :

a) sont destinées à être vendues ou louées séparément pour un prix ou un loyer en argent, dans le cours normal d'une activité commerciale de la personne.

L'intimé souligne aussi que le paragraphe 120(2.1) de la Loi, une autre des modifications, précise la définition du terme «inventaire» de la façon suivante :

(2.1) Pour l'application de l'alinéa a) de la définition de «inventaire» au paragraphe (1), la partie des marchandises libérées de taxe qui figurent à l'inventaire d'une personne au Canada à un moment donné qui sera vraisemblablement consommée ou utilisée par la personne est réputée ne pas être destinée, à ce moment, à la vente ou à la location.

L'intimé prétend que les fournitures d'encadrement figurant à l'inventaire de l'appelant le 1^{er} janvier 1991 n'étaient pas destinées à être vendues ou louées séparément, mais qu'elles devaient être assemblées et transformées de manière à produire des marchandises qui pourraient être ensuite vendues aux clients de l'appelant. De plus, selon l'intimé, étant donné que ces matières premières devaient être utilisées par l'appelant dans la fabrication ou la production de marchandises finies, conformément au paragraphe 120(2.1) de la Loi, elles sont expressément exclues de la définition du terme «inventaire» au paragraphe 120(1) de la Loi. En se fondant sur ces deux motifs, l'intimé soutient que les matières premières ne faisaient pas partie de l'«inventaire» au sens du paragraphe 120(1) de la Loi et que l'appelant n'a donc pas droit à un remboursement de la TVF à l'inventaire relativement à ces marchandises.

L'intimé affirme que les cadres et les gravures encadrées partiellement finis et finis figurant à l'inventaire de l'appelant ne constituent pas des «marchandises libérées de taxe» au sens du paragraphe 120(1) de la Loi, étant donné que la taxe prévue au paragraphe 50(1) de la Loi n'a pas été payée sur le prix de vente ou sur le volume des ventes de ces marchandises. L'intimé soutient que la construction des cadres et des gravures encadrées à partir de matières premières constitue de la fabrication ou de la

production. À l'appui de cette position, l'intimé invoque la décision rendue par la Cour suprême du Canada dans la cause *Her Majesty the Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*⁵.

En ce qui concerne les fournitures d'encadrement figurant à l'inventaire de l'appelant, le Tribunal partage l'avis de l'intimé, à savoir que ces fournitures n'étaient pas destinées à être vendues ou louées séparément, mais qu'elles étaient destinées à être assemblées pour produire des marchandises qui pouvaient être vendues aux clients de l'appelant. À ce titre, les fournitures n'entrent pas dans la définition de «inventaire» de la Loi et, par conséquent, elles ne peuvent faire l'objet d'une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire aux termes du paragraphe 120(3) de la Loi. Le Tribunal est aussi d'avis que les cadres et gravures encadrées partiellement finis figurant à l'inventaire de l'appelant le 1^{er} janvier 1991 sont aussi exclus de la définition du terme «inventaire» pour le motif que l'on ne s'attendrait pas à ce que l'appelant vende ces marchandises dans le cours normal de ses activités.

Pour ce qui est des cadres et des gravures encadrées finis figurant à l'inventaire de l'appelant, le Tribunal fait remarquer que le paragraphe 120(3) de la Loi prévoit un remboursement de la TVF à l'inventaire relativement à des «marchandises libérées de taxe» figurant à l'inventaire le 1^{er} janvier 1991. Le paragraphe 120(1) de la Loi définit les «marchandises libérées de taxe» comme suit :

«marchandises libérées de taxe» Marchandises, acquises par une personne avant 1991, qui n'ont jamais été radiées des livres comptables de l'entreprise de la personne pour l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu, dont le prix de vente ou la quantité vendue a été frappé de la taxe prévue au paragraphe 50(1) (sauf la taxe payable en conformité avec le sous-alinéa 50(1)a)(ii)), laquelle a été payée et serait irrécouvrable en l'absence du présent article, et qui sont, au début du 1^{er} janvier 1991 :

- a) des marchandises neuves qui n'ont jamais servi;*
- b) des marchandises qui ont été refabriquées ou reconstruites et qui n'ont jamais servi depuis;*
- c) des marchandises d'occasion.*

Le Tribunal est d'avis que les cadres et les gravures encadrées finis figurant à l'inventaire de l'appelant ne sont pas des «marchandises libérées de taxe» au sens du paragraphe 120(1) de la Loi. Pour conclure que les cadres et les gravures encadrées finis de l'appelant sont des marchandises libérées de taxe, le Tribunal doit être convaincu, entre autres, que la taxe a été imposée aux termes du paragraphe 50(1) de la Loi sur le prix de vente ou le volume des ventes de ces marchandises.

De l'avis du Tribunal, il existe une différence essentielle entre des matières premières d'encadrement non assemblées, comme le verre, les passe-partout et le bois, et le produit fini qui peut être fabriqué à partir de ces matières premières. Bien que la TVF peut avoir été payée par l'appelant sur les matières premières qui ont servi à la construction des cadres et des gravures encadrées finis figurant à l'inventaire le 1^{er} janvier 1991, aucun élément de preuve ne révèle que la taxe a été payée sur le prix de vente ou le volume des ventes des cadres et des gravures encadrées finis construits à partir de ces matières premières. De l'avis du Tribunal, ces marchandises ne respectent donc pas l'une des conditions nécessaires

5. [1968] R.C.S. 140.

pour être admissibles à titre de «marchandises libérées de taxe» et ne peuvent faire l'objet d'une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire.

Pour les raisons qui précèdent, l'appel est rejeté.

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre président

Raynald Guay
Raynald Guay
Membre

Lyle M. Russell
Lyle M. Russell
Membre