

Ottawa, le mardi 8 novembre 1994

Appel n° AP-93-266

EU ÉGARD À un appel entendu le 5 mai 1994 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 12 juillet 1993 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

CONSTRUCTION PRODUCTS INC.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis. Le Tribunal renvoie l'affaire au ministre du Revenu national pour qu'il réexamine la question conformément à la décision du Tribunal.

Robert C. Coates, c.r.
Robert C. Coates, c.r.
Membre président

Arthur B. Trudeau
Arthur B. Trudeau
Membre

Lise Bergeron
Lise Bergeron
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-93-266

CONSTRUCTION PRODUCTS INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

L'appelant était un fabricant de coffrages utilisés par des entrepreneurs pour construire des bâtiments et des structures en béton. Les coffrages en question étaient constitués de nombreux composants qui étaient soit soudés, soit boulonnés ensemble, selon des montages uniques afin de créer le coffrage exigé par un entrepreneur pour construire la structure de béton souhaitée. En outre, des composants individuels ont été vendus ou loués en faibles quantités à titre de pièces de rechange destinées à des coffrages déjà achetés. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si le seuil de 2 000 \$ donnant droit à l'exemption prévue à l'alinéa 1b) de la partie XVI de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise s'applique à un coffrage entier ou à chaque composant individuel formant un coffrage.

DÉCISION : *L'appel est admis. Le Tribunal conclut que l'appelant et une deuxième société, Economy Forms Corporation (EFCO), constituaient une unique entité commerciale et qu'EFCO était le fabricant légal des coffrages. Le Tribunal est convaincu que les clients d'EFCO achetaient des coffrages très spécialisés et non un simple ensemble de composants individuels formant un coffrage. Par conséquent, le Tribunal conclut que le seuil de 2 000 \$ donnant droit à l'exemption prévue à l'alinéa 1b) de la partie XVI de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise s'applique à un coffrage entier.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)

Date de l'audience : Le 5 mai 1994

Date de la décision : Le 8 novembre 1994

Membres du Tribunal : Robert C. Coates, c.r., membre président

Arthur B. Trudeau, membre

Lise Bergeron, membre

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Janet Rumball

Ont comparu : W. Jack Millar, pour l'appelant

Brian Tittimore, pour l'intimé

Appel n° AP-93-266

CONSTRUCTION PRODUCTS INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ROBERT C. COATES, c.r., membre président
ARTHUR B. TRUDEAU, membre
LISE BERGERON, 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 cotisation établie par le ministre du Revenu national (le Ministre) pour la période allant du 23 mars 1986 au 30 septembre 1989. Dans un avis de cotisation en date du 30 mars 1990, le Ministre a établi à l'égard de l'appelant une cotisation de 502 894,78 \$ relativement à la taxe de vente fédérale (TVF) impayée, y compris les intérêts et la pénalité.

Pendant toute la période en cause, l'appelant était un fabricant de coffrages utilisés par des entrepreneurs pour construire des bâtiments et des structures en béton. Les coffrages en question étaient constitués de nombreux composants qui étaient soit soudés, soit boulonnés ensemble, selon des montages uniques afin de créer le coffrage exigé par un entrepreneur pour construire la structure de béton souhaitée. En outre, des composants individuels ont été vendus ou loués en faibles quantités à titre de pièces de rechange destinées à des coffrages déjà achetés. Se considérant exonéré de la TVF conformément à l'alinéa 1b) de la partie XVI de l'annexe III de la Loi (l'alinéa 1b) de la Loi), l'appelant n'a pas payé la TVF relativement aux coffrages ou aux composants dont le prix de vente dépassait 2 000 \$.

L'appelant a fait l'objet d'une cotisation pour le motif que le seuil de 2 000 \$ donnant droit à l'exemption prévue à l'alinéa 1b) de la Loi s'applique au prix de vente des composants individuels formant un coffrage plutôt qu'au prix de vente du coffrage entier. L'appelant a signifié un avis d'opposition le 27 juin 1990 et le 12 juillet 1993, le Ministre a publié un avis de décision dans lequel il a rejeté l'opposition et ratifié la cotisation. La cotisation a ensuite été portée en appel devant le Tribunal.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si le seuil de 2 000 \$ donnant droit à l'exemption prévue à l'alinéa 1b) de la Loi s'applique à un coffrage entier ou à chaque composant individuel formant un coffrage.

Les dispositions pertinentes de la Loi sont rédigées comme suit :

- 50. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente [...] sur le prix de vente ou sur la quantité vendue de toutes marchandises :*
- a) produites ou fabriquées au Canada :*
- (i) payable [...] par le producteur ou fabricant.*

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

51. (1) *La taxe imposée par l'article 50 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des marchandises mentionnées à l'annexe III.*

L'alinéa 1b) de la Loi prévoit ce qui suit²:

ANNEXE III

PARTIE XVI

MATÉRIEL DE CONSTRUCTION

1. Les marchandises suivantes [...] lorsque le prix de vente demandé par le fabricant canadien ou la valeur à l'acquitte de l'article importé dépasse deux mille dollars l'unité :
b) matériel conçu pour servir directement à la préparation, à la pose, au répandage ou à la finition du béton, du mortier ou de l'asphalte, et au pavage; accessoires du matériel précédent.

De plus, aux termes du paragraphe 52(3) de la Loi, lorsque des marchandises fabriquées ou produites au Canada sont louées, ou dont le droit d'utilisation est vendu par le fabricant ou le producteur, les marchandises sont réputées avoir été vendues et le prix de vente des marchandises est réputé être égal à celui qui aurait été raisonnable dans les circonstances si les marchandises avaient été vendues à ce moment-là.

Le premier témoin de l'appelant a été M. Bernie J. Savard qui était, au moment de la cotisation, vice-président et directeur général de la société Economy Forms Corporation (EFCO). Il était également dirigeant d'une société liée, Construction Products Inc., l'appelant. À ce titre, M. Savard était responsable des services d'ingénierie, des opérations de fabrication et de la commercialisation. En 1991, les deux sociétés, soit l'appelant et EFCO, ont fusionné et fondé la société Economy Forms, Ltd., dont M. Savard est à l'heure actuelle président et directeur général.

En définissant la relation qui existait entre les deux sociétés avant leur fusion, M. Savard a déclaré au Tribunal que les actions de l'appelant appartenaient à EFCO et que celles d'EFCO appartenaient à une société de portefeuille portant le nom de Wilian Holding Company. Il a expliqué que les administrateurs de la société de portefeuille étaient également les administrateurs de l'appelant et d'EFCO.

M. Savard a déclaré qu'il était responsable des opérations quotidiennes de l'appelant et d'EFCO. Tous les employés relevaient donc de lui directement. Il a expliqué que tout le personnel chargé de gérer les deux sociétés, y compris les gestionnaires de la production, le responsable d'unité de production et les contremaîtres, ainsi que tous les ingénieurs, étaient embauchés par EFCO. Les «employés horaires» syndiqués étaient embauchés par l'appelant.

Il incombait à EFCO de déterminer quels coffrages devaient être fabriqués et il appartenait à l'appelant de fabriquer les coffrages en question. L'appelant fabriquait seulement les coffrages commandés par EFCO et vendait seulement des coffrages finis à cette dernière. Le prix demandé par l'appelant à EFCO pour les coffrages était déterminé en fonction du coût de fabrication des

2. Pour la période de cotisation antérieure au 1^{er} janvier 1988, la partie de l'article 1 de la partie XVI de l'annexe III de la Loi précédant l'alinéa a) était rédigée comme suit : «Les marchandises suivantes [...] lorsque, de l'avis du ministre, le juste prix de vente demandé par le fabricant canadien ou la juste valeur à l'acquitte de l'article importé dépasse deux mille dollars l'unité». Les avocats représentant les deux parties ont convenu que cette modification législative n'avait aucune incidence sur le présent appel.

coffrages majoré de 5 p. 100. M. Savard a déclaré au Tribunal qu'aucune facture n'était établie relativement à une vente. Un débit interne était plutôt calculé mensuellement et aucun paiement n'était effectué entre les sociétés³. Les profits générés par la vente et la location des coffrages étaient répartis entre les deux sociétés à la fin de l'année et distribués aux actionnaires respectifs. M. Savard a expliqué en outre que les deux sociétés occupaient les mêmes locaux à l'enseigne d'EFCO, que les locaux appartenaient à EFCO et, tout comme le matériel, étaient assurés par EFCO, que seule EFCO avait un numéro de téléphone et une inscription dans l'annuaire téléphonique et, bien qu'EFCO et l'appelant avaient des comptes bancaires distincts, les signataires autorisés pour les deux comptes étaient des employés d'EFCO.

M. Savard a déclaré au Tribunal qu'EFCO conçoit des coffrages pour satisfaire aux besoins particuliers des entrepreneurs. Les coffrages sont utilisés pour servir de moule au béton coulé sur place dans la construction de divers bâtiments et structures. M. Savard a aidé le Tribunal à repéré dans les brochures d'EFCO et sur des photographies des coffrages pour des ponts, des poteaux, des stades, des murs, des bâtiments, des ponceaux et des tunnels. Il a confirmé qu'un entrepreneur achète ou loue un coffrage entier pour un prix déterminé. EFCO vend uniquement des composants individuels d'un coffrage lorsqu'un entrepreneur a besoin d'une pièce de rechange destinée à un coffrage déjà acheté. La TVF était imputée et versée sur la vente de composants individuels dont le prix de vente était inférieur à 2 000 \$.

Un coffrage est assemblé à partir de composants individuels selon les dessins techniques élaborés par EFCO. Un grand nombre de composants sont de taille standard, facilitant ainsi leur réutilisation, et sont conservés en stock à cette fin. Les composants sont soit soudés, soit boulonnés ensemble, de manière à créer un coffrage qui est entièrement monté et soumis à l'essai dans les locaux d'EFCO. Une fois qu'il a été établi qu'un coffrage est convenablement construit, ce dernier est démonté en sections de taille maximale, sous réserve des limites relatives à l'expédition, et transporté au chantier⁴. M. Savard a cité en exemple un coffrage pour mur formé de 50 à 70 composants qui est expédié au chantier en quatre sections. Le coffrage est monté sur le chantier par le client, EFCO assurant la surveillance des travaux. Les coffrages loués sont retournés à EFCO à la date d'échéance du contrat de location. Ils sont alors démontés et les composants sont nettoyés et remis à neuf aux fins de réutilisation.

À titre d'exemple de la documentation associée à une vente type, M. Savard a renvoyé le Tribunal à la pièce A-6. Sur le bon de commande établi par la société Dynatec Mining Limited en date du 26 juin 1986, le nom d'EFCO figurait comme vendeur et les marchandises étaient décrites comme un [traduction] «Coffrage pour puits de mine mesurant 20 pi de hauteur sur 13 pi-0 po de diamètre - construction à l'épreuve des déflagrations». Le bon de commande mentionnait un seul prix, soit 33 150 \$, pour le coffrage. Les divers composants formant le coffrage étaient décrits en détail sur le connaissance. M. Savard a confirmé, toutefois, que le coffrage a été expédié en grandes sections formées de plusieurs composants dont un grand nombre étaient soudés ensemble. Il a déclaré au Tribunal que les divers composants formant un coffrage sont souvent énumérés sur les factures. Il a expliqué que ces renseignements permettent à l'acheteur de commander les pièces de rechange et de calculer le poids total du coffrage en faisant le total des poids des composants individuels qui forment le coffrage. Il a répété qu'EFCO négocie un seul prix pour un coffrage. L'avocat de l'appelant a fait remarquer que cette transaction était visée par la cotisation.

-
3. Toutefois, lors du contre-interrogatoire, la pièce B-2 a été déposée. La pièce B-2, qui porte l'en-tête d'EFCO, indique qu'il s'agit d'une facture préparée par l'appelant à l'intention d'EFCO aux fins des dossiers d'EFCO seulement. Le document daté du 11 novembre 1988 fait état des composants formant un coffrage pour mur vendu à la société Lonco Construction.
 4. Environ 20 p. 100 des coffrages sont expédiés au chantier entièrement montés.

La pièce A-7 a été citée à titre d'exemple de contrat de location type. Les divers composants du coffrage étaient énumérés sur le connaissance et l'avis de valeur de location. De plus, ce dernier indiquait la valeur des divers composants. M. Savard a expliqué que ces valeurs sont utilisées pour calculer le tarif de location du coffrage et préciser le coût de remplacement des composants non retournés ou détruits. La facture mentionnait la période de location, la valeur totale du coffrage, soit 23 786,95 \$, le tarif de location quotidien et le coût de location du coffrage, soit 2 207,43 \$. Il a été confirmé que cette transaction était visée par la cotisation.

M. Savard a également renvoyé le Tribunal à une fiche de décision d'un agent d'interprétation fiscale de la Direction de l'Accise du ministère du Revenu national (Revenu Canada) portant sur des coffrages en acier préfabriqués dont la valeur était estimée à environ 11 000 \$ chacun. La fiche de décision indiquait essentiellement que les coffrages étaient exemptés de la TVF aux termes de l'alinéa 1b) de la Loi. M. Savard a déclaré au Tribunal que la TVF n'a pas été imputée sur les coffrages en acier préfabriqués en raison de l'interprétation fiscale et que Revenu Canada a par la suite établi une cotisation à l'égard de l'appelant s'élevant à plus de 60 000 \$ relativement aux coffrages en question.

Le témoin de l'intimé a été M^{me} Johanna Husslage qui a effectué la vérification des comptes de l'appelant. Après avoir examiné l'avis de cotisation, elle a expliqué que les documents internes de l'appelant et d'EFCO, comme la pièce B-2⁵, ont été utilisés pour établir l'obligation fiscale de l'appelant. M^{me} Husslage a expliqué qu'elle a examiné la liste détaillée des composants formant un coffrage vendu ou loué. Les composants dont la valeur était inférieure à 2 000 \$ étaient compris dans la cotisation. Elle a affirmé que parce que ces prix étaient convenus par EFCO, la société de commercialisation, et son client, un entrepreneur, les prix figurant sur la liste ont été corrigés pour déterminer l'obligation fiscale de l'appelant, le fabricant, relativement à ses ventes à EFCO. Lors du contre-interrogatoire, M^{me} Husslage a expliqué pourquoi la fiche de décision fiscale concernant les coffrages en acier préfabriqués n'a pas été prise en compte.

Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'appelant a soutenu qu'il n'y a pas eu vente de coffrages entre l'appelant et EFCO. Après avoir passé en revue les faits, l'avocat a fait valoir qu'EFCO exerce un contrôle dominant sur l'appelant et que ces deux sociétés constituent, en fait, une unique entité commerciale⁶. L'avocat a soutenu que la transaction réelle a été réalisée entre EFCO et ses clients, les entrepreneurs.

Croyant que l'intimé a conclu qu'EFCO vend seulement des ensembles de composants individuels et non des coffrages, l'avocat de l'appelant a fait valoir que fabriquer des coffrages constitue de la fabrication⁷. Étant donné qu'EFCO exerce un contrôle sur l'opération de fabrication entière, elle est le fabricant légal. De plus, EFCO peut être considérée comme le fabricant légal des coffrages aux termes de l'alinéa f) de la définition des termes «fabricant ou producteur» donnée au paragraphe 2(1) de la Loi.

En déterminant ce qui est vendu ou loué, l'avocat de l'appelant a prétendu que les bons de commande et les contrats de location établis entre les entrepreneurs et EFCO doivent être pris en considération. En se reportant aux pièces A-6, A-7 et B-1, l'avocat a fait remarquer que les

5. *Supra*, note 3.

6. À l'appui de cette proposition, l'avocat de l'appelant a cité la cause *TWC Furniture Ltd. c. Le ministre du Revenu national* (1988), 13 R.C.T. 474; et la cause *The Geo. Cluthé Manufacturing Company Limited c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° 3031, le 5 juin 1989.

7. *Her Majesty the Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] R.C.S. 140.

entrepreneurs avaient passé des contrats pour un coffrage de puits de mine, un coffrage de poutres à âme pleine et des [traduction] «coffrages pour murs de marque EFCO Lite», respectivement. L'avocat a fait valoir que les entrepreneurs achètent ou louent des coffrages et non des ensembles de composants individuels qui ont été assemblés en un coffrage fonctionnel⁸. De plus, les composants individuels n'ont aucune utilité en soi.

L'avocat de l'intimé a soutenu qu'il importe peu que la transaction entre l'appelant et EFCO ou la transaction entre EFCO et ses clients soit prise en considération pour déterminer l'obligation fiscale. La question principale consiste à déterminer si les composants ou les coffrages doivent être utilisés pour établir si le seuil de 2 000 \$ donnant droit à l'exemption prévue à l'alinéa 1b) de la Loi a été respecté.

L'avocat de l'intimé a fait valoir que les composants individuels sont uniques en soi et qu'ils ne doivent pas être considérés comme des composants d'un tout plus grand. De nombreux composants sont des articles standard en stock qui peuvent être utilisés dans plusieurs applications. À ce titre, ils ne deviennent pas une partie permanente d'un coffrage particulier qui est vendu ou loué. De plus, ils ont une valeur distincte de celle qui découle de leur rôle dans le coffrage. Par conséquent, les composants doivent être pris en compte pour déterminer si le seuil de 2 000 \$ donnant droit à l'exemption a été respecté.

En premier lieu, le Tribunal fait remarquer que l'avocat de l'intimé a reconnu que la cotisation concernant la vente de coffrages à la société Zinc Electrolytique du Canada Limitée, prétendument dans des conditions d'exemption de taxe, doit être annulée. L'avocat a donc consenti à ce que la cotisation soit renvoyée au Ministre aux fins de réexamen et de réévaluation en fonction de ce fait.

La question en litige portée devant le Tribunal est étroite en ce sens que le Tribunal doit déterminer si le prix de vente des coffrages ou des composants individuels formant les coffrages en question doit être utilisé pour établir si le seuil de 2 000 \$ donnant droit à l'exemption prévue à l'alinéa 1b) de la Loi a été respecté. Le fait que les autres conditions de l'alinéa 1b) de la Loi ont été satisfaites n'a pas été mis en cause par les parties et, après avoir étudié cette question, le Tribunal est convaincu que les conditions ont été satisfaites.

Pour trancher la question en litige dans le présent appel, le Tribunal estime qu'il doit déterminer ce qui est vendu ou loué par un fabricant ou un producteur pour établir l'assujettissement à la TVF. Une fois que cette question est réglée, il est possible de déterminer si l'article est exempté aux termes de l'alinéa 1b) de la Loi. De plus, le Tribunal estime que ces questions doivent être tranchées en fonction de la date de vente ou de location de l'article⁹.

L'avocat de l'appelant, lors de sa récapitulation, a soutenu qu'aucune vente ou location n'a été réalisée entre EFCO et l'appelant étant donné qu'ils constituent une unique entité commerciale. Il a donc soutenu que le Tribunal doit examiner les transactions entre EFCO et ses clients, les entrepreneurs, pour établir ce qui est vendu ou loué.

En se penchant sur la question à savoir si EFCO et l'appelant constituent une unique entité commerciale, le Tribunal a porté une attention particulière aux «*actual transactions that took place*¹⁰» ([traduction] transactions réelles qui ont été effectuées) entre les deux sociétés. La résolution de ce litige tient largement d'une question de fait. En se fondant sur les éléments de

8. *W.T. Hawkins Limited v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*, [1958] R.C. de l'É. 152, confirmant (1957), 2 R.C.T. 10.

9. *Ibid.*

10. *His Majesty the King v. Leon L. Plotkins*, [1938-1939] C.T.C. 138 (C. de l'É.) à la p. 145.

preuve, le Tribunal est convaincu qu'EFCO et l'appelant constituaient une unique entité commerciale. En arrivant à cette conclusion, le Tribunal est persuadé qu'EFCO dirigeait et contrôlait suffisamment les opérations de l'appelant pour que celui-ci soit considéré comme un simple mandataire d'EFCO. Par exemple, les deux sociétés avaient des propriétaires et des administrateurs communs, les opérations quotidiennes de l'appelant étaient gérées par le personnel d'EFCO, l'appelant fabriquait des coffrages uniquement selon les commandes passées par EFCO, aucun paiement n'était effectué entre les deux sociétés et les profits étaient répartis entre les deux sociétés à la fin de l'année, le compte bancaire de l'appelant était contrôlé par le personnel d'EFCO et les locaux ainsi que tout le matériel appartenaient à EFCO et étaient assurés par cette dernière. Étant donné qu'EFCO et l'appelant constituaient une unique entité commerciale, et que la relation entre ces dernières est, à juste titre, caractéristique de celle d'un mandat et d'un mandataire par opposition à celle d'un acheteur et d'un vendeur, aucune vente n'a été réalisée entre ces deux sociétés. Ainsi, la seule vente ou location véritable a été effectuée entre EFCO et ses clients, les entrepreneurs. Le Tribunal doit donc déterminer ce qui a été vendu ou loué par EFCO aux entrepreneurs.

Le Tribunal a été saisi de suffisamment d'éléments de preuve pour être convaincu que les entrepreneurs achetaient ou louaient des coffrages très spécialisés pour satisfaire à leurs besoins particuliers au chapitre du béton coulé sur place pour la construction de divers bâtiments et structures¹¹. Contrairement à l'hypothèse énoncée par l'avocat de l'intimé, le Tribunal ne croit pas que ce qui était vendu ou loué était un simple ensemble de composants individuels formant un coffrage. Bien que les composants formant un coffrage étaient décrits en détail dans la documentation associée à une vente ou à un contrat de location, le Tribunal est convaincu, à la lumière des éléments de preuve, que ces renseignements étaient fournis pour des raisons autres que la désignation de l'objet de la transaction. Le Tribunal conclut donc que le seuil de 2 000 \$ donnant droit à l'exemption prévue à l'alinéa 1b) de la Loi s'applique à un coffrage entier.

Par conséquent, l'appel est admis. Le Tribunal renvoie l'affaire au Ministre pour qu'il réexamine la question conformément à la décision du Tribunal.

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.

Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau

Membre

Lise Bergeron

Lise Bergeron

Membre

11. Voir, par exemple, les pièces A-6, A-7 et B-1.