

Ottawa, le jeudi 21 juillet 1994

Appel n° AP-93-250

EU ÉGARD À un appel entendu le 16 février 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 10 septembre 1993 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

**ENTRE**

**KRAMER LTD.**

**Appelant**

**ET**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

**DÉCISION DU TRIBUNAL**

L'appel est admis en partie.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau  
Membre président

W. Roy Hines

W. Roy Hines  
Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey  
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger  
Secrétaire

**RÉSUMÉ OFFICIEUX**

**Appel n° AP-93-250**

**KRAMER LTD.**

**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 cotisation établie par le ministre du Revenu national le 27 janvier 1993 au titre de la taxe de vente fédérale impayée pendant la période allant du 30 septembre 1988 au 31 décembre 1990. L'avocate de l'intimé a reconnu que l'appelant a fait l'objet d'une cotisation erronée relativement à la taxe de vente fédérale sur la régularisation des stocks et sur les ventes réalisées avant le 27 janvier 1989. Il reste à déterminer dans le présent appel si les ventes de certains moteurs diesels Caterpillar, soit les modèles n<sup>os</sup> 3306 et 3208, effectuées entre le 27 janvier 1989 et le 31 décembre 1990 sont exemptées de la taxe de vente fédérale soit à titre de «[m]oteurs de traction utilisés à des fins agricoles» ou à titre de «[m]achines agricoles et leurs pièces» aux termes de la partie IV de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise, soit à titre de «[p]ièces et matériel installés sur» des camions routiers aux termes de la partie XVII de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise.*

**DÉCISION :** *L'appel est admis en partie. Le Tribunal admet l'appel au regard des ventes de moteurs diesels pour lesquelles l'appelant a demandé l'exemption pour des «[m]oteurs de traction utilisés à des fins agricoles» aux termes de la partie IV de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise. Les éléments de preuve montrent que l'appelant a vendu ces moteurs à des distributeurs spécialisés dans la vente de matériel agricole, qui servent une collectivité agricole, en sachant que les moteurs seraient revendus à des agriculteurs aux fins d'utilisation dans du matériel agricole comme des tracteurs. Toutefois, l'appel est rejeté pour ce qui est des ventes des moteurs diesels pour lesquels l'appelant avait demandé une exemption pour les «[p]ièces et matériel installés sur» des camions routiers aux termes de la partie XVII de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise, puisque ces moteurs n'étaient pas «installés» au moment de leur vente.*

*Le Tribunal renvoie l'affaire au ministre du Revenu national pour qu'il corrige le montant de la cotisation afin que cette dernière ne comprenne aucun montant pour la période précédant le 27 janvier 1989, ou pour qu'il corrige le montant de la taxe de vente fédérale à payer sur les ventes de moteurs diesels qui ont été désignés par le représentant de l'appelant, sur le résumé de la cotisation, comme ayant été vendus à des fins agricoles.*

*Lieu de l'audience :* Ottawa (Ontario)  
*Date de l'audience :* Le 16 février 1994  
*Date de la décision :* Le 21 juillet 1994

*Membres du Tribunal :* Arthur B. Trudeau, membre président  
W. Roy Hines, membre  
Charles A. Gracey, membre

*Avocat pour le Tribunal :* Shelley Rowe

*Greffier :* Janet Rumball

*Ont comparu :* Robert J. Perry, pour l'appelant  
Anne M. Turley, pour l'intimé

**Appel n° AP-93-250**

**KRAMER LTD.**

**Appelant**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

TRIBUNAL : ARTHUR B. TRUDEAU, membre président  
W. ROY HINES, 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*<sup>1</sup> (la Loi) à l'égard d'une cotisation établie par le ministre du Revenu national le 27 janvier 1993 au titre de la taxe de vente fédérale (TVF) impayée pendant la période allant du 30 septembre 1988 au 31 décembre 1990.

Lors de l'audience, l'avocate de l'intimé a reconnu qu'aux termes du paragraphe 81.11(2) de la Loi, qui stipule que l'établissement des cotisations se prescrit par quatre ans après que la taxe est devenue exigible, l'appelant a fait l'objet d'une cotisation erronée relativement à la TVF sur la régularisation des stocks et sur les ventes réalisées avant le 27 janvier 1989.

Il reste à déterminer dans le présent appel si une cotisation exacte a été établie à l'égard de l'appelant au titre de la TVF sur les ventes de certains moteurs diesels Caterpillar, soit les modèles n<sup>os</sup> 3306 et 3208 (les moteurs diesels en question), effectuées entre le 27 janvier 1989 et le 31 décembre 1990.

Le représentant de l'appelant, M. Robert J. Perry, gestionnaire des finances chez Kramer Ltd., a fait valoir que les ventes de certains des moteurs diesels en question, réalisées par l'appelant pendant la période visée par la cotisation, étaient exemptées de la TVF puisqu'il s'agissait soit de «[m]oteurs de traction utilisés à des fins agricoles» ou de «[m]achines agricoles et leurs pièces» aux termes de la partie IV de l'annexe III de la Loi, soit de «[p]ièces et matériel installés sur» des camions routiers aux termes de la partie XVII de l'annexe III de la Loi.

Le représentant de l'appelant a déclaré dans son témoignage que, pendant la période visée par la cotisation, l'appelant était un grossiste titulaire d'une licence, a importé les moteurs diesels en question ainsi que leurs pièces et les a vendus à des intervenants des secteurs de la construction, des mines, de la foresterie, de l'agriculture et des secteurs publics en Saskatchewan. Il a déclaré que l'appelant vend directement à chacun de ces secteurs, sauf ceux de l'agriculture et du transport, bien qu'il lui soit arrivé à l'occasion de leur vendre du matériel directement.

---

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

Pour appuyer son allégation selon laquelle certains des moteurs diesels en question ont été vendus à des fins agricoles ou qu'il s'agit de pièces pour des machines agricoles, le représentant de l'appelant a déclaré que certains des moteurs diesels en question ont été vendus à des distributeurs de matériel agricole qui ne vendent que du matériel de ce genre et qui ne servent que le marché agricole local. Il a fourni au Tribunal une copie du résumé de la cotisation établie par le ministère du Revenu national (Revenu Canada). Il a affirmé qu'il a examiné ce document et inscrit la mention «Ag» à côté de chaque vente faite à des distributeurs de matériel agricole, ces moteurs devant, à son avis, servir à des fins agricoles. Il a mentionné plus particulièrement un certain nombre des acheteurs de moteurs diesels en question qui, a-t-il déclaré, ne vendent que du matériel agricole.

Selon le représentant de l'appelant, comme celui-ci connaissait l'utilisation prévue des moteurs diesels en question, il n'a pas fait payer la TVF sur les ventes des moteurs. Il a soutenu, en outre, que la Loi ne renferme aucune disposition en vertu de laquelle une personne qui demande une exemption est tenue d'obtenir un certificat d'utilisation prévue. Par conséquent, l'appelant n'a obtenu aucun certificat.

Le représentant de l'appelant a déclaré que les moteurs diesels en question pouvaient servir à des applications autres que l'agriculture. Toutefois, il a déclaré qu'un moteur doit être configuré pour une application donnée. Par exemple, si un moteur est utilisé en agriculture, il pourrait être configuré pour tourner à un régime plus élevé que s'il sert dans le domaine de la construction. Il a expliqué qu'un moteur pourrait être configuré soit par le fabricant, soit par l'appelant, et qu'une configuration donnée peut servir à plus d'une application.

M. Darrin Murch, commis au service chez Bells Corners Automotive Machine Shop Ltd. (Bells Corner Automotive), a comparu comme témoin de l'intimé. Bells Corners Automotive reconditionne des moteurs, y compris des moteurs Caterpillar. M. Murch a une formation en analyse du fonctionnement des moteurs et effectue de telles analyses dans le cadre de ses fonctions chez Bells Corners Automotive.

M. Murch a traité des caractéristiques et des utilisations des moteurs diesels en question. Le modèle n° 3306 est un moteur à 6 cylindres en ligne destiné à des applications maritimes et industrielles, notamment dans des génératrices de grande taille, des compresseurs d'air et d'autres appareils de ce genre, ou dans du matériel imposant comme des niveleuses et des camions. Le modèle n° 3208 est un moteur à 8 cylindres utilisé dans des camions à des fins industrielles et agricoles.

Selon M. Murch, bien que tous les moteurs se composent de pièces comme la culasse, l'alésage, le bloc et le vilebrequin, les pièces d'appoint comme les systèmes d'injection, les collecteurs et les bâtis moteurs peuvent varier, de même que la puissance nominale en horse-power et le régime du moteur en fonction de l'utilisation prévue du moteur. Toutefois, ces pièces d'appoint et les réglages sont des éléments externes qui ne font pas partie intégrante du moteur. Un moteur est considéré comme étant configuré différemment d'un autre moteur en fonction de ses pièces d'appoint et de son réglage.

L'avocate de l'intimé a fait valoir que les pièces pour tracteurs agricoles sont exemptées de la TVF si elles sont achetées par de véritables agriculteurs et d'autres producteurs à titre de pièces destinées à des tracteurs utilisés uniquement à des fins agricoles. Elle a soutenu que les moteurs diesels en question ne sont pas admissibles à cette exemption puisque l'appelant les vend à des distributeurs de matériel agricole et qu'ils ne sont pas utilisés uniquement dans les machines agricoles.

L'avocate de l'intimé s'est reportée à la décision rendue par le Tribunal dans la cause *Union Tractor Ltd. c. Le ministre du Revenu national*<sup>2</sup> selon laquelle certains moteurs n'étaient pas exemptés de la TVF aux termes de la partie XVI de l'annexe III de la Loi à titre de «matériel de construction» puisqu'ils n'étaient pas conçus spécifiquement pour du matériel de construction. L'expression «conçus [...] pour» apparaît à l'article 1 de la partie XVI de l'annexe III qui traite du «Matériel de construction». Dans la cause *Union Tractor*, le Tribunal a conclu que le matériel en question avait une multiplicité d'usages et que les éléments de preuve produits n'étaient pas suffisants pour montrer que le matériel était conçu pour du «matériel de construction».

Le représentant de l'appelant a de plus soutenu que certains des moteurs diesels en question ont été vendus à des fins de transport et que, par conséquent, ils étaient exemptés de la TVF aux termes de la partie XVII de l'annexe III de la Loi qui traite du «Matériel de transport». Le représentant a cité l'article suivant de la partie XVII de l'annexe III :

*10. Pièces et matériel installés sur les marchandises exemptes de taxe mentionnées aux articles 1, 2, 4, 5, 6, 7 et 9 de la présente partie ou conçus pour être installés en permanence sur les marchandises exemptes de taxe mentionnées à l'article 3 de la présente partie lorsque le prix de vente demandé par le fabricant canadien ou la valeur à l'acquitté de l'article importé dépasse deux mille dollars l'unité, ou installés sur de telles marchandises avant la première utilisation de celles-ci; toutefois, les pièces et le matériel conçus pour le montage permanent ou montés sur les marchandises exemptes de taxe visées à l'article 1 de la présente partie ne sont exemptés de taxe que s'ils sont conçus pour faciliter le port ou la manutention du fret.*

Le représentant de l'appelant a remis au Tribunal des exemplaires de trois lettres d'utilisateurs finals de certains des moteurs diesels en question vendus par l'appelant et qui confirment que les moteurs ont été installés sur leurs camions par Freightliner Truck Sales Regina Ltd. Selon le représentant, l'appelant a été informé par un surveillant de la vérification de Regina (Saskatchewan) que, pour avoir droit à l'exemption aux termes de l'article 10 de la partie XVII de l'annexe III de la Loi, il lui suffisait d'obtenir des certificats confirmant que les moteurs avaient été installés sur des camions admissibles. Il n'a pas contesté le fait que les moteurs diesels en question n'avaient pas été installés par l'appelant.

L'avocate de l'intimé a fait valoir que les moteurs diesels en question ne sont pas admissibles à l'exemption aux termes de l'article 10 de la partie XVII de l'annexe III de la Loi parce qu'ils n'ont pas été installés par l'appelant sur du matériel de transport admissible au moment de la vente.

Le Tribunal fait remarquer qu'aux termes de l'article 51 de la Loi, «[l]a taxe imposée par l'article 50 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des marchandises mentionnées à l'annexe III». Le représentant de l'appelant a soutenu que les ventes de moteurs diesels en question n'étaient pas assujetties à la TVF puisque 1) certains des moteurs diesels en question étaient exemptés de la TVF aux termes de la partie IV de l'annexe III de la Loi soit à titre de «[m]oteurs de traction utilisés à des fins agricoles», soit à titre de «[m]achines agricoles et leurs pièces», et 2) certains des moteurs diesels en question étaient exemptés de la TVF aux termes de la partie XVII de l'annexe III à titre de «[p]ièces et matériel installés sur les marchandises exemptes de taxe mentionnées aux articles 1, 2, 4, 5, 6, 7 et 9» de la partie en question.

---

2. Appel n° AP-92-213, le 8 septembre 1993.

Le représentant de l'appelant a invoqué les articles suivants de la partie IV de l'annexe III de la Loi pour appuyer son allégation selon laquelle certains des moteurs diesels en question étaient exemptés soit à titre de «[m]oteurs de traction utilisés à des fins agricoles», soit à titre de «[m]achines agricoles et leurs pièces» :

*25. Moteurs de traction utilisés à des fins agricoles et leurs accessoires, à l'exclusion des machines ou outils destinés à être actionnés par ces moteurs, et les pièces achevées de ces moteurs et accessoires, ainsi que les matières devant servir exclusivement à la fabrication de ce qui précède.*

*29. Machines agricoles et leurs pièces.*

Le Tribunal est d'avis que les moteurs diesels en question peuvent être considérés comme des «[m]oteurs de traction utilisés à des fins agricoles» aux termes de l'article 25 de la partie IV de l'annexe III de la Loi. En se penchant sur l'applicabilité de l'article 25, le Tribunal a examiné le sens clair et courant du mot «*traction*» (traction) qui est défini comme «*the act or process of pulling a load or vehicle over a surface*<sup>3</sup>» ([traduction] l'action ou le processus qui consiste à tirer une charge ou un véhicule sur une surface) ou «*the action of drawing a body, vehicle, train, or the like, along a surface, as a road, track, railroad, or waterway*<sup>4</sup>» ([traduction] l'action de tirer un corps, un véhicule, un train ou un autre engin du genre, le long d'une surface comme une route, une piste, une voie ferrée ou un cours d'eau). Selon les éléments de preuve produits tant par le représentant de l'appelant que par le témoin de l'intimé, les moteurs diesels en question sont utilisés pour tirer une charge ou un véhicule sur des surfaces comme des routes, la terre ou des cours d'eau. De l'avis du Tribunal, les moteurs diesels en question sont donc des moteurs de traction.

Ayant conclu que les moteurs diesels en question sont des moteurs de traction, le Tribunal s'est penché sur la question de savoir si ces moteurs sont utilisés «à des fins agricoles». Le représentant de l'appelant a déclaré dans son témoignage que les moteurs diesels en question ont été vendus à des distributeurs de matériel agricole qui devaient les revendre à des agriculteurs pour utilisation dans du matériel agricole comme des tracteurs. Le Tribunal est d'avis que les moteurs diesels en question, que l'appelant a vendus à des distributeurs spécialisés dans la vente de matériel agricole, qui servent uniquement une collectivité agricole, en sachant que ces moteurs seraient revendus à des agriculteurs aux fins d'utilisation dans du matériel agricole, étaient utilisés à des fins agricoles.

Une comparaison du libellé de l'article 25 de la partie IV de l'annexe III de la Loi et de celui d'autres articles et parties de l'annexe III appuie l'interprétation, par le Tribunal, de l'expression «à des fins agricoles» de l'article 25. Par exemple, conformément à l'article 1 de la partie XII de l'annexe III, des «produits vendus aux municipalités ou importés par elles pour leur propre usage et non pour la revente» sont exemptés. Aux termes de l'article 1 de la partie XVII de l'annexe III, les «camions routiers destinés principalement au transport de marchandises» sont exemptés. Si l'intention du législateur avait été d'exiger que les moteurs de traction soient vendus directement aux agriculteurs et qu'ils soient conçus uniquement pour servir à des fins agricoles afin d'être admissibles à une exemption aux termes de l'article 25, comme l'a soutenu l'avocate de l'intimé, il aurait pu ajouter une expression du genre «vendus à des agriculteurs

---

3. *Gage Canadian Dictionary*, Toronto, Gage Publishing, 1983 à la p. 1190.

4. *The Random House Dictionary of the English Language*, 2<sup>e</sup> éd., Toronto, Random House, 1987 à la p. 2005.

pour leur utilisation propre et non destinés à la revente» et «conçus principalement» ou «conçus uniquement» à des fins agricoles. Le législateur a plutôt opté pour l'expression «à des fins agricoles».

Le représentant de l'appelant a aussi soutenu que certains des moteurs diesels en question étaient exemptés de la TVF aux termes de la partie XVII de l'annexe III de la Loi à titre de «[p]ièces et matériel installés sur les marchandises exemptes de taxe mentionnées aux articles 1, 2, 4, 5, 6, 7 et 9» de ladite partie. L'expression «installés» signifie, d'après le Tribunal, que l'installation doit avoir été faite au moment de l'incidence de la taxe, c'est-à-dire au moment des ventes des moteurs diesels en question. Rien, d'après le libellé de l'exemption, n'indique que l'exemption vise des pièces et du matériel qui sont destinés à être installés sur des marchandises exemptes de taxe à une date ultérieure.

Le représentant de l'appelant a remis au Tribunal des certificats confirmant que trois des moteurs diesels en question avaient été installés, en réalité, sur des camions routiers servant au transport de marchandises. Il ne fait, toutefois, aucun doute que ces moteurs diesels n'ont pas été installés dans les camions au moment de leur vente.

Par conséquent, l'appel est admis en partie. Le Tribunal renvoie l'affaire au ministre du Revenu national pour qu'il corrige le montant de la cotisation afin que cette dernière ne comprenne aucun montant pour la période précédant le 27 janvier 1989, ou pour qu'il corrige le montant de la TVF à payer sur les ventes de moteurs diesels qui ont été désignés par le représentant de l'appelant, sur le résumé de la cotisation, comme ayant été vendus à des fins agricoles.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau  
Membre président

W. Roy Hines

W. Roy Hines  
Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey  
Membre