

Ottawa, le mardi 20 septembre 1994

Appel n° AP-93-254

EU ÉGARD À un appel entendu le 19 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 24 juin 1993 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

BARTON TUBES LIMITED

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis.

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.

Membre président

Raynald Guay

Raynald Guay

Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey

Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger

Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-93-254

BARTON TUBES LIMITED

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, datée du 16 juin 1989, qui a eu pour effet de rejeter une demande de remboursement de 82 134,97 \$ au titre de la taxe de vente fédérale sur des ventes de marchandises désignées comme des tubes d'acier ordinaire et des tubes d'acier faiblement allié soudés par résistance. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les tubes d'acier peuvent être considérés comme des matériaux de construction aux termes de l'annexe IV de la Loi sur la taxe d'accise, donc assujettis au taux réduit de la taxe de vente fédérale aux termes de l'alinéa 50(1.1)b) de la Loi sur la taxe d'accise. Dans l'affirmative, il convient de déterminer si l'appelant a droit, aux termes de l'article 68 de la Loi sur la taxe d'accise, au remboursement de la différence entre la taxe de vente fédérale qu'il a payée et celle qu'il aurait payée s'il avait appliqué le taux réduit réservé aux matériaux de construction.

DÉCISION : *L'appel est admis. De l'avis du Tribunal, les tubes d'acier en question peuvent être considérés comme des matériaux de construction aux termes de l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi sur la taxe d'accise parce qu'ils sont conçus pour servir dans d'autres constructions. Ils sont donc taxables au taux réduit aux termes de l'alinéa 50(1.1)b) de la Loi sur la taxe d'accise.*

Le Tribunal estime que l'appelant avait l'intention de produire les tubes d'acier en question pour des utilisations particulières, c'est-à-dire pour construire des clôtures, des serres, des réseaux d'irrigation dans des serres ou des tours de transmission pour télévision. En outre, le Tribunal considère que ces utilisations sont comprises dans l'expression «autres constructions» mentionnée à l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi sur la taxe d'accise. Vu que les tubes d'acier sont considérés comme des matériaux de construction et que l'appelant aurait donc dû payer la taxe de vente fédérale au taux réduit, le Tribunal est d'avis que la taxe de vente fédérale payée par l'appelant au taux général applicable à toutes les marchandises a été payée par erreur. Par conséquent, l'appelant a droit, aux termes de l'article 68 de la Loi sur la taxe d'accise, au remboursement de la différence entre la taxe de vente fédérale qu'il a payée et celle qu'il aurait payée s'il avait appliqué le taux réduit réservé aux matériaux de construction.

Bien que le Tribunal soit persuadé que les tubes d'acier peuvent être considérés comme des matériaux de construction aux termes de l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi sur la taxe d'accise, il conclut que les tubes d'acier sont également admissibles à titre de matériaux de construction aux termes de l'article 21 de la partie I de l'annexe IV de la Loi sur la taxe d'accise parce qu'il s'agit de métal fabriqué pour structures.

Étant donné que le représentant de l'appelant et l'avocate de l'intimé n'ont pas été en mesure de confirmer que la demande de remboursement de l'appelant ne porte que sur la taxe de vente fédérale payée dans les deux ans précédant le dépôt de la demande, le Tribunal renvoie l'affaire au Ministre du Revenu national pour qu'il confirme le montant du remboursement.

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 19 mai 1994
Date de la décision : Le 20 septembre 1994

Membres du Tribunal : Robert C. Coates, c.r., membre président
Raynald Guay, membre
Charles A. Gracey, membre

Avocat pour le Tribunal : Shelley Rowe

Greffier : Janet Rumball

Ont comparu : Bart Singh, pour l'appelant
Cathy Doolan, pour l'intimé5

Appel n° AP-93-254

BARTON TUBES LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ROBERT C. COATES, c.r., membre président
RAYNALD GUAY, 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*¹ (la Loi) à l'égard d'une détermination du ministre du Revenu national (le Ministre), datée du 16 juin 1989, qui a eu pour effet de rejeter une demande de remboursement de 82 134,97 \$ au titre de la taxe de vente fédérale (TVF) sur des ventes de marchandises désignées comme des tubes d'acier ordinaire et des tubes d'acier faiblement allié soudés par résistance. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les tubes d'acier peuvent être considérés comme des matériaux de construction aux termes de l'annexe IV de la Loi, donc assujettis au taux réduit de la TVF aux termes de l'alinéa 50(1.1)b) de la Loi. Dans l'affirmative, il convient de déterminer si l'appelant a droit, aux termes de l'article 68 de la Loi, au remboursement de la différence entre la TVF qu'il a payée et celle qu'il aurait payée s'il avait appliqué le taux réduit réservé aux matériaux de construction.

M. John Paulino, comptable gestionnaire depuis 1986 auprès de Bull Moose Tube Limited, qui a remplacé Barton Tubes Limited, fabricant des tubes d'acier en question et titulaire de licence, a témoigné pour le compte de l'appelant. Selon M. Paulino, les tubes d'acier en question sont produits à partir de bandes d'acier de largeurs différentes qui sont enroulées pour former un tube, puis soudées. Il a expliqué que l'appelant produit des tubes d'acier selon les spécifications requises par l'utilisation prévue et que l'appelant ne conserve pas de tubes d'acier en stock. Tous les tubes d'acier emmagasinés dans l'entrepôt de l'appelant sont produits à la suite d'une commande précise d'un client particulier et non pour être stockés. Un client commande des tubes d'acier pour une utilisation particulière et précise les procédés particuliers auxquels les tubes d'acier doivent être soumis pour répondre aux normes de cette utilisation. Pour étayer son affirmation, M. Paulino a déposé quatre fiches signalétiques à titre de pièces.

La première fiche indique que les tubes d'acier serviront de «matériaux pour clôture» et qu'il est nécessaire de soumettre les tubes d'acier à un procédé d'emboutissage (embout effilé) et de les remétalliser. En vertu de ce procédé, une extrémité du tube d'acier est emboutie pour permettre de l'emboîter dans un autre tube. La note technique renferme ce qui suit :

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

Utiliser feuillards prégalvanisés
Emboutissage à une extrémité, 3 po, parallèle pour permettre emboîtement

[Traduction]

La deuxième fiche indique que les tubes d'acier sont utilisés dans des serres. La note technique renferme ce qui suit :

La soudure doit être pratiquée au centre du rebord de 1 po, +-1/8 po. La soudure ne peut être effectuée ailleurs parce qu'elle cause des problèmes sur le matériel de pliage de l'appelant. La zone de soudure doit être remétallisée à l'aide d'une solution pulvérisée (galvalume).

[Traduction]

La troisième fiche indique également que les tubes d'acier sont utilisés dans des serres, mais, comme l'a fait remarquer M. Paulino, il n'existe aucune spécification concernant la soudure parce que les tubes d'acier sont destinés au processus d'irrigation de la serre et non à la construction de la serre proprement dite.

La quatrième fiche indique que les tubes d'acier sont utilisés pour construire des tours de transmission pour télévision.

M. Paulino a également déposé des exemples de factures de tubes d'acier. Ces factures précisent que les marchandises vendues sont destinées à une utilisation commerciale, mais ne renferment pas de détails sur les spécifications et l'utilisation ressemblant à ceux énoncés dans les fiches signalétiques.

Le représentant de l'appelant a soutenu que les tubes d'acier constituent des matériaux de construction d'après le libellé de l'article 16 ou de l'article 21 de la partie I de l'annexe IV de la Loi. L'article 16 est rédigé comme suit :

Tuyaux, conduites et tubes conçus pour servir dans des bâtiments, des égouts, des réseaux d'irrigation ou de drainage, de pipelines et dans d'autres constructions; leurs robinets, soupapes et raccords.

L'article 21 de la partie I de l'annexe IV de la Loi renferme ce qui suit :

Métal de construction et métal fabriqué pour bâtiments et autres structures.

Lors de la discussion portant sur l'applicabilité de l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, le représentant de l'appelant s'est reporté aux décisions rendues par la Commission du tarif dans les causes *Walkem & Wing Machinery Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*² et *Northern Alberta Institute of Technology c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*³, dans le cadre desquelles la Commission du tarif a interprété l'expression «conçus pour servir». Il a également cité la décision du Tribunal dans la cause *Unisys Canada Inc. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁴, selon laquelle le terme «directement» ne signifie pas «uniquement» ou «exclusivement». Le représentant a mentionné que les tubes d'acier en

2. (1983), 8 R.C.T. 724.

3. (1984), 9 R.C.T. 367.

4. Appel n° 2566, le 3 juin 1992.

question peuvent être utilisés à d'autres fins, mais que cette possibilité ne modifie en rien le fait qu'ils sont conçus pour une utilisation finale. Il a donc fait valoir que les tubes d'acier en question sont conformes à la description des tubes conçus pour servir dans d'autres constructions, comme il est mentionné à l'article 16.

Le représentant de l'appelant a établi une distinction entre les tubes d'acier en question et ceux qui n'ont pas été considérés comme des matériaux de construction dans la décision rendue par le Tribunal dans la cause *Perma Tubes Ltd. c. Le ministre du Revenu national*⁵. Dans cette cause, le Tribunal a conclu que les cylindres ou tubes de carton utilisés comme coffrages pour contenir le béton liquide aux fins de la production de colonnes ne constituent pas des matériaux de construction aux termes de l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi parce qu'ils ne sont pas incorporés dans le bâtiment ou la structure et n'en constituent pas un élément. Le représentant a fait valoir que les tubes d'acier en question sont incorporés à demeure dans les structures qu'ils servent à construire et en constituent un élément.

Pour ce qui est de l'applicabilité de l'article 21 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, et plus particulièrement de la question de savoir si les tubes d'acier ont été utilisés pour construire des structures, le représentant de l'appelant s'est reporté à la décision du Tribunal rendue dans la cause *Structural Tech Corporation Ltd. c. Le ministre du Revenu national*⁶, où le Tribunal a établi qu'un échafaudage est une structure. Le représentant a fait remarquer que si un échafaudage est une structure et est considéré comme tel, une tour de transmission pour télévision, une serre et une clôture peuvent également être considérées comme des structures.

L'avocate de l'intimé a fait valoir que les tubes d'acier en question ne peuvent être exonérés de la TVF aux termes du paragraphe 50(1.1) de la Loi que si l'appelant prouve que ces tubes d'acier sont des matériaux de construction aux termes de la partie I de l'annexe IV de la Loi ou d'après les dispositions du *Règlement relatif à la taxe de vente sur les matériaux de construction*⁷.

L'avocate de l'intimé a affirmé que les tubes d'acier en question ne sont pas destinés au genre d'activités de construction visées par l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi. Elle a plus particulièrement insisté sur l'expression «conçus pour servir dans des bâtiments, des égouts, des réseaux d'irrigation ou de drainage, de pipelines et dans d'autres constructions; leurs robinets, soupapes et raccords». Elle a soutenu que l'expression «autres constructions» doit être interprétée en tenant compte des applications énumérées et, qu'ainsi, seuls les tubes conçus pour permettre le passage des matières liquides sont visés par l'article 16.

À titre d'argument de rechange, l'avocate de l'intimé a fait valoir que l'appelant n'a pas produit suffisamment d'éléments de preuve pour montrer qu'il conçoit les tubes d'acier en question aux fins des applications énoncées à l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi. Elle a ajouté que les tubes d'acier sont vendus comme tubes d'utilisation générale destinés à diverses applications et que les factures ne précisent pas la vente d'un produit spécial, comme des tuyaux d'irrigation, des conduites ou des tuyaux de structure; les tubes d'acier en question sont plutôt simplement décrits comme des tubes commerciaux.

5. Appel n° AP-89-267, le 19 août 1991.

6. Appel n° AP-92-190, le 5 octobre 1993.

7. C.R.C. 1978, ch. 587.

Pour ce qui est de l'applicabilité de l'article 21 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, l'avocate de l'intimé a fait valoir que les tubes d'acier en question ne peuvent être considérés comme du métal de construction ou du métal fabriqué. Elle s'est reportée à la lettre qu'a fait parvenir le ministre du Revenu national (Revenu Canada) à l'appelant, le 22 juin 1990, dans laquelle il est mentionné que le métal de construction doit être produit d'après les normes de l'industrie de la construction, c'est-à-dire conformément aux spécifications applicables à [traduction] «l'acier de construction creux définies» par l'Institut canadien de la construction en acier. Il est également précisé dans cette lettre que le métal fabriqué doit être destiné à être incorporé à demeure dans un bâtiment ou une structure et que si le métal est [traduction] «coupé, plié ou formé d'une autre façon pour une application donnée, il est, selon toute vraisemblance, destiné à être incorporé à demeure».

L'avocate de l'intimé a précisé que le fait que les tubes d'acier en question puissent servir à certaines fins, notamment pour des serres, des échafaudages, des clôtures, des tours de transmission pour télévision et des auvents, révèle qu'ils constituent un produit d'utilisation générale.

Enfin, l'avocate de l'intimé a prétendu que Revenu Canada ne peut être lié par une interprétation erronée de la loi de la part de ses fonctionnaires.

De l'avis du Tribunal, les tubes d'acier en question constituent des matériaux de construction aux termes de l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, car il s'agit de tubes conçus pour servir dans d'autres constructions, donc taxables au taux réduit de la TVF aux termes de l'alinéa 50(1.1)b) de la Loi.

Le Tribunal et la Commission du tarif ont toujours maintenu que les marchandises sont conçues pour une utilisation particulière s'il y a une intention délibérée de la part du producteur de ces marchandises quant à la nature de l'utilisation ultime des marchandises⁸. Le témoignage de M. Paulino et les fiches signalétiques révèlent, de l'avis du Tribunal, que lorsque l'appelant a produit les tubes d'acier en question, il en connaissait l'utilisation ultime et les a produits d'après les spécifications requises pour cette utilisation particulière. Le Tribunal est donc persuadé que l'appelant avait l'intention de produire les tubes d'acier en question pour un certain nombre d'utilisations particulières, c'est-à-dire la construction de clôtures, de serres, de réseaux d'irrigation dans des serres ou de tours de transmission pour télévision.

Ayant conclu que les tubes d'acier en question sont conçus pour des utilisations particulières, le Tribunal doit ensuite déterminer si les utilisations auxquelles ces tubes sont destinées, c'est-à-dire des clôtures, des serres, des réseaux d'irrigation dans des serres ou des tours de transmission pour télévision, sont visées par l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi. L'avocate de l'intimé a fait valoir que la construction de clôtures, de serres et de tours de transmission pour télévision ne peut être considérée comme comprise dans l'expression «autres constructions», car ces utilisations ne prévoient pas le passage de matières liquides, comme c'est le cas pour les égouts, les réseaux d'irrigation ou de drainage, et de pipelines, qui sont mentionnés à l'article 16.

8. Voir *Union Tractor Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-92-213, le 8 septembre 1993 à la p. 3; *Walkem & Wing Machinery Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise* (1983), 8 R.C.T. 724 à la p. 728; *Northern Alberta Institute of Technology c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise* (1984), 9 R.C.T. 367 à la p. 370.

Cependant, le Tribunal fait remarquer que l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi mentionne également les tubes conçus pour servir dans des bâtiments. Il ne peut donc admettre l'interprétation restreinte proposée par l'avocate de l'intimé. Il estime plutôt que l'expression «autres constructions» doit être envisagée dans un sens plus large de manière à englober la construction de clôtures, de serres et de tours de transmission pour télévision. La règle *ejusdem generis* appliquée pour l'interprétation des lois et invoquée par l'avocate de l'intimé exige que les termes généraux se limitent au genre ou à la catégorie des termes précis qui les précèdent. Cependant, l'application de cette règle nécessite l'existence d'un genre, d'une classe ou d'une catégorie distinct⁹. Selon le Tribunal, les utilisations mentionnées à l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi ne correspondent pas toutes à une classe ou à une catégorie de marchandises servant à faciliter le passage de matières liquides, comme l'a laissé entendre l'avocate de l'intimé. Plus particulièrement, le Tribunal est d'avis que les tubes conçus pour servir dans des bâtiments ne se limitent pas nécessairement à une utilisation comprenant le passage de matières liquides.

Bien que le Tribunal soit persuadé que les tubes d'acier en question peuvent être considérés comme des matériaux de construction aux termes de l'article 16 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, il conclut que les tubes d'acier sont également admissibles à titre de matériaux de construction aux termes de l'article 21 parce qu'il s'agit de métal fabriqué pour structures.

Pour déterminer que les tubes d'acier en question sont du métal fabriqué, le Tribunal s'est reporté à la décision de la Commission du tarif dans la cause *Alcan Canada Products Limited c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*¹⁰. Dans cette cause, la Commission du tarif a conclu que les feuilles d'aluminium enroulées, qui sont coupées en longueurs, emballées et enroulées aux fins de traitement final ou de vente aux entrepreneurs qui les installent sur des immeubles, constituaient du métal fabriqué, même si l'aluminium devait être coupé et plié avant d'être incorporé en permanence dans un immeuble. Les faits invoqués dans la cause *Alcan* sont semblables à ceux du présent appel, les tubes d'acier en question étant produits à partir de bandes d'acier de largeurs différentes qui sont enroulées pour constituer un tube, puis soudées. Les tubes d'acier peuvent répondre à des spécifications diverses, comme l'emboutissage des extrémités ou la remétallisation, ou exiger des soudures spéciales pour des utilisations particulières, notamment des clôtures, des serres et des tours de transmission pour télévision, même s'ils doivent être pliés ou coupés avant d'être utilisés. Comme il a été précisé dans la cause *Alcan*, le Tribunal est d'avis que les bandes d'acier ont été soumises à certaines transformations depuis leur forme initiale jusqu'à l'étape du métal fabriqué.

Pour interpréter la signification de l'expression «structure» mentionnée à l'article 21 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, le Tribunal a jugé utile de se reporter à sa décision antérieure rendue dans la cause *Husmann Store Equipment Limited c. Le ministre du Revenu national*¹¹. Dans cette cause, le Tribunal a conclu que les étagères ne constituaient pas du métal de construction ou du métal fabriqué pour bâtiments et autres structures, car il estimait qu'il s'agissait de matériel ou d'accessoires, et non de structures. Pour déterminer ce qui constitue une structure, le Tribunal s'est reporté aux critères suivants jugés pertinents pour une structure par la Cour suprême du Canada dans la cause *Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. et Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. c. Sa Majesté la Reine*¹² : 1) les marchandises sont construites; 2) elles sont conçues pour être enfouies sous terre et sont intégrées au terrain dans lequel elles sont installées; et 3) elles ne

9. E.A. Driedger, *Construction of Statutes*, 2^e éd., Toronto, Butterworths, 1983 aux pp. 111-12.

10. (1980), 7 R.C.T. 40.

11. Appel n° AP-89-027, le 7 juin 1990.

12. [1978] 2 R.C.S. 612 à la p. 620.

font pas partie d'un bâtiment ou d'une autre structure.

En appliquant ces critères au présent appel, le Tribunal estime que les clôtures, les serres et les tours de transmission pour télévision satisfont à tous les critères énoncés dans la cause *Superior* et qu'il s'agit donc de structures au sens de l'article 21 de la partie I de l'annexe IV de la Loi.

Puisque les tubes sont considérés comme des matériaux de construction et que l'appelant aurait donc dû payer la TVF au taux réduit aux termes de l'alinéa 50(1.1)*b*) de la Loi, le Tribunal est d'avis que la TVF payée par l'appelant au taux général applicable à toutes les marchandises a été payée par erreur. Par conséquent, l'appelant a droit, aux termes de l'article 68 de la Loi, au remboursement de la différence entre la TVF qu'il a payée et celle qu'il aurait payée s'il avait appliqué le taux réduit réservé aux matériaux de construction.

Le Tribunal fait remarquer que le délai pour faire une demande de remboursement aux termes de l'article 68 de la Loi (anciennement l'article 44) a été ramené de quatre à deux ans en 1986 aux termes d'une modification apportée à la Loi et réputée en vigueur à compter du 24 mai 1985¹³. L'article 68 de la loi précise qu'une personne a droit à un remboursement si elle en fait la demande «dans les deux ans suivant le paiement de ces sommes». La date figurant sur la demande de remboursement de l'appelant est le 6 avril 1989. L'appelant n'a donc droit qu'au remboursement de la TVF payée au cours des deux années antérieures au 6 avril 1989.

L'appel est admis. Étant donné que le représentant de l'appelant et l'avocate de l'intimé n'ont pas été en mesure de confirmer que la demande de remboursement de l'appelant ne porte que sur la TVF payée dans les deux ans précédant le dépôt de la demande, le Tribunal renvoie l'affaire au Ministre pour qu'il confirme le montant du remboursement.

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.

Membre président

Raynald Guay

Raynald Guay

Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey

Membre

13. L.C. 1986, ch. 9, par. 23(3).