

Ottawa, le mercredi 2 novembre 1994

Appel n° AP-93-257

EU ÉGARD À un appel entendu le 25 avril 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 28 juin 1993 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

TEKNION FURNITURE SYSTEMS INC.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis.

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey
Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-93-257

TEKNION FURNITURE SYSTEMS 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. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si des marchandises décrites comme des panneaux préfabriqués, des accessoires et des portes et fenêtres connexes utilisés pour construire des postes de travail et des bureaux dans des bâtiments sont admissibles au taux réduit de la taxe conformément au paragraphe 50(1.1) de la Loi sur la taxe d'accise. Plus précisément, la question en litige consiste à déterminer si les panneaux préfabriqués et les accessoires sont des matériaux de construction au sens de l'article 18 de la partie I de l'annexe IV de la Loi sur la taxe d'accise ou de l'alinéa 2q) du Règlement relatif à la taxe de vente sur les matériaux de construction et si les portes et fenêtres connexes sont des matériaux de construction au sens de l'article 3 de la partie I de l'annexe IV de la Loi sur la taxe d'accise.

DÉCISION : *L'appel est admis. Les panneaux préfabriqués et les accessoires correspondent à la description des marchandises énumérées à l'alinéa 2q) du Règlement relatif à la taxe de vente sur les matériaux de construction et, à ce titre, sont admissibles au taux réduit de la taxe. Les portes et fenêtres connexes sont admissibles au taux réduit de la taxe conformément à l'article 3 de la partie I de l'annexe IV de la Loi sur la taxe d'accise, étant donné qu'elles correspondent de toute évidence à la description des marchandises énumérées à cet article. Plus précisément, ces marchandises sont des portes et fenêtres pour bâtiments ou autres structures.*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 25 avril 1994
Date de la décision : Le 2 novembre 1994*

*Membres du Tribunal : Charles A. Gracey, membre président
Arthur B. Trudeau, membre
Robert C. Coates, c.r., membre*

Avocat pour le Tribunal : Joël J. Robichaud

Greffier : Janet Rumball

*Ont comparu : John M. Campbell, pour l'appelant
Anne Michaud, pour l'intimé*

Appel n° AP-93-257

TEKNION FURNITURE SYSTEMS INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : CHARLES A. GRACEY, membre président
ARTHUR B. TRUDEAU, membre
ROBERT C. COATES, c.r., 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 5 février 1992, par laquelle une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) a été rejetée. Le Ministre a ratifié la détermination dans un avis de décision daté du 28 juin 1993.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si des marchandises décrites comme des panneaux préfabriqués, des accessoires² et des portes et fenêtres connexes utilisés pour construire des postes de travail et des bureaux dans des immeubles sont admissibles au taux réduit de la taxe conformément au paragraphe 50(1.1) de la Loi. Plus précisément, la question en litige consiste à déterminer si les panneaux préfabriqués et les accessoires sont des matériaux de construction au sens de l'article 18 de la partie I de l'annexe IV de la Loi ou de l'alinéa 2q) du *Règlement relatif à la taxe de vente sur les matériaux de construction*³ (le Règlement) et si les portes et fenêtres connexes sont des matériaux de construction au sens de l'article 3 de la partie I de l'annexe IV de la Loi.

L'appelant est un fabricant de divers produits, dont les marchandises en question. À l'audience, M. David A. Bunn, directeur des programmes de satisfaction du consommateur pour Teknion Furniture Systems Inc. et M. Thomas Seuberlich, consultant chez SFI, une entreprise d'installation de bureaux, ont témoigné pour le compte de l'appelant.

M. Bunn a décrit les marchandises en question et a expliqué comment les ensembles de bureau de l'appelant sont installés. Il a expliqué que les marchandises en question sont utilisées dans la construction de bureaux et de postes de travail à l'intention des employés dans des immeubles. L'appelant construit des bureaux particuliers séparés par des panneaux qui sont montés dans des bâtis internes en acier. Les murs ainsi fabriqués sont normalement fixés aux murs, aux colonnes ou aux plafonds permanents de l'immeuble et, dans certains cas, vont du plancher au plafond. En règle générale, on y installe des portes ou des fenêtres, voire les deux. Dans d'autres cas, bien que des bureaux particuliers soient construits, les murs fabriqués ne vont pas du plancher au plafond et leur hauteur peut varier en fonction des besoins particuliers des clients. L'appelant assemble également des panneaux pour former des cloisons d'une hauteur

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
2. Aux fins du présent appel, les accessoires comprennent les moulures, les baguettes d'angle, les charnières, les couvre-joints, les raccords muraux, les raccords entre panneaux et les panneaux réglables.
3. C.R.C. 1978, ch. 587.

de seulement trois ou quatre pi et ainsi construire des postes de travail. En outre, ces cloisons peuvent être autoportantes, étant donné qu'elles ne sont pas nécessairement fixées au plancher. Dans certains cas, toutefois, elles sont fixées aux colonnes d'alimentation qui, elles, sont normalement fixées au plancher ou au plafond.

M. Bunn a expliqué qu'il existe essentiellement trois types de panneaux : 1) les panneaux standard qui sont constitués d'acier et qui sont revêtus de matériaux insonorisants; 2) les panneaux standard avec colonne d'alimentation intégrée, qui permettent l'accès à des canalisations internes contenant des fils et des câbles de communication; et 3) les panneaux modulaires avec colonne d'alimentation intégrée, qui ont les mêmes caractéristiques que les panneaux standard avec colonne d'alimentation intégrée et des caractéristiques particulières qui permettent de régler facilement la hauteur des panneaux. Tous les panneaux doivent être conformes à des normes de réduction du bruit. Les panneaux de l'appelant sont habituellement constitués d'acier, d'aluminium, de fibre de verre, de verre trempé ou d'acrylique et sont offerts dans une gamme variée de couleurs. M. Bunn a également expliqué comment les câbles sont installés dans les panneaux de l'appelant. Des câbles de communication permettent le branchement des ordinateurs et des téléphones, par exemple, et des fils électriques et prises de courant permettent le branchement du matériel de bureau électrique. Les fils sont habituellement reliés au plafond ou aux murs de l'immeuble au moyen des colonnes d'alimentation.

M. Bunn a mentionné que les ensembles de bureau de l'appelant sont conçus pour une durée de vie d'environ 20 à 25 ans. Une fois installés, des modifications peuvent être apportées, par exemple, aux structures internes ou au câblage afin de répondre aux nouveaux besoins des clients. Des portes et des fenêtres peuvent également être ajoutées ou enlevées. Le réaménagement important d'un plan d'étage peut exiger beaucoup de travail, comme le démontage des marchandises, le remaniement du plan d'étage, la dépose des câbles de communication et des fils électriques, puis la combinaison de l'ancien et du nouveau produit et la réinstallation du câblage. Toutefois, M. Bunn a déclaré que de tels réaménagements sont très rares. Lors du contre-interrogatoire, M. Bunn a expliqué que les marchandises en question doivent respecter certaines normes de construction et d'électricité concernant, par exemple, la résistance à l'inflammation des matériaux et la non-compatibilité des fils électriques et des câbles de communication.

M. Seuberlich a déclaré que, à titre d'installateur, on lui remet une série de plans dont, par exemple, le plan d'ensemble de l'immeuble qui indique l'aménagement complet de l'installation, un plan qui décrit les panneaux et indique l'endroit où ils doivent être placés, un plan qui indique l'endroit où passeront les fils électriques et l'endroit, à l'intérieur des panneaux, où les prises de courant doivent être installées, ainsi qu'un plan qui fait état des composants qui peuvent être fixés aux panneaux. Il a expliqué que l'installateur de l'ensemble de bureau participe à la rencontre de conception, qui a habituellement lieu dans le cadre d'un projet de construction, quel qu'il soit. Les différents entrepreneurs chargés de la finition intérieure ou de la construction même de l'immeuble assistent à cette rencontre, c.-à-d. les électriciens, les peintres, les architectes et les personnes chargées d'aménager les locaux en vue de l'occupation par les locataires. M. Seuberlich a expliqué que, en tant qu'installateur, il est important pour lui de participer à cette rencontre, afin d'être au courant des différentes questions soulevées, comme le calendrier des travaux de construction.

M. Seuberlich a expliqué que, dans certains cas, un raccord mural est utilisé pour bien fixer les panneaux à la colonne existante ou au mur extérieur de l'immeuble. Pour ce faire, des trous doivent être percés dans le mur ou la colonne. Le raccord est ensuite boulonné au mur ou à la colonne et les panneaux sont fixés au raccord. On procède souvent de cette manière pour assurer la solidité du montage. M. Seuberlich a expliqué que la dépose du raccord laisserait un trou dans le mur. Il faudrait donc que le mur soit replâtré et repeint. Il a également expliqué que la dépose d'un raccord à la colonne d'alimentation au plafond laisserait un trou au plafond.

Voici, aux fins du présent appel, les dispositions applicables de la partie I de l'annexe IV de la Loi :

MATÉRIAUX DE CONSTRUCTION

3. Portes, fenêtres et persiennes pour bâtiments, et autres structures et ferrures pour celles-ci, à l'exclusion des cadenas; moustiquaires et auvents pour portes et fenêtres.

18. Placoplâtres et autres panneaux muraux, cartons-fibres, papier de construction et autres matériaux pour plafonds et murs ainsi que les matériaux d'isolation thermique ou acoustique, à l'exclusion des :

a) moquettes;

b) papiers peints et revêtements semblables pour murs intérieurs.

Voici, aux fins du présent appel, les dispositions applicables du Règlement :

2. Les articles et matières suivants sont prescrits, aux fins de la partie I de l'annexe [IV] de la Loi sur la taxe d'accise, comme matériaux de construction :

q) sections de murs, cloisons divisions préfabriquées devant être installées en permanence dans des bâtiments, à l'exclusion des étagères et autres meubles assemblés ou non assemblés.

S'appuyant sur les décisions de la Cour suprême du Canada dans les causes *Stuart Investments Limited c. Sa Majesté la Reine*⁴ et *Johns-Manville Canada Inc. c. Sa Majesté la Reine*⁵, l'avocat de l'appelant a soutenu que les lois fiscales ne doivent pas être interprétées d'une manière trop stricte et que toute incertitude raisonnable ou ambiguïté factuelle découlant de l'ambiguïté de la loi doit jouer en faveur du contribuable.

Selon l'avocat de l'appelant, les panneaux préfabriqués et les accessoires sont décrits à l'article 18 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, étant donné qu'il s'agit de panneaux muraux, d'autres matériaux pour murs ou de matériaux d'isolation acoustique. S'appuyant sur les définitions de dictionnaires, l'avocat a indiqué que le terme anglais «*wall*» (mur) désigne tout simplement une structure verticale plate qui sert à compartimenter et à délimiter l'espace et que, pour être ainsi considéré, il n'est pas nécessaire qu'il soit porteur, c'est-à-dire qu'il aide à soutenir la charge de l'immeuble. Il a donc fait valoir que les panneaux préfabriqués et les accessoires sont des murs ou des matériaux pour murs, étant donné qu'ils servent à la construction de structures architecturales verticales destinées à compartimenter l'espace. Le fait qu'ils ne soient pas fixés à l'immeuble ou ne servent pas à en soutenir la charge ne doit pas être déterminant. Plus précisément, l'avocat a indiqué qu'il s'agit de «*panneaux muraux*», étant donné qu'ils sont autoportants et sont soutenus par la charpente de l'immeuble. Selon lui, les panneaux préfabriqués et les accessoires sont des matériaux d'isolation acoustique, puisqu'ils sont conçus pour amortir le bruit.

Si le Tribunal devait conclure que les panneaux préfabriqués et les accessoires ne correspondent pas à la description des marchandises énumérées à l'article 18 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, l'avocat de l'appelant a soutenu qu'ils correspondent à la description des marchandises énumérées à l'alinéa 2*q*) du Règlement. Ainsi, ces marchandises sont des «*sections de murs, cloisons divisions préfabriquées devant être installées en permanence dans des bâtiments*». Il s'agit de cloisons puisqu'ils servent à compartimenter l'espace. L'avocat a également fait valoir que les dispositions de l'article 18 n'exigent pas que les marchandises soient installées en permanence pour être admissibles au taux réduit de la taxe. Si le Tribunal devait

4. [1984] 1 R.C.S. 536.

5. [1985] 2 R.C.S. 46.

conclure qu'une telle exigence existe ou que les panneaux préfabriqués et les accessoires sont décrits plus précisément à l'alinéa 2q) du Règlement, où l'exigence relative à l'installation en permanence est explicite, l'avocat a soutenu que les marchandises en question satisfont à cette exigence, étant donné qu'elles sont destinées à être installées en permanence. S'inspirant de décisions antérieures du Tribunal, l'avocat a fait valoir que la notion de permanence ne suppose pas qu'une chose demeurera en place pour toujours, sans modification. L'installation permanente ne signifie pas qu'une fois installées, les marchandises ne peuvent plus jamais être enlevées. Cette notion signifie plutôt que les marchandises doivent être installées de manière à répondre à des objectifs qui sont ni temporaires ni transitoires.

Enfin, l'avocat de l'appelant a fait valoir que les portes et fenêtres connexes sont admissibles au taux réduit de la taxe conformément à l'article 3 de la partie I de l'annexe IV de la Loi. L'avocat a fondé cet argument sur des définitions de dictionnaires des termes anglais «*door*» (porte) et «*window*» (fenêtre).

L'avocate de l'intimé a soutenu que les panneaux préfabriqués et les accessoires sont des murs ou cloisons préfabriqués et que, par conséquent, ils correspondent expressément à la description des marchandises énumérées à l'alinéa 2q) du Règlement. Elle a fait valoir qu'ils ne peuvent être considérés comme des «panneaux muraux» au sens de l'article 18 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, étant donné qu'ils sont expressément décrits comme des murs ou cloisons préfabriqués à l'alinéa 2q) du Règlement. S'appuyant sur la règle *ejusdem generis* pour l'interprétation des lois, l'avocate a fait valoir que les panneaux préfabriqués et les accessoires ne peuvent être assimilés à «[d']autres matériaux [...] pour murs au sens de l'article 18», étant donné qu'ils ne font pas partie de la catégorie de marchandises décrites comme étant des placoplâtres, des cartons-fibres ou du papier de construction aux termes de cet article. Plus précisément, elle a soutenu que pour être visées par la description des marchandises énumérées à l'article 18, les marchandises doivent servir à la construction de murs. En l'espèce, les panneaux préfabriqués et les accessoires ne peuvent être utilisés dans la construction de murs, étant donné que les murs existent déjà.

Selon l'avocate de l'intimé, l'article 18 de la partie I de l'annexe IV de la Loi stipule expressément que, pour être admissibles au taux réduit de la taxe, les marchandises doivent être installées en permanence. Étant donné que les panneaux préfabriqués et les accessoires ne sont pas installés en permanence, ils ne peuvent être visés par la description des marchandises énumérées à l'article 18 de la partie I de l'annexe IV de la Loi ou à l'alinéa 2q) du Règlement, où l'exigence relative à la permanence est explicite. D'après l'avocate, les panneaux préfabriqués et les accessoires ne sont pas installés en permanence parce qu'ils peuvent être enlevés facilement, bien qu'il en coûte quelque chose. En outre, une fois les marchandises installées, des changements peuvent être apportés pour répondre aux besoins des clients. Par exemple, en faisant quelques changements, un client peut ajouter ou éliminer des bureaux ou des postes de travail. Enfin, l'avocate a fait valoir que les panneaux préfabriqués et les accessoires ne sont pas installés en permanence, puisqu'ils peuvent être enlevés sans que cela cause des dommages indus à la propriété.

L'avocat de l'appelant a soutenu que les panneaux préfabriqués et les accessoires sont admissibles au taux réduit de la taxe aux termes de l'article 18 de la partie I de l'annexe IV de la Loi. Si le Tribunal conclut que cet article ne décrit pas convenablement les panneaux préfabriqués et les accessoires, l'avocat a fait valoir, à titre subsidiaire, qu'ils sont admissibles au taux réduit de la taxe aux termes de l'alinéa 2q) du Règlement.

Pour rendre sa décision, le Tribunal a estimé que les panneaux préfabriqués et les accessoires pouvaient être admissibles au taux réduit de la taxe aux termes soit de l'article 18 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, soit de l'alinéa 2q) du Règlement. Selon le Tribunal, ces deux dispositions ne s'excluent pas mutuellement. Le Tribunal est d'avis que certains produits peuvent correspondre, par exemple, à la description de marchandises considérées comme des «panneaux muraux» aux termes de l'article 18 et, en même temps, être conformes à la description

de marchandises considérées comme des «sections de murs [...] préfabriquées» aux termes de l'alinéa 2q) du Règlement. Le Tribunal a donc examiné dans laquelle des deux descriptions il conviendrait mieux de classer les panneaux préfabriqués et les accessoires.

Selon le Tribunal, les panneaux préfabriqués et les accessoires dont il est question dans le présent appel correspondent de façon plus évidente à la description des marchandises énumérées à l'alinéa 2q) du Règlement. Les éléments de preuve montrent que ces marchandises sont, de toute évidence, des cloisons préfabriquées. Elles sont utilisées pour compartimer l'espace afin de créer des bureaux particuliers et des postes de travail à l'intention des employés.

Ayant déterminé que les panneaux préfabriqués et les accessoires sont des cloisons préfabriquées, le Tribunal doit ensuite décider s'ils sont destinés à être «installé[s] en permanence dans des bâtiments». Pour trancher cette question, le Tribunal s'est appuyé sur une décision rendue par la Commission du tarif dans la cause *Selenia Food Equipment Limited c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁶, selon laquelle des armoires de cuisine étaient destinées à être «installées à demeure dans des bâtiments»⁷. La Commission du tarif a conclu que le fait que les marchandises pouvaient être enlevées sans endommager l'immeuble dans lequel elles étaient installées ne permettait pas de déterminer si elles étaient ou non destinées à être «installées à demeure dans des bâtiments». La Commission du tarif désirait plutôt savoir si les marchandises avaient été installées pour répondre à des objectifs et des besoins qui étaient loin d'être temporaires ou transitoires. La Commission du tarif a également examiné la façon dont les marchandises étaient fixées dans les locaux et leur durée de vie prévue. Étant donné que les armoires de cuisine, dans cette cause, étaient fabriquées en fonction des besoins précis et des exigences d'espace des acheteurs pour des établissements et des restaurants (chaque armoire ayant été boulonnée ou vissée très solidement à la cloison) et qu'elles étaient conçues pour une durée de vie prévue d'environ 30 à 35 ans, la Commission du tarif a conclu qu'elles étaient destinées à être «installées à demeure dans des bâtiments».

Dans la présente cause, les éléments de preuve montrent que, bien que les panneaux soient préfabriqués, ils sont habituellement conçus pour répondre aux besoins des clients. Ils sont préfabriqués en ce sens qu'ils sont fabriqués à l'usine de l'appelant et non sur le chantier de construction de l'immeuble à bureaux. Leurs dimensions sont établies en fonction d'un plan particulier de construction ou d'aménagement de bureaux. Il existe également un plan qui indique l'endroit exact où les panneaux doivent être installés. Ainsi, comme dans la cause *Selenia Food* pour ce qui est des armoires de cuisine, le Tribunal est d'avis que les panneaux préfabriqués et les accessoires sont fabriqués en fonction des besoins précis et des exigences d'espace des clients et conclut qu'il s'agit d'un facteur important dont il faut tenir compte pour déterminer si les panneaux préfabriqués et les accessoires sont destinés à être «installé[s] en permanence dans des bâtiments».

Les éléments de preuve révèlent également que, dans certains cas, les panneaux préfabriqués sont fixés à une colonne existante ou à un mur extérieur de l'immeuble à l'aide d'un raccord, souvent dans le but d'accroître la solidité du montage. Dans d'autres cas, les panneaux préfabriqués sont fixés à des colonnes d'alimentation qui, elles, sont normalement fixées au plancher ou au plafond. Bien qu'il existe moins de données sur la fixation des panneaux en l'espèce comparativement aux armoires de cuisine dans la cause *Selenia Food*, le Tribunal juge qu'il s'agit également d'un facteur important pour déterminer si les panneaux préfabriqués et les accessoires sont destinés à être «installé[s] en permanence dans des bâtiments». Enfin, les éléments de preuve montrent que les marchandises en question ont été conçues de manière à pouvoir être utilisées pendant environ 20 à 25 ans. Une fois que les marchandises sont installées, les clients n'ont aucune intention de les remplacer ou de les enlever. Les éléments de preuve

6. (1988), 13 R.C.T. 139.

7. *Ibid.* à la p. 150.

montrent également que la dépose des panneaux préfabriqués ou de certains accessoires peut laisser un trou dans le mur ou le plafond. À la lumière de tous ces éléments de preuve, le Tribunal conclut que les panneaux préfabriqués et les accessoires sont destinés à être «installé[s] en permanence dans des bâtiments».

Comme il est expliqué dans la cause *Selenia Food*, l'en-tête de la partie I de l'annexe IV de la Loi indique que les produits énumérés, qui comprennent ceux qui sont mentionnés dans le Règlement, doivent être utilisés pour la construction d'un des projets énumérés dans cette partie, que ceux-ci soient résidentiels, commerciaux, industriels ou autre. Dans la présente cause, les éléments de preuve montrent clairement que les panneaux préfabriqués et les accessoires sont conçus sur mesure et utilisés pour la construction d'ensembles de bureau, que le produit final soit un bureau particulier, dont les murs fabriqués vont du plancher au plafond et le seul moyen d'accès est une porte, ou tout simplement un poste de travail qui sépare un employé de l'autre. L'installateur des panneaux préfabriqués reçoit une série de plans, qui sont habituellement conçus par l'appelant, avec l'aide d'un architecte ou d'un concepteur, pour indiquer l'aménagement d'une installation. Il reçoit également une description des panneaux et des endroits où ils doivent être installés, le schéma de montage du câblage électrique, le schéma de montage des prises de courant à l'intérieur des panneaux et une liste des composants qui peuvent être fixés aux panneaux. L'examen de ces plans fait manifestement partie d'un projet de construction. Compte tenu de cette analyse, le Tribunal conclut que les panneaux préfabriqués et les accessoires sont des matériaux de construction.

À la lumière de l'analyse qui précède, le Tribunal conclut que les panneaux préfabriqués et les accessoires correspondent à la description des marchandises énumérées à l'alinéa 2*q*) du Règlement et, à ce titre, sont admissibles au taux réduit de la taxe.

Enfin, le Tribunal est d'avis que les portes et fenêtres connexes sont admissibles au taux réduit de la taxe aux termes de l'article 3 de la partie I de l'annexe IV de la Loi, étant donné qu'elles correspondent manifestement à la description des marchandises énumérées à cet article. Plus précisément, le Tribunal est d'avis que ces marchandises sont des portes et des fenêtres pour bâtiments ou autres structures.

Par conséquent, l'appel est admis.

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey
Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.
Membre