



Ottawa, le jeudi 9 février 1995

Appel n° AP-93-380

EU ÉGARD À un appel entendu le 27 septembre 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 17 décembre 1993 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

HEALEY MOTORS LIMITED

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

Desmond Hallissey

Desmond Hallissey
Membre président

Anthony T. Eyton

Anthony T. Eyton
Membre

Raynald Guay

Raynald Guay
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-93-380

HEALEY MOTORS LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

L'appelant est un concessionnaire qui vend et entretient des véhicules automobiles neufs et d'occasion. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si deux véhicules appartenant à l'appelant constituent des marchandises libérées de taxe qui ne sont pas des marchandises d'occasion aux termes des paragraphes 120(1) et (3) de la Loi sur la taxe d'accise aux fins du remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire. Dans l'affirmative, le Tribunal doit déterminer si l'appelant a droit au remboursement de la pénalité et des frais d'intérêt qui lui ont été imposés relativement au montant de la taxe de vente fédérale réputée payable.

DÉCISION : *L'appel est rejeté. Le Tribunal conclut que les deux véhicules en question constituaient des marchandises «d'occasion» et non des marchandises «neuves» au 1^{er} janvier 1991. Le Tribunal fonde son opinion sur le fait que les véhicules étaient immatriculés au nom de l'appelant avant le 1^{er} janvier 1991 et qu'ils ont par la suite été utilisés comme véhicules de démonstration qui avaient parcouru une grande distance en kilomètres au 1^{er} janvier 1991.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 27 septembre 1994
Date de la décision : Le 9 février 1995

Membres du Tribunal : Desmond Hallissey, membre président
Anthony T. Eyton, membre
Raynald Guay, membre

Avocat pour le Tribunal : Heather A. Grant

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Donald Healey, pour l'appelant
Lyndsay K. Jeanes, pour l'intimé

Appel n° AP-93-380

HEALEY MOTORS LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : DESMOND HALLISSEY, membre président
 ANTHONY T. EYTON, membre
 RAYNALD GUAY, 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 31 mars 1993 relativement à une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) à l'inventaire. L'appelant est un concessionnaire qui vend et assure l'entretien de véhicules automobiles neufs et d'occasion. Le 11 février 1991, l'appelant a demandé le remboursement de 68 986,55 \$ au titre de la TVF à l'inventaire payée sur les marchandises libérées de taxe figurant à son inventaire au 1^{er} janvier 1991. En avril 1991, une vérification préalable au paiement a été amorcée pour la période commerciale se terminant le 1^{er} janvier 1991, mais a été interrompue. Le 10 mai 1991, l'appelant a reçu le montant intégral du remboursement de la TVF à l'inventaire demandé, de même qu'une somme de 1 341,19 \$ en intérêt, sous réserve d'une vérification. En janvier 1993, une vérification a été effectuée au complet, puis le montant du remboursement a été réduit de 7 306,71 \$. Le ministère du Revenu national a par la suite appliqué une partie du montant versé par l'appelant à l'égard de la taxe sur les produits et services (TPS) en réduction du montant de TVF impayée. Le montant de TVF impayée comprenait la pénalité et les frais d'intérêt établis à l'égard de l'appelant qui se chiffraient respectivement à 865,03 \$ et à 1 076,67 \$.

Dans l'avis de cotisation, l'intimé n'a pas accordé le montant de 7 306,71 \$ parce que trois des véhicules figurant à l'inventaire de l'appelant n'étaient pas des «marchandises libérées de taxe [qui] ne sont pas des marchandises d'occasion» et qu'en conséquence, ils n'étaient pas admissibles à un remboursement aux termes de la Loi. Le 15 juin 1993, l'appelant s'est opposé à la cotisation établie par l'intimé à l'égard de deux des trois véhicules, ainsi qu'à la pénalité et aux frais d'intérêt correspondants. Cependant, l'intimé a par la suite ratifié la cotisation aux termes d'un avis de décision daté du 17 décembre 1993.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les deux véhicules en question appartenant à l'appelant constituent des marchandises libérées de taxe qui ne sont pas des marchandises d'occasion aux termes des paragraphes 120(1) et (3) de la Loi². Dans l'affirmative, le Tribunal doit déterminer si l'appelant a droit au remboursement de la pénalité et des frais d'intérêt qui lui ont été imposés relativement au montant de la TVF réputée payable.

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

2. L.C. 1990, ch. 45, art. 12, modifiée par L.C. 1993, ch. 27, art. 6.

Les dispositions pertinentes de la Loi à l'égard du remboursement de la TVF à l'inventaire sont rédigées, en partie, comme suit :

*120. (1) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.
«marchandises libérées de taxe» Marchandises [...] qui sont, au début du
1^{er} janvier 1991 :
a) des marchandises neuves qui n'ont jamais servi.*

*(3) Sous réserve du présent article, dans le cas où l'inventaire d'une personne [...] le
1^{er} janvier 1991 comprend, au début de cette date, des marchandises libérées de taxe, les
règles suivantes s'appliquent :
a) si les marchandises libérées de taxe ne sont pas des marchandises d'occasion, le
ministre verse à la personne, sur sa demande, un remboursement en conformité avec les
paragraphes (5) et (8).*

M. Donald Healey a comparu à l'audience au nom de l'appelant. M. Healey était propriétaire de Healey Motors Limited jusqu'à la vente de l'entreprise en 1991. Dans son témoignage, M. Healey a fourni au Tribunal un certain nombre de détails concernant les véhicules en question. Le premier véhicule, portant le numéro de nomenclature 3594, a été acquis par l'appelant le 23 octobre 1990 et vendu le 31 août 1991. Le 24 septembre 1991, l'odomètre indiquait 24 840 km. Le deuxième véhicule, portant le numéro de nomenclature 3625, a été acquis par l'appelant le 6 octobre 1990 et vendu le 9 mai 1991. Au moment de la vente, l'odomètre indiquait 13 125 km.

M. Healey a remis au Tribunal la fiche d'entretien du premier véhicule, qui indiquait le kilométrage suivant à diverses dates : le 29 octobre 1990 - 753 km; le 2 novembre 1990 - 1 km; le 29 novembre 1990 - 1 km; et le 1^{er} février 1991 - 2 034 km. M. Healey n'a pas été en mesure de fournir une fiche semblable pour le deuxième véhicule.

Selon M. Healey, le kilométrage important marqué par l'odomètre des véhicules avant leur vente était attribuable au fait que ces voitures avaient servi de véhicules de démonstration, quoiqu'il ait semblé laisser entendre qu'ils n'ont pas nécessairement été utilisés à cette fin avant le 1^{er} janvier 1991. Il a déclaré que les véhicules étaient parfois mis à la disposition d'éventuels acheteurs qui, dans certains cas, se rendaient de Pembroke à Ottawa pour en faire l'essai. M. Healey a expliqué que certains véhicules figurant à son inventaire étaient immatriculés auprès du ministère des Transports de l'Ontario (le Ministère) pour que les éventuels acheteurs puissent en faire l'essai sans intervention de la police. En réponse aux questions du Tribunal, M. Healey a déclaré qu'au moment de l'immatriculation, une «Description du véhicule neuf» (DVN) est fournie au Ministère et une plaque d'immatriculation blanche est émise pour remplacer la plaque jaune du concessionnaire.

M. Healey a déclaré que, dans l'industrie automobile, un véhicule n'est pas réputé «d'occasion» avant que son odomètre n'indique 5 000 km. Pour appuyer son affirmation, M. Healey a précisé que le Ministère n'exige un contrôle de sécurité avant le transfert de propriété que si l'odomètre affiche plus de 5 000 km. De même, les modalités de financement varient selon que l'odomètre indique plus de 5 000 km.

M. Healey a ajouté qu'il est généralement reconnu et admis dans l'industrie que l'odomètre de véhicules neufs peut marquer un certain nombre de kilomètres avant la vente, ce qui n'empêche pas de considérer ces véhicules comme «neufs» au moment de la vente. À titre d'exemple, M. Healey a cité le cas d'un véhicule transféré de l'inventaire d'un concessionnaire à celui d'un autre concessionnaire pour satisfaire aux exigences d'un client. En outre, un bénéfice a été réalisé à la suite de la vente des véhicules en question, même si les odomètres de ceux-ci indiquaient un kilométrage élevé au moment de la vente.

L'avocate de l'intimé a convoqué trois témoins à l'audience. M^{me} Gita Bhatt a été citée la première. Elle a déclaré qu'elle a tenté d'effectuer une vérification des comptes de l'appelant le 19 avril 1991, mais que cette vérification n'a jamais été terminée. Elle a ajouté que lorsqu'elle a demandé des copies des états financiers de l'appelant, on lui a demandé de communiquer avec M. Healey. M^{me} Bhatt a également affirmé qu'au cours d'une visite sur place avec le gérant de l'appelant, ce dernier a mentionné trois véhicules qui, d'après lui, avaient été convertis en véhicules de démonstration en 1990. Encore une fois, lorsqu'elle a demandé des documents de support, on lui a demandé de s'adresser à M. Healey. M^{me} Bhatt a expliqué qu'elle n'a pas rencontré M. Healey lors de sa visite malgré une demande en ce sens. Elle n'a donc pu obtenir sur place certains documents nécessaires pour terminer sa vérification.

M^{me} Bhatt a déclaré qu'après sa visite sur place, elle a envoyé à M. Healey une demande écrite dans le but d'obtenir les documents, mais qu'en raison de difficultés techniques lors de la transmission de la demande, M. Healey a reçu un grand nombre de copies de la demande et a communiqué avec le surveillant de M^{me} Bhatt pour déposer une plainte.

L'avocate de l'intimé a convoqué M^{me} Andrée Nadeau comme deuxième témoin. M^{me} Nadeau était chargée du Programme de remboursement de la TVF à l'inventaire au bureau régional d'Ottawa et elle était la surveillante de M. Barry D. Casselman, le surveillant intérimaire de M^{me} Bhatt au moment de la première vérification. M^{me} Nadeau a déclaré qu'elle s'est entretenue avec M. Healey après que ce dernier eut communiqué avec M. Casselman, qui n'avait pas été en mesure de régler sa plainte.

M^{me} Nadeau a déclaré que M. Healey a demandé l'émission immédiate du chèque de remboursement. M^{me} Nadeau a expliqué qu'elle a donné le choix à M. Healey, soit que l'appelant reçoive immédiatement un chèque pour le montant intégral de la demande et qu'il soit ensuite assujéti à une vérification postérieure au paiement, ce qui pourrait entraîner l'application d'une pénalité et de frais d'intérêt si le montant intégral n'était pas accordé par l'intimé à la suite de la vérification, ou que l'appelant attende le paiement après la vérification, auquel cas l'intérêt serait calculé sur le montant du paiement versé. Selon M^{me} Nadeau, M. Healey a choisi la première option.

M. Casselman a comparu comme troisième témoin de l'intimé. Il a vérifié la demande de remboursement de l'appelant après le paiement. M. Casselman a expliqué qu'il a procédé à sa vérification au même moment qu'une autre vérification, cette dernière portant sur les déclarations de TPS de l'appelant.

M. Casselman a témoigné qu'au moment de la vérification, M. Healey a reconnu que le remboursement de la TVF à l'inventaire demandé par l'appelant à l'égard des deux véhicules avait également fait l'objet d'une demande de crédit de taxe sur intrants figurant sur les déclarations de TPS de l'appelant. M. Casselman a affirmé qu'il a considéré les deux véhicules en question comme des véhicules «d'occasion» car, selon les notes de M^{me} Bhatt versées au dossier, le deuxième véhicule a été converti en

véhicule de démonstration le 31 octobre 1990, tandis que le premier véhicule a été converti en véhicule de démonstration le 23 octobre 1990. En outre, les odomètres indiquaient un kilométrage élevé au moment de la vente des véhicules. Enfin, les deux véhicules avaient été immatriculés auprès du Ministère. M. Casselman a fourni au Tribunal des renseignements sur l'immatriculation des deux véhicules et ces données indiquaient que le deuxième véhicule avait été immatriculé le 2 novembre 1990, tandis que le premier véhicule l'avait été le 25 octobre 1990. M. Casselman a semblé laisser entendre qu'à la suite de la covérification, les deux véhicules n'étaient pas admissibles à un remboursement de la TVF à l'inventaire, mais ont par la suite fait l'objet d'un crédit théorique pour TPS sur intrants.

Dans sa plaidoirie, le représentant de l'appelant a soutenu que les véhicules n'étaient pas des véhicules «d'occasion», mais plutôt des véhicules «neufs» et qu'en conséquence, ils étaient admissibles à un remboursement de la TVF à l'inventaire. Le représentant a prétendu que l'immatriculation d'un véhicule ne lui confère pas nécessairement le statut de véhicule «d'occasion» et que les dossiers d'immatriculation du Ministère ne sont donc pas pertinents. En outre, vu que l'odomètre du premier véhicule n'indiquait que 753 km le 29 octobre 1990, il aurait quand même constitué un véhicule neuf au 1^{er} janvier 1991. De plus, le prix de vente de ce véhicule particulier semble indiquer que l'acheteur a accepté le véhicule comme «neuf», car il l'a acheté à son prix intégral. De même, la vente du deuxième véhicule a rapporté un bénéfice. Le représentant a ajouté que les éléments de preuve avaient révélé que les véhicules seraient considérés comme «neufs» plutôt que «d'occasion» d'après les normes de l'industrie. Le représentant a également soutenu dans le mémoire de l'appelant qu'il avait été mal informé au sujet des «règles» régissant les remboursements de la TVF à l'inventaire.

L'avocate de l'intimé a soutenu qu'il est reconnu en droit que l'appelant doit non seulement faire la preuve qu'il satisfait à tous les critères pour avoir droit à un remboursement aux termes de la Loi, mais qu'il doit également prouver que la cotisation établie par l'intimé est erronée. L'avocate a fait valoir que l'appelant n'a pas fourni d'éléments de preuve relativement à la distance en kilomètres parcourue par les véhicules au 1^{er} janvier 1991. Pour ce qui est du deuxième véhicule, le seul élément de preuve relatif au kilométrage porte sur la date de la vente, c'est-à-dire le 9 mai 1991, lorsque l'odomètre indiquait approximativement 13 000 km. L'avocate a ajouté que même si, en faisant preuve de bon sens, on supposait que le véhicule a parcouru 2 500 km par mois et qu'en conséquence, il aurait parcouru environ 5 000 km au 1^{er} janvier 1991, il ne s'agirait que d'une pure spéculation.

Se reportant au premier véhicule, l'avocate de l'intimé a soutenu que la fiche d'entretien fournie par l'appelant est, en général, inexacte et peu fiable, compte tenu de l'ordre de lectures de l'odomètre. De l'avis de l'avocate, le seul élément de preuve exact permettant d'établir le kilométrage réside dans le nombre affiché par l'odomètre le 24 septembre 1991, c'est-à-dire 24 840 km.

L'avocate de l'intimé a soutenu que le kilométrage élevé à la date de vente doit découler du fait que les véhicules ont été utilisés comme véhicules de démonstration ou ont servi à l'usage personnel des employés de l'appelant, malgré les allégations de M. Healey, qui soutient le contraire. Par conséquent, ces véhicules n'étaient pas «neufs», mais plutôt «d'occasion». L'avocate a ensuite fait valoir que le fait que le

Ministère n'exige un contrôle de sécurité au moment de la vente que si l'odomètre du véhicule affiche au moins 5 000 km n'est pas pertinent en l'espèce et ne permet pas de déterminer si le véhicule est «d'occasion» au sens de la Loi. Tout argument invoqué par l'appelant relativement au bénéficiaire n'est pas pertinent, de l'avis de l'avocate, particulièrement parce que l'information fournie par l'appelant à ce sujet n'est pas suffisante pour permettre au Tribunal de se prononcer sur cette question.

L'avocate de l'intimé a en outre invoqué la décision du Tribunal dans la cause *Rutherford Auto Sales Ltd. c. Le ministre du Revenu national*³ pour soutenir que lorsqu'un véhicule est immatriculé auprès du Ministère, il devient automatiquement un véhicule «d'occasion». Pour ce qui est des allégations de l'appelant relativement aux mauvais renseignements reçus du ministère du Revenu national, l'avocate a fait valoir qu'il incombe au contribuable d'obtenir des renseignements exacts au sujet de l'application de la loi. Enfin, pour ce qui est de la question de la pénalité et des intérêts, l'avocate s'est reportée aux décisions du Tribunal dans les causes *Les Presses Lithographiques Inc. c. Le ministre du Revenu national*⁴ et *The Kingston Brewing Company Limited c. Le ministre du Revenu national*⁵ pour faire valoir que le Tribunal n'est pas habilité à annuler ou à modifier la pénalité et les intérêts imposés aux termes de l'article 79 de la Loi.

En ce qui a trait à la question en litige dans le présent appel, à savoir si les marchandises sont des «marchandises neuves qui n'ont jamais servi», le Tribunal est d'avis que les marchandises sont «d'occasion» et non «neuves». Le Tribunal fonde son opinion principalement sur le fait que chaque véhicule a été immatriculé auprès du Ministère et qu'il a, par la suite, été utilisé comme véhicule de démonstration, ce qui a entraîné une accumulation du nombre de kilomètres à l'odomètre au 1^{er} janvier 1991.

Pour en arriver à sa décision, le Tribunal a tenu compte de la décision rendue dans la cause *Rutherford*, dans laquelle il a déterminé que certains véhicules de démonstration étaient en fait, au sens de la Loi, des véhicules «qui n'ont jamais servi» parce qu'ils ont été vendus aux clients du concessionnaire et qu'ils étaient accompagnés d'une DVN. Selon le Tribunal, le fait que la DVN a été remise aux clients au moment de la vente indiquait «que le titre de propriété de chaque voiture n'avait pas déjà été transféré avant la vente pertinente et l'enregistrement ultérieur du formulaire [au bureau provincial d'immatriculation des véhicules automobiles]⁶ ». Contrairement aux circonstances dans la cause *Rutherford*, l'appelant a remis la DVN des véhicules au Ministère pour immatriculer les véhicules et obtenir des plaques d'immatriculation blanches. Par conséquent, compte tenu de la décision rendue dans l'affaire *Rutherford*, le fait que les véhicules étaient immatriculés au nom de l'appelant avant le 1^{er} janvier 1991 constitue un motif permettant de conclure que les véhicules étaient «d'occasion» et non «neufs» au 1^{er} janvier 1991.

Cependant, pour en arriver à sa décision, le Tribunal a également tenu compte du fait que les véhicules ont servi de véhicules de démonstration après avoir été achetés par l'appelant. À cet égard, l'appelant a utilisé les véhicules pour convaincre d'éventuels acheteurs sur la base de leur valeur propre. Le fait que les deux véhicules ont été largement utilisés à cette fin avant le 1^{er} janvier 1991 est appuyé par le fait que les véhicules sont devenus des véhicules de démonstration peu après leur achat par l'appelant en

3. Appel n° AP-92-057, le 5 mai 1993.

4. Appel n° 2997, le 26 juin 1989.

5. Appel n° AP-93-073, le 7 mars 1994.

6. *Supra*, note 3 à la p. 4.

octobre 1990 et qu'à la date de la vente, ou de la revente dans le cas du premier véhicule, les deux véhicules avaient parcouru un nombre élevé de kilomètres. L'appelant n'a pas été en mesure de fournir des éléments de preuve concernant les distances précises en kilomètres parcourues par les deux véhicules au 1^{er} janvier 1991 pour prouver le contraire. L'appelant n'ayant pas obtenu gain de cause à l'égard de la question en litige dans le présent appel, la question portant sur le remboursement de la pénalité et des frais d'intérêt est sans objet.

Par conséquent, l'appel est rejeté.

Desmond Hallissey

Desmond Hallissey
Membre président

Anthony T. Eyton

Anthony T. Eyton
Membre

Raynald Guay

Raynald Guay
Membre