



Ottawa, le mardi 13 décembre 1994

Appel n° AP-94-041

EU ÉGARD À un appel entendu le 12 octobre 1994 aux termes de l'article 81.22 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 3 juin 1994 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

**ENTRE**

**HOME HARDWARE STORES LIMITED**

**Appelant**

**ET**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

**DÉCISION DU TRIBUNAL**

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

Desmond Hallissey

Desmond Hallissey  
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-94-041**

**HOME HARDWARE STORES LIMITED**

**Appelant**

**et**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

*L'avocat de l'intimé a soulevé quatre questions. Deux d'entre elles ont été admises au nom de l'intimé, qui a demandé le renvoi de la cotisation pour réexamen. Les deux autres questions, qui ont été débattues à l'audience, visaient à : 1) déterminer si le Tribunal peut exercer sa compétence à l'égard de la politique administrative de l'intimé au sujet de la valeur imposable de la peinture aux termes de la Circulaire ET 135 et, dans l'affirmative, si l'appelant a appliqué la juste valeur imposable pour calculer la taxe de vente fédérale à payer sur la peinture; et 2) si l'appelant est exonéré de la taxe de vente fédérale sur certaines marchandises qui, prétendument, figurent à l'annexe III.1 de la Loi sur la taxe d'accise.*

**DÉCISION :** *L'appel est admis en partie. La thèse de l'appelant à l'égard des deux questions en litige à l'audience a été rejetée. La valeur déterminée fournie aux fabricants de peinture aux termes de la Circulaire ET 135 n'est pas reconnue dans une loi ou un règlement. Le Tribunal est d'avis que sa compétence se limite à l'interprétation de la loi et, par conséquent, s'il est appelé à déterminer la taxe que doit payer l'appelant dans la situation actuelle, il sera tenu d'affirmer que la taxe doit être calculée sur les prix de vente réels. Si le ministère du Revenu national est disposé à accepter une valeur imposable différente pour le calcul de la taxe à payer par l'appelant, le Tribunal n'a pas le pouvoir de déterminer ladite valeur. Pour ce qui est de la deuxième question, le Tribunal conclut qu'aux termes du paragraphe 2(3) de la Loi sur la taxe d'accise, les marchandises importées figurant à l'annexe III.1 sont réputées être produites ou fabriquées au Canada lorsqu'elles sont entre les mains de l'appelant. Par conséquent, à titre de producteur ou de fabricant, l'appelant est redevable de la taxe sur la vente de ces marchandises.*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)  
Date de l'audience : Le 12 octobre 1994  
Date de la décision : Le 13 décembre 1994*

*Membres du Tribunal : Desmond Hallissey, membre président  
Raynald Guay, membre  
Charles A. Gracey, membre*

*Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater*

*Greffier : Anne Jamieson*

*Ont comparu : Aris Anagnos, pour l'appelant  
Christopher Rupar, pour l'intimé*

**Appel n° AP-94-041**

**HOME HARDWARE STORES LIMITED**

**Appelant**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

TRIBUNAL : DESMOND HALLISSEY, membre président  
RAYNALD GUAY, membre  
CHARLES A. GRACEY, membre

**MOTIFS DE LA DÉCISION**

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.22 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 Ministre) pour la période comprise entre le 14 février 1987 et le 31 mars 1990.

Au cours de la période de cotisation, l'appelant fabriquait de la peinture. Celle-ci était transférée aux entrepôts de Home Hardware Limited et cette entreprise facturait le prix de la peinture à ses détaillants. En outre, l'appelant achetait des aliments pour animaux domestiques, des produits chimiques pour piscines, des téléviseurs, des magnétoscopes, y compris ceux servant au visionnement seulement, des fours à micro-ondes, de la litière pour animaux domestiques et du détergent à lessive.

Aux fins du calcul de la taxe de vente fédérale (TVF) à payer sur la peinture, l'appelant a utilisé la méthode de la «valeur déterminée» conformément à la politique administrative de l'intimé énoncée dans la Circulaire ET 135<sup>2</sup>. Cette méthode permettait aux fabricants de peinture d'utiliser une valeur de remplacement pour calculer la taxe à payer plutôt que d'appliquer rigoureusement les dispositions de l'article 50 de la Loi. Conformément à la Circulaire ET 135, l'intimé a fait parvenir une lettre à l'appelant le 18 mars 1980 pour lui présenter deux options de calcul de la valeur de la peinture pour l'établissement de la TVF à payer. Le point de départ de ces deux options était le [traduction] «prix courant net» de la peinture vendue par l'appelant à ses détaillants. Par définition, le prix courant net correspond au coût de cession de la peinture, plus certains autres frais.

En novembre 1988, un examen effectué par les comptables externes de l'appelant a révélé que la valeur de la peinture avait été surestimée aux fins de la comptabilisation de la TVF. L'appelant avait calculé la taxe à payer à partir du prix inscrit sur une liste de prix «1/2 C-List» (la liste) qui, de l'avis des comptables, présentait des valeurs gonflées. Les comptables ont conclu que la taxe aurait dû être payée sur une valeur de cession inférieure permise en vertu de la lettre envoyée par l'intimé le 18 mars 1980. Selon les calculs de l'appelant, ce dernier a versé 399 934 \$ de TVF en trop pour la période allant de novembre 1986 à octobre 1988. Le 21 novembre 1988, l'appelant a donc effectué de son propre chef une déduction sur la déclaration de revenus qu'il a envoyée au Ministre pour tenir compte du présumé paiement en trop de la TVF.

- 
1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
  2. *Peinture — Calcul de la taxe*, ministère du Revenu national, Accise, le 14 juin 1968.

Aux termes de l'avis de cotisation n° SWO-0001 du 13 février 1991, le Ministre a établi à l'égard de l'appelant une cotisation de 329 836,05 \$ relativement à la TVF impayée, y compris les intérêts et la pénalité. Cette cotisation a été établie à partir du prix de vente<sup>3</sup> et non d'après le prix figurant sur la liste, car il a été déterminé que le recours au prix de vente se traduisait par un montant inférieur de taxe à payer. Aux termes de l'avis d'opposition du 8 mai 1991, l'appelant s'est opposé à la cotisation.

Dans une lettre datée du 13 janvier 1992, l'appelant a ajouté à son opposition à la cotisation établie par le Ministre en demandant un crédit totalisant 20 206,50 \$ relativement à la taxe prétendument payée par erreur sur des camescopes. Par la suite, dans une demande datée du 17 janvier 1992, l'appelant a demandé un remboursement de 26 889,75 \$ au titre de la TVF. Le 21 février 1992, l'intimé a émis un avis de détermination dans lequel il a approuvé une partie de la demande de remboursement de l'appelant, c'est-à-dire 21 722,94 \$. Dans cet avis, le Ministre indiquait que la TVF payée en trop à l'égard des camescopes vendus avant le 31 mars 1990 [traduction] «sera prise en compte dans le cadre de votre appel de l'avis de cotisation n° SWO-0001 du 13 février 1991».

Aux termes d'une lettre datée du 23 septembre 1992, l'appelant a, une fois de plus, ajouté à son opposition à la cotisation établie par le Ministre en demandant un crédit de la TVF prétendument payée par erreur relativement aux marchandises figurant à l'annexe III.1 de la Loi. L'appelant avait acheté ces marchandises à des importateurs et les avait revendues.

Le 12 avril 1994, Home Hardware Stores Limited a porté en appel la cotisation établie par le Ministre devant le Tribunal. Le 3 juin 1994, le Ministre a fait parvenir à l'appelant un avis de décision [traduction] «à des fins administratives seulement», car l'appelant avait déjà appelé de la cotisation directement au Tribunal.

L'avocat de l'intimé a soulevé quatre questions. Deux d'entre elles ont été admises au nom de l'intimé, qui a demandé le renvoi de la cotisation pour réexamen. Les deux autres questions, qui ont été débattues à l'audience, visaient à :

- 1) déterminer si le Tribunal peut exercer sa compétence à l'égard de la politique administrative de l'intimé au sujet de la valeur imposable de la peinture aux termes de la Circulaire ET 135 et, dans l'affirmative, si l'appelant a appliqué la juste valeur imposable pour calculer la TVF à payer sur la peinture;
- 2) si l'appelant est exonéré de la TVF sur certaines marchandises qui, prétendument, figurent à l'annexe III.1 de la Loi.

Le témoin et représentant de l'appelant a été M. Aris Anagnos. Il a expliqué au Tribunal que, lorsque l'appelant a utilisé le prix figurant sur la liste pour calculer la TVF à payer, ce prix était très semblable au prix de cession servant à calculer le montant prétendument payé en trop par l'appelant. Cependant, entre 1980 et 1988, l'appelant a ajouté plusieurs suppléments au prix de la liste en raison de l'évolution du régime fiscal. Ces suppléments ont entraîné un écart entre le prix figurant sur la liste et le prix de cession qui, de l'avis de M. Anagnos, représentait véritablement le prix courant net de la peinture. Cependant, l'appelant a continué d'utiliser le prix de la liste pour calculer la TVF à payer. M. Anagnos a soutenu que le prix de cession auquel l'appelant croit avoir droit est approuvé dans la lettre de l'intimé du 18 mars 1980.

---

3. Comme l'exige l'article 50 de la Loi.

L'avocat de l'intimé a soutenu que le Tribunal n'a pas la compétence nécessaire pour appliquer une valeur adoptée aux termes d'une concession administrative plutôt que la valeur prescrite par la Loi pour calculer la TVF à payer. Il a expliqué que l'appelant a payé la TVF en se fondant sur une valeur déterminée approuvée dans la Circulaire ET 135. La valeur déterminée représente une concession administrative aux fabricants de peinture, qui n'est pas reconnue dans la Loi et qui n'est pas conforme à celle-ci. Après avoir choisi d'utiliser le prix de la liste pendant huit ans, l'appelant a constaté que son obligation fiscale serait moindre s'il avait recours à une valeur différente. L'avocat a expliqué que l'appelant n'était pas habilité à choisir la valeur devant permettre de calculer la taxe à payer. L'appelant pouvait plutôt continuer d'utiliser le prix de la liste ou recourir au prix de vente comme l'exige la Loi. L'avocat a déclaré au Tribunal que la cotisation établie à l'égard de l'appelant était fondée sur le prix de vente, comme l'exige l'article 50 de la Loi, parce que cette méthode se traduit par un montant moindre de taxe à payer par rapport au recours au prix de la liste. Il a également rappelé au Tribunal que ce dernier a toujours soutenu ne pas avoir la compétence nécessaire pour préciser si une valeur déterminée avait été correctement appliquée<sup>4</sup>.

Pour ce qui est de la deuxième question, M. Anagnos a soutenu que l'appelant était exonéré de la TVF sur les marchandises mentionnées à l'annexe III.1 de la Loi. Par conséquent, toute taxe payée sur ces marchandises a été payée par erreur.

En effet, M. Anagnos a soutenu que l'appelant, en sa qualité de fabricant ou de producteur titulaire de licence, pouvait acheter des marchandises figurant à l'annexe III.1 en franchise de la TVF, conformément à l'alinéa 50(5)k de la Loi. Aux termes de l'alinéa 50(1)a de la Loi, la taxe de vente est prélevée sur les marchandises produites ou fabriquées au Canada et elle est payable par le producteur ou le fabricant. Cependant, les marchandises en question n'ont pas été produites ou fabriquées au Canada, et elles ne sont pas considérées comme telles aux termes du paragraphe 2(3) de la Loi lorsqu'elles sont entre les mains de l'appelant. Par conséquent, l'appelant pourrait ensuite vendre les marchandises sans être assujetti à la TVF.

L'avocat de l'intimé a rappelé au Tribunal que ces arguments sont semblables à ceux que le Tribunal a entendus dans l'affaire *Essex Topcrop Sales Limited c. Le ministre du Revenu national*<sup>5</sup>. Dans cette cause, le Tribunal a conclu que les dispositions de la Loi étaient ambiguës pour ce qui est de déterminer si les marchandises figurant à l'annexe III.1 étaient réputées avoir été produites ou fabriquées au Canada lorsqu'elles étaient entre les mains d'une personne qui ne les avait pas importées. Le Tribunal a donc conclu que les marchandises n'avaient pas été produites ou fabriquées au Canada par Essex Topcrop Sales Limited. Par conséquent, cette entreprise n'était pas tenue de payer la taxe aux termes de l'alinéa 50(1)a de la Loi lorsqu'elle a vendu les marchandises. L'avocat a toutefois fait valoir qu'à la suite de la décision rendue dans la cause *Essex*, la Section de première instance de la Cour fédérale a récemment examiné les mêmes dispositions de la Loi et a conclu que ces dernières ne sont pas ambiguës<sup>6</sup>. La Cour a conclu que, selon les dispositions du paragraphe 2(3) de la Loi, les marchandises figurant à l'annexe III.1, qui ont été importées au Canada, sont réputées être produites ou fabriquées au Canada, qu'elles soient entre les mains de l'importateur ou, ultérieurement, de tout autre grossiste, comme

---

4. Voir, par exemple, *Artec Design Inc. c. Le ministre du Revenu national*, appel n° AP-90-117, le 2 mars 1992; et *Color Your World Corp. c. Le ministre du Revenu national*, appel n° AP-93-285, le 10 août 1994.

5. Appel n° AP-91-121, le 6 avril 1992.

6. *W.R. McRae Company Limited c. Sa Majesté la Reine*, non publié, Section de première instance de la Cour fédérale, n° du greffe T-1595-93, le 22 avril 1994.

l'appelant. L'avocat a fait valoir que le Tribunal est lié par la conclusion de la Cour fédérale sur cette question. Par conséquent, l'appelant devait payer la TVF lorsqu'il a vendu les marchandises mentionnées à l'annexe III.1 de la Loi.

D'abord, le Tribunal fait remarquer que l'avocat de l'intimé a admis que la cotisation doit être renvoyée à l'intimé pour qu'il réexamine deux questions. Premièrement, l'intimé a admis que l'expression «magnétoscope», utilisée à l'annexe III.1 de la Loi, n'englobe pas les caméscopes. Deuxièmement, certains flacons pulvérisateurs qui ont été revendus par l'appelant auraient dû être assujettis à la taxe d'après le prix payé par l'appelant pour l'achat des marchandises et non d'après le prix de vente de ces marchandises. Par conséquent, la cotisation doit être modifiée pour tenir compte des montants à payer ou des crédits à accorder à l'appelant pour ce qui est de ces marchandises au cours de la période de cotisation.

En ce qui touche le prix courant net à utiliser pour appliquer la valeur déterminée autorisée aux termes de la Circulaire ET 135, le Tribunal confirme qu'il ne relève pas de sa compétence de conclure qu'un prix convient mieux qu'un autre. Comme il a été mentionné dans la cause *Artec Design* :

*[l]e Tribunal est une créature issue de la loi et de ses règlements. L'étendue de ses compétences et de ses pouvoirs doit être trouvée dans des textes statutaires, tels que la Loi sur la taxe d'accise et les règlements adoptés en rapport avec cette dernière<sup>7</sup>.*

La valeur déterminée fournie aux fabricants de peinture aux termes de la Circulaire ET 135 n'est pas reconnue par une loi ou un règlement. En fait, elle n'est pas conforme aux dispositions de la Loi parce qu'elle autorise le recours à une valeur imposable qui diffère du prix de vente comme l'exige l'article 50 de la Loi. Le Tribunal est d'avis qu'il «doit interpréter la loi telle qu'elle est et, par conséquent, s'il est appelé à déterminer la taxe que doit payer l'appelante dans la situation actuelle, il sera tenu d'affirmer que la taxe doit être calculée sur les prix de vente réels<sup>8</sup>», comme cela a d'ailleurs été le cas. Si le ministère du Revenu national est disposé à accepter une valeur imposable différente pour le calcul de la taxe à payer par l'appelant, le Tribunal n'a pas le pouvoir de déterminer ladite valeur.

Pour ce qui est de la taxe que doit payer l'appelant à l'égard de la vente des marchandises mentionnées à l'annexe III.1 de la Loi, le Tribunal s'estime lié par la conclusion de la Cour fédérale dans la cause *McRae*. La Cour avait conclu qu'aux termes du paragraphe 2(3) de la Loi, les marchandises importées mentionnées à l'annexe III.1 de la Loi étaient réputées être des «marchandises [...] fabriquées ou produites au Canada et ne pas être des marchandises importées<sup>9</sup>», «peu importe la personne entre les mains de laquelle elles se trouvent<sup>10</sup>». Par conséquent, le Tribunal ne peut accepter l'argument selon lequel, aux termes du paragraphe 2(3) de la Loi, les marchandises mentionnées à l'annexe III.1 sont produites ou fabriquées au Canada seulement lorsqu'elles sont entre les mains de l'importateur. Les marchandises demeurent produites ou fabriquées au Canada lorsqu'elles sont, ultérieurement, entre les mains d'un grossiste, comme l'appelant.

---

7. *Supra*, note 4 à la p. 3.

8. *B.E.A. Per Capita Consulting Corporation c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° 3094, le 18 septembre 1990 à la p. 4.

9. Paragraphe 2(3) de la Loi.

10. *Supra*, note 6 à la p. 11, dans la cause entendue par le juge Noël.

En sa qualité de grossiste des marchandises mentionnées à l'annexe III.1, l'appelant est considéré comme un producteur ou un fabricant aux termes de l'alinéa 2(1)*i*<sup>11</sup> de la Loi. Selon l'alinéa 50(1)*a* de la Loi, un producteur ou un fabricant doit payer la TVF sur toutes les marchandises produites ou fabriquées au Canada. Aux termes de la Loi, les marchandises importées figurant à l'annexe III.1 sont réputées être produites ou fabriquées au Canada lorsqu'elles sont entre les mains de l'appelant. En sa qualité de producteur ou de fabricant, l'appelant devait donc payer la TVF lorsqu'il a vendu les marchandises.

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

Desmond Hallissey  
Desmond Hallissey  
Membre président

Raynald Guay  
Raynald Guay  
Membre

Charles A. Gracey  
Charles A. Gracey  
Membre

---

11. *(i) toute personne qui vend des marchandises mentionnées à l'annexe III.1 sauf une personne qui vend ces marchandises exclusivement et directement aux consommateurs.*