

Ottawa, le vendredi 19 septembre 1997

Appel n° AP-94-083

EU ÉGARD À un appel entendu le 13 mars 1997 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 30 mars 1994 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

PERMANENT LAFARGE (DIVISION DE LAFARGE CANADA INC.)

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre président

Patricia M. Close

Patricia M. Close
Membre

Lyle M. Russell

Lyle M. Russell
Membre

Susanne Grimes

Susanne Grimes
Secrétaire intérimaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-94-083

PERMANENT LAFARGE (DIVISION DE LAFARGE CANADA INC.) Appellant

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 décision rendue par le ministre du Revenu national qui a eu pour effet de rejeter la demande de l'appelant relativement à un remboursement de la taxe de vente fédérale prétendument payée par erreur. Les factures de l'appelant à ses clients portaient un prix global, sans ventilation des divers éléments constitutifs de ce prix, y compris les coûts du transport.

La *Loi sur la taxe d'accise* impose une « taxe de consommation ou de vente [...] sur le prix de vente ou sur la quantité vendue de toutes marchandises [...] produites ou fabriquées au Canada ». Cependant, pour déterminer le montant de la taxe de vente fédérale exigible sur toute marchandise spécifique, y compris le béton malaxé prêt à l'usage, il faut d'abord déterminer le prix de vente desdites marchandises. La *Loi sur la taxe d'accise* prévoit que le coût du transport des marchandises, en l'espèce du béton, qui est supporté par le producteur pour les livrer de ses locaux commerciaux à l'acheteur, peut être exclu du prix de vente lorsque celui-ci comprend ce coût de transport. Les questions en litige dans le présent appel consistent à déterminer si l'appelant a versé par erreur la taxe de vente fédérale sur certains coûts de transport qu'il a supportés relativement au transport du béton malaxé prêt à l'usage qu'il a vendu à ses clients et si l'appelant a appliqué la bonne méthode pour calculer le montant de la taxe de vente fédérale incluse dans le prix de vente du béton.

DÉCISION : L'appel est rejeté. L'appelant et l'intimé ont présenté au Tribunal des méthodes de calcul différentes pour extraire les coûts du transport du prix global indiqué sur les factures de l'appelant dans le but de déterminer le prix de vente aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise*. Le Tribunal est d'avis que la méthode proposée par l'appelant est mathématiquement erronée et, ce faisant, sous-estime la taxe de vente fédérale redevable par l'appelant sur les ventes en question. Lorsqu'une somme représentant le transport est comprise dans un prix de vente global qui est utilisé pour effectuer le calcul de la taxe de vente fédérale et qu'un remboursement est ensuite demandé, comme dans le présent appel, le calcul qui sert à extraire la taxe de vente fédérale comprise dans le prix de vente global exige que soient soustraits d'abord les coûts du transport dudit prix de vente global. Il faut ensuite multiplier le reste par un facteur égal au quotient du taux applicable de la taxe par ce taux plus un.

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 13 mars 1997
Date de la décision : Le 19 septembre 1997

Membres du Tribunal : Arthur B. Trudeau, membre président
 Patricia M. Close, membre
 Lyle M. Russell, membre

Avocat pour le Tribunal : John L. Syme

Greffier : Margaret Fisher

Ont comparu : Michael Kaylor, pour l'appelant
 Stéphane Lilkoff, pour l'intimé

PERMANENT LAFARGE (DIVISION DE LAFARGE CANADA INC.) Appellant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ARTHUR B. TRUDEAU, membre président
PATRICIA M. CLOSE, membre
LYLE M. RUSSELL, 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 décision rendue par le ministre du Revenu national le 30 mars 1994 qui a eu pour effet de rejeter la demande de l'appelant relativement à un remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) prétendument payée par erreur. Les questions en litige dans le présent appel consistent à déterminer si l'appelant a versé par erreur la TVF sur certains coûts de transport qu'il a supportés relativement au transport du béton malaxé prêt à l'usage qu'il a vendu à ses clients et si l'appelant a appliqué la bonne méthode pour calculer le montant de la TVF incluse dans le prix de vente du béton².

Sous réserve d'un certain nombre d'exceptions, dont aucune n'est pertinente au présent appel, le paragraphe 50(1) de la Loi impose une « taxe de consommation ou de vente [...] sur le prix de vente ou sur la quantité vendue de toutes marchandises [...] produites ou fabriquées au Canada ». Aux termes du paragraphe 50(1) de la Loi, la TVF est payable sur la vente de béton malaxé prêt à l'usage. Cependant, pour déterminer le montant de la TVF exigible sur toute marchandise spécifique, y compris le béton malaxé prêt à l'usage, il faut d'abord déterminer le prix de vente desdites marchandises.

L'article 42 de la Loi mentionne, entre autres, que l'expression « prix de vente » s'entend de l'ensemble des montants suivants :

- (i) le montant exigé comme prix avant qu'un montant payable à l'égard de toute autre taxe prévue par la présente loi y soit ajouté,
- (ii) tout montant que l'acheteur est tenu de payer au vendeur en raison ou à l'égard de la vente en plus de la somme exigée comme prix — qu'elle soit payable au même moment ou en quelque autre temps —, y compris, notamment, tout montant prélevé pour la publicité, le financement, le service, la garantie, la commission ou à quelque autre titre, ou destiné à y pourvoir,
- (iii) le montant des droits d'accise exigible aux termes de la *Loi sur l'accise*, que les marchandises soient vendues en entrepôt ou non.

L'article 46 de la Loi prévoit, entre autres, ce qui suit :

c) dans le calcul du prix de vente de marchandises fabriquées ou produites au Canada, peu[t] être exclu[e] :

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
2. Le présent appel est entendu en même temps que l'appel n° AP-94-006, *Les aliments Humpty Dumpty Limitée c. Le ministre du Revenu national*. L'appelant dans le présent appel est représenté par le même avocat que l'appelant dans l'appel n° AP-94-006. Les appels n°s AP-93-137, *Asphalte Desjardins Inc. c. Le ministre du Revenu national*, et AP-93-316, *International Paints (Canada) Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, devaient également être entendus en même temps que le présent appel et l'appel n° AP-94-006. Cependant, à la demande de l'avocat des appelants et de l'avocat de l'intimé d'ajourner les appels *Asphalte Desjardins* et *International Paints* et à la suite d'une conférence préparatoire à l'audience consacrée à l'examen de la demande susmentionnée, ces deux derniers appels ont été ajournés indéfiniment étant entendu que les décisions dans la présente affaire et dans l'affaire *Humpty Dumpty* seraient déterminantes des questions en litige dans les affaires *Asphalte Desjardins* et *International Paints*.

(ii) dans les circonstances que le gouverneur en conseil peut prescrire par règlement, une somme représentant :

(B) soit le coût du transport des marchandises supporté par le fabricant ou producteur lorsque le prix de vente de celles-ci comprend ce coût de transport ou bien en transportant les marchandises entre les locaux commerciaux du fabricant ou producteur au Canada, ou bien en les livrant de ses locaux commerciaux au Canada à l'acheteur,

calculé de la façon que le gouverneur en conseil peut prescrire par règlement³.

L'avocat de l'appelant a appelé M. Rick Rabideau, directeur, Services de fiscalité, chez Lafarge Canada Inc., comme premier témoin en faveur de l'appelant. Lafarge Canada Inc. est la société mère de l'appelant. M. Rabideau a témoigné que l'appelant produit du béton malaxé prêt à l'usage à un certain nombre d'installations situées en Ontario. L'appelant vend son béton aux entreprises de construction. Le béton est transporté des sites de production de l'appelant aux sites de construction des acheteurs dans des camions-malaxeurs exploités par l'appelant. Lors des transactions à l'origine du présent appel, le béton a été vendu FAB aux sites des acheteurs, à un prix incluant la taxe. Les factures de l'appelant à ses clients n'indiquaient qu'un prix total (ou global). Autrement dit, les factures ne portaient aucune ventilation des divers éléments constitutifs du prix total, comme le coût des produits eux-mêmes, le transport ou la TVF. De ce fait, les factures n'indiquaient pas le prix de vente du béton, au sens de la Loi, puisque le prix incluait le coût du transport du béton, une somme qui, aux termes de la division 46c)(ii)(B) de la Loi, pourrait être exclue du calcul du prix de vente. M. Rabideau a témoigné que l'appelant et d'autres entreprises de béton prémalaxé avaient adopté cette stratégie d'établissement d'un prix global en raison de la concurrence qui prévalait sur le marché du béton.

En janvier 1987, le ministère du Revenu national (Revenu Canada) a publié un communiqué de l'Accise pour informer l'industrie du béton malaxé prêt à l'usage que, le 1^{er} juillet 1985, était entrée en vigueur une « déduction provisoire du coût de transport normal s'élevant à 19 \$ le mètre cube, au lieu des coûts réels de livraison du béton malaxé prêt à l'usage », aux fins du calcul de la TVF. En 1990, l'appelant a calculé la TVF qu'il devait verser mensuellement en appliquant la formule suivante :

$$(A - B - C - D) \times r / 1 + r$$

où :

A = total mensuel des ventes (c.-à-d. la somme de toutes les factures)

B = ventes non assujetties à la taxe

C = escomptes au comptant déduits par les acheteurs

D = coût du transport (c.-à-d. 19 \$)

r = le taux applicable de la TVF⁴

3. En 1983, le gouverneur en conseil a promulgué le *Règlement sur l'exclusion du coût du transport aux fins de la taxe de vente*, DORS/83-95, le 21 janvier 1983, *Gazette du Canada* Partie II, vol. 117, n° 3 à la p. 497; ce dernier n'a cependant pas été un facteur dans la présente affaire.
4. Lorsque les marchandises sont vendues à un prix renfermant la taxe, pour extraire la composante qui représente la taxe du prix global total, il faut multiplier le prix global par le taux de la taxe divisé par un (1) plus ce taux. Dans l'exemple suivant, le prix global est 87 011,93 \$ et le taux de la taxe est établi hypothétiquement à 9 p. 100.

Article	Montant	Représentation algébrique
vente renfermant la taxe (c.-à-d. prix global)	87 011,93 \$	B
taux de la taxe	9 p. 100	r
prix de vente	?	X
TVF	?	Y
Calcul du prix de vente	Calcul de la TVF	Formule d'extraction de la TVF des ventes renfermant la taxe
X = B - 0,09X	Y = 0,09X	B/(r/1 + r)
X + 0,09X = B	Y = 0,09(79 827,46 \$)	87 011,93 \$ × (0,09/1 + 0,09)
X = B/1,09	Y = 7 184,47 \$	87 011,93 \$ × (0,09/1,09)
X = 79 827,46 \$		7 184,47 \$

Par exemple, le tableau qui suit représente le calcul qu'a fait l'appelant de la TVF dont il était redevable en décembre 1990 sur les ventes à ses installations de Belleville (Ontario) :

Total des ventes		109 187,78 \$
moins ventes non taxables	332,93 \$	
escomptes au comptant déduits	3 089,92 \$	
coût du transport (19,00 \$/m ³ × 987 m ³)	<u>18 753,00 \$</u>	<u>22 175,85 \$</u>
égale total des ventes taxables (incluant la TVF)		<u>87 011,93 \$</u>
Montant de la TVF égale (87 011,93 \$ × 9/109)		7 184,93 \$

M. Rabideau a témoigné que l'appelant a subséquemment déterminé que le coût réel de livraison du béton malaxé prêt à l'usage était de 24,72 \$/m³ et non 19,00 \$/m³, tel qu'établi dans le communiqué de l'Accise de Revenu Canada. La modification du coût de transport le mètre cube, de 19,00 \$ à 24,72 \$, a eu pour effet d'accroître la déduction, depuis le total des ventes, du coût de transport de l'appelant. Le total des ventes taxables de l'appelant s'est ainsi trouvé réduit. L'appelant a demandé un remboursement de la TVF qu'il avait versée sur la différence entre les deux montants susmentionnés, soit 5,72 \$. L'intimé a accepté le chiffre de 24,72 \$ comme étant correct et a remboursé à l'appelant un montant calculé en conformité avec la formule suivante :

(total des mètres cubes de béton malaxé prêt à l'usage vendu × 5,72 \$) × 9/109.

M. Rabideau a témoigné que l'appelant s'est subséquemment rendu compte que la méthode énoncée ci-dessus ne donnait pas un calcul précis de la TVF dont l'appelant était redevable. À l'aide d'une feuille de calcul préparée par M. Georges Dufresne, le deuxième témoin de l'appelant, M. Rabideau a guidé le Tribunal dans l'examen de l'exemple de décembre 1990 à Belleville, pour montrer comment, selon l'appelant, la TVF dont il était redevable aurait dû être calculée.

M. Dufresne était le conseiller fiscal de l'appelant pour la période visée par le présent appel. Il a témoigné que la différence entre la méthode appliquée par l'appelant lorsqu'il a versé la TVF (méthode A) et celle appliquée dans la feuille de calcul qu'il a préparée (méthode B) découle du moment, dans la série de calculs, où le montant représentant le coût du transport est déduit du montant total des ventes. La différence entre les deux méthodes est illustrée au tableau ci-dessous, qui reprend les chiffres de décembre 1990, à Belleville :

Méthode A		Méthode B	
(versements de l'appelant calculé selon cette méthode)		(façon dont les versements auraient dû être calculés, selon l'appelant)	
total des ventes	109 187,28 \$	total des ventes	109 187,28 \$
moins ventes non taxables	332,93 \$	moins ventes non taxables	332,93 \$
escomptes au comptant déduits	3 089,92 \$	escomptes au comptant déduits	<u>3 089,92 \$</u>
coût du transport	<u>18 753,00 \$</u>	total des ventes excluant les articles non taxables	<u>105 764,93 \$</u>
total des ventes taxables (incluant la TVF)	<u>87 011,93 \$</u>	calcul pour extraire la TVF (105 764,93 \$ × 9/109 = 8 732,88 \$)	105 764,93 \$ <u>- 8 732,88 \$</u>
TVF (87 011,93 \$ × 9/109)	7 184,47 \$	total des ventes (excluant la TVF)	97 032,05 \$
		moins coût du transport	<u>18 753,00 \$</u>
total des ventes taxables	87 011,93 \$	total des ventes taxables	78 279,05 \$
moins la TVF	<u>7 184,47 \$</u>	TVF (78 279,05 \$ × 9/100)	7 045,11 \$
prix de vente	79 827,46 \$		

M. Dufresne a témoigné que, avec la méthode B, les « ventes non taxables » et les « escomptes au comptant » ont été déduits du total des ventes avant l'application à ce total du facteur de 9/109. Il a expliqué que ces déductions ont été faites parce que les « ventes non taxables » et les « escomptes au comptant » ne

sont pas taxables. Au cours du contre-interrogatoire portant sur la méthode B, lorsqu'il lui a été demandé pourquoi le coût du transport, qu'il a reconnu comme étant aussi un article non taxable, n'avait pas été déduit des ventes totales au même moment dans la série des calculs, M. Dufresne a répondu que, à l'encontre des montants représentant les escomptes et les articles non taxables, le coût du transport figurait à un poste distinct sur les factures de l'appelant.

L'avocat de l'intimé a convoqué M^{me} Norma-Jean Woolley, agent des appels à Revenu Canada, comme témoin en faveur de l'intimé. M^{me} Woolley était l'agent chargé du dossier de l'appelant au moment où celui-ci est arrivé à l'étape de l'opposition/avis de décision du processus de l'intimé. Comme M. Rabideau, M^{me} Woolley a guidé le Tribunal dans l'examen d'un certain nombre d'exemples pour illustrer les points sur lesquels les positions de l'appelant et de l'intimé diffèrent dans la présente affaire.

M^{me} Woolley a témoigné en se servant d'un exemple de transaction où le montant total de la facture était de 100 \$. Elle a souligné que ce montant comprenait des sommes non précisées pour la main-d'œuvre, les matériaux, les bénéfices et, retenant la somme mentionnée au communiqué de l'Accise pour des raisons de simplicité, 19 \$/m³ pour représenter le coût du transport. M^{me} Woolley a témoigné que, en théorie, une certaine partie de la TVF serait associée à tous les montants susmentionnés. Cependant, elle a indiqué que la méthode B, en déduisant le coût du transport après que le total du prix indiqué sur la facture a été multiplié par 9/109, ne tenait pas compte de la TVF associée au coût du transport. Pour qu'il en soit tenu compte, selon M^{me} Woolley, il faudrait rajuster le coût du transport de 19 \$/m³ appliqué dans la méthode B en le multipliant par un facteur de 9/109.

Aux termes de la Loi, le terme « prix de vente » s'entend du montant exigé comme prix par l'appelant avant qu'un montant payable à l'égard de toute autre taxe prévue par la Loi y soit ajouté. Cependant, aux termes de la division 46c(ii)(B) de la Loi, dans le calcul du prix de vente, peut être exclue du montant de la facture une somme représentant le coût du transport des marchandises supporté par le fabricant (c.-à-d. l'appelant) en les livrant à ses clients.

Le Tribunal est d'avis que le présent appel se résume à une question de mathématiques. Dans la facturation du prix global, comme celle dont l'appelant a fait usage, certaines valeurs qui composent le montant total de la facture de l'appelant sont connues et d'autres sont inconnues. Ces valeurs sont les suivantes :

Valeurs connues	Valeurs inconnues
montant total de la facture (taxe comprise)	prix de vente
coût du transport	taxe payable
taux de la taxe	

Le Tribunal est d'avis que le montant total de la facture de l'appelant ou le prix global était égal au prix de vente plus le coût du transport et la taxe payable. Exprimée algébriquement, l'équation devient :

$$B = X + A + Y$$

où :

B = montant total de la facture

X = prix de vente (excluant la TVF et le coût du transport)

A = coût du transport

Y = taxe payable

De plus, aux termes de la Loi, le prix de vente multiplié par le taux applicable de la taxe donne le montant exigible de la TVF. Exprimée algébriquement, l'équation devient :

$$Y = X(r)$$

où :

X = prix de vente

r = taux applicable de la taxe

Y = taxe payable

En attribuant des valeurs aux variables connues, il est possible de résoudre les deux équations précédentes pour déterminer le prix de vente et la taxe payable. Si le total de la facture est de 100 \$, le coût du transport est de 40 \$ et le taux de la taxe est de 20 p. 100, l'application des formules ci-dessus donne le calcul suivant :

$$\begin{aligned} X + Y + 40 \$ &= 100 \$ \\ X + Y &= 60 \$ \\ \text{Puisque } Y &= X(0,2), \quad X + X(0,2) = 60 \$ \\ 1,2X &= 60 \$ \\ X &= 60 \$ / 1,2 \\ X &= 50 \$ \\ \text{calcul de la taxe payable} \\ Y &= 50 \$ \times 0,2 \\ Y &= 10 \$ \end{aligned}$$

L'application des méthodes de l'appelant et de l'intimé au même exemple numérique révèle que la méthode de l'intimé donne les bonnes valeurs du prix de vente et de la taxe payable, tandis que celle de l'appelant ne les donne pas.

Intimé	Valeur	Appelant	Valeur
montant total de la facture	100,00 \$	montant total de la facture	100,00 \$
moins coût du transport	40,00 \$	moins taxe (20/120 × 100)	16,66 \$
net	60,00 \$	net	83,33 \$
moins la TVF (60,00 \$ × 20/120)	10,00 \$	moins coût du transport	40,00 \$
prix de vente (excluant taxe et transport)	50,00 \$	prix de vente	43,33 \$
prix de vente × taux applicable de la taxe (ou 0,2)	10,00 \$	taxe (0,2 × 43,33 \$)	8,66 \$

La même chose est vraie si les méthodes susmentionnées sont appliquées à l'exemple de décembre 1990, à Belleville.

Le Tribunal est d'avis que la méthode proposée par l'appelant sous-estime le prix de vente et donc le montant de la TVF payable. La méthode manque en effet de cohérence interne dans le traitement des coûts du transport. Puisque le calcul qui sert à extraire la TVF du prix de vente global de l'appelant procède à tort comme si le transport était taxable, il en résulte une déduction du prix global supérieure au montant réellement payable. Bien que la méthode appliquée par l'intimé diffère de celle appliquée ci-dessus par le Tribunal, le Tribunal est d'avis que la méthode de l'intimé n'est pas mauvaise et, de fait, détermine une valeur juste du prix de vente et, donc, de la taxe payable. Le Tribunal n'est pas convaincu que l'appelant a versé plus que le juste montant de la taxe dont il était redevable en application de la Loi et, par conséquent, l'appel est rejeté.

Arthur B. Trudeau
Arthur B. Trudeau
Membre président

Patricia M. Close
Patricia M. Close
Membre

Lyle M. Russell
Lyle M. Russell
Membre