



Ottawa, le vendredi 12 avril 1996

Appel n° AP-95-051

EU ÉGARD À un appel entendu le 31 octobre 1995 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 2 mars 1995 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

GROUPE UNIMÉDIA INC., DIVISION LITHO PRESTIGE

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis.

Lise Bergeron
Lise Bergeron
Membre président

Raynald Guay
Raynald Guay
Membre

Anita Szlajak
Anita Szlajak
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-95-051

GROUPE UNIMÉDIA INC., DIVISION LITHO PRESTIGE

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 qui a eu pour effet de rejeter une demande de remboursement de taxe de vente fédérale au montant de 300 195,59 \$. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si l'appelant a droit au remboursement de la taxe de vente fédérale payée sur les annexes avec les tables d'impôt des formulaires de déclaration d'impôt sur le revenu des particuliers. Plus spécifiquement, le Tribunal doit déterminer si les marchandises en cause sont des «livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires» en vertu de l'alinéa 3(1)a) de la partie III de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise.

DÉCISION : *L'appel est admis. De l'avis du Tribunal, les marchandises en cause sont réellement des assemblages de feuilles imprimées et réunies en des volumes reliés ou brochés. Elles contiennent également des signes destinés à être lus. Les marchandises en cause sont donc des livres. De plus, elles ne contiennent aucune annonce. Le Tribunal est d'avis que la documentation figurant dans les annexes avec les tables d'impôt a un caractère plus descriptif ou informatif qu'éducatif. Selon le Tribunal, les marchandises en cause ne servent donc pas à des fins éducatives. Le Tribunal est cependant d'avis qu'elles servent «exclusivement à des fins [...] techniques». Le Tribunal conclut donc que les marchandises en cause sont visées par les dispositions d'exemption de l'alinéa 3(1)a) de la partie III de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)

Date de l'audience : Le 31 octobre 1995

Date de la décision : Le 12 avril 1996

Membres du Tribunal : Lise Bergeron, membre président

Raynald Guay, membre

Anita Szlazak, membre

Avocat pour le Tribunal : Joël J. Robichaud

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Maurice Arsenault, pour l'appelant

Stéphane Lilkoff, pour l'intimé

Appel n° AP-95-051

GROUPE UNIMÉDIA INC., DIVISION LITHO PRESTIGE

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : LISE BERGERON, membre président
RAYNALD GUAY, membre
ANITA SZLAZAK, 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 qui a eu pour effet de rejeter une demande de remboursement de taxe de vente fédérale (TVF) au montant de 300 195,59 \$.

L'appelant œuvre dans le domaine de l'imprimerie. L'appelant a vendu au ministère du Revenu national (Revenu Canada) des guides, des déclarations d'impôt sur le revenu des particuliers et les annexes avec les tables d'impôt des formulaires de déclaration d'impôt sur le revenu des particuliers. Dans une demande en date du 26 août 1991, l'appelant a réclamé, aux termes de l'article 68 de la Loi, un remboursement de 553 037,24 \$ afin de récupérer la TVF payée par erreur sur ces produits. Le 28 janvier 1992, l'appelant a soumis une deuxième demande de remboursement au montant de 300 195,59 \$ pour récupérer le montant dû sur les annexes avec les tables d'impôt des formulaires de déclaration d'impôt sur le revenu. Le 12 février 1992, la première demande de remboursement a été admise en partie. Les guides d'impôt ont été reconnus comme étant admissibles au remboursement tandis que la demande de remboursement concernant les annexes avec les tables d'impôt a été rejetée car il s'agit de «livres servant à écrire ou à dessiner [...] autres imprimés de même nature». Le 17 mars 1992, la deuxième demande de remboursement a également été rejetée. Le 5 juin 1992, un avis d'opposition à l'égard de cette détermination a été signifié. Le 2 mars 1995, une décision a été rendue. L'opposition a été rejetée et la détermination a été ratifiée.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si l'appelant a droit au remboursement de la TVF payée sur les annexes avec les tables d'impôt des formulaires de déclaration d'impôt sur le revenu des particuliers.

L'article 3 de la partie III de l'annexe III de la Loi prévoit une exemption pour les marchandises suivantes :

3(1) Les imprimés, articles et matières suivants :

a) annuaires d'écoles et de collèges; documents littéraires non reliés, régulièrement publiés à des intervalles définis, au moins quatre fois par année; musique en feuilles;

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

manuscrits; annuaires nationaux portant sur l'industrie ou le commerce; livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires; articles et matières destinés exclusivement à la fabrication ou production de ce qui précède;

[...]

à l'exclusion des albums, des relevés et rapports biographiques, financiers ou statistiques, des livres servant à écrire ou à dessiner, des catalogues, des livres à colorier, des annuaires de toutes sortes non mentionnés au présent article, des livres de mode, des guides, des rapports périodiques, des bordereaux de prix, des livres de taux, des horaires, des annuaires, des autres imprimés de même nature et des imprimés — en tout ou en partie — ou catégories d'imprimés désignés par le gouverneur en conseil.

Le représentant de l'appelant a soutenu que les marchandises en cause sont des «livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires». Selon le représentant, un imprimé doit remplir quatre conditions afin d'être exempt : il doit s'agir d'un livre; le livre ne doit contenir aucune annonce; il doit servir à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires; enfin, le livre ne doit pas être compris dans des exclusions spécifiques à la fin de l'article 3 de la partie III de l'annexe III de la Loi. Le représentant a fait valoir que la deuxième condition ne devrait pas poser de problème. En ce qui concerne la première condition, le représentant s'est reporté à plusieurs définitions du mot «livre», entre autres, à la définition suivante du *Petit Larousse illustré* : «[a]ssemblage de feuilles imprimées et réunies en un volume relié ou broché²». S'appuyant sur cette définition, le représentant a soutenu que les marchandises en cause sont réellement des livres. Se reportant à la décision du Tribunal dans la cause *Le ministère des Transports du gouvernement de l'Ontario c. Le ministre du Revenu national*³, il a soutenu que le fait que les marchandises en cause sont retirées du guide, lequel est considéré comme un livre⁴ par le ministère du Revenu national, et sont brochées séparément ne change pas la nature des documents. Selon lui, les marchandises en cause doivent également être considérées comme des livres. De plus, même si les marchandises en cause sont produites séparément, elles forment un tout avec les autres parties du document car le contribuable a besoin du guide pour compléter les annexes et vice versa.

En ce qui concerne la troisième condition, le représentant de l'appelant a soutenu que les marchandises en cause servent à des fins éducatives et techniques car leur but premier est de fournir des renseignements et des explications aux contribuables afin de les aider à compléter leurs déclarations d'impôt. Pour soutenir son argument, il a invoqué la décision rendue par la Commission du tarif dans la cause *Perly's Maps Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁵ et la définition suivante du mot «*technical*» dans *The Oxford English Dictionary* de laquelle s'est inspirée la Commission du tarif : «2. *Of a thing: Skillfully done or made: [...] 3. a. Belonging or relating to an art or arts; appropriate or peculiar to, or characteristic of, a particular art, science, profession, or occupation*⁶» ([traduction] 2. D'une chose : Faite ou fabriquée avec habileté : [...] 3. Qui appartient au ou qui relève du domaine des

-
2. Paris, Larousse, 1988 à la p. 585.
 3. Appel n° AP-90-106, le 13 septembre 1991.
 4. Voir fiche de décision 5740/70-1.
 5. (1986), 11 R.C.T. 236.
 6. Deuxième éd., Oxford, Clarendon Press, 1989 à la p. 703.

arts; pertinent ou propre à, ou ayant le caractère de, un art, une science, une profession ou un métier distinct). S'appuyant sur cette définition, la Commission du tarif a conclu que «les marchandises en cause, des atlas urbains, sont des livres imprimés conçus et publiés à des fins techniques en ce sens qu'ils fournissent un moyen technique précis aux personnes de localiser rapidement un endroit dans un secteur géographique donné, aux fins de leur occupation ou de leurs activités commerciales ou professionnelles⁷». Le représentant a donc fait valoir que la fiscalité et, par conséquent, les marchandises en cause sont techniques. Elles servent de guide aux contribuables pour le calcul et l'identification rapides de l'impôt dû au gouvernement.

En ce qui concerne la quatrième condition, le représentant de l'appelant a soutenu que les marchandises en cause ne sont pas des livres servant à dessiner ou à écrire. Invoquant la décision de la Commission du tarif dans la cause *Master Media Inc. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁸, le représentant a allégué qu'il faut considérer le but premier de la publication afin de déterminer son utilité au sens de la Loi. Selon lui, les espaces prévus pour écrire ne sont qu'accessoires au but premier des marchandises en cause. Il a aussi renvoyé à la fiche de décision 5740/103-1⁹ passive de Revenu Canada où il a été décidé que des brochures servant de sondage auprès des employés et contenant une cinquantaine de questions et d'une série de cases étaient admissibles à l'exemption aux termes de l'article 3 de la partie III de l'annexe III de la Loi. Le fait que des cases sont prévues pour que les employés puissent y cocher leurs réponses a été considéré comme étant d'une importance secondaire par rapport à la nature globale des brochures. Enfin, le représentant a renvoyé à la fiche de décision 5740/84¹⁰ de Revenu Canada. Les publications visées par cette décision étaient des livres tests comportant des espaces pour écrire. Ces publications étaient exemptes de la TVF car elles avaient un caractère éducatif et elles n'étaient pas principalement conçues pour écrire.

L'avocat de l'intimé a soutenu que les marchandises en cause doivent être considérés séparément au moment de la vente. Il a fait valoir que les annexes sont des «livres servant à écrire» ou d'«autres imprimés de même nature», et que les tables d'impôt sont des «livres de taux» ou d'«autres imprimés de même nature». Par conséquent, les marchandises en cause ne font pas partie des marchandises exemptées de la TVF aux termes de l'article 3 de la partie III de l'annexe III de la Loi. L'avocat a soutenu que la position de l'appelant selon laquelle les marchandises en cause sont des «livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires» n'est pas fondée en fait et en droit. Se reportant à la décision de la Cour d'appel fédérale dans *Maclean Hunter Limited c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*¹¹, l'avocat a soutenu que les marchandises en cause ne servent pas à des fins éducatives puisqu'elles ne servent pas à des fins d'apprentissage, n'étant pas du matériel pédagogique. De plus, elles ne servent ni à préparer à la vie en général ou à un métier ni à préciser ou à expliquer la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Elles ne font que reproduire cette loi ou ses règlements en tableaux. Il n'y a aucune explication concernant la façon de remplir les annexes ou d'utiliser les tableaux. Invoquant l'affaire *Maclean Hunter* ainsi que *Southam Business*

7. *Supra*, note 5 à la p. 250.

8. (1982), 8 R.C.T. 140.

9. *Questionnaires d'un sondage effectué auprès des employés*, le 14 avril 1987. Cette fiche de décision est devenue passive le 1^{er} janvier 1991 à l'entrée en vigueur de la taxe sur les produits et services.

10. *Livres imprimés*, le 13 février 1984.

11. Non publié, n^o du greffe A-336-86, le 21 janvier 1988.

*Information and Communications Group Inc. c. Le ministre du Revenu national*¹² et *Canadian Turbo (1993) Ltd. c. Sa Majesté la Reine*¹³, l'avocat de l'intimé a soutenu que les marchandises en cause ne servent pas à des fins techniques puisqu'elles ne concernent pas des machines ou des sciences exactes. Selon l'avocat, la fiscalité ne constitue pas une science pure, comme, par exemple, l'ingénierie.

L'avocat de l'intimé a fait valoir que les interprétations du ministre du Revenu national ne sont que des décisions administratives qui ne sont pas déterminantes et que le Tribunal ne doit s'y référer qu'en cas de doute du sens de la Loi. Il a soutenu que la fiche de décision 5740/70-1¹⁴ de Revenu Canada n'est pas pertinente puisque les marchandises en cause ne sont pas destinées à fournir des renseignements et une meilleure compréhension aux personnes qui doivent compléter leur déclaration d'impôt. De plus, les annexes avec les tables d'impôt sont vendues séparément des formulaires de déclaration d'impôt sur le revenu et du guide. L'avocat de l'intimé a soutenu que les fiches de décision 5740/103-1 et 5740/84 ne sont pas pertinentes aux fins du présent appel, vu la nature des marchandises en cause.

Le paragraphe 51(1) de la Loi prévoit que la TVF imposée par l'article 50 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des marchandises mentionnées à l'annexe III. L'article 3 de la partie III de l'annexe III de la Loi prévoit une exemption pour les «livres imprimés ne contenant aucune annonce et servant exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires» à l'exclusion «des livres servant à écrire ou à dessiner».

S'appuyant sur la décision de la Cour de l'Échiquier du Canada dans l'affaire *W.T. Hawkins Limited v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*¹⁵, le Tribunal est d'avis qu'il faut considérer les marchandises en cause séparément. En d'autres mots, il doit déterminer si les annexes avec les tables d'impôt sont admissibles au remboursement de la TVF lorsque vendues séparément par l'appelant. Les marchandises en cause sont donc les annexes avec les tables d'impôt des formulaires de déclaration d'impôt sur le revenu des particuliers. Il ne faut pas les considérer comme faisant partie d'un tout.

Le Tribunal est d'accord avec le représentant de l'appelant et l'avocat de l'intimé pour dire que les marchandises en cause doivent remplir plusieurs conditions pour être admissibles au remboursement de la TVF aux termes de l'article 3 de la partie III de l'annexe III de la Loi. Tout d'abord, les marchandises en cause doivent être considérées comme des livres. Le mot «livre» n'est pas défini dans la Loi ou dans les annexes. Le *Petit Larousse Illustré* définit le mot «livre» comme un «[a]ssemblage de feuilles imprimées et réunies en un volume relié ou broché»¹⁶. Le *Petit Robert*¹⁷ définit le mot «livre» comme un «[a]ssemblage d'un assez grand nombre de feuilles portant des signes destinés à être lus». De l'avis du Tribunal, les marchandises en cause sont réellement des assemblages de feuilles imprimées et réunies en des volumes reliés ou brochés. Elles contiennent également des signes destinés à être lus. Les marchandises en cause sont donc des livres. De plus, elles ne contiennent aucune annonce.

12. Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° 2312, le 27 mars 1991.

13. Non publié, section de première instance de la Cour fédérale du Canada, n° du greffe T-1609-93, le 18 mai 1995.

14. *Guide général d'impôt et déclaration*, le 25 mai 1989.

15. [1958] R.C. de l'É. 152.

16. Paris, Librairie Larousse, 1988 à la p. 585.

17. Montréal, Les dictionnaires ROBERT - CANADA S.C.C., 1990 à la p. 1104.

La troisième condition prévoit que les livres doivent servir exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires. Il est évident que les marchandises en cause ne servent pas à des fins culturelles ou littéraires. Le Tribunal doit donc déterminer si les annexes avec les tables d'impôt servent à des fins éducatives ou techniques au sens de la Loi et sont admissibles au remboursement de la TVF. Invoquant la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Maclean Hunter*, l'avocat de l'intimé a soutenu que les marchandises en cause ne servent pas à des fins éducatives ou techniques. Dans cette décision, la Cour a statué que le terme «éducation» à l'article 3 de la partie III de l'annexe III de la Loi vise «un processus fondamental d'acquisition d'habiletés et de connaissances ayant pour objet de préparer une personne soit à la vie en général soit en vue d'un objectif large tel la pratique d'un métier ou d'une profession : l'objet visé, quoi qu'il en soit, n'a pas un caractère utilitaire immédiat». Tout comme dans la cause *Southam*, le Tribunal accepte l'interprétation que donne la Cour fédérale et juge qu'elle s'applique dans la présente cause. Dans la cause *Southam*, le Tribunal devait décider si un almanach contenant des faits et des renseignements au sujet du Canada devait être considéré comme une publication exemptée du paiement de la TVF du fait qu'elle servait «exclusivement à des fins éducatives, techniques, culturelles ou littéraires» conformément à l'alinéa 3a) de la partie III de l'annexe III de la Loi. Le Tribunal a décidé ce qui suit :

[m]ême si l'on peut dire que toutes les expériences de la vie sont éducatives dans un certain sens, il est évident que le législateur ne visait pas à attribuer un sens si général à l'expression «exclusivement à des fins éducatives». Selon le Tribunal, le législateur visait plutôt à exempter les livres qui servent dans un contexte éducatif plus ou moins officiel et qui répondent à un certain programme d'études, comme les ouvrages de mathématiques ou d'histoire. Le Tribunal considère que la documentation figurant dans l'almanach a un caractère davantage informatif qu'éducatif¹⁸.

Dans la présente cause, le Tribunal est du même avis. Le Tribunal estime que la documentation figurant dans les annexes avec les tables d'impôt a un caractère plus descriptif ou informatif qu'éducatif. Selon le Tribunal, les marchandises en cause ne servent donc pas à des fins éducatives. Il doit donc déterminer si elles servent à des fins techniques.

Dans l'affaire *Maclean Hunter*, la Cour a statué que le terme «technique» «doit être défini de façon étroite et considéré comme désignant des documents qui ont trait aux arts mécaniques ou aux sciences mécaniques¹⁹». Dans la présente cause, les éléments de preuve ont démontré que les marchandises en cause ont trait à la fiscalité. L'expression «*applied sciences*» est traduite dans le *Robert•Collins Dictionnaire français-anglais anglais-français* comme suit : «sciences appliquées²⁰». Cette expression est définie dans *Le Grand Robert de la Langue Française* de la façon suivante : «au service de la technique* (opposé à *sciences fondamentales** ou à *sciences pures*). *Sciences pour l'ingénieur*²¹». Le mot «technique» est défini dans le *Petit Robert I* comme suit : «[q]ui appartient à un domaine particulier, spécialisé, de l'activité ou de la connaissance [...] [q]ui concerne les applications de la connaissance théorique, dans le domaine de la

18. *Supra*, note 12 à la p. 6.

19. *Supra*, note 11.

20. Nouvelle éd., Paris, Dictionnaire Le Robert, 1988 à la p. 26.

21. Deuxième éd., Montréal, Les dictionnaires ROBERT - CANADA S.C.C., 1987 à la p. 636.

production et l'économie²²». S'appuyant sur ces définitions, le Tribunal est d'avis que la fiscalité peut être considérée comme une science appliquée. Les marchandises en cause servent donc à des fins techniques. Le Tribunal est d'avis que le fait qu'il existe des cases à compléter par le contribuable dans les annexes n'empêche pas qu'elles peuvent être considérées comme servant «exclusivement» à des fins techniques au sens de l'article 3 de la partie III de l'annexe III de la Loi, puisque ces cases peuvent être considérées comme secondaires par rapport à la nature des marchandises en cause. À l'appui de cette conclusion, le Tribunal renvoie la décision de la Commission du tarif dans la cause *Master Media*. Enfin, de l'avis du Tribunal, les marchandises en cause sont beaucoup plus que de simples livres à écrire.

Par conséquent, l'appel est admis. Le Tribunal conclut que les marchandises en cause sont visées par les dispositions d'exemption de l'alinéa 3a) de la partie 3 de l'annexe III de la Loi.

Lise Bergeron

Lise Bergeron

Membre président

Raynald Guay

Raynald Guay

Membre

Anita Szlajak

Anita Szlajak

Membre

22. *Supra*, note 17 à la p. 1931.