



Ottawa, le mardi 28 octobre 1997

Appels n<sup>os</sup> AP-95-228 et AP-95-229

EU ÉGARD À des appels entendus le 19 juin 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 des décisions rendues par le ministre du Revenu national le 18 août 1995 concernant des avis d'opposition signifiés aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

**ENTRE**

**LORNA'S FLOWERS LTD. ET MARQUIS FLOWER SHOP LTD.**

**Appelants**

**ET**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

**DÉCISION DU TRIBUNAL**

Les appels sont admis.

Patricia M. Close

Patricia M. Close  
Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau  
Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey  
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger  
Secrétaire

**RÉSUMÉ OFFICIEUX**

**Appels n<sup>os</sup> AP-95-228 et AP-95-229**

**LORNA'S FLOWERS LTD. ET MARQUIS FLOWER SHOP LTD. Appellants**

**et**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

Les présents appels sont interjetés aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard de décisions rendues par le ministre du Revenu national, lesquelles ont eu pour effet d'établir que les appelants n'avaient pas droit au remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) à l'inventaire sur certaines marchandises figurant à leur inventaire le 1<sup>er</sup> janvier 1991. Les marchandises à l'inventaire comprenaient des fleurs en soie et en plastique, des arrangements et des accessoires, des articles séchés, des nouveautés et des articles pour cadeaux, des vases, des paniers et des contenants, ainsi que des fournitures pour les plantes et les fleurs. Les demandes de remboursement de la TVF à l'inventaire des appelants ont été rejetées quant aux marchandises à l'inventaire utilisées par les appelants pour préparer divers arrangements de fleurs, pour le motif que ces marchandises n'étaient pas destinées à être vendues « séparément » dans le cours normal des activités commerciales des appelants. La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si les marchandises en cause sont des marchandises destinées à être vendues séparément pour un prix en argent, dans le cours normal des activités commerciales des appelants et sont, de ce fait, des « marchandises libérées de taxe » figurant à l'« inventaire » aux termes de l'article 120 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

**DÉCISION :** Les appels sont admis. Le Tribunal conclut que seules les marchandises destinées à la vente en l'état où elles ont été acquises, et non à une fabrication ou production ultérieure, étaient destinées à être vendues séparément dans le cours normal des activités commerciales des appelants et, de ce fait, ouvraient droit au remboursement de la TVF à l'inventaire. Après avoir examiné les éléments de preuve sur la nature et l'utilisation des marchandises en cause, le Tribunal n'est pas convaincu que l'assemblage actuel ou projeté de certaines des marchandises en cause en arrangements de fleurs leur ait permis d'accomplir une fonction qu'elles ne pouvaient auparavant accomplir ou leur ait donné de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons. De plus, les marchandises en cause étaient vendues à des prix de détail distincts et établis au préalable, qu'elles soient ou non vendues en tant qu'arrangement de fleurs, et la préparation de l'arrangement n'entraînait aucun coût supplémentaire.

En outre, le Tribunal fait observer que l'exemption énoncée à l'alinéa *f*) de la définition de « fabricant ou producteur » à l'article 2 de la *Loi sur la taxe d'accise* s'applique aux appelants. L'alinéa *f*) vise notamment « toute personne qui [...] prépare des marchandises pour la vente en les assemblant [...] à l'exclusion d'une personne qui prépare ainsi des marchandises dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs ». Les éléments de preuve convainquent le Tribunal que les appelants préparent effectivement les marchandises dans un magasin de détail pour les vendre exclusivement et directement aux clients et, de ce fait, que les appelants ne sont pas considérés comme étant des fabricants ou producteurs aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise*. Il s'ensuit donc, selon le Tribunal, que les activités entreprises par les appelants ne doivent pas être considérées comme étant de la fabrication ou de la production aux fins des dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* visant le remboursement de la TVF à l'inventaire.

Lieux de l'audience par voie  
de vidéoconférence : Hull (Québec) et Calgary (Alberta)  
Date de l'audience : Le 19 juin 1997  
Date de la décision : Le 28 octobre 1997

Membres du Tribunal : Patricia M. Close, membre président  
Arthur B. Trudeau, membre  
Charles A. Gracey, membre

Avocat pour le Tribunal : Shelley Rowe

Greffiers : Margaret Fisher et Anne Jamieson

Ont comparu : J.P. (Phil) Edmundson, pour les appelants  
Janet Ozembloski, pour l'intimé

Appels n<sup>os</sup> AP-95-228 et AP-95-229

**LORNA'S FLOWERS LTD. ET MARQUIS FLOWER SHOP LTD.** Appellants

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

TRIBUNAL : PATRICIA M. CLOSE, membre président  
ARTHUR B. TRUDEAU, membre  
CHARLES A. GRACEY, membre

**MOTIFS DE LA DÉCISION**

Les présents appels ont été entendus par voie de vidéoconférence à Hull (Québec) et à Calgary (Alberta) aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*<sup>1</sup> (la Loi) à l'égard de décisions rendues par le ministre du Revenu national le 18 août 1995, lesquelles ont eu pour effet d'établir que les appelants n'avaient pas droit au remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) à l'inventaire sur certaines marchandises figurant à leur inventaire le 1<sup>er</sup> janvier 1991. Les marchandises à l'inventaire comprenaient des fleurs en soie et en plastique, des arrangements et des accessoires, des articles séchés, comme des fleurs séchées, des nouveautés et des articles pour cadeaux, comme des vases, des paniers et des contenants ornementaux, ainsi que des fournitures pour les plantes et les fleurs, comme de la mousse de fleuriste, des rubans et du fil de fer. Les demandes de remboursement de la TVF à l'inventaire des appelants ont été rejetées quant aux marchandises à l'inventaire utilisées par les appelants pour préparer divers arrangements de fleurs, pour le motif que ces marchandises n'étaient pas destinées à être vendues « séparément » dans le cours normal des activités commerciales des appelants. La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si les marchandises en cause sont des marchandises destinées à être vendues séparément pour un prix en argent, dans le cours normal des activités commerciales des appelants et sont, de ce fait, des « marchandises libérées de taxe » figurant à l'« inventaire » aux termes de l'article 120<sup>2</sup> de la Loi.

M. J.P. (Phil) Edmundson, directeur général des appelants, a témoigné que la TVF a été payée sur toutes les marchandises en cause, que les marchandises en cause ont été acquises avant 1991 et que toutes les marchandises en cause étaient des marchandises neuves. Dans sa description des activités commerciales des appelants, il a déclaré que les appelants exploitent trois magasins de détail, que la moitié de l'espace y est consacrée à l'étalage des marchandises vendues au détail et que l'autre moitié sert aux fins d'entreposage, à un bureau et à une aire de conception. Il a indiqué que chaque article porte une étiquette montrant son prix de détail et que, lorsque certains articles servent dans la préparation d'un arrangement de fleurs, le prix de l'arrangement est la somme de tous les prix de détail des articles. Le prix de détail comprend alors une majoration pour tenir compte de la conception artistique incluse dans la préparation d'un arrangement de fleurs. Selon M. Edmundson, la majeure partie des activités commerciales des appelants nécessite un certain degré de conception artistique. Généralement, les arrangements de fleurs sont faits à la demande d'un client, selon les directives de ce dernier. Cependant, certains arrangements sont préparés à l'avance. Le prix des arrangements préparés sur commande et des arrangements préparés au préalable serait le même, soit

---

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

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

l'équivalent de la somme de tous les prix de détail des articles qui les composent. Il a évalué que 80 p. 100 du chiffre d'affaires des appelants provient de la vente de fleurs et de plantes qui, a-t-il souligné, ne sont pas assujetties à la TVF, bien qu'elles le soient à la taxe sur les produits et services.

Le litige entre les appelants et l'intimé porte sur la question de savoir si les marchandises figurant à l'inventaire étaient des « marchandises libérées de taxe » destinées à ce même moment « à être vendues ou louées séparément [...] dans le cours normal d'une activité commerciale de la personne » comme le prévoit l'article 120 de la Loi pour que les marchandises ouvrent droit au remboursement de la TVF à l'inventaire. Les dispositions pertinentes de l'article 120 de la Loi aux fins des présents appels sont les suivantes :

120.(1) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

« inventaire » État descriptif des marchandises libérées de taxe d'une personne à un moment donné qui figurent à l'inventaire de la personne au Canada à ce moment et qui, à ce même moment, selon le cas :

a) sont destinées à être vendues ou louées séparément pour un prix ou un loyer en argent, dans le cours normal d'une activité commerciale de la personne.

« marchandises libérées de taxe » Marchandises, acquises par une personne avant 1991, qui n'ont jamais été radiées des livres comptables de l'entreprise de la personne pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont le prix de vente ou la quantité vendue a été frappé de la taxe prévue au paragraphe 50(1) (sauf la taxe payable en conformité avec le sous-alinéa 50(1)a(ii)), laquelle a été payée et serait irrécouvrable en l'absence du présent article, et qui sont, au début du 1<sup>er</sup> janvier 1991 :

a) des marchandises neuves qui n'ont jamais servi;

b) des marchandises qui ont été refabriquées ou reconstruites et qui n'ont jamais servi depuis;

c) des marchandises d'occasion.

(2.1) Pour l'application de l'alinéa a) de la définition de « inventaire » au paragraphe (1), la partie des marchandises libérées de taxe qui figurent à l'inventaire d'une personne au Canada à un moment donné qui sera vraisemblablement consommée ou utilisée par la personne est réputée ne pas être destinée, à ce moment, à la vente ou à la location.

Le représentant des appelants a soutenu que les marchandises en cause ouvrent droit au remboursement de la TVF à l'inventaire, puisqu'elles répondent au critère de « marchandises libérées de taxe », et figuraient à « l'inventaire » puisqu'elles étaient destinées à être vendues séparément aux consommateurs et étaient marquées d'un prix individuel. De plus, il a soutenu qu'il ne semblait exister aucune formule claire s'appliquant aux boutiques de fleuriste au moment où les appelants ont déposé leurs demandes et au moment de l'examen des dites demandes par le ministère du Revenu national.

L'avocate de l'intimé a soutenu que les marchandises en cause n'étaient pas destinées à être vendues « séparément », puisqu'elles étaient destinées par les appelants à être combinées pour fabriquer ou produire ultérieurement de nouvelles marchandises de formes, qualités et propriétés ou combinaisons différentes<sup>3</sup>, soit des arrangements de fleurs et des nouveautés ou cadeaux, qui étaient ensuite vendus aux clients des appelants. L'avocate a renvoyé à des affaires où les cours ont statué que, lorsque différents composants sont assemblés pour créer un article entièrement différent des composants initiaux, par son apparence, sa forme et sa fonction, le résultat est un nouveau produit<sup>4</sup>. L'avocate a renvoyé à plusieurs

3. *Her Majesty the Queen c. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] R.C.S. 140.

4. *The Queen c. Stuart House Canada Limited*, [1976] 2 C.F. 421; *Sa Majesté la Reine c. E.J. Piggott Enterprises Limited*, non publiée, Section de première instance de la Cour fédérale, n° du greffe T-971-71, le 27 novembre 1972; et *W.T. Hawkins Limited c. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*, [1958] R.C. de l'É. 152 à la p. 157, confirmée par C.S.C., le 7 mai 1959.

décisions du Tribunal<sup>5</sup> où, a-t-elle fait valoir, celui-ci a statué qu'il y a fabrication lorsqu'un complément d'ouvrage est apporté à des marchandises, que ces marchandises subissent un changement physique ou qu'elles soient assemblées pour donner une nouvelle forme, qualité ou combinaison.

L'avocate de l'intimé a fait valoir que, bien que la TVF ait été payée sur une partie des matériaux et des fournitures utilisés pour produire les marchandises finies et les marchandises en cours de traitement, la TVF n'avait pas été payée ni remise sur le prix de vente des arrangements ou des articles produits en tant que marchandises nouvelles et distinctes. Les marchandises en cause n'étaient donc pas des « marchandises libérées de taxe » au sens du paragraphe 120(1) de la Loi. De plus, l'avocate a soutenu que les marchandises en cause étaient destinées à être consommées ou utilisées par les appelants dans la fabrication ou la production de marchandises finies de ce genre et sont donc expressément exclues du champ d'application du terme « inventaire » défini au paragraphe 120(2.1) de la Loi.

Enfin, l'avocate de l'intimé a renvoyé à l'alinéa 2(1)e) du *Règlement exemptant certains petits fabricants ou producteurs de la taxe de consommation ou de vente*<sup>6</sup>, qui exempte du paiement de la TVF sur les marchandises qu'elles fabriquent ou produisent, « les personnes qui font des arrangements de fleurs artificielles ou naturelles ou de feuillage dans un établissement de détail, en vue de les vendre dans cet établissement directement et exclusivement aux consommateurs ».

L'article 120 de la Loi prévoit entre autres que, pour que les marchandises qui figurent à l'inventaire ouvrent droit au remboursement de la TVF à l'inventaire, la TVF doit avoir été payée sur le prix de vente ou la quantité vendue des marchandises et que les marchandises doivent figurer à l'inventaire de la personne au Canada et être destinées à être vendues ou louées séparément pour un prix ou un loyer en argent, dans le cours normal d'une activité commerciale de la personne. Le paragraphe 120(2.1) de la Loi prescrit en outre que les marchandises libérées de taxe qui figurent à l'inventaire qui seront vraisemblablement consommées ou utilisées par la personne, sont réputées ne pas être destinées, à ce moment, à la vente ou à la location.

Le Tribunal est d'avis que seules les marchandises qui étaient destinées à la vente en l'état où elles avaient été acquises, et non à une fabrication ou production ultérieure, étaient destinées à être vendues séparément dans le cours normal des activités commerciales des appelants et, de ce fait, ouvraient droit au remboursement de la TVF à l'inventaire aux termes de l'article 120 de la Loi.

Le Tribunal adopte l'interprétation donnée au terme « production » dans l'affaire *Le ministre du Revenu national c. Enseignes Imperial Signs Ltée*<sup>7</sup>. Dans cette affaire, la Cour d'appel fédérale, renvoyant à la décision rendue dans l'affaire *Gruen Watch Company of Canada Ltd. c. Attorney General of Canada*<sup>8</sup>, a conclu qu'« [i]l y a production si ce que fait une personne a pour résultat de produire une chose nouvelle. Et une chose est nouvelle lorsqu'elle peut remplir une fonction que ne pouvaient remplir les choses qui

---

5. *Impressions Gallery Inc. c. Le ministre du Revenu national*, appel n° AP-93-111, le 14 mars 1995; *Gerald the Swiss Goldsmith c. Le ministre du Revenu national*, appel n° AP-95-179, le 21 février 1997; *Harry M. Gruenberg, la Cie Synoda Co. c. Le ministre du Revenu national*, appel n° AP-92-252, le 5 avril 1994; *Codispoti's Creative Jewelry Co. Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, appel n° AP-92-199, le 17 avril 1996; et *Sharp Design Products Inc. c. Le ministre du Revenu national*, appel n° AP-95-178, le 10 mai 1996.

6. DORS/82-498, le 13 mai 1982, *Gazette du Canada* Partie II, vol. 116, n° 10 à la p. 1869.

7. Non publiée, Cour d'appel fédérale, n° du greffe A-264-89, le 28 février 1990.

8. [1950] O.R. 429, [1950] C.T.C. 440.

existaient auparavant<sup>9</sup> ». Le Tribunal adopte aussi la définition généralement acceptée du terme « fabrication » donnée dans l'affaire *Le ministre du Revenu national c. Dominion Shuttle Company Limited*<sup>10</sup> et adoptée par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Her Majesty the Queen c. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*<sup>11</sup>. Le terme anglais « *manufacture* » (« fabrication ») y était défini comme « la production à partir de matériaux bruts ou préparés d'articles destinés à être utilisés, en donnant aux matériaux de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons soit à la main, soit à la machine<sup>12</sup> »[traduction].

Après avoir examiné les éléments de preuve présentés par le témoin des appelants au sujet de la nature et de l'utilisation des marchandises en cause, le Tribunal n'est pas convaincu que l'assemblage actuel ou projeté de certaines des marchandises en cause en arrangements de fleurs leur ait permis d'accomplir une fonction qu'elles ne pouvaient auparavant accomplir ou leur ait donné de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons. De plus, les marchandises en cause étaient vendues à des prix de détail distincts et établis au préalable, qu'elles soient vendues ou non en tant qu'arrangement de fleurs. Le prix des arrangements de fleurs, qu'ils aient été déjà préparés, en préparation au moment de l'inventaire ou préparés plus tard pour les clients, était établi en fonction de chaque marchandise libérée de taxe. La préparation de l'arrangement n'entraînait aucun coût supplémentaire. De plus, les dossiers des appelants ne montrent aucune distinction entre les marchandises vendues séparément et celles vendues en tant qu'arrangements de fleurs.

En outre, le Tribunal fait observer que l'exemption énoncée à l'alinéa *f*) de la définition de « fabricant ou producteur » à l'article 2 de la Loi s'applique aux appelants. L'alinéa *f*) vise notamment « toute personne qui [...] prépare des marchandises pour la vente en les assemblant [...] à l'exclusion d'une personne qui prépare ainsi des marchandises dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs ». Le témoin des appelants a déclaré que tout l'assemblage des marchandises en cause était effectué dans leurs magasins de détail. Le personnel des appelants dessert les clients et, à leur demande, assemble les marchandises en cause en arrangements de fleurs. Les éléments de preuve convainquent le Tribunal que les appelants préparent effectivement les marchandises dans un magasin de détail pour les vendre exclusivement et directement aux clients et, de ce fait, que les appelants ne sont pas considérés comme étant des fabricants ou producteurs aux fins de la Loi. Il s'ensuit donc, selon le Tribunal, que les activités entreprises par les appelants ne doivent pas être considérées comme étant de la fabrication ou de la production aux fins des dispositions de la Loi visant le remboursement de la TVF à l'inventaire.

L'avocate de l'intimé a mentionné plusieurs appels où le Tribunal a statué que les matériaux qui entraient dans les marchandises finies, comme des cartouches, des cadres, des bijoux et des ordinateurs, n'étaient pas destinés à être vendus séparément, mais étaient plutôt destinés à un complément d'ouvrage et n'ouvraient donc pas droit au remboursement de la TVF à l'inventaire. Le Tribunal est d'avis que les appels susmentionnés visaient des intrants et des activités portant sur ces intrants qui diffèrent sensiblement des marchandises en cause dans les présents appels et des activités portant sur lesdites marchandises.

---

9. *Supra* note 7 à la p. 4.

10. (1933), 72 C.S. du Québec 15.

11. [1968] R.C.S. 140.

12. *Ibid.* à la p. 145.

Pour les motifs qui précèdent, le Tribunal est d'avis que les éléments de preuve montrent que les marchandises en cause étaient destinées à être vendues séparément pour un prix en argent dans le cours normal des activités commerciales des appelants et, par conséquent, les appels sont admis.

Patricia M. Close

Patricia M. Close

Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau

Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey

Membre