



Ottawa, le vendredi 21 mars 1997

Appels n^{os} AP-95-174, AP-95-175 et AP-95-176

EU ÉGARD À des appels entendus le 26 septembre 1996 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 27 juin 1995 concernant des avis d'opposition signifiés aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

**BURROWS LUMBER CD LIMITED, BURROWS LUMBER INC.
ET WILDWOOD FOREST PRODUCTS INC.**

Appelants

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

Les appels sont rejetés.

Robert C. Coates, c.r.

Robert C. Coates, c.r.
Membre président

Raynald Guay

Raynald Guay
Membre

Desmond Hallissey

Desmond Hallissey
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appels n^{os} AP-95-174, AP-95-175 et AP-95-176

**BURROWS LUMBER CD LIMITED, BURROWS LUMBER INC.
ET WILDWOOD FOREST PRODUCTS INC.**

Appelants

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si les montants de taxe de vente fédérale payés par les appelants relativement à des frais associés à l'insuffisance de poids doivent être remboursés à titre de sommes d'argent payées par erreur. Plus précisément, la question en litige consiste à déterminer si les frais susmentionnés doivent être inclus dans le « prix auquel les marchandises ont été achetées » par les appelants.

DÉCISION : Les appels sont rejetés. Le Tribunal est d'avis que les frais associés à l'insuffisance de poids sont une composante du prix de vente que les appelants doivent payer pour prendre possession du bois d'œuvre en provenance du fabricant ou de la scierie. L'expression « le prix auquel les marchandises ont été achetées » à l'article 50 de la *Loi sur la taxe d'accise* n'autorise pas les grossistes, tels les appelants, à éviter de payer la taxe de vente fédérale sur le « prix de vente » du bois d'œuvre, puisque ce prix inclut les frais associés à l'insuffisance de poids. Rien ne semble justifier l'interprétation de la *Loi sur la taxe d'accise* d'une manière qui attribuerait d'autres significations aux expressions « prix de vente » et « le prix auquel les marchandises ont été achetées » dans le contexte de l'article 50.

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 26 septembre 1996
Date de la décision : Le 21 mars 1997

Membres du Tribunal : Robert C. Coates, c.r., membre président
Raynald Guay, membre
Desmond Hallissey, membre

Avocat pour le Tribunal : Gerry H. Stobo

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Wayne C. Matheson, pour les appelants
Frederick B. Woyiwada, pour l'intimé

Appels n^{os} AP-95-174, AP-95-175 et AP-95-176

**BURROWS LUMBER CD LIMITED, BURROWS LUMBER INC.
ET WILDWOOD FOREST PRODUCTS INC.**

Appelants

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ROBERT C. COATES, c.r., membre président
RAYNALD GUAY, membre
DESMOND HALLISSEY, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Les trois présents appels sont interjetés aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) à l'égard de huit déterminations du ministre du Revenu national qui ont eu pour effet de rejeter les demandes de remboursement de la taxe de vente fédérale (la TVF) déposées par les appelants. Les trois appels ont été entendus ensemble, puisqu'ils portent sur des faits similaires et sur les mêmes dispositions de la Loi.

L'appelant dans l'appel n^o AP-95-174 est la société Burrows Lumber CD Limited (Burrows Lumber CD); l'appelant dans l'appel n^o AP-95-175 est la société Burrows Lumber Inc. (Burrows Lumber); l'appelant dans l'appel n^o AP-95-176 est la société Wildwood Forest Products Inc. (Wildwood). Les appelants sont des grossistes de bois d'œuvre. Burrows Lumber vend principalement du bois de dimensions courantes, plus précisément de l'épinette, du pin ou du sapin de l'Ouest canadien (E-P-S de l'Ouest) à des clients situés aux États-Unis, alors que Burrows Lumber CD et Wildwood vendent principalement les mêmes essences de bois à des clients au Canada et à des clients situés à la fois aux États-Unis et au Canada, respectivement. Les appelants importent aussi du contreplaqué et du bois d'œuvre d'autres essences qu'ils vendent sur le marché national.

Chacun des appelants a déposé une demande de remboursement de la TVF prétendument payée par erreur sur les « frais associés à l'insuffisance de poids » qu'ils ont versée à leurs fournisseurs. L'intimé a rejeté lesdites demandes.

La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si les montants de la TVF payés par les appelants relativement aux frais associés à l'insuffisance de poids doivent être remboursés à titre de sommes d'argent payées par erreur et plus précisément, si les frais susmentionnés doivent être inclus dans « le prix auquel les marchandises ont été achetées » par les appelants.

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

Les dispositions pertinentes de la Loi sont les suivantes :

50. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente au taux spécifié au paragraphe (1.1) sur le prix de vente ou sur la quantité vendue de toutes marchandises :

c) vendues par un marchand en gros titulaire de licence, payable par lui lors de la livraison à l'acheteur, et la taxe étant calculée :

(ii) soit sur le prix auquel les marchandises ont été achetées par le marchand en gros titulaire de licence, si elles n'ont pas été importées par lui, ce prix comprenant le montant des droits d'accise sur les marchandises vendues en entrepôt.

Le terme « prix de vente » est défini à l'article 42 de la Loi, en partie, comme suit :

Relativement à l'établissement de la taxe de consommation ou de vente, s'entend :

a) sauf dans le cas des vins, 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.

L'article 46 de la Loi prévoit de plus, en partie, que :

46. Pour déterminer la taxe de consommation ou de vente exigible en vertu de la présente partie :

c) dans le calcul du prix de vente de marchandises fabriquées ou produites au Canada, peuvent être exclus :

(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 règlement.

M. Wayne C. Matheson, consultant en impôt sur les biens, a représenté les appelants et témoigné en leur nom. Les faits pertinents sont simples, ne sont pas contestés par les parties et peuvent se résumer comme suit :

- 1) Les appelants ont acheté de l'E-P-S de l'Ouest de diverses dimensions, longueurs et qualités en provenance de scieries de Colombie-Britannique, d'Alberta, de Saskatchewan, du Manitoba et du nord-ouest de l'Ontario, qui les produisent à titre de fabricants titulaires de licence aux termes de la Loi.
- 2) Les appelants ont été, à toute époque pertinente, des grossistes titulaires de licence aux termes de la Loi.
- 3) Le bois d'œuvre, généralement emballé en palettes ou « lots de chargement », a été expédié en chargements complets de wagons ou de camions principalement à des installations de rechargement, situées à Winnipeg (Manitoba), qui étaient sous contrat avec les appelants ou exploitées par ces derniers. Les appelants choisissaient ensuite divers lots pour constituer des chargements complets de camion selon des commandes distinctes pour livraison à leurs clients. Le bois d'œuvre était ensuite livré aux clients.

- 4) Lorsqu'ils vendent à un client canadien, en général, les appelants livrent le bois aux installations de leur client à partir des installations de rechargement et, à moins que ce dernier ne fournisse des preuves qu'il est exempté de l'ancienne TVF, calculent et facturent les montants à payer pour la TVF.
- 5) Les scieries chargent à leurs clients, dont les grossistes, un prix qui inclut les frais de transport pour la livraison. Certains clients préfèrent organiser la livraison eux-mêmes.
- 6) Même lorsque des clients, comme les appelants, décident de prendre leurs propres dispositions pour la livraison à leurs installations de rechargement, les scieries facturent un certain montant qui correspond au profit qu'elles auraient touché si elles avaient livré le bois. Cette somme est désignée par l'expression « frais d'insuffisance de poids ».
- 7) Les frais d'insuffisance de poids sont imposés, en partie, pour protéger les scieries des fluctuations de prix auxquelles elles peuvent être exposées en raison de l'achat préalable de services d'expédition auprès des transporteurs ferroviaires et routiers. Il semble que les frais pour insuffisance de poids représentent la moyenne des pertes et des profits des scieries en ce qui concerne les frais de transport.
- 8) Les appelants ont tous payé la TVF sur les frais associés à l'insuffisance de poids.

Le représentant des appelants a soutenu que ces derniers ont payé la TVF sur un montant supérieur au « prix auquel les marchandises ont été achetées par le marchand en gros titulaire de licence » et qu'ils ont, par conséquent, droit au remboursement de la TVF censément payée par erreur. Le représentant a soutenu que les frais associés à l'insuffisance de poids, ces derniers étant les montants versés aux fabricants dans le cadre d'ententes pour le transport, n'auraient pas dû être inclus dans le prix d'achat et que la TVF n'aurait donc pas dû être payée sur ces montants. Plutôt, a-t-il soutenu, ces sommes d'argent auraient dû être déduites du prix d'achat, puisqu'elles constituent des frais de transport aux termes de la disposition 46c)(ii)(B) de la Loi.

Le représentant des appelants a affirmé qu'il existe différentes méthodes de calcul de la TVF à payer par les fabricants et les grossistes aux termes des articles 42 et 50 de la Loi. Il a soutenu que le « prix de vente » est le prix de base qui doit servir aux fabricants pour calculer la TVF, tandis que « le prix auquel les marchandises ont été achetées » est le prix de base qui doit servir aux grossistes pour calculer la TVF. Il a ajouté que ces deux prix de base donnent lieu à des calculs différents de la TVF.

Le représentant des appelants a en outre soumis que les frais associés à l'insuffisance de poids ont été déduits aux fins du calcul de la TVF dans d'autres contextes. Il a plus précisément renvoyé à la *Loi sur le droit à l'exportation de produits de bois d'œuvre*². Selon l'interprétation de cette loi par les agents du ministère du Revenu national, les frais associés à l'insuffisance de poids font partie des frais de transport et donc déductibles des montants pour lesquels il faut payer la TVF. Autrement dit, les frais associés à l'insuffisance de poids ont été reconnus par ces agents comme des coûts de transport légitimes.

Le représentant des appelants a poursuivi en soutenant que le Parlement aurait pu préciser que tout montant versé par un grossiste pour « la publicité, le financement, le service, la garantie, la commission ou à quelque autre titre » doit entrer dans le calcul du « prix auquel les marchandises ont été achetées », comme il l'est dans le cas des fabricants. Ainsi, les frais associés à l'insuffisance de poids auraient été inclus dans le prix d'achat aux fins du calcul de la TVF. Cependant, puisque les textes de loi portant sur ces montants « accessoires » font uniquement mention des fabricants titulaires de licence, il a soutenu que le Parlement

2. L.R.C. (1985), ch. 12 (3^e suppl.).

n'avait pas l'intention d'inclure ces montants, aux fins du calcul de la TVF, dans le prix d'achat des grossistes titulaires de licence.

Le représentant des appelants a en outre affirmé que l'intimé a fait erreur lorsqu'il s'est appuyé sur le paragraphe 9 du Mémoire de l'Accise ET 201³, qui indique que le prix auquel les marchandises sont achetées doit inclure les montants payés pour la publicité, le financement, l'entretien, la garantie, la commission et les droits d'accise. La Loi permet d'ajouter ces montants au « prix de vente », comme il est défini à l'article 42 de la Loi, mais non au « prix auquel les marchandises ont été achetées ». Selon le représentant, cette dernière expression, à l'encontre de « prix de vente », n'est pas définie dans la Loi et, puisque les dispositions fiscales qui imposent des droits doivent être interprétées strictement⁴, ces coûts « accessoires » qui peuvent être appliqués au « prix de vente » ne peuvent l'être au « prix auquel les marchandises ont été achetées ». Par conséquent, un grossiste titulaire d'une licence est uniquement tenu de payer la TVF sur le prix payé pour l'article lui-même, c.-à-d. le coût du bois d'œuvre.

Enfin, le représentant des appelants a soutenu que le renvoi de l'intimé au *Règlement sur l'exclusion du coût du transport aux fins de la taxe de vente*⁵ (le Règlement), qui fait mention des montants qu'il est permis d'exclure du prix de vente à titre de coûts de transport, ne s'applique pas aux grossistes titulaires d'une licence. Plutôt, a-t-il soutenu, le Règlement s'applique uniquement aux fabricants ou producteurs. Puisque le Règlement ne traite pas des coûts « réels », ces derniers ne peuvent, en aucune circonstance, guider la définition des montants déductibles liés au transport.

L'avocat de l'intimé a soumis que la tentative des appelants d'apporter une signification différente à l'expression « le prix auquel les marchandises ont été achetées » et à l'expression « prix de vente » n'est pas fondée. Il a souligné que l'expression « le prix auquel les marchandises ont été achetées » est incluse dans les textes de loi uniquement pour préciser la transaction de vente à laquelle l'expression « prix de vente » renvoie. En vérité, l'expression « prix de vente » se trouve dans le préambule de l'article 50 de la Loi, où se trouve également l'expression « le prix auquel les marchandises ont été achetées ». Ainsi, tous les montants précisés à l'article 42 dont il faut tenir compte, au titre de « la publicité, le financement, le service, la garantie, la commission ou à quelque autre titre », doivent nécessairement être considérés par les grossistes et les fabricants.

L'avocat de l'intimé a poursuivi en soulignant que, puisque les frais associés à l'insuffisance de poids sont versés sur tous les achats par le grossiste, qu'il organise lui-même ou non la livraison du bois, il s'agit d'un montant qui doit entrer dans le calcul du prix. Les frais associés à l'insuffisance de poids représentent une marge bénéficiaire qui revient au fabricant, avec tous les bénéfices qu'il touche sur la coupe et sur le sciage du bois. S'il ne paie pas ces frais au fabricant, le grossiste n'obtiendra pas le bois d'œuvre, même s'il en organise la livraison, comme les appelants l'ont fait dans les cas en cause. Le fait que ces frais sont reliés à des coûts de transport n'autorise pas, en lui-même et par lui-même, à les considérer comme un coût de transport qui peut être déduit.

3. *Grossistes titulaires de licence*, ministère du Revenu national, Douanes et Accise, le 29 septembre 1989. Le paragraphe 9 indique :

9. Aux fins du présent mémoire, le coût des marchandises nationales est défini comme le prix auquel les marchandises sont achetées, ainsi que tout montant payé pour la publicité, le financement, l'entretien, la garantie, la commission et les droits d'accise.

4. *British Columbia Railway Company c. La Reine*, [1979] 2 C.F. 122; et *La Reine c. La British Columbia Railway Company*, [1981] 2 C.F. 783.

5. DORS/83-95, le 21 janvier 1983, *Gazette du Canada* Partie II, vol. 117, n° 3 à la p. 497.

L'avocat de l'intimé a en outre soutenu que, si le Parlement l'avait jugé pertinent, il aurait pu adopter une disposition législative qui aurait exclu explicitement les frais associés à l'insuffisance de poids du calcul de la taxe. Il a aussi fait valoir que les dispositions d'exemption doivent être appliquées strictement et que les appelants sont responsables de prouver qu'une exemption s'applique dans leur cas⁶.

À la lumière des textes de loi et après avoir examiné les éléments de preuve et les arguments présentés dans les présents appels, le Tribunal est d'avis que les frais associés à l'insuffisance de poids sont des montants chargés par le fabricant en contrepartie de ses efforts d'organisation du transport pour tous ses clients, montants qui s'ajoutent ultimement à sa marge bénéficiaire. Les frais comme tels n'ont rien à voir avec le coût du transport véritable du bois d'œuvre, des installations du fabricant à celles de l'acheteur (y compris les grossistes tels les appelants). Il s'agit de montants qu'il faut payer au fabricant avant tout transfert de bois d'œuvre à un acheteur, même si ce dernier prend ses propres dispositions pour le transport des marchandises. Le coût associé au transport du bois d'œuvre jusqu'aux installations de l'acheteur constitue un poste distinct qui n'est pas imputé aux acheteurs, comme les appelants, qui font leurs propres arrangements.

Ce qui rend ces frais associés à l'insuffisance de poids quelque peu inhabituels, c'est qu'ils ont manifestement rapport au transport et ne sont pas un coût habituellement inclus dans le coût de préparation des marchandises pour la vente. Il s'agit de frais « accessoires » qui, dans l'industrie du bois d'œuvre, reposent sur une longue tradition, à un point tel que les acheteurs les acceptent comme un frais qu'il faut payer avant de prendre possession du bois d'œuvre.

Le représentant des appelants a soutenu qu'un fabricant titulaire de licence paie la TVF sur le « prix de vente », mais qu'un grossiste titulaire de licence ne le paie que sur « le prix auquel les marchandises ont été achetées ». Ces expressions ne véhiculent pas, selon lui, la même signification. À l'encontre de l'expression « prix de vente », l'expression « le prix auquel les marchandises ont été achetées » n'est pas défini dans la Loi. Selon le raisonnement du représentant, il semblerait que l'expression « prix de vente », au sens de l'article 42 de la Loi, inclut les frais associés à l'insuffisance de poids parce qu'elle inclut les montants prélevés pour la publicité, le financement, le service, la garantie, la commission ou à quelque autre titre (qui, censément, inclurait un montant tel que les frais associés à l'insuffisance de poids).

Même si le Tribunal interprétait l'article 50 de la Loi dans son sens strict, comme l'exhorte le représentant des appelants, le raisonnement de ce dernier est fautif. Les frais associés à l'insuffisance de poids s'ajoutent à la marge bénéficiaire du fabricant, ledit fabricant ayant au préalable conclu des ententes d'expédition avec des transporteurs ferroviaires et routiers. Ces frais sont payés par les acheteurs dans chaque cas. Il ne s'agit pas de frais représentatifs du transport véritable du bois d'œuvre d'un endroit à un autre. Selon toute interprétation courante de l'expression « le prix auquel les marchandises ont été achetées », cette expression inclut les montants payés pour les frais associés à l'insuffisance de poids, tout comme ces montants sont inclus dans la définition de « prix de vente ».

Le Tribunal est d'accord avec l'avocat de l'intimé que l'expression « le prix auquel les marchandises ont été achetées » n'est rien de plus qu'une façon de préciser quelle transaction de vente conclue par le grossiste doit servir à calculer le montant de la TVF à payer. En outre, il semble futile, dans le contexte de l'article 50 de la Loi, de tenter de donner à l'expression « le prix auquel les marchandises ont

6. *Walter G. Lumbers c. Le ministre du Revenu national*, [1943] R.C. de l'É. 202, conf. par [1944] R.C.S. 167.

été achetées » une signification différente de celle de l'expression « prix de vente ». Toutes deux semblent signifier, même lorsqu'elles sont interprétées sans le recours à l'article 42 de la Loi, que le coût doit être payé à un fournisseur, un fabricant, un détaillant, etc., avant qu'un acheteur prenne possession de l'article acheté.

Étant donné les conclusions susmentionnées, il devient inutile de traiter des autres arguments des parties.

Compte tenu des motifs susmentionnés, le Tribunal conclut que la TVF payée sur les frais associés à l'insuffisance de poids n'a pas été payée par erreur et que lesdits frais sont inclus dans « le prix auquel les marchandises ont été achetées ». Par conséquent, les appels sont rejetés.

Robert C. Coates, c.r.
Robert C. Coates, c.r.
Membre président

Raynald Guay
Raynald Guay
Membre

Desmond Hallissey
Desmond Hallissey
Membre