

Ottawa, le vendredi 28 août 1998

**Appel n° AP-97-072**

EU ÉGARD À un appel entendu le 23 juin 1998 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 20 juin 1997 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

**ENTRE**

**KELLOGG CANADA INC.**

**Appelante**

**ET**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

**DÉCISION DU TRIBUNAL**

L'appel est rejeté.

Patricia M. Close

Patricia M. Close

Membre président

Peter F. Thalheimer

Peter F. Thalheimer

Membre

Richard Lafontaine

Richard Lafontaine

Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger

Secrétaire

**RÉSUMÉ OFFICIEUX**

**Appel n° AP-97-072**

**KELLOGG CANADA INC.**

**Appelante**

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 une opposition et de ratifier une cotisation représentant la taxe de vente fédérale non payée, des intérêts et une pénalité. La cotisation visait la période allant du 31 juillet 1989 au 31 décembre 1990.

L'appelante produit des céréales pour le petit-déjeuner des enfants, vendues dans des boîtes qui comprennent souvent des primes suremballées. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si la pellicule de plastique transparent (suremballage) utilisée durant la période visée par la cotisation pour sureballer les primes insérées dans les boîtes de céréales est exempte de la taxe de vente fédérale aux termes de l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise* à titre d'article et matière destinés exclusivement à la fabrication ou à la production des marchandises exemptes de taxe, notamment les aliments et les boissons destinés à la consommation humaine.

**DÉCISION :** L'appel est rejeté. Le Tribunal conclut que les primes insérées dans les boîtes de céréales ne sont pas destinées à la fabrication ni à la production des céréales pour enfants. Par conséquent, le Tribunal conclut que le suremballage, dont la présence se rattache à l'insertion des primes dans les boîtes de céréales pour enfants, n'est pas destiné à la fabrication ni à la production des céréales pour enfants.

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)  
Date de l'audience : Le 23 juin 1998  
Date de la décision : Le 28 août 1998

Membres du Tribunal : Patricia M. Close, membre président  
Peter F. Thalheimer, membre  
Richard Lafontaine, membre

Avocat pour le Tribunal : Philippe Cellard

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Steven K. D'Arcy et C. Brent Jay, pour l'appelante  
M. Kathleen McManus, pour l'intimé

Appel n° AP-97-072

**KELLOGG CANADA INC.**

**Appelante**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

TRIBUNAL : PATRICIA M. CLOSE, membre président  
PETER F. THALHEIMER, membre  
RICHARD LAFONTAINE, 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*<sup>1</sup> (la Loi) à l'égard d'une décision rendue par le ministre du Revenu national le 20 juin 1997 qui a eu pour effet de rejeter une opposition et de ratifier une cotisation de 97 469,65 \$, datée du 23 juillet 1993, représentant la taxe de vente fédérale (TVF) non payée sur du suremballage, des intérêts et une pénalité. La cotisation visait la période allant du 31 juillet 1989 au 31 décembre 1990.

L'appelante, la société Kellogg Canada Inc., produit des céréales pour le petit-déjeuner. Certaines de ces céréales ciblent spécifiquement le marché des enfants. L'appelante inclut souvent dans les boîtes de céréales pour enfants une babiole, un jeton ou un jouet, appelés « *insert premium* » dans l'industrie (« prime insérée dans les boîtes de céréales » [désignée ci-après « prime »]). Durant la période visée par la cotisation, l'appelante a passé des contrats avec plusieurs producteurs qui fabriquaient des primes pour la vente exclusive à l'appelante, qui étaient destinées à être insérées dans les boîtes de céréales pour enfants. Une fois fabriquées, les primes étaient envoyées à la société Econ-o-pac Limited (Econ-o-pac). L'appelante a également passé un contrat avec Econ-o-pac, aux termes duquel cette dernière suremballait les primes dans une pellicule de plastique transparent (suremballage) et les expédiait à l'appelante. Par la suite, l'appelante insérait dans les boîtes de céréales les primes suremballées dans les sacs de plastique contenant les céréales.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si le suremballage utilisé par Econ-o-pac pour suremballer les primes est exempté de la TVF aux termes de l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la Loi à titre d'article et matière destinés exclusivement à la fabrication ou à la production de marchandises exemptes de taxe, notamment les aliments et les boissons destinés à la consommation humaine.

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 :

a) produites ou fabriquées au Canada

51. (1) La taxe imposée par l'article 50 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des marchandises mentionnées à l'annexe III, excepté les marchandises mentionnées à la partie XIII de cette annexe qui sont vendues ou importées par des personnes exemptées du paiement de la taxe de consommation ou de vente en application du paragraphe 54(2).

---

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

### Annexe III

#### PARTIE V

#### DENRÉES ALIMENTAIRES

1. Aliments et boissons destinés à la consommation humaine (y compris les édulcorants, assaisonnements et autres ingrédients devant être mélangés à ces aliments et boissons ou être utilisés dans leur préparation).

3. Articles et matières destinés exclusivement à la fabrication ou à la production des marchandises exemptes de taxe énumérées aux articles 1 et 2 de la présente partie.

Deux témoins ont comparu au nom de l'appelante, soit M<sup>me</sup> Carol Stewart, directrice de la commercialisation, et M. Karl T. Bergen, technologue alimentaire, tous deux à l'emploi de Kellogg Canada Inc. M<sup>me</sup> Stewart a indiqué que la prime est un élément crucial de la stratégie de commercialisation de l'appelante pour ses céréales qui sont destinées au marché des enfants. Elle a déclaré que les primes ont nettement une incidence sur les ventes des céréales susmentionnées. Plusieurs exemples de primes utilisées durant la période visée ont été déposés à titre de pièces à l'appui. M<sup>me</sup> Stewart a ajouté que toutes les primes sont suremballées. M. Bergen a expliqué que les primes sont suremballées pour des motifs de sécurité et de qualité. Le suremballage empêche que les odeurs et l'encre de la prime ne contaminent les céréales. Le suremballage des primes contient également un élément communicatif. Il laisse clairement voir la prime et démontre que cette dernière n'est pas venue en contact avec les céréales. En réponse à des questions de l'avocate de l'intimé, M<sup>me</sup> Stewart a reconnu que les céréales pour enfants sont toujours des céréales pour enfants, même sans les primes, et que les primes ne font pas partie de l'aliment. À son tour, M. Bergen a déclaré qu'aucun règlement gouvernemental ne prescrit l'insertion de primes dans les céréales pour enfants.

Les avocats de l'appelante ont soutenu que le suremballage est un article destiné exclusivement à la fabrication ou à la production de marchandises exemptes de taxe énumérées à l'article 1 de la partie V de l'annexe III de la Loi. Par conséquent, les avocats ont avancé que l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la Loi exemptait le suremballage de la taxe. Après s'être référés à des décisions du Tribunal, les avocats ont soutenu que, pour déterminer si un article est destiné à la fabrication ou à la production de denrées alimentaires exemptes de taxe, il doit être déterminé si l'article fait partie intégrante des denrées alimentaires exemptes ou contribue autrement à faciliter leur commercialisation et leur vente.

Selon les avocats de l'appelante, les témoins de l'appelante ont établi que les primes sont un composant crucial de la stratégie de commercialisation de tout fabricant de céréales pour enfants, y compris l'appelante, et que le suremballage est nécessaire pour identifier la prime et pour prévenir la contamination des céréales. Les avocats ont soutenu que le suremballage fait donc partie intégrante des céréales ou contribue autrement à faciliter leur commercialisation et leur vente et est donc exempt de taxe aux termes de l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la Loi. À l'appui de leur affirmation, les avocats se sont également appuyés sur une décision administrative du ministère du Revenu national (Revenu Canada) où il est déterminé que les petits papiers sur lesquels est écrit un message, qui sont contenus dans les « *fortune cookies* » (« biscuits chinois »), sont admissibles en tant qu'articles et matières destinés à la fabrication ou à la production d'aliments exempts de taxe.

L'avocate de l'intimé a soutenu que le suremballage en cause n'est pas utilisé dans la fabrication ni dans la production des céréales et n'est donc pas exempt de taxe aux termes de l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la Loi. Selon l'avocate, il n'y a aucun lien entre le suremballage et les céréales exemptes de taxe ou leur production, le suremballage se rapportant plutôt aux primes assujetties à la taxe, qui ont été

insérées dans les boîtes de céréales à des fins de commercialisation. Quant à la décision administrative concernant les biscuits chinois, l'avocate a fait valoir qu'il ne s'agit pas d'une décision contraignante et que, de toute façon, elle traitait d'un cas particulier. L'avocate a avancé que la fabrication ou la production d'un produit ne peut inclure la commercialisation et la promotion des ventes de ce produit. Selon l'avocate, la position de l'appelante n'est pas corroborée dans les affaires invoquées par l'appelante.

Pour que des articles et matières soient exempts de taxe aux termes de l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la Loi, ils doivent être destinés exclusivement à la fabrication ou à la production des marchandises exemptes de taxe énumérées aux articles 1 et 2 de la partie V de l'annexe III de la Loi. Les éléments de preuve dont dispose le Tribunal montrent clairement que le suremballage, qui fait l'objet d'une demande d'exemption, est un article qui a uniquement été utilisé pour suremballer les primes qui ont été insérées dans les boîtes de céréales pour enfants. Les parties ont convenu que les céréales pour enfants sont des marchandises exemptes de taxe énumérées à l'article 1. Cependant, la question que le Tribunal doit examiner spécifiquement consiste à déterminer si le suremballage est destiné à la fabrication ou à la production des céréales pour enfants. Dans un tel contexte, il doit être souligné que les primes elles-mêmes doivent être destinées à la fabrication ou à la production des céréales pour enfants. En réalité, le suremballage ne peut être dissocié des primes parce qu'il ne servirait pas si ce n'était de l'insertion des primes dans les boîtes de céréales.

Le Tribunal est d'avis que les affaires invoquées par les avocats de l'appelante, dont les plus pertinentes sont les affaires *Label Tech, a division of Pridamor Inc. c. Le ministre du Revenu national*<sup>2</sup> et *Tetra Pak Inc. c. Le ministre du Revenu national*<sup>3</sup>, ne viennent pas corroborer leur position.

Dans l'affaire *Label Tech*, les marchandises en cause étaient des étiquettes qui étaient apposées sur l'emballage des sandwichs et spécifiaient l'aliment et les ingrédients utilisés dans leur préparation. Le Tribunal a fait observer que, selon les prescriptions de la loi, les sandwichs doivent être identifiés par une étiquette<sup>4</sup>. Dans cette affaire, le Tribunal était d'avis que les étiquettes faisaient partie intégrante du processus qui faisait des sandwichs des articles pouvant être commercialisés et vendus. Le Tribunal a déterminé que les étiquettes étaient utilisées dans la fabrication ou la production de l'aliment et étaient donc exemptes de taxe.

Selon le Tribunal, les primes ne font pas partie intégrante du processus qui fait des céréales pour enfants des articles qu'il est possible de commercialiser et de vendre. Bien que l'insertion de primes dans les boîtes de céréales pour enfants favorise les ventes, il ne peut être dit qu'il serait impossible de mettre sur le marché et de vendre des céréales pour enfants sans lesdites primes. En fait, M<sup>me</sup> Stewart a déclaré que l'appelante avait vendu des céréales pour enfants durant un an sans insérer de primes dans les boîtes de céréales.

Dans l'affaire *Tetra Pak*, il existait un lien entre les pailles pour lesquelles l'appelante demandait une exemption et le jus avec lequel elles étaient utilisées. Le Tribunal a déterminé dans cette affaire que les pailles, qui étaient fixées aux boîtes contenant le jus, étaient utilisées dans la production du jus exempt de taxe. Les pailles aidaient à la consommation du jus, mais les primes n'ont rien à voir avec la consommation des céréales.

---

2. Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-91-061, le 17 août 1992.

3. Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-91-147, le 3 septembre 1992.

4. *Loi sur l'emballage et l'étiquetage des produits de consommation*, L.R.C. (1985), ch. C-38.

L'appelante a invoqué une décision administrative de Revenu Canada selon laquelle Revenu Canada considérait que les petits papiers avec un message, qui sont contenus dans les biscuits chinois, étaient exempts de la TVF parce qu'ils étaient utilisés dans la fabrication ou la production d'aliments exempts de taxe<sup>5</sup>. Là encore, il y avait un lien manifeste entre l'article visé dans la demande d'exemption et le produit exempt de taxe. En réalité, un biscuit chinois pourrait difficilement être un biscuit chinois si ce n'était des fameux petits messages. Le Tribunal fait observer qu'une autre décision administrative de Revenu Canada, invoquée par l'avocate de l'intimé, indiquait que les primes étaient sujettes à la TVF<sup>6</sup>.

Le Tribunal conclut que les primes ne sont pas destinées à la fabrication ni à la production des céréales pour enfants. Par conséquent, le Tribunal conclut que le suremballage, dont la présence se rattache à l'insertion des primes dans les boîtes de céréales pour enfants, n'est pas destiné à la fabrication ni à la production des céréales pour enfants, comme le prévoit l'article 3 de la partie V de l'annexe III de la Loi pour les marchandises exemptes de taxe. Même si l'insertion d'une prime peut constituer une stratégie de commercialisation efficace et qu'il peut être à conseiller de suremballer ladite prime pour qu'elle ne soit pas en contact avec les céréales et qu'il soit facile de l'identifier, ni la prime ni le suremballage ne peuvent être considérés comme étant destinés à la fabrication ou à la production des céréales pour enfants.

Par conséquent, l'appel est rejeté.

Patricia M. Close

Patricia M. Close

Membre président

Peter F. Thalheimer

Peter F. Thalheimer

Membre

Richard Lafontaine

Richard Lafontaine

Membre

- 
5. Décision administrative de Revenu Canada 5900/23, *Messages imprimés en papier pour biscuits chinois*, le 15 mars 1985.
  6. Décision administrative de Revenu Canada 5505/375-1, *Encarts, Primes — Marchandises Exemptes de Taxe*, le 26 mars 1984.