



Ottawa, le vendredi 15 mars 2002

Appel n° AP-99-088

EU ÉGARD À un appel entendu le 6 novembre 2001 aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, c. E-15;

ET EU ÉGARD À une décision rendue par le ministre du Revenu national le 17 février 1999 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

MONTECRISTO JEWELLERS INC.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté.

Zdenek Kvarda
Zdenek Kvarda
Membre président

Richard Lafontaine
Richard Lafontaine
Membre

Peter F. Thalheimer
Peter F. Thalheimer
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-99-088

MONTECRISTO JEWELLERS 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 cotisation sur la taxe à payer à l'égard de la vente de bijoux fabriqués par l'appelante. La cotisation a été établie à la suite d'une vérification et était fondée sur plusieurs présomptions de fait et sur la valeur estimative de vente de marchandises taxables. L'appelante a soutenu que la cotisation avait un caractère spéculatif et était fondée sur des hypothèses et des faits erronés. Elle a soutenu que la valeur de vente de marchandises taxables était inférieure à la valeur déterminée par la vérificatrice et que, en tant que petit fabricant et en conformité du *Règlement exemptant certains petits fabricants ou producteurs de la taxe de consommation ou de vente*, elle était de fait exemptée du paiement de la taxe.

DÉCISION : L'appel est rejeté. La jurisprudence est claire sur le fait qu'il incombe au contribuable de contester avec succès les hypothèses sur lesquelles une vérification est fondée. À cet égard, l'appelante n'a pas produit d'éléments de preuve crédibles suffisants pour s'acquitter de ce fardeau. De ce fait, la cotisation est ratifiée, et l'appel est rejeté.

Lieux de l'audience par voie

de vidéoconférence : Hull (Québec) et Vancouver (Colombie-Britannique)
Date de l'audience : Le 6 novembre 2001
Date de la décision : Le 15 mars 2002

Membres du Tribunal : Zdenek Kvarda, membre président
Richard Lafontaine, membre
Peter F. Thalheimer, membre

Conseiller pour le Tribunal : John Dodsworth

Greffiers : Anne Turcotte
Margaret Fisher

Ont comparu : Jonathan L. Williams, pour l'appelante
Susanne Pereira, pour l'intimé

Appel n° AP-99-088

MONTECRISTO JEWELLERS INC.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ZDENEK KVARDA, membre président
RICHARD LAFONTAINE, membre
PETER F. THALHEIMER, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

L'appelante vend des bijoux depuis son magasin de détail à Vancouver (Colombie-Britannique). Le 8 janvier 1997, et à la suite d'une vérification, l'appelante s'est vu imposer un montant de 18 373,17 \$ au titre de taxe d'accise relative à des bijoux fabriqués et vendus entre le 1^{er} décembre 1992 et le 31 août 1995.

M. Pasquale Cusano, propriétaire unique de l'appelante, a témoigné que, en plus de vendre au détail, l'appelante achète des matières premières, comme des gemmes et des métaux précieux, qui servent dans la fabrication de bijoux finis. Il a témoigné qu'il retient personnellement les services d'entrepreneurs pour fabriquer les bijoux, ce qui se fait surtout dans un local situé dans la partie arrière du magasin de l'appelante. M. Cusano a dit être l'unique propriétaire de diverses autres sociétés et que ces autres sociétés fabriquent aussi des bijoux à certaines périodes déterminées de l'année. Les marchandises sont ensuite revendues à l'appelante par les sociétés liées, en vue de leur vente sur le marché du détail. Les autres entreprises de M. Cusano n'ont pas de lieu d'affaires distinct, et toutes ont la même adresse postale que l'appelante.

M. Cusano a dit que les bijoux étaient fabriqués au nom de ses autres sociétés à diverses périodes déterminées de l'année en vue de garder la valeur des ventes de bijoux fabriqués par chacune de ces sociétés, chaque année, sous le seuil des 50 000 \$. Aux termes du *Règlement exemptant certains petits fabricants ou producteurs de la taxe de consommation ou de vente*¹, les sociétés dont la valeur des ventes de marchandises normalement taxables de leur propre fabrication est inférieure à 50 000 \$ sont réputées être de petits fabricants et sont exemptées du paiement de la taxe.

M. Cusano a témoigné que certaines des factures qui ont servi au calcul de la cotisation ne se rapportaient pas à l'achat de matières premières, comme l'a supposé la vérificatrice, mais étaient plutôt des pièces justificatives de l'achat de marchandises finies qui ont été vendues en tant que telles. La vérificatrice s'est donc, par erreur, servie des montants précisés sur les factures pour établir le montant estimatif des ventes de bijoux fabriqués par l'appelante et qui étaient passibles de taxe. M. Cusano a aussi déclaré que certaines des marchandises fabriquées figuraient encore à l'inventaire à la fin de la période visée par la cotisation et n'avaient pas été vendues, de sorte qu'il n'y avait pas de taxe à payer à leur égard durant la période visée par la cotisation. Il a ajouté que tous les achats de matières premières de l'appelante avaient été faits à l'acquittée.

1. D.O.R.S./82-498 [ci-après Règlement].

M. Cusano a témoigné que ses dossiers ne montrent pas la piste des matières premières achetées dans le processus de fabrication et de vente subséquente, de sorte qu'il ne peut préciser quand des matières premières déterminées sont vendues ou si elles demeurent en stock. Toutefois, il a déclaré que l'appelante ne vend pas de pierres non serties. Il a aussi affirmé que, au moment de la vérification, il était disposé à montrer à la vérificatrice le stock de bijoux de l'appelante et à lui expliquer quelles factures se rapportaient aux achats de matières premières et quelles se rapportaient aux achats de marchandises finies, mais que l'occasion ne lui en n'a pas été donnée.

Le témoin de l'intimé a été M^{me} Monica Tang, vérificatrice de l'impôt à l'emploi de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC). M^{me} Tang a dit avoir procédé à la vérification de l'appelante qui a mené à la cotisation de la taxe d'accise sur des ventes de bijoux fabriqués. Elle a aussi témoigné s'être d'abord rendue chez l'appelante pour procéder à une vérification afférente à la taxe sur les produits et services (TPS), qui a été complétée. Pendant qu'elle était sur place, elle a décidé qu'il y aurait lieu de procéder à une vérification afférente à la taxe d'accise, étant donné les factures qui révélaient que l'appelante avait acheté une grande quantité de matières premières de fournisseurs, comme des pierres non serties, du sable de moulage, du plaqué or et des perles non serties.

M^{me} Tang a témoigné avoir conclu que l'appelante se servait de ces matières pour fabriquer des bijoux finis qui étaient vendus. Sa conclusion a été fondée sur les faits suivants : 1) son observation qu'une partie du magasin était de toute évidence consacrée à la fabrication de bijoux; 2) l'absence d'éléments de preuve qui indiqueraient que les pierres non serties et les métaux précieux étaient vendus « tels quels »; 3) son hypothèse que les matières premières n'étaient pas gardées en stock. Cette dernière hypothèse était fondée sur son examen des dossiers de l'appelante, qui a montré que les stocks d'ouverture ne différaient guère des stocks de clôture. Dans le calcul du montant de la cotisation, M^{me} Tang a établi la valeur de pierres non serties et de métaux précieux achetés par l'appelante et entrant dans la fabrication de bijoux finis à partir des factures qu'elle a examinées, ainsi que du grand livre général de l'appelante. Elle a témoigné avoir examiné environ 50 factures d'achat. Elle a ensuite « majoré » la valeur en dollars des matières premières pour obtenir la valeur totale des bijoux fabriqués que l'appelante a vendus à chacune des années incluses dans la période visée par la cotisation. Cette « majoration » a été déterminée en multipliant la valeur des matières premières achetées à chaque année par le ratio vente-achat pour chaque année déclaré par l'appelante dans ses états des résultats. Elle a ensuite soustrait un escompte de 25 p. 100 de la valeur totale de ventes de bijoux pour chaque année, conformément à la procédure de l'ADRC².

Bien que la période visée par la cotisation incluait la totalité de 1993 et de 1994, la vérification n'avait visé qu'une partie de 1992 et 1995. Pour déterminer la valeur, sur une base annuelle, des ventes durant ces années, M^{me} Tang a pris la valeur des matières premières achetées durant les parties d'année visées dans la cotisation et a établi les montants proportionnels valables pour l'année complète.

M^{me} Tang a ensuite soustrait de la valeur du total des achats à chaque année la TPS que l'appelante aurait versée relativement à ces achats. Elle a ainsi calculé que, à chacune des années visées par la cotisation, la valeur des ventes de bijoux fabriqués dépassait le seuil de 50 000 \$ prévu dans le Règlement. M^{me} Tang a donc conclu que l'appelante n'était pas un petit fabricant durant ces années et aurait dû verser la taxe sur ses ventes de bijoux. La taxe d'accise à payer par l'appelante a ensuite été calculée en multipliant la valeur reconstituée des ventes durant chaque année visée par la cotisation par le taux de taxe d'accise de 10 p. 100. Ce montant a été réduit par soustraction de la taxe versée par l'appelante sur l'achat des matières premières.

2. Comme le décrit le Communiqué de l'accise 72/TI, *Aux bijoutiers munis d'une licence en vertu de la Loi sur la taxe d'accise*, ministère du Revenu national, avril 1982.

Le montant cotisé est le montant total de la taxe d'accise payable pour la période visée par la cotisation, calculé de cette manière, ainsi qu'une pénalité et des intérêts.

M^{me} Tang a témoigné que la cotisation n'était pas « coulée dans le béton », qu'il est coutume d'expliquer la cotisation au contribuable et que tout redressement qui devrait, selon le contribuable, être apporté serait pris en considération, après le dépôt de pièces justificatives. Elle a aussi reconnu avoir pu inclure des montants se rapportant à des achats de matières premières qui étaient, effectivement, des marchandises finies. M^{me} Tang a en outre témoigné que, en 1996, elle a tenté d'organiser une réunion avec M. Cusano et, subséquemment, le comptable de l'appelante au sujet de l'estimation qu'elle avait faite de l'obligation fiscale, mais qu'on lui avait dit qu'elle devrait traiter la cotisation et que l'appelante interjetterait appel. Elle a témoigné avoir finalement rencontré M. Cusano après la communication de la cotisation, mais qu'aucun élément de preuve réfutant la cotisation n'avait été présenté, ni à ce moment ni à aucun autre moment.

PLAIDOIRIE

L'appelante a soutenu que la vérification faite par l'intimé avait un caractère hautement spéculatif et était fondée sur diverses présomptions de faits au sujet desquels la vérificatrice n'avait aucun élément de preuve. La vérificatrice ne savait pas si des matières premières achetées par l'appelante avaient servi à la fabrication et avaient été vendues, et elle n'a pas non plus déterminé si certaines matières premières étaient toujours en stock. L'appelante a en outre fait valoir que la vérificatrice n'avait pas examiné toutes les factures concernant des achats de matières premières, mais s'est plutôt fondée sur un échantillon de telles factures. Elle a en outre souligné que tous ses achats de matières premières avaient été faits à l'acquittée.

L'appelante a renvoyé au témoignage de M. Cusano selon lequel, d'une façon générale, certaines des factures sur lesquelles M^{me} Tang a fondé sa vérification se rapportaient à des achats en provenance de fournisseurs qui ne vendaient que des bijoux finis et non des matières premières. Elle a en outre renvoyé au témoignage selon lequel certaines des matières premières et des marchandises fabriquées étaient encore en stock à la fin de la période visée par la cotisation et n'avaient pas été vendues. L'appelante a soutenu que, puisque ces bijoux, qui n'étaient pas passibles de taxe, ont été inclus dans le rapport de vérification de l'intimé qui a mené à la cotisation en question, la cotisation complète n'était pas valable. Pour ce motif, elle a demandé au Tribunal d'admettre l'appel ou, sinon, d'ordonner une nouvelle cotisation, pour permettre l'examen de factures en vue de déterminer lesquelles se rapportaient à des matières premières et lesquelles se rapportaient à des marchandises finies.

L'intimé a soutenu qu'il incombe à l'appelante de prouver que la cotisation de l'intimé est erronée et que, en l'espèce, l'appelante n'a pas produit d'éléments de preuve qui contrediraient les hypothèses sur lesquelles la cotisation a été fondée. Bien que l'intimé ait convenu que la cotisation ne représentait qu'une estimation de l'obligation fiscale, les hypothèses posées étaient raisonnables. L'intimé a soutenu que le Tribunal devrait accepter ce fait comme la preuve, selon la prépondérance des probabilités que ladite taxe était payable. En outre, bien qu'elle ait disposé de nombreuses occasions de le faire, l'appelante n'a pas produit de documents probants à cet égard, comme des factures de marchandises vendues ou sa liste d'inventaire.

L'intimé a soutenu que l'appelante est responsable de la taxe d'accise en tant que fabricant de bijoux, des marchandises taxables aux termes du paragraphe 23(1) et de l'annexe I de la *Loi sur la taxe d'accise*³, livrés à un acheteur. L'appelante est un fabricant au sens de la Loi, étant donné que l'appelante a

3. L.R.C. 1985, c. E-15 [ci-après Loi].

acheté les matières premières et confie la fabrication des bijoux en sous-traitance. L'intimé a soutenu que l'appelante n'est pas un petit fabricant au sens du Règlement, étant donné que la vérification de l'intimé a montré que la valeur des ventes de marchandises fabriquées par l'appelante a dépassé 50 000 \$ à chaque année incluse dans la période visée par la cotisation. De plus, l'appelante n'a pas produit d'éléments probants à l'appui de son affirmation selon laquelle ces bijoux fabriqués sont demeurés en stock. Étant donné que l'appelante a, à de nombreuses reprises, omis de produire des documents pour contester la cotisation, l'intimé a soutenu qu'une ordonnance visant une nouvelle cotisation ne servirait aucune fin utile.

DÉCISION

En vertu du paragraphe 23(1) et de l'annexe I de la Loi, la taxe doit être imposée, prélevée et perçue sur des bijoux lorsqu'ils sont vendus à un acheteur par le fabricant. Cependant, selon le Règlement, des fabricants qui vendent des marchandises normalement assujetties à la taxe d'accise sont exemptés du paiement de ladite taxe si la valeur de ces marchandises vendues ou fabriquées pour leur propre usage ne dépassent pas 50 000 \$ par année civile.

Il ressort clairement des éléments de preuve que des matières premières ont été achetées et qu'elles ont soit servi dans la fabrication de bijoux par l'appelante ou dans la fabrication de bijoux au nom de l'appelante. Des factures établies au nom de l'appelante et incluses dans le rapport de vérification de l'intimé qui a été déposé en preuve dans le présent appel montrent clairement que l'appelante a acheté des matières premières, comme des gemmes et des métaux précieux. À titre de propriétaire unique de l'appelante, M. Cusano a exercé une surveillance générale sur l'achat de matières premières, la fabrication par des sociétés dont il était aussi propriétaire unique et la vente subséquente à l'appelante. Aucune des matières premières n'a été vendue telle quelle, ces matières premières ayant été utilisées dans la fabrication de bijoux. De ce fait, le Tribunal conclut que l'appelante est un fabricant en vertu de la définition de « fabricant » qui se trouve au paragraphe 2(1) de la Loi⁴.

À la lumière des déclarations des témoins de l'appelante et de l'intimé, le Tribunal conclut aussi que les bijoux fabriqués par l'appelante ont été vendus par l'appelante. En fait, l'appelante n'a pas prétendu le contraire. Elle a soutenu que la valeur totale de bijoux qu'elle a vendus n'a pas dépassé 50 000 \$ à chacune des années incluses dans la période visée par la cotisation et que, par conséquent, en vertu du Règlement, elle n'était pas tenue de payer la taxe.

À cet égard, l'appelante a soutenu que certains des bijoux qu'elle a fabriqués ou qui ont été fabriqués en son nom étaient encore en stock et n'ont pas été vendus. Elle a aussi soutenu que, au cours de la vérification, la vérificatrice de l'intimé a, à tort, inclus dans sa vérification des factures qui se rapportaient à des achats de bijoux finis. Étant donné que ces bijoux finis ont ensuite été vendus tels quels, ils n'étaient pas passibles de taxe en vertu de la Loi, de sorte que la vérificatrice n'aurait pas dû inclure leur prix d'achat, comme elle l'a fait, dans le calcul de la taxe à payer aux fins de la cotisation. L'appelante a aussi renvoyé au fait qu'elle a acheté les matières premières « taxe incluse », un fait dont la cotisation n'a pas tenu compte.

La difficulté auquel le Tribunal est confronté dans l'examen des arguments de l'appelante découle du fait qu'aucune preuve matérielle n'a été produite pour justifier ces arguments. Il est clair qu'il incombait

4. Est assimilée, notamment, au « fabricant ou producteur » :

b) toute personne, firme ou personne morale qui possède, détient, réclame ou emploie un brevet, un droit de propriété, un droit de vente ou autre droit à des marchandises en cours de fabrication, soit par elle, en son nom, soit pour d'autres ou en son nom par d'autres, que cette personne, firme ou personne morale vende, distribue, consigne ou autrement aliène les marchandises ou non.

à l'appelante de réfuter les hypothèses sur lesquelles l'intimé s'est appuyé pour établir la cotisation, selon la prépondérance des probabilités. Ainsi que l'a déjà déclaré le Tribunal⁵ :

Selon un principe de droit bien établi, lorsqu'il y a contestation d'une cotisation ou d'une détermination du Ministre, le fardeau de la preuve incombe au contribuable [...] Le Ministre fonde habituellement une cotisation ou une détermination sur certaines hypothèses. Il incombe ensuite au contribuable, qui a connaissance des faits sous-jacents, de réfuter ces hypothèses. Le Tribunal constate, toutefois, que selon la jurisprudence récente, ce fardeau peut parfois incomber au Ministre lorsque ce dernier ne se fonde sur aucune hypothèse ou que les hypothèses ont été réfutées, en partie ou en totalité. Dans un tel cas, le Ministre peut devoir assumer le fardeau courant qui consiste à prouver les faits à l'appui d'une position, à moins que le contribuable n'ait déjà déposé ces faits en preuve.

De plus, l'appelante s'acquitte de sa charge initiale de réfuter les hypothèses de l'intimé lorsque l'appelante présente au moins une preuve *prima facie*⁶.

À cet égard, M. Cusano a témoigné, d'une manière générale, que l'appelante détenait effectivement un stock de bijoux. Cependant, l'appelante n'a pas produit d'éléments de preuve, comme des comptes de stocks, qui auraient établi que des bijoux fabriqués par l'appelante étaient encore en stock et n'avaient pas été vendus, ni d'éléments de preuve de la valeur d'un tel stock. En fait, M. Cusano a déclaré ne pas tenir de dossiers qui établiraient la provenance des bijoux étant encore en stock. Le Tribunal est d'avis que l'appelante ne s'est pas acquittée du fardeau de la preuve qui lui incombait au titre de contribuable pour réfuter l'hypothèse de l'intimé selon laquelle les bijoux fabriqués par l'appelante ont été vendus.

D'une façon similaire, l'appelante n'a pas contredit d'une façon valable la valeur attribuée par l'intimé aux matières premières qu'elle a achetées, une valeur que l'intimé a ensuite appliquée au calcul estimatif de la valeur des ventes taxables comme l'a décrit le rapport de vérification et l'a expliqué M^{me} Tang. L'appelante n'a pas produit suffisamment d'éléments de preuve pour établir que le calcul de l'intimé était erroné.

À l'audience, M. Cusano a renvoyé à un petit nombre de factures qui avaient été incluses dans le rapport de vérification déposé en preuve par l'intimé. En majeure partie, son témoignage a confirmé que l'appelante achetait effectivement des matières premières. Bien que trois de ces factures aient semblé se rapporter à des achats de bijoux finis, le fait n'était pas totalement clair, ni n'était-il clair que les articles auxquels il a renvoyé ont été vendus en tant que bijoux finis ou ont servi en tant que matières premières. Il importe de prendre note du fait qu'aucun autre témoignage, facture ou autre élément de preuve n'a été présenté à l'intimé durant la vérification, à des réunions subséquentes ou au Tribunal dans le présent appel qui soit de nature à indiquer que la valeur attribuée par la vérificatrice à des achats de matières premières faits par l'appelante, aux fins de l'établissement de la cotisation, était incorrecte. Le Tribunal est d'avis que l'appelante n'a pas produit suffisamment d'éléments de preuve crédibles pour réfuter l'hypothèse de l'intimé à cet égard et qui auraient pour effet de passer le fardeau de la preuve à l'intimé.

En ce qui concerne la préoccupation exprimée par l'appelante, à savoir que ses achats de matières premières ont été faits « taxe incluse », il ressort clairement des éléments de preuve déposés par M^{me} Tang que les montants pertinents ont été crédités à l'appelante aux fins de la cotisation.

5. *Michelin Tires (Canada) c. MRN* (22 mars 1995), AP-93-333 à la p. 19 (TCCE). Voir aussi, par exemple, *MRN c. Leung*, [1994] 1 C.F. 482; *Pollock c. Canada* (1993), 161 N.R. 232 (CAF).

6. *Hickman Motors c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336.

Bien que l'intimé ait cotisé la taxe à l'appelante conformément à la Loi en se fondant sur des présomptions de faits, qui, ainsi qu'il a été admis, ne sont pas « coulées dans le béton », il est clair qu'il incombe à l'appelante de réfuter d'une façon crédible ces présomptions. L'appelante a produit très peu d'éléments de preuve et, de l'avis du Tribunal, aucun élément de preuve crédible qui établirait une preuve *prima facie* pour contester la cotisation de l'intimé.

Par conséquent, l'appel est rejeté.

Zdenek Kvarda

Zdenek Kvarda

Membre président

Richard Lafontaine

Richard Lafontaine

Membre

Peter F. Thalheimer

Peter F. Thalheimer

Membre