

Ottawa, le lundi 19 août 1991

Appel n° 3035

EU ÉGARD À un appel entendu le 25 avril 1991 en vertu 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 21 janvier 1988, concernant un avis d'opposition déposé en vertu de l'article 51.15 (maintenant 81.15) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

SCUBS MARKETING LTD.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté. L'appelante n'a pas prouvé au Tribunal qu'elle n'a pas employé de brevet ni de droit de vente pour les marchandises fabriquées en son nom; en conséquence, elle est considérée comme le fabricant, conformément à l'alinéa 2(1)b) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Robert J. Bertrand, c.r.
Robert J. Bertrand, c.r.
Membre président

W. Roy Hines
W. Roy Hines
Membre

Michèle Blouin
Michèle Blouin
Membre

Robert J. Martin
Robert J. Martin
Secrétaire



Ottawa, le lundi 19 août 1991

Appel n° 3036

EU ÉGARD À un appel entendu le 25 avril 1991 en vertu 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 21 janvier 1988, concernant un avis d'opposition déposé en vertu de l'article 51.15 (maintenant 81.15) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

582760 ONTARIO LIMITED

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est rejeté. L'appelante n'a pas prouvé au Tribunal qu'elle n'a pas employé de brevet ni de droit de vente pour les marchandises fabriquées en son nom; en conséquence, elle est considérée comme le fabricant, conformément à l'alinéa 2(1)b) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Robert J. Bertrand, c.r.
Robert J. Bertrand, c.r.
Membre président

W. Roy Hines
W. Roy Hines
Membre

Michèle Blouin
Michèle Blouin
Membre

Robert J. Martin
Robert J. Martin
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° 3035

SCUBS MARKETING LTD.

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Appel n° 3036

582760 ONTARIO LIMITED

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Il s'agit d'appels interjetés initialement en vertu de l'article 51.19¹ de Loi sur la taxe d'accise (la Loi) à l'égard de la décision rendue par le ministre du Revenu national (le Ministre) qui considérait Scubs Marketing Ltd. (Scubs) et 582760 Ontario Limited (582760 Ltd.) comme des fabricants. La période de vérification visant 582760 Ltd. a débuté le 1^{er} avril 1984 et a pris fin le 31 décembre 1985, tandis que celle relative à Scubs englobait la période entre le 1^{er} septembre 1983 et le 31 août 1986. Conformément aux Avis de cotisation du 24 octobre 1986, une cotisation de 138 618,28 \$ a été imposée à 582760 Ltd. et un montant de 63 764,77 \$ a été exigé de Scubs. Ces deux cotisations étaient fondées sur le fait que les appelantes étaient considérées comme des fabricants en vertu de l'alinéa 2(1)b) de la Loi.

Dans les Avis d'opposition du 20 janvier 1987, les deux appelantes ont soutenu le contraire. En vertu des Avis de décision du 21 janvier 1988, le Ministre a accueilli en partie les oppositions des appelantes et a révisé les montants dus, les ramenant à 61 639,15 \$ pour 582760 Ltd. et à 24 760,99 \$ dans le cas de Scubs. Le 8 août 1988, les appelantes ont interjeté appel de ces décisions auprès du prédécesseur du Tribunal, la Commission du tarif.

DÉCISION : *Les appels sont rejetés. Les appelantes n'ont pas prouvé au Tribunal qu'elles n'ont pas employé de brevet ni de droit de vente pour les marchandises fabriquées en leur nom; en conséquence, elles sont considérées comme les fabricants, conformément à l'alinéa 2(1)b) de la Loi.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 25 avril 1991
Date de la décision : Le 19 août 1991

1. Maintenant article 81.19.

Membres du Tribunal : *Robert J. Bertrand, c.r., membre président*
W. Roy Hines, membre
Michèle Blouin, membre

Avocat pour le Tribunal : *David M. Attwater*

Greffier : *Nicole Pelletier*

Ont comparu : *Gerald McGuire, pour l'appelante*
Gilles Villeneuve, pour l'intimé

Appel n° 3035

SCUBS MARKETING LTD.

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Appel n° 3036

582760 ONTARIO LIMITED

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ROBERT J. BERTRAND, c.r., membre président
W. ROY HINES, membre
MICHÈLE BLOUIN, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

LA QUESTION EN LITIGE ET LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES APPLICABLES

Les présents appels ont pour but de déterminer si Scubs Marketing Ltd. (Scubs) et 582760 Ontario Limited (582760 Ltd.) sont des fabricants de moules jetables à glaçons en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*² (la Loi) et, de ce fait, redevables de toutes les taxes sur le prix de vente des marchandises.

Aux fins de ces appels, les dispositions pertinentes de la Loi sont les suivantes :

2. (1) *Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi.*

...

«fabricant ou producteur» *Y sont assimilés :*

...

2. S.R.C. (1970), ch. E-13, dans sa version modifiée.

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;

...

29. (1)³ La taxe imposée par l'article 27 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des marchandises mentionnées à l'annexe III...

ANNEXE III

PARTIE I

ENVELOPPES OU CONTENANTS

1. Enveloppes ordinaires ou contenants ordinaires achetés ou importés par un fabricant ou un producteur devant lui servir exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises qu'il a fabriquées ou produites et qui ne sont pas assujetties à la taxe de consommation ou de vente, mais à l'exclusion des enveloppes ou contenants conçus pour la distribution de marchandises lors de la vente ou conçus pour un usage répété.

2. Toutes les enveloppes ordinaires ou les contenants ordinaires suivants devant servir exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises non assujetties à la taxe de consommation ou de vente :

...

k) des bouteilles pour aliments ou boissons.

3. Matières devant servir exclusivement à la fabrication des marchandises exemptes de la taxe mentionnées aux articles 1 et 2 de la présente Partie.

3. Maintenant article 51(1).

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 la taxe énumérées aux articles 1 et 2 de la présente Partie.

...

PARTIE XI

DIVERS

...

14. Glace (eau congelée).

...

LES FAITS ET LES ÉLÉMENTS DE PREUVE

Il s'agit d'appels interjetés initialement en vertu de l'article 51.19⁴ de la Loi à l'égard de la décision rendue par le ministre du Revenu national (le Ministre) qui considérait Scubs et 582760 Ltd. comme des fabricants. La période de vérification visant 582760 Ltd. a débuté le 1^{er} avril 1984 et a pris fin le 31 décembre 1985, tandis que celle relative à Scubs englobait la période entre le 1^{er} septembre 1983 et le 31 août 1986. Conformément aux Avis de cotisation du 24 octobre 1986, une cotisation de 138 618,28 \$ a été imposée à 582760 Ltd. et un montant de 63 764,77 \$ a été exigé de Scubs. Ces deux cotisations sont fondées sur le fait que les appelantes sont considérées comme des fabricants en vertu de l'alinéa 2(1)b) de la Loi.

Dans les Avis d'opposition du 20 janvier 1987, les deux appelantes ont soutenu le contraire. Cependant, en vertu des Avis de décision du 21 janvier 1988, le Ministre a accueilli en partie les oppositions des appelantes et a révisé les montants dus, les ramenant à 61 639,15 \$ pour 582760 Ltd. et à 24 760,99 \$ dans le cas de Scubs. Le 8 août 1988, les appelantes ont interjeté appel de ces décisions auprès du prédécesseur du Tribunal, la Commission du tarif.

À l'audience, les appelantes n'étaient pas représentées par avocat. Leur président, M. Gerald McGuire, représentait les deux sociétés, à la fois comme témoin et comme procureur. Le propriétaire et unique actionnaire des sociétés au cours de la période de cotisation fut l'épouse de M. McGuire. Elle a acheté Scubs en janvier 1984. Auparavant, Scubs était une filiale en

4. Maintenant article 81.19.

propriété exclusive de Northern Plastics Ltd., et 582760 Ltd. est devenue une filiale en propriété exclusive de Scubs en janvier 1986.

L'élément de preuve déposé à l'audience (pièce B-1) révèle que l'appelante Scubs a signé, le 19 novembre 1980, avec une entreprise du Danemark, Vangedal Plast A/S, un contrat de licence lui conférant le droit exclusif au Canada de fabriquer, de faire fabriquer, d'utiliser et de vendre les moules jetables à glaçons visés par les droits du breveté. Ce contrat devait demeurer en vigueur jusqu'au 31 décembre 1983 et être renouvelé automatiquement pour une période de deux ans si certaines conditions rattachées au volume des ventes étaient respectées.

Un second contrat fut signé le 14 février 1985 entre Erling Vangedal-Nielsen (le titulaire du brevet) et Scubs International Ltd. (le cédant), d'une part, et William Gerald McGuire (le licencié), d'autre part. Cette dernière entente, conclue quelque 14 mois après l'échéance prévue du contrat initial, conférait à M. McGuire une licence exclusive pour fabriquer, utiliser et vendre l'invention sur tout le territoire (Canada), à l'exception de toutes les autres personnes, y compris le cédant et le titulaire du brevet. Le contrat de 1985 devait venir à échéance dans les cinq ans s'il n'était pas prorogé.

Scubs a commencé à vendre des moules jetables à glaçons en mars 1981, environ quatre mois après la signature du premier contrat de licence. Elle a continué à vendre le même genre de sacs jetables pendant toute la période de cotisation. M. McGuire a déclaré que les sacs correspondent à l'invention brevetée.

Conformément aux deux contrats, le licencié devait verser au cédant une redevance en contrepartie de la licence. Les éléments de preuve déposés au cours du contre-interrogatoire ont permis d'établir sans aucun doute que les redevances prévues (ou «commissions» comme M. McGuire préfère les nommer) ont été versées. Les résultats d'exploitation de Scubs pour l'année terminée le 31 mars 1984 indiquent des redevances de 2 416 \$. La balance de vérification figurant au grand livre général de cette même entreprise révèle un débit de 1 405,51 \$ à l'égard des redevances en août 1986 et un autre de 26 383 \$, sous forme de redevances, pour la période écoulée de l'année en cours. Le tableau des dépenses de 582760 Ltd. révèle des redevances de 54 964 \$ pour la période comprise entre le 5 avril 1984 et le 31 décembre 1985.

Le deuxième contrat de licence précisait que le cédant était le propriétaire de la marque de commerce «Scubs» et que le licencié pouvait utiliser cette dernière et le dessin préparé par le concédant pour les matières d'emballage. Toutefois, M. McGuire a déposé le certificat d'enregistrement de la marque de commerce n° 273559 (pièce A-10) confirmant que la marque de commerce «Scubs» lui avait été accordée le 5 novembre 1982.

L'ARGUMENTATION

Au cours de l'audience, deux autres questions ont été soulevées par M. McGuire. La première portait sur l'exactitude des cotisations réelles imposées par Revenu Canada. M. McGuire n'était pas prêt à déposer des éléments de preuve à cet égard et a convenu que cette question découlait de la question principale précitée. La deuxième avait trait à la demande des appelantes, qui désiraient que les marchandises soient considérées comme exonérées parce qu'elles sont décrites à la partie I (enveloppes ou contenants), à la partie V (denrées alimentaires)

ou à la partie XI (divers) de l'annexe III. Cette question n'avait pas été soumise à l'attention du Tribunal dans l'avis d'opposition ni dans des présentations antérieures. Pour le moment, l'intimé n'était pas en mesure de répondre à cette question.

L'argument final des appelantes a été présenté par écrit par M. McGuire et a été pris en considération par le Tribunal dans le cadre de sa décision.

M. McGuire a soutenu que les appelantes ne devraient pas être considérées comme les fabricants des moules à glaçons parce qu'elles n'étaient pas propriétaires des marchandises au cours du processus de fabrication et ne possédaient pas de droit de brevet à leur égard; ne détenaient pas de droit en vertu de la *Loi sur les brevets*; n'exerçaient aucun contrôle sur la fabrication et la vente du produit avant de recevoir les moules à glaçons finis; n'étaient pas tenues d'acheter exclusivement du fabricant réel; ne finançaient pas ou ne possédaient pas les stocks de matières premières du fabricant réel; et, parce que les rapports entre elles et les fabricants réels au cours de la période de cotisation se limitaient à ceux d'un acheteur et d'un vendeur, sans lien de dépendance.

M. McGuire a fait valoir qu'aucun contrat de licence n'avait été conclu avec l'entreprise du Danemark à l'échéance du premier contrat, le 31 décembre 1983, et que le 14 février 1985, un deuxième contrat avait été conclu avec le titulaire du brevet et le cédant, et M. McGuire, et non avec les appelantes. En outre, il a soutenu que le premier contrat de licence n'avait pas été renouvelé après sa date d'échéance, le 31 décembre 1983, et qu'une nouvelle licence avait été accordée en février 1985. La production des sacs à glaçons s'est poursuivie pendant toute cette période, situation qui n'a pas été contestée ni mise en doute par le titulaire du brevet. M. McGuire a prétendu que même s'il existait un contrat de licence écrit, un tel accord ne conférerait pas au licencié le droit de défendre le brevet ou d'en protéger l'exclusivité. De plus, même si les sociétés en cause ont versé une commission au concédant (Scubs International Ltd.), cette somme visait les services rendus pour l'acquisition de renseignements ou la fourniture de produits différents. Pour ce qui est de la propriété de la marque de commerce «Scubs», M. McGuire a invoqué le certificat d'enregistrement et souligné que la marque de commerce est utilisée pour identifier la société sur toute une gamme de produits vendus par les entreprises.

L'avocat de l'intimé, M. Gilles Villeneuve, a soutenu que les appelantes étaient les fabricants légaux des moules jetables à glaçons parce qu'elles utilisaient les droits de brevet et le droit relatif à la marque de commerce et qu'elles détenaient un droit de vente pour les sacs fabriqués par Northern Plastics Ltd. et Jordan Plastics Ltd. À cet égard, l'avocat a fait remarquer que le titulaire du brevet avait reçu un numéro de brevet canadien qui est reproduit sur les emballages contenant les moules à glaçons, qu'une licence de brevet peut être écrite ou formulée de vive voix, qu'une licence ne représente pas la cession d'un droit de brevet, mais qu'un licencié utilise un droit de brevet. L'avocat a insisté sur les critères «d'utilisation» de l'alinéa (2)(1)b) de la Loi et a invoqué certaines causes de jurisprudence appuyant son point de vue, selon lequel une licence de brevet confère un droit d'utilisation d'un brevet. À cet égard, le premier et le deuxième contrat confèrent au licencié le droit d'utiliser le brevet.

L'avocat de l'intimé a soutenu que M. McGuire était, en fait, Scubs et 582760 Ltd., et qu'il détenait en leur nom la licence à titre de mandataire. En outre, les moules à glaçons étaient fabriqués pour les appelantes, car elles seules possédaient une licence pour vendre les

marchandises au Canada. Pour étayer son point de vue, M. Villeneuve a fait remarquer que Scubs était désignée licenciée dans le premier contrat de licence. Bien que le deuxième contrat désignait M. McGuire comme licencié, ce dernier faisait fonction de mandataire pour les sociétés, car il a conclu une entente de fabrication et de vente de moules à glaçons, n'ayant jamais fabriqué ni vendu lui-même ce type de produits au cours de la période en question. En outre, plusieurs dispositions du second contrat précisent qu'une société, plutôt qu'un particulier, a pris part à ces activités et les états financiers des appelantes révèlent qu'une réserve a été constituée aux fins du paiement des redevances jusqu'en août 1986, y compris la période allant de juin 1984 à février 1985, où il n'existait aucune entente écrite, ce qui porte à déduire qu'un accord de vive voix a été conclu pour cette période. À cet égard, l'avocat a fait remarquer que même s'il a été signé le 14 février 1985, le deuxième contrat obligeait le licencié à verser des redevances à compter du 1^{er} janvier 1985 et renfermait une disposition permettant au licencié d'utiliser la marque de commerce «Scubs».

LES MOTIFS

Le Tribunal considère qu'il est difficile d'examiner la question de l'exactitude de la cotisation. Comme il a été mentionné, l'intimé n'a pas été avisé que cette question serait abordée à l'audience et il n'a pas tenté de présenter une défense. Le Tribunal fait toutefois remarquer qu'il incombait aux appelantes de prouver le tort, mais qu'elles n'ont pas présenté d'éléments de preuve à cet égard.

Pour ce qui est de l'exonération de la taxe sur les marchandises, le Tribunal n'est pas d'accord avec les allégations des appelantes. Les marchandises en question sont des sacs de plastique qui servent de moules à glaçons. Elles ne sont pas utilisées pour envelopper ou contenir des marchandises fabriquées ou produites par les appelantes, elles ne peuvent être considérées comme des «bouteilles», elles ne sont évidemment pas des «aliments ou boissons destinées à la consommation humaine» et, bien qu'elles soient conçues pour fabriquer des glaçons, elles ne sont pas de la «glace».

La principale question visée par les présents appels consiste à déterminer si les appelantes sont les fabricants des sacs à glaçons; aux fins de la Loi, il s'agit essentiellement d'une question de fait. Pour que leurs appels soient admis, les appelantes doivent prouver hors de tout doute qu'elles ne détenaient pas, ne réclamaient pas, ne possédaient pas ou n'employaient pas un brevet, un droit de propriété, un droit de vente ou d'autres droits à des marchandises en cours de fabrication pour d'autres, ou en leur nom, par Northern Plastics Ltd. ou Jordan Plastics Ltd. Selon le Tribunal, les appelantes n'y sont pas parvenues.

Bien que tous les contribuables aient le droit de disposer de leurs affaires de manière à minimiser leur fardeau fiscal, ils doivent veiller à ce que les taxes soient perçues conformément à la loi.

Pour bien comprendre la situation dont est saisi le Tribunal, il faut analyser les éléments de preuve concernant les rapports entre les parties aux présentes et les contrats de licence. Le premier contrat qui est demeuré en vigueur du 19 novembre 1980 au 31 décembre 1983, c'est-à-dire la période qui a précédé la cotisation, renferme une disposition prévoyant son renouvellement automatique. Bien qu'aucun élément de preuve précis n'ait été fourni à savoir si le contrat a été renouvelé automatiquement, les états financiers des appelantes révèlent que des redevances ont été prévues ou payées au cours de la période comprise entre janvier 1984 et

février 1985 et que le deuxième contrat de licence, en date du 14 février 1985, renfermait une disposition prévoyant le versement de redevances à compter du 1^{er} janvier 1985. Bien qu'il ne s'agisse pas d'une preuve concluante selon laquelle le premier contrat a été appliqué du début à la fin de 1984, aucun élément prouvant le contraire n'a été fourni au Tribunal.

Le deuxième contrat est demeuré en vigueur jusqu'à la fin de la période de vérification. Le Tribunal sait qu'aucune des appelantes n'a été partie à ce contrat. Cependant, de l'avis du Tribunal, les appelantes pouvaient «employer» un brevet ou un autre droit sans vraiment posséder ledit droit ou être liées par le contrat à la partie ou aux parties qui accordaient ce droit. Le terme «employer» sous-entend le fait de faire servir à une fin. De l'aveu de M. McGuire, le licencié a été autorisé à produire les moules à glaçons et, par la suite, à les vendre sans créer de conflits avec le propriétaire du brevet. Le licencié a également obtenu ces droits à «l'exclusion de toutes autres personnes». En fait, ce sont les appelantes qui ont employé ou utilisé ces droits à des fins économiques. C'est pour l'utilisation de ces droits que les appelantes ont versé des redevances.

LA CONCLUSION

Les appels sont rejetés. Les appelantes n'ont pas prouvé au Tribunal qu'elles n'ont pas employé de brevet ni de droit de vente pour les marchandises fabriquées en leur nom; en conséquence, elles sont considérées comme les fabricants, conformément à l'alinéa 2(1)b) de la Loi.

Robert J. Bertrand, c.r.
Robert J. Bertrand, c.r.
Membre président

W. Roy Hines
W. Roy Hines
Membre

Michèle Blouin
Michèle Blouin
Membre