

Ottawa, le mardi 19 avril 1994

Appel n° AP-92-109

EU ÉGARD À un appel entendu le 22 septembre 1993 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 30 juillet 1992 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

JOMITEK INC.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis en partie (dissidence partielle du membre président Macmillan).

Kathleen E. Macmillan
Kathleen E. Macmillan
Membre président

Anthony T. Eyton
Anthony T. Eyton
Membre

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-92-109

JOMITEK INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

L'appelant est une société d'ingénieurs qui se spécialise dans la gestion de l'énergie, notamment la mise au point et la fourniture de systèmes de gestion de l'énergie dans le domaine de l'électricité. Ses principales activités commerciales ont trait à la prestation de services d'ingénierie, à la conception de logiciels personnalisés, à l'application et à l'installation de systèmes de commande et de surveillance pilotés par micro-ordinateurs et à la vente de matériel informatique permettant d'exploiter les logiciels. Une cotisation a été établie à l'égard de l'appelant au titre de taxes impayées sur certaines parties de quatre contrats distincts. Le présent appel comporte plusieurs volets : 1) déterminer si les divers services d'ingénierie offerts par l'appelant sont taxables aux termes de la Loi sur la taxe d'accise; 2) déterminer si le logiciel que l'appelant a créé à l'intention de ses clients est taxable aux termes de la Loi sur la taxe d'accise; 3) déterminer si les marchandises que l'appelant a importées et qui ont été expédiées directement à ses clients sont taxables d'après leur valeur en douane ou leur prix de vente à ces clients; et 4) déterminer si la cotisation établie à l'égard de l'appelant au titre de la pénalité et des intérêts concernant l'un des contrats doit être annulée.

DÉCISION : *L'appel est admis en partie. La majorité du Tribunal conclut que les services d'ingénierie et les logiciels ne sont pas taxables aux termes de la Loi sur la taxe d'accise. En outre, il conclut que la taxe est payable sur le prix de vente du système informatique produit par l'appelant à partir des divers composants de matériel informatique importés et qu'il ne peut annuler la pénalité et les intérêts imposés à l'appelant (dissidence partielle du membre président Macmillan).*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 22 septembre 1993
Date de la décision : Le 19 avril 1994*

*Membres du Tribunal : Kathleen E. Macmillan, membre président
Anthony T. Eyton, membre
Charles A. Gracey, membre*

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Janet Rumball

*Ont comparu : Philippe M. Capelle, pour l'appelant
Robert P. Hynes, pour l'intimé*

Appel n° AP-92-109

JOMITEK INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : KATHLEEN E. MACMILLAN, membre président
ANTHONY T. EYTON, membre
CHARLES A. GRACEY, 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*¹ (la Loi) à l'égard d'une cotisation établie par le ministre du Revenu national (le Ministre). Aux termes d'un avis daté du 19 juin 1991, l'appelant a fait l'objet d'une cotisation de 49 416,00 \$, au titre de taxes impayées, de la pénalité et des intérêts, au 30 juin 1990, pour la période comprise entre le 1^{er} septembre 1987 et le 31 décembre 1990. Le 30 juillet 1992, une opposition à cette cotisation a été admise en partie. La partie admise avait trait à la tranche de la cotisation portant sur un contrat encore inachevé et, par conséquent, non facturé en entier parce que l'acheteur, AATCO, avait fait faillite. Le montant corrigé s'établissait à 54 267,82 \$ au 31 juillet 1992. Jomitek Inc. a ensuite appelé de la cotisation au Tribunal.

Le président et fondateur de Jomitek Inc., M. Lawrence Fish, a témoigné pour le compte de l'appelant. Il a expliqué que l'appelant est une société d'ingénieurs qui se spécialise dans la gestion de l'énergie, notamment la mise au point et la fourniture de systèmes de gestion de l'énergie dans le domaine de l'électricité. Ses principales activités commerciales ont trait à la prestation de services d'ingénierie, à la conception de logiciels personnalisés, à l'application et à l'installation de systèmes de commande et de surveillance pilotés par micro-ordinateurs et à la vente de matériel informatique permettant d'exploiter les logiciels.

M. Fish a expliqué que tous les contrats passés avec les clients de l'appelant comportent trois parties : les services d'ingénierie (consultation), la création de logiciels et le matériel requis dans le cadre du projet. M. Fish a déclaré au Tribunal que les contrats étaient ainsi constitués selon les instructions du ministère du Revenu national (Revenu Canada). Il s'est reporté à deux lettres de Revenu Canada. La première, datée du 11 mai 1987, comprenait l'extrait suivant :

Si ledit logiciel est préparé par votre entreprise et est pris en compte dans la vente du matériel que vous fabriquez, la taxe de vente ne s'applique qu'au matériel. Cependant, une valeur vérifiable doit être établie à l'égard du logiciel aux fins de la taxe.

[Traduction]

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

Pour faire en sorte que l'appelant se conforme au contenu de cette lettre, M. Fish a demandé une nouvelle interprétation après qu'une vérification eut été effectuée par Revenu Canada. La deuxième lettre, datée du 31 mai 1991, renfermait l'extrait suivant :

À titre de fabricant du matériel informatique, les frais d'ingénierie qui se rattachent au système, à l'exception du coût du logiciel susmentionné (le cas échéant), font partie intégrante du prix de vente défini à l'article 42 de la *Loi sur la taxe d'accise* aux fins de l'application de la taxe de vente fédérale.

[Traduction]

Cette lettre renfermait en outre le passage suivant :

En outre, des frais distincts à l'égard des logiciels sur bande ou sur disquette, de la formation des employés, des essais de réception du système et des services d'entretien et de soutien offerts après l'installation ne seraient pas assujettis à la taxe de vente.

[Traduction]

M. Fish a décrit les quatre contrats visés par le présent appel. Le premier a été passé avec AATCO et portait sur la fourniture d'un système de commande de l'alimentation électrique de secours. La première étape de ce projet englobait la mise au point d'une série de devis descriptifs qui ont par la suite fait l'objet d'un appel d'offres auprès de divers entrepreneurs. M. Fish a expliqué que les entrepreneurs ont invité l'appelant à soumissionner certains volets du projet global portant sur la construction du système conformément aux devis en question.

L'appelant a soumissionné trois volets du projet. Le premier avait trait à la mise au point d'un système informatique de surveillance et de commande de l'alimentation électrique dans l'édifice Sir Leonard Tilley. L'avocat de l'appelant s'est reporté à une pièce tirée du mémoire de l'appelant et qui comprenait une liste détaillée et une description des travaux effectués par l'appelant. L'élément A, désigné «*shop drawings and manuals*» (dessins d'atelier et manuels), énonçait la méthode d'interconnexion ou d'installation du système dans l'édifice et précisait le fonctionnement dudit système. L'élément B, désigné «*hardware 'products' section*» (section des «produits» matériels), précisait les produits informatiques et les instruments requis pour exécuter les fonctions du système. L'élément C, désigné «*EPCS software package(s)*» (logiciel(s) EPCS), avait trait au logiciel mis au point pour exploiter le système. L'élément D, désigné «*engineering services section*» (services d'ingénierie), englobait tous les autres services se rapportant à la formation et aux essais de réception du système. L'appelant n'a payé la taxe que sur l'élément B. M. Fish n'a pas expliqué les autres travaux précisés dans la pièce. Cependant, il est indiqué dans le mémoire de l'appelant que la taxe a également été payée à l'égard de l'élément H, désigné «*section 16622 hardware*» (matériel informatique de la section 16622), et de l'élément M, désigné «*manual synch panel*» (tableau de synchronisation manuelle). Le mémoire précise que la taxe n'a pas été payée sur les autres éléments, car ils portaient sur la prestation de services.

M. Fish a fait remarquer que l'appelant n'a pas reçu tous les paiements prévus au contrat, l'entrepreneur ayant fait faillite avant l'achèvement du projet. Toutefois, la cotisation établie à l'égard de l'appelant portait sur le prix total du contrat. En réponse aux questions du Tribunal, M. Fish a reconnu qu'aux termes de l'avis de décision du Ministre, l'appelant n'a pas été tenu de payer la taxe sur les montants qu'il n'avait pas reçus en vertu du contrat. Il a toutefois expliqué que la taxe a été imposée à l'appelant sur le logiciel et les services d'ingénierie fournis conformément au contrat, ce à quoi il s'oppose.

Le deuxième contrat portait sur la vente à la société Newfoundland Light & Power Co. Limited (la NLP). M. Fish a expliqué que les services de l'appelant ont été retenus pour analyser les systèmes de communication de la NLP afin d'y déceler les problèmes et d'élaborer une spécification d'avant-projet sommaire (un projet de solution) pour satisfaire à ses besoins. M. Fish a déclaré que l'appelant a été payé en sa qualité d'expert-conseil, sans que d'autres travaux ne soient prévus. L'avocat de l'appelant s'est reporté à une lettre datée du 18 mars 1988 que la NLP a adressée à l'appelant et qui autorisait ce dernier [traduction] «à n'amorcer que la première étape du PROJET». Cette lettre renfermait également ce qui suit :

Si la NLP n'approuve pas la spécification d'avant-projet présentée par JOMITEK, le PROJET sera interrompu et aucune autre obligation ne liera la NLP et JOMITEK.

Si la NLP approuve la spécification d'avant-projet, la NLP et JOMITEK signeront une entente officielle portant sur l'exécution du PROJET.

[Traduction]

L'entente conclue par l'appelant et la NLP a été approuvée par M. Raymond J. Schofield de la NLP le 19 juillet 1988. En expliquant ce qu'il comprenait du contrat, M. Fish a déclaré que l'appelant devait créer un programme faisant partie du logiciel qui répondait aux besoins de la NLP, participer à l'acquisition et au montage du matériel informatique nécessaire et offrir des services d'ingénierie ayant trait à l'installation et à la mise à l'essai du système. Il a fait remarquer que les honoraires des ingénieurs portaient principalement sur la création du logiciel et sur l'installation ainsi que la mise à l'essai du système.

Le troisième contrat a été conclu avec un service public d'électricité, la Stoney Creek Hydro-Electric Commission (la SCH). M. Fish a expliqué que l'appelant a effectué certains travaux préliminaires de consultation pour définir les besoins de la SCH au chapitre de l'acquisition de données. À partir de ces travaux, la SCH a demandé à l'appelant d'élaborer le logiciel permettant d'exploiter un système d'acquisition de données et d'acheter les instruments nécessaires pour satisfaire à ses besoins. L'appelant a importé le matériel d'un fournisseur des États-Unis et l'a fait livrer à la SCH. M. Fish a expliqué que l'appelant était l'importateur attitré et qu'il a par la suite vendu le matériel à la SCH en retenant une commission sur la vente. La taxe de vente n'a été imputée que sur le matériel (et elle a vraisemblablement été versée à Revenu Canada) en fonction de la valeur à l'acquitté des marchandises et non de leur prix de vente à la SCH.

Pour ce qui est du quatrième contrat, l'appelant était un sous-traitant dans le cadre d'un projet exécuté pour le compte de la Municipalité régionale d'Ottawa-Carleton (la MROC). L'appelant a imputé la taxe de vente sur ses travaux. Cependant, alors que les travaux étaient déjà bien avancés, l'appelant a reçu copie d'une lettre de la MROC qui indiquait que les marchandises qu'il avait fournies étaient utilisées à des fins exemptes de taxe. M. Fish a expliqué qu'en réponse à cette lettre, il a appelé Revenu Canada et a été informé que l'appelant devait déduire des remises à verser à Revenu Canada les montants déjà versés aux termes du contrat avec la MROC. Le crédit a été tiré pendant environ huit mois, jusqu'à ce que l'appelant soit informé de mettre un terme à cette pratique lors d'une vérification. Il semble que l'appelant ait été avisé de demander un remboursement, ce qu'il a fait, mais sa demande a été rejetée. Après une vérification effectuée en mars 1990, une pénalité et des intérêts ont été imposés à l'appelant à l'égard de ces ventes lorsqu'il a été déterminé qu'elles n'avaient pas été effectuées en franchise de taxe. En réponse à une question du Tribunal, M. Fish a déclaré qu'il est possible que

l'entrepreneur général, qui était le client de l'appelant, ait demandé le remboursement des taxes versées à Revenu Canada.

L'avocat de l'intimé a cité un témoin, M^{me} Sudha Dukkipati, vérificatrice auprès de Revenu Canada. M^{me} Dukkipati a participé à la vérification de la demande de remboursement que l'appelant a fait dans le cadre du contrat avec la MROC. Elle a fait savoir au Tribunal que l'examen de la demande faite par l'appelant aux fins du remboursement des taxes versées à Revenu Canada à l'égard de ce contrat a révélé que l'appelant n'avait pas droit au remboursement et qu'il avait déjà effectué certaines déductions à l'interne plutôt que de demander un remboursement. Une vérification complète des affaires de l'appelant a par la suite été effectuée.

M^{me} Dukkipati a expliqué que l'appelant passe des contrats à prix global comprenant les logiciels et le matériel. Elle a ajouté que d'après des décisions antérieures de Revenu Canada, le prix de vente total prévu au contrat est taxable, sauf pour ce qui est des éléments expressément exclus ou mentionnés. Il en découle donc que le prix de vente total prévu au contrat avec AATCO était taxable, à l'exception du coût d'installation et de toute autre déduction permise. M^{me} Dukkipati a confirmé que la cotisation établie à l'égard de l'appelant a été modifiée de sorte que la partie non facturée du contrat ne soit pas assujettie à la taxe. En réponse aux questions du Tribunal au sujet des contrats avec AATCO et la NLP, M^{me} Dukkipati a indiqué que, si le logiciel de l'appelant avait été un logiciel d'application (par opposition à un logiciel opérationnel de base) et qu'il avait été facturé séparément, Revenu Canada ne l'aurait pas assujetti à la taxe.

Pour ce qui est des taxes payées dans le cadre du projet de la MROC, M^{me} Dukkipati a laissé entendre que l'appelant n'aurait été exonéré du paiement des taxes que s'il avait été admissible à l'exemption relative aux expéditions directes conformément au Mémoire de l'Accise ET 307². Elle a expliqué au Tribunal l'application de cette concession administrative, les exigences que l'appelant devait remplir auprès de Revenu Canada avant de pouvoir se prévaloir de la concession et les raisons pour lesquelles l'appelant n'avait pas droit à cette exemption. L'appelant n'étant pas exonéré du paiement des taxes, il n'avait pas payé les taxes par erreur. De plus, n'ayant pas droit au remboursement de montants payés par erreur, il ne pouvait déduire à l'interne un montant des taxes à verser à Revenu Canada plutôt que de demander un remboursement.

Pour ce qui est des travaux effectués pour le compte de la NLP, M^{me} Dukkipati a déclaré au Tribunal que Revenu Canada a conclu que les travaux étaient régis par un seul contrat. Ainsi, le prix de vente total du contrat était taxable.

En conclusion, M^{me} Dukkipati a affirmé que l'appelant conçoit, met au point et produit des systèmes informatiques qui comprennent les logiciels et le matériel. Étant donné que le système est intégré, le logiciel dépend du matériel, et les services d'ingénierie fournis par l'appelant sont liés au système. Par conséquent, les contrats sont taxables, sous réserve des déductions permises aux termes de l'article 42 de la Loi.

2. *Exemption relative aux expéditions directes*, ministère du Revenu national, Douanes et Accise, le 1^{er} décembre 1975.

Le présent appel comporte plusieurs volets :

1. déterminer si les divers services d'ingénierie offerts par l'appelant sont taxables aux termes de la Loi;
2. déterminer si le logiciel que l'appelant a créé à l'intention de ses clients est taxable aux termes de la Loi;
3. déterminer si les marchandises que l'appelant a importées et qui ont été expédiées directement à la SCH sont taxables d'après leur valeur en douane ou leur prix de vente à la SCH;
4. déterminer si la cotisation au titre de la pénalité et des intérêts établie à l'égard de l'appelant relativement au contrat avec la MROC doit être annulée.

Pour ce qui est du contrat avec AATCO, l'avocat de l'appelant a soutenu que les services d'ingénierie fournis par l'appelant ont trait à l'installation des marchandises et non à la conception du matériel. Les services ne sont donc pas liés aux marchandises vendues.

Quant à la vente à la NLP, l'appelant était d'avis que les taxes versées à l'égard de cette vente étaient fondées sur le fait que deux contrats distincts étaient en vigueur : un contrat de consultation et un contrat de création de logiciel. Aucune taxe de vente n'a été imputée sur les services de consultation et d'autres travaux n'étaient pas prévus après l'exécution du premier contrat. Une fois le contrat de création du logiciel exécuté, Revenu Canada a insisté pour que le logiciel, le matériel et les services de consultation soient assujettis à la taxe. Dans son avis d'opposition, l'appelant a prétendu que la taxe ne s'applique pas à des «logiciels faisant l'objet d'une facturation séparée» qui, en soi, ne seraient pas taxables. L'avocat de l'appelant a soutenu que les services d'ingénierie offerts par l'appelant ne sont pas une activité de fabrication ou de production aux fins de la Loi.

L'avocat de l'appelant a rappelé au Tribunal qu'avant de rendre sa décision dans la cause *Corporation des Technologies ICAM c. Le ministre du Revenu national*³, la production de logiciels n'était pas considérée comme une activité de production de marchandises. L'avocat a fait remarquer que les contrats avec AATCO, la NLP et la SCH ont été exécutés avant la décision rendue dans la cause *ICAM*. Il a fait valoir que la loi applicable dans le cadre du présent appel est la loi en vigueur à la date à laquelle l'appelant a fait l'objet de la cotisation.

Pour ce qui est de la vente à la SCH, l'avocat de l'appelant a prétendu que la taxe de vente ne doit être payée que sur la valeur à l'acquitté des marchandises plutôt que sur leur prix de vente final demandé au client⁴. L'avocat a soutenu que l'appelant n'est ni le fabricant ni le producteur du matériel informatique qu'il a fourni à la SCH dans le cadre de son projet de conception d'un ordinateur et de services d'ingénierie et qu'il ne doit donc pas être redevable de la taxe sur la valeur totale du projet⁵.

3. Appel n° 2669, le 27 juin 1991.

4. Sans en expliquer la pertinence, l'avocat de l'appelant s'est reporté à la cause *MCA (CANADA) Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-90-123, le 11 août 1992.

5. Voir la décision rendue dans la cause *MCA (Canada) Ltd., ibid.*

Quant à la cotisation au titre de la pénalité et des intérêts sur les taxes impayées dans le cadre du projet de la MROC, l'avocat de l'appelant a soutenu que l'appelant avait droit à l'exemption relative aux expéditions directes à laquelle s'est reportée M^{me} Dukkipati. Pour ce qui est de la lettre reçue par l'appelant en mai 1987, l'avocat a prétendu que la théorie de la fin de non-recevoir peut être invoquée parce que son application n'empêcherait pas le Ministre d'exercer les pouvoirs prévus par la loi⁶. En outre, il a soutenu que la théorie de l'expectative légitime pourrait s'appliquer⁷.

Pour ce qui est de la vente à AATCO, l'avocat de l'intimé a convenu avec l'appelant que les taxes ne doivent pas être perçues sur les montants en souffrance. Il a rappelé au Tribunal que, dans l'avis de décision qu'il a publié, le Ministre a révisé le montant des taxes impayées, de la pénalité et des intérêts dus par l'appelant. L'avocat a prétendu que les services d'ingénierie fournis par l'appelant avaient trait à la vente des marchandises. Lorsque les frais liés aux services d'ingénierie se rapportent à des marchandises fabriquées et lorsque ces services sont taxables, la taxe s'applique à l'ensemble des frais, y compris ceux des services d'ingénierie et de conception, même s'ils sont facturés séparément. La taxe de vente n'est pas applicable seulement lorsque des programmes faisant partie de logiciels sur bande ou sur disquette, la formation des employés, les essais de réception des systèmes et les services d'entretien et de soutien font l'objet de frais distincts et que ces activités ont lieu après l'installation.

Quant à la vente à la NLP, l'avocat de l'intimé a soutenu qu'il existait un seul contrat, le prétendu second contrat étant une lettre autorisant l'appelant à exécuter la première étape du projet. L'avocat s'est reporté à la lettre du 18 mars 1988 que la NLP a fait parvenir à l'appelant. Il a fait valoir que cette lettre constituait une autorisation à exécuter la première étape du projet et que, si elle était acceptée, elle serait suivie de la signature [traduction] «d'une entente officielle portant sur l'exécution du PROJET». En outre, il est évident, d'après le calendrier des paiements et la nomenclature du matériel que les deux parties voulaient que les transactions en question soient considérées comme des éléments d'un seul projet régi par un seul contrat.

Pour ce qui est des «logiciels faisant l'objet d'une facturation séparée», l'avocat de l'intimé a fait remarquer que, sur ce point, la loi a été modifiée après la cause *ICAM*, à l'issue de laquelle il a été décidé que la production de logiciels constitue la production de marchandises aux fins de l'application de la Loi. Il a soutenu que la taxe s'applique au prix de vente total, y compris les frais des services d'ingénierie et de conception, même s'ils sont facturés séparément. Si le Tribunal conclut qu'il existait deux contrats, l'intimé serait d'avis que les logiciels ont été fabriqués par l'appelant et qu'ils sont taxables, compte tenu de la décision rendue dans la cause *ICAM*.

En ce qui touche la vente à la SCH, l'avocat de l'intimé a prétendu qu'aux termes du paragraphe 50(1) de la Loi, l'appelant était redevable de la taxe sur les marchandises importées au Canada. Cependant, à titre de fabricant titulaire de licence qui a importé des marchandises partiellement fabriquées destinées à être incorporées dans d'autres marchandises, l'appelant pouvait importer les marchandises aux termes de l'alinéa 50(5)*b*) de la Loi sans être assujéti au paiement de la taxe. Les marchandises devenaient taxables au moment de la vente, à moins d'être vendues en franchise de taxe. Les marchandises n'ont toutefois pas été vendues en franchise de taxe. Si l'appelant a payé les taxes lorsque les marchandises ont été importées et

6. *Ministre de l'Emploi et de l'Immigration c. Mohinder Singh Lidder*, [1992] 2 C.F. 621, et *Ministre de l'Emploi et de l'Immigration c. Mokhtar Bendahmane*, [1989] 3 C.F. 16.

7. Voir la décision rendue dans la cause *Bendahmane*, *ibid.*

de nouveau au moment de leur vente, il a droit au remboursement des taxes payées par erreur à l'égard des marchandises importées.

L'intimé est d'avis que l'appelant a importé ces marchandises pour remplir ses obligations aux termes d'un contrat passé avec ses clients. Il importe peu où l'appelant a choisi de faire livrer les marchandises, car il en était l'acheteur. Comme dans le cas du contrat avec AATCO, la taxe de vente aurait dû être versée sur la valeur de la vente, aux clients de l'appelant, de l'ensemble des marchandises fabriquées.

Pour ce qui est du contrat avec la MROC, l'avocat de l'intimé a soutenu que l'appelant a effectué à l'interne des déductions non autorisées à l'égard de taxes prétendument payées par erreur relativement à des ventes exemptes de taxe et pour couvrir des créances irrécouvrables. Remarquant certaines irrégularités, Revenu Canada a demandé à l'appelant de faire une demande de remboursement pour récupérer le montant de taxe payé en trop. L'avocat a fait valoir qu'en procédant ainsi, l'intimé ne se prononçait pas sur la validité de l'allégation de l'appelant, à savoir que des taxes avaient été payées en trop. Les montants ont été remboursés en septembre 1990. Toutefois, lors d'un rapprochement ultérieur, il a été constaté que le remboursement a été accordé par erreur, car les ventes n'ont pas été effectuées en franchise de taxe. Cette situation a engendré une vérification qui a été prorogée, car d'autres irrégularités ont été découvertes. La vente en question a été faite à un entrepreneur qui n'avait pas droit à la franchise de taxe à l'égard de ses achats. Habituellement, lorsqu'un entrepreneur vend des marchandises en franchise de taxe, il doit demander le remboursement de la taxe.

Le paragraphe 81.39(1) de la Loi stipule que, lorsqu'une personne a reçu un paiement auquel elle n'avait pas droit, le montant du paiement est réputé être une taxe aux termes de la Loi et est payable à l'intimé. Le paragraphe 81.39(5) de la Loi prévoit le paiement d'une pénalité et des intérêts lorsqu'un montant est réputé être une taxe aux termes du paragraphe 81.39(1) de la Loi et qu'il n'a pas été payé dans le délai prévu à cet effet. L'avocat de l'intimé a fait valoir que la pénalité et les intérêts ont été correctement imposés relativement au remboursement payé par erreur, comme l'exige le paragraphe 81.39(5) de la Loi. La Loi ne renferme aucune disposition permettant au Ministre ou au Tribunal d'annuler l'imposition d'une pénalité et des intérêts.

À titre de question préliminaire, le Tribunal devait déterminer si l'intimé peut être lié par les déclarations écrites de ses fonctionnaires et par les renseignements figurant sur les fiches de décision ministérielles concernant le traitement fiscal applicable aux logiciels. L'appelant s'est fondé sur ce genre de renseignements pour diriger ses affaires. Malgré les conseils précis et sans équivoque fournis par les fonctionnaires de Revenu Canada, qui ont par la suite été modifiés, il existe un principe bien établi selon lequel la Couronne n'est pas liée par les déclarations faites et par les interprétations fournies aux contribuables par les fonctionnaires de l'État. Dans la cause *Joseph Granger c. Commission de l'emploi et de l'immigration du Canada*⁸, il a été déclaré que :

*En droit fiscal canadien, la jurisprudence est constante à l'effet que la Couronne n'est pas liée par les représentations faites et les interprétations données aux contribuables par les représentants autorisés du fisc, si telles représentations et interprétations sont contraires aux dispositions claires et impératives de la loi*⁹.

8. [1986] 3 C.F. 70, confirmé par [1989] 1 R.C.S. 141.

9. *Ibid.* à la p. 86.

Par conséquent, le Tribunal n'a d'autre choix que d'interpréter la loi dans la présente cause sans tenir compte des conseils que les fonctionnaires de Revenu Canada ont fournis à l'appelant.

Pour ce qui est de la vente à la SCH, le Tribunal est d'avis que la taxe est payable sur le prix de vente du système informatique qui comprenait les diverses marchandises importées. Essentiellement, l'avocat de l'intimé a soutenu que l'appelant a importé certaines pièces de matériel qui ont servi à fabriquer ou à produire un système informatique. Étant donné que les marchandises importées ont été incorporées dans un système de plus grande taille, elles constituaient des marchandises partiellement fabriquées exemptes de la taxe au moment de leur importation aux termes de l'alinéa 50(5)b) de la Loi.

Le Tribunal estime que l'appelant a produit un réseau informatique. Comme il est mentionné dans la cause *Le ministre du Revenu national c. Enseignes Imperial Signs Ltée*¹⁰ :

l'on peut produire une chose en accomplissant une opération très simple. Ce n'est pas la complexité de l'opération qui importe, mais son résultat. Il 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 existaient auparavant.

Le Tribunal est d'avis que les composants du système informatique ne pouvaient remplir les fonctions exécutées par le système. L'appelant a donc produit une entité nouvelle lorsqu'il a produit le système informatique. La taxe étant payable par le producteur sur le prix de vente des marchandises produites au Canada, l'appelant était redevable de la taxe sur le prix de vente du matériel importé et incorporé dans le système informatique.

Étant donné que l'une des questions dont est saisi le Tribunal consiste à déterminer si la taxe est payable sur le prix de vente du système informatique et non si l'appelant est assujéti au paiement de la taxe au moment de l'importation des marchandises ou s'il en est exonéré, le Tribunal croit qu'il n'est pas nécessaire d'examiner des questions relatives au classement des marchandises importées à titre de marchandises partiellement fabriquées. Il fait remarquer, toutefois, que la décision à savoir si un article est un produit partiellement fabriqué est laissée à la discrétion absolue du Ministre aux termes de l'article 42 de la Loi. À cet égard, le Tribunal s'attend à ce que l'avocat de l'intimé dépose des éléments de preuve à l'appui d'une telle décision s'il est plaidé que des marchandises sont exemptes de la taxe au moment de leur importation à titre de marchandises partiellement fabriquées.

Pour ce qui est du contrat avec la MROC, le Tribunal fait remarquer que M. Fish a reconnu que le client immédiat de l'appelant était l'entrepreneur électricien avec lequel il était lié par contrat. L'appelant n'a pas effectué de vente à un utilisateur exonéré de la taxe et n'avait pas droit à un remboursement des taxes payées par erreur aux termes de l'article 68 de la Loi. Le fait que le client ultime, la MROC, soit exonéré de la taxe ne décharge pas l'appelant de son obligation de payer la taxe. M^{me} Dukkupati a expliqué de quelle façon l'appelant aurait pu se prévaloir de l'exemption relative aux expéditions directes dans les circonstances. Cependant, aucun élément de preuve n'a été fourni au Tribunal pour montrer que l'appelant a satisfait aux exigences administratives de manière à pouvoir bénéficier de l'exemption.

10. Cour d'appel fédérale, jugement non publié, n° du greffe A-264-89, le 28 février 1990 à la p. 4.

Dans son mémoire, l'appelant a prétendu qu'on lui avait imposé à tort une pénalité et des intérêts, vraisemblablement parce qu'il a suivi les instructions de Revenu Canada. Il a demandé au Tribunal un allègement de la pénalité et des intérêts. Le Tribunal n'est toutefois pas habilité à annuler ou à réduire une pénalité, pas plus qu'à modifier ou annuler les intérêts imposés sur le montant des taxes impayées¹¹.

Pour ce qui est du contrat avec AATCO, l'appelant a fait valoir dans son mémoire que certains éléments n'étaient pas assujettis à la taxe, car ils avaient trait à la prestation de services, notamment l'élément A, «dessins d'atelier et manuels»; l'élément C, «progiciel(s) EPCS»; l'élément D, «services d'ingénierie»; les éléments E et J, «commissions», et l'élément I, «*section 16622 software*» (logiciel de la section 16622). L'avocat de l'intimé a soutenu que ces éléments seraient taxables, car ils portent sur la vente du système informatique qui constitue une marchandise fabriquée ou produite. À l'appui de cette proposition, l'avocat a déclaré que le «prix de vente» du système informatique englobait le «montant exigé comme prix¹²» et «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 prix¹³». À titre d'argument de rechange, l'avocat a soutenu que le logiciel serait taxable séparément selon les motifs énoncés par le Tribunal dans la cause *ICAM*.

Le Tribunal ne croit pas que la définition de «prix de vente» englobe tous les paiements effectués par un acheteur à l'égard de la vente de marchandises fabriquées ou produites. Le Tribunal, commentant la définition de «prix de vente» dans la cause *Sunset Lamp Manufacturing Company Ltd. c. Le ministre du Revenu national*¹⁴, a déclaré ce qui suit :

*la taxe à payer est imposée sur le montant total obtenu par le vendeur en raison ou à l'égard de la vente de ses marchandises. [...] En effet, le vendeur est tenu de payer la taxe sur la valeur nette reçue en contrepartie de la vente de ses marchandises*¹⁵.

Le Tribunal ne croit pas que le prix payé pour les services offerts par l'appelant, y compris la fourniture de logiciels personnalisés, faisait partie de la valeur nette que l'appelant a reçue en contrepartie de la vente du système informatique. Le contrat avec AATCO comprenait une vaste gamme de marchandises et de services et, de l'avis du Tribunal, il est possible de ventiler le contrat en éléments distincts. Le Tribunal est convaincu par le témoignage de M. Fish de l'autonomie des éléments «matériel» et «services» des contrats. M. Fish a déclaré que bon nombre des composants du matériel étaient des articles couramment disponibles sur le marché, comme des ordinateurs personnels IBM que les clients pouvaient acheter d'autres fournisseurs. Pour ce qui est de ce matériel, l'appelant a agi à titre de distributeur. Pour cette raison, le Tribunal limite la définition du prix de vente du système informatique aux parties du contrat qui ont trait au matériel et au logiciel d'exploitation du système, et il exclut les frais relatifs aux services d'ingénierie et à l'élaboration du logiciel personnalisé. De même, la taxe serait payable sur les commissions qu'AATCO devait verser à l'achat du matériel incorporé dans le système informatique.

-
11. *Les Presses Lithographiques Inc. c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° 2997, le 26 juin 1989, et *Oerus Corporation Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-91-056, le 3 septembre 1992.
 12. Sous-alinéa a)(i) de la définition de «prix de vente» donnée à l'article 42 de la Loi.
 13. Sous-alinéa a)(ii) de la définition de «prix de vente» donnée à l'article 42 de la Loi.
 14. Appel n° AP-89-032, le 12 décembre 1991.
 15. *Ibid.* à la p. 2.

La première question relative au projet de la NLP consiste à établir si la détermination de spécification d'avant-projet sommaire doit être considérée comme faisant partie du contrat de vente du système informatique et, par conséquent, si elle est assujettie à la taxe. De l'avis du Tribunal, le libellé de la lettre du 18 mars 1988 que la NLP a fait parvenir à l'appelant précise que ces travaux préliminaires ont été supprimés du contrat régissant l'exécution de l'ensemble du projet. Il est précisé dans cette lettre que le client n'était pas tenu d'amorcer une nouvelle étape. Cependant, si la spécification d'avant-projet sommaire était acceptée, les parties signeraient une entente officielle distincte régissant l'exécution du projet. En raison du sens clair du contenu de cette lettre, le Tribunal estime que l'entente relative à l'avant-projet sommaire est semblable à des services de consultation, qui ne sont pas visés par le contrat de vente du matériel informatique. Il en découle donc que le montant que la NLP a versé à l'appelant pour ces services n'est pas compris dans le prix de vente du matériel.

La deuxième question relative au projet de la NLP consiste à déterminer si les montants payables à l'égard du logiciel personnalisé font partie du prix de vente du système informatique produit par l'appelant. Pour les motifs précités, le Tribunal ne croit pas que le prix payé pour le logiciel personnalisé faisait partie de la valeur nette que l'appelant a reçue en contrepartie de la vente du système informatique.

La dernière question consiste à déterminer si la création d'un logiciel personnalisé correspond à la fabrication ou à la production de marchandises au sens de la Loi et, par conséquent, si elle est taxable aux termes de l'alinéa 50(1)a) de la Loi. À l'appui de cette proposition, l'avocat de l'intimé s'est reporté à la décision rendue dans la cause *ICAM*, à l'issue de laquelle, a-t-il fait valoir, le Tribunal a jugé que la production de logiciels consistait en la production de marchandises aux fins de la Loi et que l'appelant, dans cette cause, était un fabricant aux fins de la Loi. Par contre, l'avocat de l'appelant a prétendu que l'appelant fournissait des services d'ingénierie qui, avant la décision rendue dans l'affaire *ICAM*, avaient toujours été considérés comme non taxables par Revenu Canada.

Pour ce qui est de la décision en question rendue dans la cause *ICAM*, la majorité du Tribunal estime que le logiciel personnalisé correspond, effectivement, à ce qui peut être considéré comme de la propriété intellectuelle. Revenu Canada n'a pas considéré antérieurement ces produits comme des marchandises au sens de la Loi, c'est-à-dire aux fins de l'imposition de la taxe, et il a publié des bulletins d'interprétation, des fiches de décision et des communiqués à l'intention de l'industrie, dans lesquels il a précisé que ces éléments n'étaient pas considérés comme taxables. La majorité du Tribunal est d'avis que la création de logiciels personnalisés, comme l'a fait l'appelant, ne constitue pas de la fabrication ou de la production de marchandises au sens de la Loi. Cette activité ne serait donc pas taxable aux termes de l'article 50 de la Loi.

Par conséquent, l'appel est admis en partie.

Anthony T. Eyton

Anthony T. Eyton

Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey

Membre

DISSIDENCE PARTIELLE DU MEMBRE PRÉSIDENT MACMILLAN

En tant que membre du groupe qui a rendu la décision dans la cause *ICAM*, je ne puis partager l'opinion de mes collègues au sujet de la question restreinte de la taxation des logiciels personnalisés. Les activités de l'appelant dans la présente cause ressemblent beaucoup à la situation présentée au Tribunal dans la cause *ICAM*. À mon avis, pour les motifs énoncés en détail dans l'affaire *ICAM*, la production de logiciels personnalisés consiste en la production de marchandises. Par conséquent, j'aurais conclu que les logiciels prévus dans les contrats de l'appelant sont taxables aux termes du paragraphe 50(1) de la Loi.

Kathleen E. Macmillan

Kathleen E. Macmillan

Membre président