

Ottawa, le mercredi 14 décembre 1994

Appel n° AP-93-311

EU ÉGARD À un appel entendu les 6 et 7 juin 1994 aux termes de l'article 67 de la *Loi sur les douanes*, L.R.C. (1985), ch. 1 (2° suppl.);

ET EU ÉGARD À des décisions rendues par le sous-ministre du Revenu national les 13 octobre et 29 décembre 1993 concernant des demandes de réexamen aux termes de l'article 63 de la *Loi sur les douanes*.

ENTRE

MARUBENI CANADA LTD.

Appelant

ET

LE SOUS-MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis.

Desmond Hallissey
Desmond Hallissey
Membre président

Raynald Guay
Raynald Guay
Membre

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-93-311

MARUBENI CANADA LTD.

Appelant

et

LE SOUS-MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

L'appelant importe des véhicules Kubota de série F (c.-à-d. les modèles F2100, F2400, FZ2100 et FZ2400) à titre d'agent pour Kubota Canada Ltd. Les marchandises en cause sont expédiées dans des caisses distinctes, c'est-à-dire à part des accessoires avec lesquels elles sont utilisées. L'appelant importe également certains accessoires, tels que des plateaux de coupe, qui sont utilisés avec les marchandises en cause. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les marchandises en cause sont correctement classées dans le numéro tarifaire 8433.11.00 à titre de tondeuses à gazon à moteur, dont le dispositif de coupe tourne dans un plan horizontal, comme l'a déterminé l'intimé, ou si elles doivent être classées dans le numéro tarifaire 8701.90.19, à titre d'autres tracteurs, comme l'a soutenu l'appelant.

DÉCISION : *L'appel est admis. Le Tribunal convient avec les parties que, dans la présente cause, l'examen de la Règle 1 des Règles générales pour l'interprétation du Système harmonisé l'oblige à tenir compte de la Note 2 des Notes explicatives du Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises (les Notes explicatives) du Chapitre 87. Le Tribunal est d'avis que les éléments de preuve montrent que les marchandises en cause sont des véhicules conçus essentiellement pour pousser toute une gamme d'accessoires, et non seulement des plateaux de coupe. En outre, le Tribunal estime que l'examen des Notes explicatives de la position n° 84.33 mène à la conclusion que les marchandises en cause ne sont pas correctement classées dans cette position.*

*Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Dates de l'audience : Les 6 et 7 juin 1994
Date de la décision : Le 14 décembre 1994*

*Membres du Tribunal : Desmond Hallissey, membre président
Raynald Guay, membre
Charles A. Gracey, membre*

Avocat pour le Tribunal : Hugh J. Cheetham

*Greffiers : Janet Rumball
Anne Jamieson*

*Ont comparu : Richard A. Wagner, pour l'appelant
Ian M. Donahoe, pour l'intimé*

Appel n° AP-93-311

MARUBENI CANADA LTD.

Appelant

et

LE SOUS-MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : DESMOND HALLISSEY, membre président
RAYNALD GUAY, membre
CHARLES A. GRACEY, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Le présent appel est interjeté aux termes du paragraphe 67(1) de la *Loi sur les douanes*¹ (la Loi) à l'égard de décisions rendues par le sous-ministre du Revenu national les 13 octobre et 29 décembre 1993.

L'appelant importe des véhicules Kubota de série F (c.-à-d. les modèles F2100, F2400, FZ2100 et FZ2400) à titre d'agent pour Kubota Canada Ltd. (Kubota Canada). Les marchandises en cause sont expédiées dans des caisses distinctes, c'est-à-dire à part des accessoires avec lesquels elles sont utilisées. L'appelant importe également certains accessoires, tels que des plateaux de coupe, qui sont utilisés avec les marchandises en cause.

Les marchandises en cause ont été importées tout au long de 1991 et 1992, dans le cadre d'un certain nombre de transactions. À l'importation, elles ont été classées dans le numéro tarifaire 8701.90.19 de l'annexe I du *Tarif des douanes*² à titre d'autres tracteurs. L'intimé a par la suite établi des relevés détaillés de réajustement dans lesquels les marchandises en cause ont été reclassées dans le numéro tarifaire 8433.11.00 à titre de [traduction] «tondeuses à attelage frontal». L'appelant a déposé des demandes de réexamen et, par des décisions rendues les 13 octobre et 29 décembre 1993, l'intimé a ratifié le classement des marchandises en cause dans le numéro tarifaire 8433.11.00. Pour rendre sa décision, l'intimé s'est fondé sur la décision de la Commission du tarif dans la cause *John Deere Limited c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*³, la décision connexe⁴ de la Cour d'appel fédérale et l'Avis des douanes N-187⁵.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si les marchandises en cause sont correctement classées dans le numéro tarifaire 8433.11.00 à titre de tondeuses à gazon à moteur, dont le dispositif de coupe tourne dans un plan horizontal, comme l'a déterminé l'intimé, ou si elles doivent être classées dans le numéro tarifaire 8701.90.19, à titre d'autres tracteurs, comme l'a soutenu l'appelant.

1. L.R.C. (1985), ch. 1 (2^e suppl.).
2. L.R.C. (1985), ch. 41 (3^e suppl.).
3. Appels n^{os} 2247, 2725 et 2779 (1988), 13 R.C.T. 33.
4. *John Deere Limited c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, non publié, Cour d'appel fédérale, n^o du greffe A-480-88, le 26 janvier 1990.
5. Ministère du Revenu national, Douanes et Accise, le 14 janvier 1988.

L'avocat de l'appelant a convoqué trois témoins. Le premier témoin a été M. Robert G. Hickey, directeur général, Opérations, Finances et Administration, auprès de Kubota Canada. M. Hickey occupe ce poste depuis 13 ans. À ce titre, il s'occupe de l'achat, de la commercialisation et de la vente des marchandises en cause. M. Hickey a expliqué que l'appelant est agent importateur pour Kubota Canada. Il a témoigné que les marchandises en cause sont importées dans des caisses, en pièces à assembler, et ne sont pas accompagnées des accessoires avec lesquels elles sont utilisées. L'appelant classe habituellement les marchandises en cause dans la position n° 87.01, à titre de tracteurs, et les accessoires, dans d'autres positions tarifaires. Selon M. Hickey, les tracteurs de série B de Kubota Canada importés par l'appelant sont classés dans la même position tarifaire que celle dans laquelle l'appelant soutient que les marchandises en cause doivent être classées, et ce classement n'a jamais été contesté.

D'après M. Hickey, les véhicules de série FZ diffèrent de ceux de la série F en ce qu'ils ont un rayon de braquage total. Cependant, toutes les marchandises en cause peuvent être utilisées avec un certain nombre d'accessoires, notamment des plateaux de coupe rotatifs, des tondeuses à fléaux, des tondeuses à tambours triplex, des souffleuses à neige, des lames avant, des balayeuses, des balais rotatifs, des attachements pour chariots élévateurs à fourche et des souffleuses à débris de différentes tailles.

En ce qui concerne la commercialisation, M. Hickey a expliqué que les véhicules de série F étaient destinés à des utilisateurs commerciaux, comme des entrepreneurs paysagistes et des administrations municipales, qui avaient déjà utilisé d'autres produits, comme les véhicules moins chers de série B. Il a fait remarquer que les sondages sur les ventes menés par Kubota Canada auprès de la clientèle partout au Canada révélaient que 56 p. 100 des marchandises en cause étaient vendues avec des accessoires autres que les plateaux de coupe ou avec d'autres accessoires en plus des plateaux de coupe. Parmi ces autres accessoires, les plus populaires étaient les lames avant, les balayeuses et les souffleuses à neige.

Au cours du contre-interrogatoire, M. Hickey a déclaré que, dans les brochures de Kubota U.S.A. Corporation (Kubota U.S.A.) portant sur les marchandises en cause, celles-ci sont décrites comme des [traduction] «tondeuses frontales» et qu'il faut comprendre qu'il s'agit d'un terme de marketing ou d'une définition qui a pris naissance et évolué au sein de l'industrie américaine. Il a déclaré que Kubota Canada qualifie les marchandises de [traduction] «tracteurs à attelage frontal». Au cours du réinterrogatoire, M. Hickey a confirmé que, dans bien des sections des brochures américaines portant sur les spécifications techniques, les marchandises en cause sont qualifiées de [traduction] «tracteurs».

Le deuxième témoin de l'appelant a été M. Philip Vandenberg, qui est directeur du service d'entretien et responsable technique, Tracteurs et Accessoires, auprès de Kubota Canada depuis 11 ans. Au début du témoignage de M. Vandenberg, l'avocat de l'appelant a présenté trois films vidéo courts de vente et de commercialisation produits par Kubota U.S.A. et portant à la fois sur les marchandises en cause et sur les tracteurs de série B. M. Vandenberg a convenu que, dans ces films vidéo, les marchandises en cause étaient parfois qualifiées de [traduction] «tondeuses frontales». Il a déclaré que c'est ainsi qu'elles étaient habituellement désignées au sein de l'industrie.

M. Vandenberg a expliqué l'évolution des véhicules de série F et, plus particulièrement, leur rapport avec les tracteurs de série B. Il a déclaré qu'environ 60 p. 100 des pièces des modèles des deux séries étaient les mêmes, y compris le moteur, la transmission, l'embrayage, les freins, le système hydraulique et les essieux. Parmi les pièces qui ne sont pas communes, il y a, entre autres, le système de servodirection et la plate-forme du conducteur, y compris le siège et le volant. L'aspect extérieur des véhicules diffère également. Par ailleurs, les points d'entretien des

véhicules des deux séries sont très semblables. M. Vandenberg a indiqué que [traduction] «les véhicules de série F sont essentiellement des véhicules de série B modifiés».

Les modèles de série F ont été mis au point, selon M. Vandenberg, pour répondre à la demande d'utilisateurs commerciaux, soucieux d'accroître leur productivité, qui désirent une machine plus durable avec accessoires fixés à l'avant, permettant ainsi une meilleure visibilité lors des travaux. En ce qui concerne la question de savoir si les marchandises en cause [traduction] «poussent» les attachements qui leur sont fixés lorsqu'elles sont en marche, M. Vandenberg a témoigné qu'elles poussent bel et bien les attachements à l'aide des sabots de patin ou des roues fixés aux accessoires pour empêcher ces derniers de toucher le sol pendant les travaux.

Au cours du contre-interrogatoire, M. Vandenberg a expliqué que certains des attachements de la souffleuse à neige ne peuvent être utilisés avec les véhicules de série F sans adaptateur. Il a également déclaré que, en raison des différences au niveau de la configuration des attelages, les attachements des véhicules de série B, autres que la lame avant, la souffleuse à neige et la balayeuse, ne sont pas compatibles avec ceux de série F. M. Vandenberg a convenu que la fonction de «poussée» qu'il a mentionnée ne met pas les accessoires en marche; ceux-ci sont actionnés par la prise de force. Plus précisément, M. Vandenberg a déclaré que les accessoires sont transportés au sol à l'aide de roues ou de sabots à patin et poussés par le tracteur. Il a également affirmé que la prise de force n'est pas la même pour les tracteurs de série B et ceux de série F. En ce qui concerne les pneus utilisés sur les véhicules de série F, M. Vandenberg a indiqué que, bien que la plupart des véhicules soient vendus avec des pneus à pelouse, Kubota Canada maintient en stock et vend également des pneus à chevrons bas profil pour ces véhicules. En réponse à des questions du Tribunal, M. Vandenberg a indiqué que l'énergie transmise par la prise de force aux accessoires est similaire dans le cas des véhicules de série B et de série F.

Le dernier témoin de l'appelant a été M. Terry MacFarlane, président de B&T MacFarlane Ottawa Ltd. (B&T), un marchand détaillant de matériel établi à Nepean (Ontario). M. MacFarlane travaille chez B&T depuis 1960. B&T est fournisseur des produits Kubota depuis 1972 et, à ce titre, vend et répare une vaste gamme de produits Kubota, y compris les tracteurs de série B, de série G et de série L, ainsi que les tracteurs de série F et les accessoires. M. MacFarlane commercialise et vend les tracteurs de série F surtout aux municipalités, aux organismes gouvernementaux, aux entrepreneurs paysagistes et aux entreprises d'entretien paysager. Ces clients ont, pour la plupart, acheté des tracteurs de série B avant l'arrivée sur le marché des véhicules de série F. Toutefois, ils ont trouvé les tracteurs de série F plus faciles à utiliser et plus productifs.

M. MacFarlane a produit en preuve un sondage auprès de la clientèle qu'il avait préparé au moyen d'un échantillonnage au hasard des ventes de véhicules de série F entre 1987 et 1994, effectué à partir des dossiers d'enregistrement au titre de la garantie de B&T. L'échantillon comprenait 31 clients qui ont acheté 51 des quelque 70 véhicules vendus au cours de cette période. Le sondage a révélé que tous ces clients ont acheté des tondeuses avec leur véhicule de série F. Soixante et onze pour cent des clients ont acheté des souffleuses à neige et des cabines, 29 p. 100 ont acheté des balayeuses et 21 p. 100, des lames. Les autres accessoires ont été achetés dans une proportion moindre. Le sondage a également révélé que 16 p. 100 de ces clients ont acheté un accessoire, 10 p. 100 en ont acheté deux ou trois, 35 p. 100 en ont acheté quatre, 26 p. 100 en ont acheté cinq et 13 p. 100 en ont acheté plus de cinq. M. MacFarlane a témoigné que la majorité des clients de B&T achètent plus d'un accessoire, parce qu'ils exploitent leurs entreprises à longueur d'année.

M. MacFarlane a convenu que les tracteurs de série B et de série F ont un certain nombre de pièces en commun. Il a également indiqué que, alors qu'il vend principalement des pneus à pelouse avec les tracteurs de série F, les clients peuvent également acheter des pneus à chevrons bas profil pour ces tracteurs, et il lui est arrivé une fois de vendre des pneus pour matériel agricole ou des pneus à chevrons avec un tracteur de série F. Pour ce qui est des ventes de tracteurs de série B effectuées par B&T, M. MacFarlane a témoigné que plus de 90 p. 100 des tracteurs sont vendus avec des pneus à pelouse, étant donné que les acheteurs ont l'intention de les utiliser pour tondre le gazon. M. MacFarlane était également d'avis que les véhicules de série F «poussent» les accessoires qui leur sont fixés.

Au cours du contre-interrogatoire, M. MacFarlane a expliqué que, selon lui, les accessoires étaient poussés, à cause de la direction dans laquelle ils sont déplacés, et non [traduction] «tirés». Il a convenu que, si le véhicule avançait, mais que la prise de force ne transmettait pas d'énergie, par exemple, au plateau de coupe, l'herbe ne serait pas coupée.

L'avocat de l'intimé a convoqué quatre témoins. Le premier témoin a été M. George Bannerman, secrétaire général de Gordon Bannerman Limited (GBL), de Rexdale (Ontario), une entreprise qui fabrique et vend du matériel d'entretien du gazon pour terrains de sport. M. Bannerman a expliqué pourquoi les attachements de GBL nécessitent un tracteur à attelage trois points et une prise de force standard pour remplir leurs fonctions. Il a fait remarquer que les modèles de série F ne présentent ni l'une ni l'autre de ces caractéristiques. M. Bannerman a également témoigné que, à sa connaissance, les attelages trois points constituent la norme au sein de l'industrie pour les tracteurs qui utilisent des accessoires. Lorsqu'on lui a demandé de quelle façon les marchandises en cause sont désignées dans l'industrie, il a déclaré qu'elles étaient qualifiées de [traduction] «tondeuses rotatives frontales» et non de tracteurs, étant donné que leur principale fonction consiste à tondre le gazon.

Au cours du contre-interrogatoire, M. Bannerman a convenu qu'il existait différentes catégories de tracteurs, dont les tracteurs industriels. Il n'était pas d'avis que les véhicules articulés sont des «tracteurs», puisqu'ils n'ont pas de prise de force ni d'attelage trois points, éléments essentiels à l'utilisation des produits fabriqués par GBL. En réponse à des questions du Tribunal, M. Bannerman a expliqué que la définition d'un tracteur en fonction de sa capacité d'accueillir un attelage trois points était destinée exclusivement à l'utilisation des attachements fabriqués par GBL.

Le deuxième témoin de l'intimé a été M. Ron Dods, gestionnaire, Unité des transports, Division des programmes tarifaires du ministère du Revenu national. Ce service est chargé, entre autres, du classement des tracteurs et des tondeuses à gazon. M. Dods a abordé brièvement certains des faits liés à deux décisions de la Commission du tarif⁶, la décision rendue par la Commission du Tarif dans la cause *John Deere*, la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *John Deere* et les Avis des douanes N-187 et N-707⁷. En ce qui concerne les éléments de

6. *Reference by the Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise Pursuant to Section 46 of the Customs Act, for an Opinion as to What Criteria Should be Applied in Determining Whether Equipment Should be Classified as an Internal Combustion Tractor Coming Within Customs Tariff Item 409m(1) (now numbered 40938-1)*, appel n° 795 (1966), 3 R.C.T. 259; et *Renvoi du sous-ministre du Revenu national pour les Douanes et l'Accise, selon l'article 49 de la Loi sur les douanes, portant sur la classification tarifaire de certaines machines connues sous le nom de tondeuses mécaniques à autpropulsion pour l'entretien du gazon et leurs accessoires connexes*, renvoi/appel n° 2294 (1986), 11 R.C.T. 440.

7. Ministère du Revenu national, Douanes et Accise, le 17 juin 1992.

preuve fournis par l'appelant relativement à l'utilisation de pièces communes dans les tracteurs de série B et de série F, M. Dods a indiqué qu'il arrivait souvent que des marchandises différentes qui ont des pièces interchangeables ne soient pas classées dans le même numéro tarifaire. Au cours du contre-interrogatoire, M. Dods a convenu que des marchandises peuvent être classées différemment aux termes du *Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises*⁸ (le Système harmonisé) par rapport à l'ancien système de classement tarifaire.

Le troisième témoin de l'intimé a été M. G.J. Brouwer, de Brouwer Sod Farms Ltd., une entreprise de semence de gazon et de vente de fournitures d'entretien paysager située à Keswick (Ontario). M. Brouwer avait antérieurement exploité une entreprise qui fabriquait divers appareils pour gazons, y compris divers types de tondeuses, et a récemment lancé une entreprise qui produit également une vaste gamme de marchandises, y compris des appareils d'entretien du gazon.

M. Brouwer a indiqué que, selon lui, il existe un certain nombre d'éléments qui distinguent les véhicules de série B de ceux de la série F : (i) les pneus - les pneus utilisés normalement sur les tracteurs de série B sont des pneus à chevrons plus gros; (ii) la taille des roues - les roues des tracteurs de série B sont habituellement de plus grande taille afin de pouvoir accueillir un pneu plus gros qui offrira une meilleure adhérence pour tirer; (iii) la transmission - les tracteurs de série B ont habituellement des transmissions standard à embrayage, alors que ceux de la série F sont habituellement munis d'une transmission automatique hydrostatique; (iv) un attelage trois points - les tracteurs de série B sont munis d'un tel attelage, ce qui ne restreint pas l'usage d'accessoires provenant de divers fabricants, contrairement aux tracteurs de série F qui n'ont qu'un attelage deux points; et (v) la prise de force - la prise de force des tracteurs de série B est plus standard que celle utilisée dans les tracteurs de série F, qui est plus petite.

Quant à la façon dont il décrirait ou classerait les marchandises en cause, M. Brouwer a déclaré qu'il les qualifierait de [traduction] «unités motrices pour tondeuses à gazon» ou de [traduction] «unités motrices pour tondeuses à attelage frontal», étant donné que, selon lui, il ne s'agit pas de tracteurs.

Au cours du contre-interrogatoire, M. Brouwer a déclaré que ses observations relatives aux transmissions ne devaient pas s'appliquer expressément aux tracteurs de série B, mais aux types communs de tracteurs semblables à ceux de la série B. Il a émis une réserve semblable en ce qui concerne ses observations relatives à la prise de force. M. Brouwer a convenu qu'il existait différents types de tracteurs, y compris les tracteurs agricoles, les tracteurs industriels et les tracteurs routiers. Il a déclaré que, bien que les véhicules de série G de Kubota Canada soient conçus à partir d'un modèle de tracteur, il les considère comme des machines destinées aux propriétaires de maisons ou aux entrepreneurs paysagistes et utilisées principalement pour tondre le gazon.

Le dernier témoin de l'intimé a été M. John B. Severt, de Wichita (Kansas), où il est directeur d'une firme de consultants. Entre autres choses, M. Severt a enseigné pendant un certain nombre d'années à la faculté de génie de la Wichita State University, principalement dans le domaine de la conception de machines, et a témoigné relativement à des questions de sécurité dans un certain nombre de poursuites en dommages-intérêts touchant des tracteurs et des tondeuses. M. Severt siège à plusieurs comités de diverses associations professionnelles, y compris l'American Society of Agricultural Engineers (l'ASAE). Le Tribunal a accepté M. Severt à titre de

8. Conseil de coopération douanière, 1^{re} éd., Bruxelles, 1987.

témoin expert dans le domaine de l'application d'études de conception aux tracteurs et aux tondeuses à gazon.

Selon M. Severt, les critères pour définir un tracteur, énoncés dans la décision de la Commission du tarif dans l'appel n° 795⁹, sont dépassés et trop vastes. M. Severt a signalé que, dans la documentation publicitaire standard de Kubota utilisée aux États-Unis, les marchandises en cause sont décrites comme des tondeuses frontales et non des tracteurs. M. Severt a déclaré qu'il existe une définition technique de «tondeuse frontale». Celle-ci se trouve dans la norme provisoire X547 de l'ASAE portant sur les structures de protection contre l'écrasement prévues pour les tondeuses à attelage frontal. Cette définition provisoire est libellée comme suit :

4.1. Front Mount Mower: A self-propelled machine designed and advertised primarily to supply power to mowers and other attachments mounted in front of propelling and steering wheels. These mowers generally weigh over 500 kilograms (1100 [lbs]) and less than 3700 kilograms (8160 [lbs])¹⁰.

([Traduction] 4.1. Tondeuse à attelage frontal : Machine à autopropulsion, conçue et annoncée par la publicité principalement afin de fournir de l'énergie aux tondeuses et autres attachements installés à l'avant de roues motrices et de roues de direction. En règle générale, ces tondeuses ont un poids supérieur à 500 kg [1 100 lb] et inférieur à 3 700 kg [8 160 lb].)

M. Severt a déclaré que les marchandises en cause seraient conformes à cette définition. Selon lui, leur principale fonction est de couper l'herbe, et le fait qu'elles soient utilisées avec des attachements n'en fait pas des tracteurs. M. Severt était également d'avis que, même en supposant que les marchandises en cause «poussent» les accessoires, il s'agit de véhicules à haute performance dont la principale fonction consiste à couper l'herbe et non à «pousser». M. Severt a indiqué que la machine coupe de l'herbe à cause de la prise de force et non parce qu'elle pousse un plateau de coupe.

Au cours du contre-interrogatoire, M. Severt a convenu que, dans la documentation publicitaire américaine, les marchandises en cause étaient dans certains cas décrites comme des tracteurs. En ce qui concerne l'élaboration de la définition provisoire de l'ASAE, il a expliqué que le comité avait refondu la norme antérieure s'appliquant aux tracteurs utilitaires compacts afin de l'adapter au nouveau produit désigné sous le nom de tondeuse à attelage frontal. M. Severt a convenu que les tracteurs de série B de Kubota Canada sont correctement décrits comme des tracteurs, et il était également d'avis que, pour être désignée comme un tracteur, il n'est pas nécessaire qu'une machine puisse utiliser des accessoires qui touchent le sol. Lorsqu'on lui a demandé s'il désignerait les marchandises en cause comme des «souffleuses à neige» si elles étaient vendues uniquement avec l'accessoire de déblaiement, M. Severt a répondu par la négative, c'est-à-dire qu'il continuerait de les désigner comme des tondeuses frontales munies d'attachements de déblaiement. En réponse à des questions du Tribunal, M. Severt a convenu que, en un sens, les marchandises en cause «poussent» les accessoires sur le sol.

Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'appelant a abordé en premier lieu la décision du U.S. Customs Service, produite en preuve par l'intimé au début de l'audience, et a fait valoir que cette décision portait sur des marchandises appartenant à une catégorie différente de celle des marchandises en cause. Il a également soutenu que la décision portait sur un numéro tarifaire

9. *Supra*, note 6.

10. Pièce B-13.

différent, soit celui des tracteurs agricoles, et a fait remarquer que la décision faisait actuellement l'objet d'un appel.

L'avocat de l'appelant a soutenu que la jurisprudence et les décisions antérieures du Tribunal¹¹ appuient le principe selon lequel les marchandises doivent être classées au moment de leur entrée au Canada. Selon lui, les éléments de preuve montrent que les véhicules de série F ont été importés comme des unités complètes sans attachements. En ce qui concerne les documents publicitaires, l'avocat a cité les décisions antérieures de la Commission du tarif¹² à l'appui de la thèse selon laquelle les documents de ce genre ne permettent pas de classer les marchandises.

En se reportant aux *Règles générales pour l'interprétation du Système harmonisé*¹³ (les Règles générales), l'avocat de l'appelant a soutenu que le Tribunal a déjà déclaré que, aux termes de la Règle 1 des Règles générales, il doit déterminer si les marchandises en cause sont nommées dans une position particulière et, si elles sont expressément nommées dans une position, elles doivent y être classées, sous réserve de toutes Notes de Sections ou de Chapitres pertinentes¹⁴. Le libellé de la position n° 87.01 soulève la question de savoir ce qu'est un tracteur. La réponse à cette question est donnée à la Note 2 des *Notes explicatives du Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises*¹⁵ (les Notes explicatives) du chapitre 87, qui est libellée comme suit :

On entend par tracteurs, au sens du présent Chapitre, les véhicules moteurs essentiellement conçus pour tirer ou pousser d'autres engins, véhicules ou charges, même s'ils comportent certains aménagements accessoires permettant le transport, en corrélation avec leur usage principal, d'outils, de semences, d'engrais, etc.

L'avocat de l'appelant a soutenu que les véhicules de série F sont conformes à cette description. Selon les éléments de preuve non contredits fournis par Kubota Canada, les véhicules de série F ont été conçus et fabriqués expressément pour pousser des accessoires, d'une manière semblable à d'autres tracteurs tels que ceux de la série B. L'avocat a fait valoir que les films vidéo et les éléments de preuve présentés par les témoins de l'appelant montrent que les marchandises en cause «poussent» les accessoires lorsqu'elles sont en marche. Il a soutenu également que le témoin expert de l'intimé avait convenu lui aussi que les accessoires étaient en fait «poussés».

En ce qui concerne la décision de la Commission du tarif dans la cause *John Deere*, l'avocat de l'appelant a soutenu que la majorité des membres avaient considéré les marchandises en cause comme des tracteurs, mais avaient dû poursuivre leur examen afin d'en déterminer le but ou l'usage principal. La Commission du tarif les a alors classées à titre de tondeuses à gazon après avoir appliqué le critère de la fonction principale. Par opposition à l'ancien système de classement tarifaire, le Système harmonisé ne prévoit pas l'application d'un tel critère. Si le

-
11. Voir, par exemple, *David F. Howat c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, appel n° AP-92-362, le 22 février 1994; et *Reginald Bradley c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, appel n° AP-89-228, le 11 juin 1990.
 12. *Josiah Wedgwood and Sons (Canada) Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, 8 R.C.T. 154, appel n° 1634, le 26 avril 1982; et appel n° 795, *Supra*, note 6.
 13. *Supra*, note 2, annexe I.
 14. *York Barbell Co. Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, appel n° AP-91-131, le 16 mars 1992.
 15. Conseil de coopération douanière, 1^{re} éd., Bruxelles, 1986.

Tribunal détermine que les marchandises en cause sont des tracteurs, elles devront alors être classées comme des tracteurs.

L'avocat de l'appelant a examiné de près un certain nombre de Notes explicatives qui, selon lui, appuyaient le classement des marchandises en cause dans le numéro tarifaire jugé approprié par l'appelant. Il s'agissait, entre autres, de la Note 1 des Notes explicatives de la Section XVI, qui exclut les marchandises relevant de la Section XVII de l'application de la Section XVI, et de la Note 2e) des Notes explicatives de la Section XVII, qui exclut certaines marchandises relevant de la Section XVI de l'application de la Section XVII. À son avis, ces notes démontrent clairement que les tracteurs ne peuvent être classés à titre de tondeuses à gazon et que les tondeuses à gazon ne peuvent être classées à titre de tracteurs. En outre, d'après les Notes explicatives de la position n° 87.01, il existe une vaste gamme de marchandises qui peuvent être qualifiées de tracteurs, y compris les «tracteurs agricoles, tracteurs forestiers, tracteurs routiers, tracteurs de travaux publics, tracteurs-treuil, etc.». En outre, selon les Notes explicatives de la position n° 87.01, à la rubrique «Tracteurs combinés avec d'autres engins», les accessoires doivent suivre leur propre régime, tandis que le tracteur doit être classé dans la position n° 87.01.

L'avocat de l'appelant a fait valoir que le libellé des Notes explicatives de la position n° 84.33 rend impossible le classement des véhicules de série F dans cette position. Il a indiqué que les Notes explicatives de la position n° 84.32 s'appliquent *mutatis mutandis* à la position n° 84.33 en ce qui concerne les tracteurs munis d'attache interchangeables. Selon les Notes explicatives de la position n° 84.32, pour ce qui est des machines conçues pour être portées à titre d'équipement interchangeable ou être tractées par un tracteur ou un motoculteur, «[t]outes ces machines restent comprises dans la présente position, même si elles sont présentées avec le tracteur ou le motoculteur - qu'elles soient ou non montées sur celui-ci - alors que le tracteur ou le motoculteur est classé séparément au n° 87.01». Cet énoncé reflète, lui aussi, le classement distinct des tracteurs par rapport aux accessoires. En outre, les Notes explicatives de la position n° 84.33 comprennent ce qui suit :

Relèvent également de la présente position les tondeuses à gazon, dites tondeuses autoportées, constituées par un corps de machine à trois ou quatre roues équipé d'un siège pour le conducteur et ayant un organe de coupe fixe, c'est-à-dire qui n'est destiné à être enlevé qu'à des fins de réparation ou d'entretien. Elles relèvent de cette position, même lorsqu'elles comportent un dispositif d'attelage destiné à tirer ou à pousser des accessoires légers tels qu'une remorque.

L'avocat a fait valoir que, d'après cette note, une machine ne peut être classée comme une tondeuse à gazon que si elle est munie d'un organe de coupe fixe. Autrement, il faut appliquer les Notes de la Section qui, a-t-il soutenu, établissent que les organes de coupe ne peuvent faire partie d'un tracteur et qu'un tracteur doit être classé dans une autre position. En d'autres termes, un tracteur ne peut être classé comme une tondeuse à gazon.

L'avocat de l'intimé a convenu que la solution dans la présente cause se trouve dans l'application de la Note 2 des Notes explicatives du Chapitre 87. Il a examiné la décision de la Commission du tarif dans l'appel n° 795 et, plus particulièrement, le libellé de cette décision qui, selon lui, était semblable à celui de la Note 2, tout en faisant ressortir les inquiétudes de la Commission du tarif au sujet de la question du but principal ou de la fin principale. Il a en outre fait remarquer que le libellé de la décision de la Commission du tarif était semblable à celui de la Note 2, où il est indiqué que les tracteurs sont «essentiellement conçus pour tirer ou pousser».

En ce qui concerne les Notes explicatives de la position n° 84.33 dont a fait mention l'avocat de l'appelant, l'avocat de l'intimé a soutenu que ces notes devaient être interprétées de façon inclusive et non de façon restrictive. Il a également indiqué que, en examinant ces notes, le Tribunal jugera peut-être utile de consulter la décision du U.S. Customs Service.

Quant à l'argument de l'avocat de l'appelant relatif à la notion de «poussée» et son rapport avec les termes «essentiellement conçus pour» à la Note 2 des Notes explicatives du Chapitre 87, l'avocat de l'intimé a fait mention du témoignage de M. Sevart selon lequel, bien qu'il soit vrai que l'unité motrice pousse le plateau de coupe sur le gazon, cette unité est essentiellement conçue pour couper l'herbe. Il a fait valoir que, ensemble, les éléments de preuve relatifs aux caractéristiques particulières des véhicules de série F qui facilitent la coupe, à la façon dont les marchandises en cause sont commercialisées et décrites dans la publicité et à l'écart de prix entre les véhicules de série F et ceux de série B étayent encore davantage cette conclusion. Pour ce qui est des Notes explicatives de la Section XVII, l'avocat a soutenu que le Tribunal ne peut tenir compte de ces notes que s'il a déjà décidé que les marchandises en cause sont des tracteurs.

En réponse, l'avocat de l'appelant a soutenu qu'il existait de nombreux éléments de preuve montrant que les marchandises en cause sont commercialisées à titre de tracteurs et que l'écart de prix entre les différentes marchandises n'était pas pertinent aux fins du classement.

Le Tribunal juge que les marchandises en cause doivent être classées dans le numéro tarifaire 8701.90.19 à titre d'autres tracteurs. Il arrive à cette conclusion en tenant compte du fait que c'est la loi et les principes applicables à l'interprétation de la loi, y compris ceux énoncés dans les Règles générales, qui doivent régir le classement des marchandises en cause. Le Tribunal tient tout particulièrement compte de la Règle 1 des Règles générales. Comme l'a souligné le Tribunal dans la cause *York Barbell*¹⁶, aux fins du classement des marchandises aux termes du Système harmonisé, la Règle 1 est de la plus grande importance. Cette règle stipule que le classement est d'abord déterminé d'après le libellé des positions tarifaires et de toutes Notes de Sections ou de Chapitres pertinentes.

Bien que les causes antérieures examinées par la Commission du tarif puissent présenter un intérêt dans la présente affaire en ce qu'elles fournissent des données de base, elles ne s'appliquent pas directement parce que les décisions ont été prises aux termes de l'ancien système de classement tarifaire et non en vertu du Système harmonisé. À cet égard, le Tribunal convient avec les parties que, dans la présente cause, l'examen de la Règle 1 des Règles générales l'oblige à tenir compte de la Note 2 des Notes explicatives du chapitre 87 qui, comme il a été mentionné précédemment, est libellée comme suit :

On entend par tracteurs, au sens du présent Chapitre, les véhicules moteurs essentiellement conçus pour tirer ou pousser d'autres engins, véhicules ou charges, même s'ils comportent certains aménagements accessoires permettant le transport, en corrélation avec leur usage principal, d'outils, de semences, d'engrais, etc.

Le Tribunal est d'avis que, dans la version anglaise de cette note, le terme «*hauling*» doit être interprété de manière à inclure la notion associée à l'action de «tirer». En outre, comme l'a expliqué M. Sevart, sur le plan technique, il existe très peu de différence entre pousser et tirer, les deux actions pouvant être décrites comme une force vectorielle. Pour illustrer, lorsqu'un

16. *Supra*, note 14.

tracteur «tire» quelque chose, il le fait grâce à la traction, c'est-à-dire que les pneus «poussent» le tracteur sur le sol, ce qui a pour effet de tirer l'objet qui lui est attaché.

Le terme anglais «*appliance*» (engin) n'est pas défini dans le *Tarif des douanes*. Le dictionnaire *Concise Oxford Dictionary of Current English* définit le terme «*appliance*» comme suit :

[a] *thing applied as means to an end; utensil, device, equipment*¹⁷.

([Traduction] élément qui concourt à un but : ustensile, dispositif, matériel.)

Le Tribunal juge cette définition utile dans la présente cause, étant donné que les divers attachements ou accessoires utilisés avec les marchandises en cause sont «fixés» aux véhicules de série F pour concourir à l'exécution de la fonction pour laquelle ils sont prévus. Ainsi, ces attachements peuvent être considérés comme du «matériel» destiné à être utilisé avec les véhicules de série F. Lorsque de tels accessoires sont fixés aux véhicules de série F et que les véhicules sont actionnés en mettant le moteur en marche, puis en actionnant la prise de force, comme l'a expliqué M. Vandenberg, les accessoires sont poussés au moyen de sabots de patin ou de roues qui leur sont fixés et qui les empêchent de toucher le sol lorsque les travaux sont en cours.

En ce qui concerne l'expression «conçus essentiellement pour», le Tribunal est persuadé que les marchandises en cause ont été conçues essentiellement pour pousser différents types d'accessoires et non seulement les plateaux de coupe. Les éléments de preuve montrent clairement que les accessoires utilisés le plus souvent avec les véhicules de série F sont des plateaux de coupe de tailles différentes. Toutefois, selon les éléments de preuve fournis par l'appelant, les véhicules sont utilisés avec de nombreux autres accessoires. Les sondages sur les ventes menés par Kubota Canada auprès de sa clientèle partout au Canada ont révélé que 56 p. 100 des marchandises en cause ont été vendues soit avec des accessoires autres que des plateaux de coupe, soit avec des plateaux de coupe et d'autres accessoires. Ces éléments de preuve ont été corroborés par les registres de M. MacFarlane, qui indiquaient que 71 p. 100 des clients faisant partie de l'échantillon ont acheté des souffleuses à neige et des cabines. Les registres de M. MacFarlane ont également révélé que de nombreux autres accessoires ont été achetés, 48 p. 100 des clients faisant partie de l'échantillon ayant acheté quatre accessoires ou plus. Cela n'est pas étonnant, lorsqu'on tient compte du fait qu'un certain nombre de ces acheteurs commerciaux achètent les marchandises en cause afin de les utiliser à longueur d'année dans un climat variable.

Les éléments de preuve révèlent également que les marchandises en cause semblent être commercialisées aux États-Unis principalement à titre de «tondeuses frontales» et désignées ainsi dans une large mesure au sein de l'industrie. Bien que le Tribunal souscrive à l'argument de l'avocat de l'intimé selon lequel la façon dont les membres d'une industrie désignent un produit peut être utile aux fins du classement, comme cela a été le cas dans la cause *San Francisco Gifts Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*¹⁸, de telles désignations ne peuvent déterminer le classement. À cet égard, le Tribunal souscrit aux observations de la Commission du tarif dans l'appel n° 795, selon lesquelles le fait de classer un produit en fonction de la façon dont il est désigné, sans tenir compte de la loi, peut constituer une violation de la loi¹⁹. Comme il a été mentionné précédemment, dans la présente cause, le classement doit être

17. Septième éd., Oxford, Clarendon Press, 1982 à la p. 41.

18. Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-92-300, le 18 mars 1994.

19. *Supra*, note 6 à la p. 269.

déterminé en fonction de la Note 2 des Notes explicatives du Chapitre 87 et, à cet égard, le Tribunal a conclu que les marchandises en cause sont conformes à la définition du terme «tracteur».

Quant aux Notes explicatives de la position n° 84.33, le Tribunal est d'avis que l'examen de ces notes mène à la conclusion que les marchandises en cause ne peuvent être classées dans cette position. D'abord, les marchandises en cause ne seraient décrites dans cette position que si, au moment de leur importation, un accessoire de coupe leur était fixé. Si l'on considère les marchandises en cause dans l'état dans lequel elles sont importées, elles ne ressemblent même pas vaguement aux marchandises décrites dans la position n° 84.33 ou dans la sous-position n° 8433.11. En fait, aux termes des Notes explicatives de la position n° 84.33 mentionnées précédemment dans la plaidoirie, pour être une tondeuse à gazon, un produit doit, entre autres choses, avoir «un organe de coupe fixe, c'est-à-dire qui n'est destiné à être enlevé qu'à des fins de réparation ou d'entretien». On ne saurait affirmer que les accessoires de coupe distincts et amovibles utilisés avec les véhicules de série F sont des «organe[s] de coupe fixe[s]». Au contraire, ils peuvent plutôt être enlevés facilement au moyen d'un dispositif d'attelage éclair qui permet la fixation et l'utilisation d'une vaste gamme d'accessoires autres qu'un plateau de coupe. Lorsque les marchandises en cause sont utilisées, par exemple, avec un accessoire de déblaiement de la neige, le Tribunal a du mal à conclure que ces machines demeurent toujours des tondeuses à gazon. Cela étant dit, le Tribunal est d'avis que ce facteur n'est pas déterminant, puisque, au moment de l'importation des marchandises en cause, aucun accessoire de déblaiement de la neige ou autre accessoire ne leur est fixé.

Par conséquent, l'appel est admis.

Desmond Hallissey

Desmond Hallissey

Membre président

Raynald Guay

Raynald Guay

Membre

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey

Membre