



Ottawa, le mardi 16 septembre 1997

Appel n° AP-96-201

EU ÉGARD À un appel entendu le 5 juin 1997 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 septembre 1996 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

RAYTHEON CANADA LIMITED

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre président

Patricia M. Close

Patricia M. Close
Membre

Lyle M. Russell

Lyle M. Russell
Membre

Susanne Grimes

Susanne Grimes
Secrétaire intérimaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-96-201

RAYTHEON CANADA LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

L'appelant est l'adjudicataire d'un marché pour la fourniture et l'installation d'un système de contrôle de la circulation aérienne pour le gouvernement du Canada. Pour exécuter le marché, l'appelant a passé des marchés de sous-traitance avec la société SED Systems Inc. (SED) pour la fourniture d'unités de visualisation et avec la société DY-4 Systems Inc. (DY-4) pour la fourniture d'unités de traitement. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer qui, de l'appelant ou, subsidiairement, de SED et DY-4, est le fabricant ou producteur des unités de visualisation et des unités de traitement. Plus précisément, l'intimé soutient que l'appelant est le fabricant «réputé» des unités de visualisation conformément à l'alinéa b) ou f) de la définition de «fabricant ou producteur» aux termes du paragraphe 2(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. L'intimé soutient de plus que l'appelant est le fabricant ou producteur «traditionnel» des unités de traitement au sens donné à ces termes dans la jurisprudence.

DÉCISION : L'appel est admis. Le Tribunal est d'avis que les conditions énoncées aux alinéas b) et f) de la définition de «fabricant ou producteur» aux termes du paragraphe 2(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne sont pas satisfaites quant à la fabrication des unités de visualisation. Le Tribunal est convaincu qu'une véritable relation vendeur-acheteur a existé entre SED et l'appelant. En outre, le Tribunal n'accepte pas l'opinion avancée par les avocats de l'intimé selon laquelle les unités de traitement n'étaient que de simples pièces d'un système de contrôle de la circulation aérienne fabriqué par l'appelant. Plutôt, le Tribunal est d'avis que, au moment de leur acceptation par l'appelant, les unités de traitement étaient des marchandises entièrement fabriquées, capables de remplir les fonctions pour lesquelles elles étaient conçues.

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 5 juin 1997
Date de la décision : Le 16 septembre 1997

Membres du Tribunal : Arthur B. Trudeau, membre président
Patricia M. Close, membre
Lyle M. Russell, membre

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Glenn A. Cranker et Randall J. Hofley, pour l'appelant
Frederick B. Woyiwada et Kathleen McManus, pour l'intimé

Appel n° AP-96-201

RAYTHEON CANADA LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ARTHUR B. TRUDEAU, membre président
PATRICIA M. CLOSE, membre
LYLE M. RUSSELL, 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 cotisation² du ministre du Revenu national. L'appelant a signifié un avis d'opposition à la conclusion qu'il était le fabricant ou producteur de certaines marchandises et, donc, redevable de la taxe sur ces marchandises et de la taxe sur certains services d'ingénierie. Par voie d'un avis de décision, l'intimé a fait droit à l'opposition concernant les services d'ingénierie, mais a ratifié le reste de la cotisation.

L'appelant est une filiale de la société Raytheon Company des États-Unis (Raytheon É.-U.). Elle est l'adjudicataire d'un marché portant sur la fourniture et l'installation d'indicateurs radar et de systèmes de traitement des données radar modernisés pour 41 systèmes de contrôle de la circulation aérienne pour le gouvernement du Canada. Pour exécuter le marché, l'appelant a passé des marchés de sous-traitance avec la société SED Systems Inc. (SED) pour la fourniture d'unités de visualisation et avec la société DY-4 Systems Inc. (DY-4) pour la fourniture d'unités de traitement.

En ce qui a trait aux unités de visualisation, Raytheon É.-U. a fourni un certain savoir-faire technique à SED pour aider à la fabrication. Elle a exécuté des fonctions de contrôle de la qualité et de tests d'acceptation en usine relativement au matériel. Elle a fourni certains composants majeurs intégrés aux unités de visualisation. L'appelant a payé la taxe de vente fédérale (TVF) d'après le prix de vente des unités de visualisation obtenues de SED.

En ce qui a trait aux unités de traitement, l'appelant a passé des marchés de sous-traitance avec DY-4 pour la fourniture d'unités de traitement entièrement fabriquées. Le logiciel rédigé par l'appelant a été chargé dans les unités de traitement pour permettre leur interface avec d'autres pièces d'équipement. L'appelant a payé la TVF d'après le prix de vente des unités de traitement obtenues de DY-4.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer qui, de l'appelant ou, subsidiairement, de SED et DY-4, est le fabricant ou producteur des unités de visualisation et des unités de traitement. Plus précisément, l'intimé soutient que l'appelant est le fabricant « réputé » des unités de visualisation conformément à l'alinéa b) ou f) de la définition de « fabricant ou producteur » aux termes du

-
1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
 2. Avis de cotisation n° SWO 0119, daté du 25 février 1993.

paragraphe 2(1) de la Loi. L'intimé soutient de plus que l'appelant est le fabricant ou producteur « traditionnel » des unités de traitement au sens donné à ces termes dans la jurisprudence.

L'importance de la présente décision réside dans le montant de la TVF à payer sur la vente des marchandises. Aux termes de l'alinéa 50(1)a) de la Loi, la TVF est payable par le fabricant ou producteur au moment où les marchandises sont vendues. Si SED et DY-4 sont les fabricants ou producteurs des marchandises, alors la TVF est payable sur leur prix de vente à l'appelant. Subsidiairement, si l'appelant est le fabricant ou producteur des marchandises, alors la TVF est payable sur le prix de vente des marchandises de l'appelant au gouvernement du Canada. Ainsi, selon le témoin de l'appelant, M. Howard F. Jones, le coût de la formation, du travail de conception et de l'assurance du respect des normes de qualité serait imposé.

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 :

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;

f) toute personne qui, y compris par l'intermédiaire d'une autre personne agissant pour le compte de celle-ci, prépare des marchandises pour la vente en les assemblant, fusionnant, mélangeant, coupant sur mesure, diluant, embouteillant, emballant ou remballant, ou en les enduisant ou les finissant, à l'exclusion d'une personne qui prépare ainsi des marchandises dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs.

50.(1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente au taux spécifié au paragraphe (1.1) sur le prix de vente ou sur la quantité vendue de toutes marchandises :

a) produites ou fabriquées au Canada :

(i) payable, dans tout cas [...] par le producteur ou fabricant au moment où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou au moment où la propriété des marchandises est transmise, en choisissant celle de ces dates qui est antérieure à l'autre.

En ce qui a trait aux unités de visualisation, les avocats de l'appelant ont soutenu que, pour que l'appelant soit le fabricant réputé aux termes de l'alinéa b) de la définition de « fabricant ou producteur » aux termes du paragraphe 2(1) de la Loi, deux conditions doivent être remplies :

- 1) l'appelant doit posséder ou employer un droit de propriété, un droit de vente ou d'autres droits relativement aux unités de visualisation fabriquées par SED;
- 2) il doit exister une relation mandataire-mandant entre l'appelant et SED³.

Les avocats de l'appelant ont renvoyé au marché du gouvernement, aux marchés de sous-traitance de SED et à la relation de travail entre les parties pour démontrer l'existence d'une véritable relation vendeur-acheteur entre l'appelant et SED. Bien que Raytheon É.-U. ait aidé l'appelant avant les étapes de la production et dans les premières étapes de cette dernière, SED est demeurée entièrement maîtresse de

3. *Gerrard-Ovalstrapping, Division de EII Limitée c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-93-289, le 26 septembre 1994.

la fabrication des unités de visualisation. Le fait que l'appelant ait fourni certains composants à SED n'est pas déterminant, selon les avocats, dans la question de savoir si l'appelant est le fabricant réputé des unités de visualisation.

En ce qui a trait à la question de savoir si l'appelant est le fabricant ou producteur des unités de traitement, les avocats de l'appelant ont soutenu qu'un fabricant est quelqu'un qui produit des articles, pouvant remplir une fonction, à partir de matières premières ou secondaires en donnant à celles-ci de nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons⁴. Un producteur crée quelque chose de nouveau qui peut remplir une fonction que ne pouvaient pas remplir les composants⁵. DY-4 a entièrement fabriqué les unités de traitement. Ces unités ressemblent à des ordinateurs et, comme tels, elles ne peuvent être considérées comme des pièces. Une fois fabriquées, les unités de traitement sont capables de traiter les données radar et les signaux auxiliaires pour les convertir en un train de données compatibles avec les unités de visualisation. L'appelant, ont avancé les avocats, n'a pas donné aux unités de traitement de nouvelles formes, de nouvelles qualités ni de nouvelles propriétés ou combinaisons aux unités de traitement ni ne les a rendues capables de remplir une fonction qu'elles ne pouvaient pas déjà remplir. L'appelant a simplement fourni le logiciel, que DY-4 a copié sur les puces de mémoire morte programmables qui se trouvent dans les unités de traitement.

En ce qui a trait à la question de savoir si l'appelant est le fabricant ou producteur des unités de visualisation, les avocats de l'intimé ont soutenu que l'appelant détient un droit de propriété ou de vente desdites unités. En preuve, les avocats ont renvoyé à l'entente de sous-traitance entre l'appelant et SED (l'entente SED), qui cède à l'appelant le titre de propriété afférent à la totalité du matériel, des pièces, du travail en cours, du travail et du travail fini. Les avocats ont renvoyé à d'anciennes causes qui ont fait jurisprudence et où la détention d'un droit de propriété ou de vente des marchandises en cours de fabrication a suffi pour convaincre la Cour de l'Échiquier du Canada que le critère énoncé à l'alinéa *b*) de la définition de « fabricant ou producteur » aux termes du paragraphe 2(1) de la Loi avait été répondu⁶.

Quant au deuxième critère, les avocats de l'intimé ont soutenu que, dans la mesure où il doit être conclu qu'une relation mandataire-mandant existe, il suffit, pour en arriver à cette conclusion, que ladite relation s'applique relativement à la fabrication des marchandises et non à toutes les fins. Dans leur plaidoirie visant à démontrer que SED fabriquait les marchandises au nom de l'appelant, les avocats ont souligné plusieurs dispositions de l'entente SED en vertu desquelles SED accepte d'œuvrer en entière conformité avec les prescriptions de l'entente, de se conformer aux directives et d'interrompre l'exécution du travail selon les instructions de l'appelant. De plus, l'appelant a le droit d'observer tous les tests et toutes les inspections des marchandises, de même que celui d'inspecter les marchandises. L'appelant a aussi transféré des connaissances techniques à SED et a fourni des devis détaillés des unités de visualisation en cours de fabrication et certains des composants intégrés aux unités de visualisation.

Les avocats de l'intimé ont aussi soutenu que l'appelant est le fabricant ou producteur réputé des marchandises du fait de l'alinéa *f*) de la définition de « fabricant ou producteur » énoncée au paragraphe 2(1) de la Loi. Il a été soutenu que, bien que SED « ait assemblé » les unités de visualisation en

4. *Her Majesty the Queen c. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] R.C.S. 140.

5. *Le ministre du Revenu national c. Enseignes Imperial Signs Ltée*, non publiée, Cour d'appel fédérale, n° du greffe A-264-89, le 28 février 1990.

6. *The King. c. Reuben Shore* (1949), 49 D.T.C. 570 (C. de l'É.); *Turnbull Elevator Co. of Canada Ltd. c. The Queen* (1962), 63 D.T.C. 1001 (C. de l'É.).

adaptant les diverses pièces ensemble, étant donné que l'appelant a fourni certains des composants, SED a agi au nom de l'appelant.

En ce qui a trait à la question de savoir si l'appelant était le fabricant ou producteur des unités de traitement, les avocats de l'intimé ont soutenu que les activités de l'appelant, de par leur nature, ont fait que les unités de traitement ont pu fonctionner ou exécuter quelque chose d'une manière qu'elles ne pouvaient pas accomplir autrement. Cela s'est fait, entre autres, en installant le logiciel rédigé par l'appelant dans les unités de traitement. Les unités de traitement ont été utilisées dans un système de contrôle de la circulation aérienne complètement fonctionnel fabriqué par l'appelant et, de ce fait, elles ont été une pièce ou un composant de marchandises qui ont été, au sens traditionnel du terme, fabriquées par l'appelant.

Le Tribunal est d'avis que les conditions énoncées aux alinéas *b)* et *f)* de la définition de « fabricant ou producteur » aux termes du paragraphe 2(1) de la Loi ne sont pas satisfaites quant à la fabrication des unités de visualisation. Le Tribunal est convaincu qu'une véritable relation vendeur-acheteur a existé entre SED et l'appelant. Ainsi, SED n'était pas mandataire de l'appelant aux fins de la fabrication ou de l'assemblage des unités de visualisation.

En rendant sa décision, le Tribunal reconnaît qu'il y a eu transfert de technologie de l'appelant à SED, que SED a construit les unités de visualisation sur mesure⁷ en se servant de certaines pièces fournies par l'appelant et que SED a été assujettie à des critères de gestion de la sous-traitance et à des inspections à la source. Cela dit, le Tribunal est d'avis que l'étendue du contrôle sur ses activités et l'autonomie exercée par SED sont suffisantes pour conclure qu'elle n'était pas un simple mandant de l'appelant aux fins de la fabrication des unités de visualisation.

Le Tribunal n'a pas été convaincu qu'un transfert de technologie ou que le fait de fabriquer sur mesure était indicatif d'une entente mandataire-mandant. Le transfert de technologie était nécessaire pour que l'appelant fournisse les gains socio-économiques recherchés par le marché pour la fourniture d'un système de contrôle de la circulation aérienne au gouvernement du Canada. Le Tribunal n'y voit pas d'incompatibilité avec la fabrication sur mesure fournie par SED. Pour ce qui est de la fabrication sur mesure décrite par le témoin de l'appelant, M. Ray Braun de SED, le Tribunal a été convaincu que le rôle de l'appelant ou de Raytheon É.-U. s'est davantage rapporté à celui de prestataire de services de conception et d'assurance du respect d'un niveau de qualité prescrit qu'à celui de partie principale dans la fabrication des unités de visualisation. Comme l'a décrit M. Braun, c'est SED qui a développé les procédés de fabrication et acheté le matériel⁸ nécessaire pour fabriquer les unités de visualisation.

De plus, le Tribunal a été convaincu que les vérifications par Raytheon É.-U. du système de gestion de la configuration de SED et de ses systèmes de contrôle de la qualité sont compatibles avec des circonstances de sous-traitance et de fabrication sur mesure. Il en est de même des tests en usine avant l'acceptation d'un produit fabriqué sur mesure.

-
7. M. Robert C. Brabant, de Raytheon Electronic Systems, a décrit l'appelant comme étant l'agent de conception des unités de visualisation. L'appelant a fourni à SED un ensemble de dessins qui comprenaient les schémas de circuits électriques, les dessins d'assemblage mécanique et une liste des pièces et des cahiers des charges de pièces qui devaient être fabriquées sur mesure plutôt qu'achetées.
 8. À l'exception du matériel fourni par l'appelant ou par Raytheon É.-U.

En ce qui a trait à la fourniture de matériel par l'appelant, le témoignage de M. Braun a convaincu le Tribunal qu'il s'agit là d'une pratique courante en fabrication sur mesure. Il ne s'agit pas là d'un fait incompatible avec l'existence d'une véritable transaction vendeur-acheteur⁹.

Pour conclure à l'existence d'une relation vendeur-acheteur entre l'appelant et SED, le Tribunal observe que le marché entre l'appelant et SED précise qu'aucune des parties n'est le mandant de l'autre, que SED a développé les procédés de fabrication qui servent à la fabrication des unités de visualisation, que, à l'exclusion du matériel fourni par Raytheon É.-U., le matériel nécessaire à la fabrication des unités de visualisation a été acheté en exécution de commandes d'achat de SED et payé par SED, que SED a offert la garantie sur les unités de visualisation et a conservé le titre de propriété des unités de visualisation jusqu'à la fin de l'inspection et l'acceptation desdites unités.

Quant aux unités de traitement, le Tribunal n'accueille pas l'opinion exprimée par les avocats de l'intimé selon laquelle elles n'étaient que de simples pièces d'un système de contrôle de la circulation aérienne fabriqué par l'appelant.

Le marché passé entre l'appelant et le gouvernement du Canada concernait la conception, la fourniture et l'installation d'un système de contrôle de la circulation aérienne complet ainsi que la formation de Canadiens et l'apport d'autres avantages socio-économiques au Canada. Ainsi, le marché incluait de nombreux services non taxables de même que des marchandises taxables. Le Tribunal est d'avis que, au moment de leur acceptation par l'appelant, les unités de traitement étaient des marchandises entièrement fabriquées, capables de remplir les fonctions pour lesquelles elles étaient conçues. Le fait demeure même si un logiciel d'application spécifique, fourni par l'appelant, a été chargé dans les unités de traitement et que lesdites unités ont par la suite été intégrées à un système de contrôle de la circulation aérienne par l'appelant. Le Tribunal considère les unités de traitement comme étant des unités indépendantes et autonomes. Ainsi, c'était la vente entre DY-4 et l'appelant qui était taxable, et non le marché entre l'appelant et le gouvernement du Canada pour tout le système.

Par conséquent, l'appel est admis.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre président

Patricia M. Close

Patricia M. Close
Membre

Lyle M. Russell

Lyle M. Russell
Membre

9. Voir, par exemple, l'affaire *Security Card Systems Inc. c. Le ministre du Revenu national*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-94-167, le 28 août 1995.