



Tribunal canadien du
commerce extérieur

Canadian International
Trade Tribunal

TRIBUNAL CANADIEN
DU COMMERCE
EXTÉRIEUR

Appels

DÉCISION ET MOTIFS

Appel n° AP-2011-054

United Independent Energy Group
Inc.

c.

Ministre du Revenu national

*Décision et motifs rendus
le vendredi 13 juillet 2012*

TABLE DES MATIÈRES

DÉCISION.....	i
EXPOSÉ DES MOTIFS	1
CONTEXTE.....	1
HISTORIQUE DES PROCÉDURES	1
DISPOSITIONS LÉGISLATIVES PERTINENTES	2
Taxe d'accise à verser par les importateurs, les fabricants et les producteurs.....	2
Taxe d'accise à verser par les marchands en gros titulaires de licence	2
Mesure du volume du combustible.....	3
Taxe d'accise à verser pour le combustible détourné.....	4
Cotisations, oppositions et appels	4
POSITION DES PARTIES	5
United	5
Ministre.....	6
ANALYSE	7
Le ministre a-t-il correctement établi une cotisation pour United pour faute de verser la taxe d'accise sur le combustible détourné?	8
United peut-elle être considérée comme un marchand en gros titulaire de licence aux termes de la Loi?	9
Le Tribunal peut-il ordonner au ministre d'annuler les intérêts et les pénalités ou d'y renoncer?	11
DÉCISION	12

EU ÉGARD À un appel entendu le 26 juin 2012, en vertu de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, c. E-15;

ET EU ÉGARD À une décision rendue par le ministre du Revenu national le 3 octobre 2011, concernant un avis d'opposition signifié en vertu de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

UNITED INDEPENDENT ENERGY GROUP INC.

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION

L'appel est rejeté.

Diane Vincent
Diane Vincent
Membre président

Serge Fréchette
Serge Fréchette
Membre

Pasquale Michael Saroli
Pasquale Michael Saroli
Membre

Gillian Burnett
Gillian Burnett
Secrétaire intérimaire

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 26 juin 2012

Membres du Tribunal : Diane Vincent, membre président
Serge Fréchette, membre
Pasquale Michael Saroli, membre

Conseiller juridique pour le Tribunal : Alain Xatruch

Gestionnaire, Programmes et services du greffe : Michel Parent

Agent du greffe : Haley Raynor

PARTICIPANTS :**Appelante**

United Independent Energy Group Inc.

Conseillers/représentantsEarl Rosebush
Donna Rosebush
Derek Rosebush**Intimé**

Ministre du Revenu national

Conseiller/représentant

April Tate

TÉMOINS :Earl Rosebush
Président
United Independent Energy Group Inc.

Donna Rosebush

Derek Rosebush
Directeur des opérations
United Independent Energy Group Inc.Brenda Lalonde
Vérificateur, taxe d'accise/TPS
Agence du Revenu du Canada

Veuillez adresser toutes les communications au :

Secrétaire
Tribunal canadien du commerce extérieur
333, avenue Laurier Ouest
15^e étage
Ottawa (Ontario)
K1A 0G7Téléphone : 613-993-3595
Télécopieur : 613-990-2439
Courriel : secretaire@tcce-citt.gc.ca

EXPOSÉ DES MOTIFS

CONTEXTE

1. Le présent appel est interjeté par United Independent Energy Group Inc. (United) auprès du Tribunal canadien du commerce extérieur (le Tribunal) aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ à l'égard d'une cotisation établie par le ministre du Revenu national (le ministre), datée du 13 septembre 2010, par laquelle il imposait la taxe d'accise sur le combustible acheté par United comme huile à chauffage, mais vendu ensuite comme combustible diesel.

2. Les questions en litige dans le présent appel consistent à déterminer si le ministre a correctement établi une cotisation à l'endroit de United pour avoir fait défaut de verser la taxe d'accise sur le combustible acheté à une fin exempte de taxe mais vendu ensuite à une fin taxable, si United peut être considérée comme un « marchand en gros titulaire de licence » au sens attribué à cette expression à l'article 42 de la *Loi* et si le Tribunal peut ordonner au ministre d'annuler les pénalités et l'intérêt imposés en vertu de la *Loi* ou d'y renoncer.

HISTORIQUE DES PROCÉDURES

3. En juillet 2010, un vérificateur de l'Agence du revenu du Canada (ARC) effectuait une vérification des achats et des ventes de combustible effectués par United au cours de la période du 1^{er} avril 2008 au 31 mars 2010 (la période visée), pour déterminer si le combustible acheté auprès de fabricants ou de producteurs comme huile à chauffage (c.-à-d. à une fin exempte de taxe) avait ensuite été vendu comme combustible diesel (c.-à-d. à une fin taxable)². Les résultats de la vérification indiquaient que, pendant la période visée, 1 185 867 litres de combustible avaient été achetés comme huile à chauffage, mais vendus ensuite comme combustible diesel.

4. Le 13 septembre 2010, le ministre établissait un avis de cotisation au montant de 47 434,68 \$ pour la taxe d'accise non versée par United sur lesdits 1 185 867 litres de combustible affecté à une autre fin. L'avis de cotisation comprenait également l'intérêt au montant de 3 617,35 \$ et des pénalités au montant de 1 649,74 \$, pour un total de 52 701,77 \$.

5. United s'est opposée à la cotisation en signifiant au ministre un avis d'opposition aux termes de l'article 81.15 de la *Loi*. Elle a également fait une demande d'allègement pour les contribuables aux termes de l'article 88³. Le 15 août 2011, l'ARC avisait United que sa demande d'allègement serait étudiée après l'émission de la décision du ministre à l'égard de son opposition et après l'expiration de tous les droits d'appel.

6. Le 3 octobre 2011, le ministre rendait un avis de décision⁴ rejetant l'opposition de United et confirmant la cotisation.

7. Le 23 décembre 2011, United interjetait appel de la cotisation auprès du Tribunal aux termes de l'article 81.19 de la *Loi*.

1. L.R.C. 1985, c. E-15 [*Loi*].

2. Ce type de vérification est désigné par l'ARC comme une « analyse de l'affectation du combustible » [traduction].

3. United soutient qu'elle a fait une demande d'allègement pour les contribuables aux termes de l'article 281.1 de la *Loi*. Toutefois, cette disposition porte sur l'annulation de l'intérêt et des pénalités relatifs à la taxe sur les produits et services (TPS) ou la renonciation à ceux-ci. Selon le ministre, la demande d'allègement pour les contribuables de United a plutôt été faite aux termes de l'article 88.

4. L'avis délivré à United par l'ARC était intitulé « avis de confirmation » [traduction]. Toutefois, puisque ce type d'avis est désigné dans la *Loi* comme un « avis de décision », le Tribunal utilisera cette expression dans ses motifs.

8. Le 26 juin 2012, le Tribunal tenait une audience publique à Ottawa (Ontario). United⁵ a fait entendre M. Earl Rosebush, président de United, et M. Derek Rosebush, directeur des opérations de United, ainsi que M^{me} Donna Rosebush à titre de témoins. Le ministre a fait entendre M^{me} Brenda Lalonde, vérificateur, taxe d'accise/TPS, à l'ARC, qui a effectué la vérification des achats et des ventes de combustible de United pendant la période visée, à titre de témoin.

DISPOSITIONS LÉGISLATIVES PERTINENTES

Taxe d'accise à verser par les importateurs, les fabricants et les producteurs

9. Le paragraphe 23(1) de la *Loi* prévoit l'imposition de la taxe d'accise sur les marchandises énumérées à l'annexe I, qui sont importées au Canada ou y sont fabriquées ou produites puis livrées à un acheteur. Le paragraphe 23(2) précise la personne qui doit payer la taxe et le moment où elle doit être versée. Ces dispositions prévoient ce qui suit :

23. (1) Sous réserve des paragraphes (6) à (8), lorsque les marchandises énumérées à l'annexe I sont importées au Canada, ou y sont fabriquées ou produites, puis livrées à leur acheteur, il est imposé, prélevé et perçu, outre les autres droits et taxes exigibles en vertu de la présente loi ou de toute autre loi, une taxe d'accise sur ces marchandises, calculée selon le taux applicable figurant à l'article concerné de cette annexe. Lorsqu'il est précisé que ce taux est un pourcentage, il est appliqué à la valeur à l'acquitté ou au prix de vente, selon le cas.

(2) Lorsque les marchandises sont importées, la taxe d'accise prévue par le paragraphe (1) est payée conformément à la *Loi sur les douanes*, et lorsque les marchandises sont de fabrication ou de provenance canadienne et vendues au Canada, cette taxe d'accise est exigible du fabricant ou du producteur au moment de la livraison de ces marchandises à leur acheteur.

10. L'article 9.1 de l'annexe I de la *Loi* mentionne le combustible diesel et établit le taux de taxe applicable à ce combustible à 0,04 \$ le litre.

11. Toutefois, le paragraphe 2(1) de la *Loi* prévoit que le combustible diesel ne comprend pas le combustible destiné à être utilisé comme huile à chauffage. Il prévoit ce qui suit :

« combustible diesel » S'entend notamment de toute huile combustible qui peut être utilisée dans les moteurs à combustion interne de type allumage par compression, à l'exception de toute huile combustible destinée à être utilisée et utilisée de fait comme huile à chauffage.

12. Par conséquent, dans les cas où le combustible diesel, y compris toute huile combustible autre que celle destinée à être utilisée et utilisée de fait comme huile à chauffage, est fabriqué ou produit et vendu au Canada, la taxe d'accise au taux de 0,04 \$ le litre est exigible du fabricant ou du producteur au moment de la livraison du combustible à l'acheteur.

Taxe d'accise à verser par les marchands en gros titulaires de licence

13. Le paragraphe 23(4) de la *Loi* prévoit l'imposition de la taxe d'accise lorsqu'un marchand en gros titulaire de licence vend des marchandises énumérées à l'annexe I. Il prévoit ce qui suit :

(4) Lorsqu'un marchand en gros titulaire de licence vend des marchandises énumérées à l'annexe I ou les garde pour son propre usage ou en vue de les louer à des tiers, il est imposé, prélevé et perçu, outre les autres droits et taxes exigibles en vertu de la présente loi ou de toute autre loi, une taxe

5. United exploite son entreprise sous le nom d'Earl Rosebush Fuels. Voir *Transcription de l'audience publique*, 26 juin 2012, à la p. 7.

d'accise sur ces marchandises suivant le taux applicable figurant à l'article concerné de cette annexe, calculée, lorsqu'il est précisé qu'il s'agit d'un pourcentage, d'après la valeur à l'acquitté ou le prix que le marchand les a payées, selon le cas. Cette taxe est payable par le marchand en gros au moment de la livraison des marchandises à l'acheteur ou au moment où le marchand les garde pour son propre usage ou en vue de les louer.

14. Toutefois, le paragraphe 23(6) de la *Loi* prévoit que la taxe d'accise imposée en vertu du paragraphe 23(1) n'est pas exigible lorsqu'un marchand en gros titulaire de licence achète ou importe des marchandises visées à l'annexe I en vue de les revendre⁶. Il prévoit ce qui suit :

(6) La taxe imposée par le paragraphe (1) n'est pas exigible dans le cas des marchandises visées à l'annexe I qu'un marchand en gros titulaire de licence achète ou importe pour les revendre.

15. Par conséquent, dans les cas où le combustible diesel, y compris toute huile combustible autre que celle destinée à être utilisée et utilisée de fait comme huile à chauffage, est vendu par un marchand en gros titulaire de licence, la taxe d'accise est exigible du marchand en gros titulaire de licence au taux de 0,04 \$ le litre au moment de la livraison du combustible à l'acheteur. Toutefois, dans de telles circonstances, aucune taxe d'accise n'est exigible du fabricant ou du producteur du combustible au moment de la livraison du combustible au marchand en gros titulaire de licence.

16. En ce qui concerne l'expression « marchand en gros titulaire de licence », le paragraphe 22(1) de la *Loi* prévoit que, dans la partie III (c.-à-d. la partie de la *Loi* aux termes de laquelle le ministre soutient avoir établi la cotisation pour United), cette expression s'entend au sens de l'article 42. L'article 42 définit « marchand en gros titulaire de licence » comme suit : « Tout marchand en gros, intermédiaire ou autre négociant titulaire d'une licence en vertu de [la partie VI de la *Loi*]. »

17. Le paragraphe 55(1) de la *Loi* prévoit qu'une licence peut être accordée à un marchand en gros s'il en fait la demande et respecte certaines conditions. Il prévoit ce qui suit :

55. (1) Une licence peut être accordée à un marchand en gros ou intermédiaire authentique. Toutefois, si un marchand en gros n'était pas titulaire d'une licence le 1^{er} septembre 1938, aucune licence ne peut lui être délivrée à moins qu'il ne se livre exclusivement ou principalement à l'achat et la vente du bois d'œuvre ou que la moitié de ses ventes pour les trois mois qui précèdent immédiatement sa demande n'ait été exempte de la taxe de vente en vertu de la présente loi.

Mesure du volume du combustible

18. La *Loi* prévoit deux méthodes pour mesurer le volume de combustible importé ou vendu afin de déterminer la taxe imposable aux termes des paragraphes 23(1) et 23(4) — la « méthode fondée sur la compensation de la température » et la « méthode traditionnelle ». Ces méthodes sont définies au paragraphe 23.01(1), lequel prévoit ce qui suit :

« méthode fondée sur la compensation de la température » La méthode consistant à mesurer le volume du combustible en litres qui sont corrigés en fonction de la température de référence de 15 degrés Celsius, conformément aux exigences prévues sous le régime de la *Loi sur les poids et mesures*.

« méthode traditionnelle » La méthode consistant à mesurer le volume du combustible en litres qui ne sont pas corrigés en fonction d'une température de référence.

6. On peut supposer que cette disposition a pour objet d'éviter de payer plus d'une fois la taxe d'accise sur les mêmes marchandises.

19. Le paragraphe 23.01(2) de la *Loi* prévoit que, aux fins du calcul de la taxe imposée par le paragraphe 23(1), le volume du combustible est mesuré selon la méthode utilisée par le fabricant ou le producteur pour établir la quantité de combustible vendue à l'acheteur, ou par l'importateur pour établir la quantité de combustible importée. Le paragraphe 23.01(3) prévoit de manière similaire que, aux fins du calcul de la taxe imposée par le paragraphe 23(4), le volume de combustible est mesuré selon la méthode utilisée par le marchand en gros titulaire de licence pour établir la quantité de combustible vendue à l'acheteur.

Taxe d'accise à verser pour le combustible détourné

20. Le paragraphe 23(9.1) de la *Loi* prévoit l'imposition de la taxe d'accise sur certains combustibles ayant été achetés à une fin exempte de taxe, mais ensuite détournés à une vente ou une utilisation taxable. Il prévoit ce qui suit :

(9.1) Lorsque du combustible autre que de l'essence d'aviation a été acheté ou importé à une fin pour laquelle la taxe imposée par la présente partie sur le combustible diesel ou le carburant aviation n'est pas payable et que l'acheteur ou l'importateur vend ou affecte le combustible à une fin pour laquelle il n'aurait pas pu alors l'acheter ou l'importer sans le paiement de la taxe au moment de l'achat ou de l'importation, la taxe imposée en vertu de la présente partie sur le combustible diesel ou le carburant aviation le devient au moment où il vend ou affecte le combustible :

- a) lorsque le combustible est vendu, au moment de la livraison à l'acheteur;
- b) lorsque le combustible est affecté, au moment de cette affectation.

21. Par conséquent, dans les cas où le combustible est acheté comme huile à chauffage (c.-à-d. à une fin exempte de taxe)⁷, mais qu'il est vendu ensuite comme combustible diesel (c.-à-d. à une fin taxable), la taxe d'accise au taux de 0,04 \$ le litre est exigible de la personne qui vend le combustible au moment de la livraison du combustible à l'acheteur.

Cotisations, oppositions et appels

22. Le paragraphe 81.1(1) de la *Loi* prévoit que le ministre peut établir une cotisation pour une personne au titre de la taxe, de la pénalité, des intérêts ou de toute autre somme payable par cette personne en vertu de la *Loi*. Il prévoit ce qui suit :

81.1 (1) Le ministre peut, à l'égard de toute matière, établir une cotisation pour une personne au titre de la taxe, de la pénalité, des intérêts ou d'une autre somme payable par cette personne sous le régime de la présente loi et peut, malgré toute cotisation antérieure portant, en totalité ou en partie, sur la même matière, établir des cotisations supplémentaires, selon les circonstances.

7. Puisque la définition de « combustible diesel » contenue au paragraphe 2(1) de la *Loi* exclut expressément l'huile combustible destinée à être utilisée et utilisée de fait comme huile à chauffage, aucune taxe d'accise n'est exigible d'une personne qui vend un tel combustible. Cependant, le Tribunal remarque que, dans *W.O. Stinson & Son Ltd. c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2005 CF 1427 (CanLII) [*W.O. Stinson*], la Cour fédérale a énoncé, au para. 28, que « [l]es deux volets du critère [...] énoncés dans la définition du combustible diesel [...] seraient absurdes s'ils devaient être appliqués simultanément [...] étant donné que les fabricants et les importateurs seraient presque toujours incapables de s'assurer que les biens en litige sont de fait utilisés par les consommateurs aux fins auxquelles ils sont destinés ». Elle a donc énoncé, au para. 28, que « [...] les fabricants et les importateurs peuvent se fonder sur les indications *prima facie* d'"utilisation projetée" par les revendeurs et par les distributeurs [...] pour l'application du volet de la "destination de l'utilisation", et éviter d'inclure la taxe d'accise de 0,04 \$ par litre vendu. »

23. Toutefois, le paragraphe 88(1) de la *Loi* permet au ministre d'annuler l'intérêt ou les pénalités ayant été cotisés ou d'y renoncer. Il prévoit ce qui suit :

88. (1) Le ministre peut, au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin d'une période de déclaration d'une personne ou sur demande de la personne présentée au plus tard ce jour-là, annuler toute somme — intérêts ou pénalité — qui est à payer par ailleurs au receveur général en vertu de la présente loi sur tout montant dont la personne est redevable en vertu de la présente loi relativement à la période de déclaration, ou y renoncer.

24. Le paragraphe 81.15(1) de la *Loi* prévoit que toute personne ayant fait l'objet d'une cotisation peut s'y opposer. Il prévoit ce qui suit :

81.15 (1) Toute personne qui a fait l'objet d'une cotisation, sauf en application des paragraphes (4) ou 81.38 (1), et qui s'oppose à la cotisation peut, dans un délai de quatre-vingt-dix jours suivant la date d'envoi de l'avis de cotisation, signifier au ministre un avis d'opposition en la forme prescrite énonçant les raisons de son opposition et tous les faits pertinents sur lesquels elle se fonde.

25. Enfin, l'article 81.19 de la *Loi* prévoit que toute personne ayant reçu une décision concernant une opposition à une cotisation peut appeler de la cotisation au Tribunal. Il prévoit ce qui suit :

81.19 Toute personne qui a signifié un avis d'opposition en vertu de l'article 81.15 ou 81.17, autre qu'un avis à l'égard de la partie I, peut, au lieu d'en appeler au Tribunal en vertu de l'article 81.19, appeler de la cotisation ou de la détermination à la Cour fédérale pendant la période au cours de laquelle elle aurait pu, en vertu de cet article, en appeler au Tribunal.

26. Toutefois, les paragraphes 81.12(1) et 81.12(3) de la *Loi* prévoient que la responsabilité en vertu de la *Loi* n'est pas diminuée par un avis de cotisation incorrect ou incomplet et qu'une cotisation ne peut être annulée ou modifiée en appel seulement en raison de la présence d'irrégularités. Ils prévoient ce qui suit :

81.12 (1) La responsabilité prévue à la présente loi au titre de la taxe, de la pénalité, des intérêts ou d'une autre somme n'est pas diminuée par un avis de cotisation incorrect ou incomplet ou par le fait qu'aucun avis de cotisation n'ait été établi.

[...]

(3) L'irrégularité, le vice de forme, l'erreur, le défaut ou l'omission attribuable à une personne lors de l'application d'instructions prévues par la présente loi ne suffit pas pour entraîner l'annulation ou la modification d'une cotisation dont il est appelé.

POSITION DES PARTIES

United

27. United soutient que l'avis de cotisation qu'elle a reçu ne renvoie pas à l'article de la *Loi* en vertu duquel la cotisation a été établie. Elle soutient que la seule occasion où elle a été avisée de l'article de la *Loi* en vertu duquel sa cotisation a été établie était dans l'avis de décision confirmant la cotisation, qui renvoie au paragraphe 50(8) de la *Loi*. Par conséquent, elle soutient que, si la cotisation a effectivement été établie aux termes d'un autre article de la *Loi*, comme le soutient le ministre, la cotisation devrait être considérée comme invalide et être annulée.

28. United soutient que, puisque, selon elle, l'article 50 de la *Loi* vise les marchands en gros titulaires de licence, on doit conclure qu'elle est présumée être un marchand en gros titulaire de licence par le ministre aux fins de la cotisation. Par conséquent, elle soutient qu'il serait équitable qu'elle soit également considérée comme un marchand en gros titulaire de licence pendant les périodes précédant la période visée, au cours

desquelles elle prétend avoir été mise dans une position désavantageuse et avoir perdu environ 246 000 \$ en taxe d'accise irrécouvrable en raison du fait qu'elle n'était pas considérée comme un marchand en gros titulaire de licence.

29. United soutient qu'elle a demandé à plusieurs reprises d'être considérée comme un marchand en gros titulaire de licence, mais qu'on lui a refusé ce privilège. Elle explique que, lorsqu'elle a acheté du combustible diesel de fabricants et de producteurs, le volume de combustible a été mesuré au moyen de pompes munies d'un dispositif de compensation de la température (c.-à-d. corrigée à 15 degrés Celsius) et que la taxe d'accise a été prélevée et payée par les fabricants et les producteurs sur ce volume. Cependant, puisqu'elle ne possédait pas de pompes munies d'un dispositif de compensation de la température à cette époque, le volume de combustible diesel vendu à ses clients était inférieur⁸, ce qui signifie qu'elle n'a pu recouvrer toute la taxe d'accise incluse dans le prix qu'elle a payé aux fabricants et aux producteurs pour ce combustible.

30. United soutient que, si elle avait été considérée comme un marchand en gros titulaire de licence pour les périodes précédant la période visée, la taxe d'accise n'aurait pas été prélevée par les fabricants et les producteurs sur le combustible diesel qu'elle a acheté auprès d'eux et qu'elle aurait plutôt prélevé la taxe d'accise en fonction du volume réel de combustible vendu à ses clients au moyen de ses propres pompes.

31. Par conséquent, United soutient qu'elle devrait avoir droit à un remboursement de 246 000 \$ pour la taxe d'accise incluse dans le prix du combustible diesel qu'elle a acheté de fabricants et de producteurs selon la méthode fondée sur la compensation de la température, mais qu'elle n'a pu recouvrer lorsqu'elle a vendu ce même combustible à ses clients selon la méthode traditionnelle.

32. United soutient également que, considérant le fait que ses demandes antérieures d'être considérée comme un marchand en gros titulaire de licence ont été refusées, l'aspect rétroactif de la cotisation est particulièrement injuste. Par conséquent, elle demande l'annulation de l'intérêt et des pénalités qui lui ont été cotisés, ou qu'il y soit renoncé.

Ministre

33. Le ministre soutient que la cotisation a été établie aux termes du paragraphe 23(9.1) de la *Loi* et qu'elle n'est pas erronée. Le ministre soutient que, conformément au paragraphe 81.12(1), même si à première vue la cotisation était mal fondée, cela n'aurait pas invalidé la cotisation. À cet égard, le ministre fait remarquer que le paragraphe 81.13(1), qui dicte les renseignements devant figurer dans un avis de cotisation, ne prévoit pas que la disposition aux termes de laquelle la cotisation est établie (c.-à-d. l'article de la *Loi*) doit être indiquée.

34. Le ministre soutient également que le renvoi au paragraphe 50(8) de la *Loi*, et toute autre erreur ou omission dans l'avis de décision, n'a aucune incidence, puisque l'article 81.19 prévoit expressément que c'est la cotisation, et non l'avis de décision, qui peut faire l'objet d'un appel au Tribunal.

8. À l'audience, M. Derek Rosebush a expliqué que, puisque la température moyenne au Canada est de 6 degrés Celsius, il est probable que le volume du combustible vendu un jour quelconque au moyen des pompes traditionnelles soit inférieur au volume corrigé à une température de référence de 15 degrés Celsius. Voir *Transcription de l'audience publique*, 26 juin 2012, à la p. 16.

35. Le ministre soutient que la cotisation, établie aux termes du paragraphe 23(9.1) de la *Loi*, vise l'affectation du combustible par United. En s'appuyant sur les décisions de la Cour fédérale et de la Cour d'appel fédérale⁹, le ministre soutient que le paragraphe 23(9.1) vise le cas où le combustible est acheté à une fin exempte de taxe et vendu ensuite à une fin taxable, la personne ayant affecté le combustible à une autre fin étant responsable du paiement de la taxe d'accise.

36. Le ministre soutient que United a admis que 1 185 867 litres de combustible ont été achetés comme huile à chauffage (c.-à-d. à une fin exempte de taxe) et vendus ensuite comme combustible diesel (c.-à-d. à une fin taxable). Par conséquent, le ministre soutient que la cotisation est exacte et doit être maintenue.

37. Le ministre est également d'avis que United n'a jamais été et n'aurait pu être considérée comme un marchand en gros titulaire de licence pendant la période visée, puisqu'elle était en fait un détaillant et ne satisfaisait pas aux exigences de l'article 55 de la *Loi*. À cet égard, le ministre soutient que les témoignages entendus à l'audience confirment que les exigences de l'article 55 n'étaient pas satisfaites et que, dans tous les cas, même si United avait été considérée comme un marchand en gros titulaire de licence, elle aurait dû quand même verser la taxe d'accise sur le combustible vendu à une fin taxable aux termes du paragraphe 23(4).

38. En ce qui concerne les arguments de United selon lesquels elle ne possédait pas de pompes munies d'un dispositif de compensation de la température, le ministre soutient qu'ils ne sont pas fondés, car United a admis qu'elle possédait de telles pompes pendant la période visée.

39. Enfin, en s'appuyant sur plusieurs décisions du Tribunal¹⁰, le ministre soutient que le Tribunal n'a pas compétence pour lui ordonner d'annuler l'intérêt et les pénalités cotisés en vertu de la *Loi* ou d'y renoncer et que les décisions rendues par le ministre aux termes de l'article 88 de la *Loi* sont discrétionnaires et non susceptibles d'appel ou de révision par le Tribunal. Le ministre ajoute que, même si le Tribunal avait compétence, la question serait prématurée, car le ministre n'a pas encore décidé si l'intérêt et les pénalités imposés à United seraient annulés ou s'il y renoncerait.

ANALYSE

40. Comme il a été mentionné ci-dessus, les questions dans le présent appel consistent à déterminer si le ministre a correctement établi une cotisation pour United pour avoir fait défaut de verser la taxe d'accise sur le combustible acheté à une fin exempte de taxe, mais vendu ensuite à une fin taxable, si United peut être considérée comme un « marchand en gros titulaire de licence » au sens attribué à cette expression à l'article 42 de la *Loi* et si le Tribunal peut ordonner au ministre d'annuler les pénalités et l'intérêt imposés en vertu de la *Loi*, ou d'y renoncer.

9. *W.O. Stinson; Pétroles Dupont Inc. c. Canada*, 2010 CF 72 (CanLII); *Pétroles Dupont Inc. c. Canada*, 2011 CAF 65 (CanLII).

10. *C.B. Powell Limited c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (11 août 2010), AP-2010-007 et AP-2010-008 (TCCE); *Volpak Inc. c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (8 novembre 2010), AP-2010-031 (TCCE); *BMI Canada Inc. c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (2 août 2011), AP-2010-039 (TCCE) [BMI]; *Les Presses Lithographiques Inc. c. M.R.N.* (26 juin 1989), 2997 (TCCE) [Les Presses Lithographiques]; voir ordonnance de procédure dans *Spike Marks Inc. c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (31 octobre 2006), AP-2006-007 (TCCE).

Le ministre a-t-il correctement établi une cotisation pour United pour faute de verser la taxe d'accise sur le combustible détourné?

41. Pour déterminer si le ministre a correctement établi une cotisation pour United, le Tribunal doit d'abord déterminer en vertu de quelle disposition de la *Loi* la cotisation a été établie. United soutient que la cotisation a été établie aux termes du paragraphe 50(8) de la *Loi*, comme il est indiqué dans l'avis de décision. Le ministre soutient que l'avis de décision est erroné et que la cotisation a été établie aux termes du paragraphe 23(9.1).

42. Bien que l'avis de cotisation (sur lequel l'opposition de United et donc l'avis de décision du ministre sont fondés) n'indique pas aux termes de quelle disposition de la *Loi* la cotisation a été établie, le Tribunal remarque qu'il n'y a pas d'exigence législative expresse à cet égard. Le Tribunal remarque également que, même s'il y avait une telle exigence, le paragraphe 81.12(3) de la *Loi* l'empêcherait d'annuler ou de modifier la cotisation au seul motif que l'avis de cotisation n'indique pas la disposition de la *Loi* aux termes de laquelle la cotisation est établie.

43. Sur la foi des éléments de preuve au dossier, le Tribunal conclut que la cotisation a été établie aux termes du paragraphe 23(9.1) de la *Loi*. À cet égard, le questionnaire d'entrevue utilisé par M^{me} Lalonde dans le cadre de sa vérification des achats et des ventes de combustible de United contient une référence claire au paragraphe 23(9.1) en haut de la première page¹¹. Selon M^{me} Lalonde, cette disposition de la *Loi* est celle sur laquelle le ministre s'est fondé pour établir la cotisation¹².

44. En ce qui concerne la référence erronée au paragraphe 50(8) de la *Loi* dans l'avis de décision, M^{me} Lalonde a déclaré qu'elle croyait qu'il s'agissait d'une erreur de la part de la Division des appels de l'ARC, qui a traité l'avis d'opposition de United¹³. Conformément au paragraphe 81.12(3), une telle erreur ne constitue pas, à elle seule, un motif suffisant pour que le Tribunal annule ou modifie la cotisation. Néanmoins, et comme le souligne le ministre, l'article 81.19 prévoit expressément que c'est la cotisation, et non l'avis de décision, qui fait l'objet d'un appel au Tribunal. Comme le Tribunal a déjà conclu ci-dessus, la cotisation a été établie aux termes du paragraphe 23(9.1).

45. Ceci dit, le Tribunal remarque que l'avis de décision du ministre contient également d'autres erreurs et irrégularités. En plus de la référence erronée au paragraphe 50(8) de la *Loi*, l'avis fait référence au paragraphe 301(3), qui vise le nouvel examen par le ministre d'une cotisation établie à l'égard du paiement de la TPS¹⁴. L'avis fait également mention du numéro de compte de TPS de United, plutôt que de son numéro de compte de taxe d'accise, et indique étrangement, dans une partie de l'avis, que l'opposition est « refusée » [traduction], alors que dans une autre partie, il indique qu'elle est « confirmée » [traduction]¹⁵. Bien que cela n'ait pas pour effet d'invalider la cotisation, le Tribunal se soucie du fait que ces erreurs et irrégularités dans l'avis de décision pourraient être perçues comme le reflet d'une indifférence à l'égard du droit des contribuables d'être informés du fondement exact d'une cotisation.

46. Bien qu'il n'y ait aucun doute, ultimement, que l'avis de décision confirme la cotisation¹⁶, le Tribunal croit que ces erreurs et irrégularités ont probablement causé à United une certaine confusion. En fait, si l'avis avait été rédigé avec plus de soin au départ, avec une explication appropriée de la décision du

11. Pièce du Tribunal AP-2011-054-11A, onglet 13 à la p. 203.

12. *Transcription de l'audience publique*, 26 juin 2012, à la p. 48.

13. *Ibid.* aux pp. 48, 58.

14. Pièce du Tribunal AP-2011-054-01 à la p. 3.

15. *Transcription de l'audience publique*, 26 juin 2012, aux pp. 66, 69.

16. L'avis de décision indiquait que la cotisation était exacte et qu'elle était confirmée.

ministre de confirmer la cotisation, le présent appel n'aurait peut-être pas été interjeté devant le Tribunal. Le Tribunal encourage fortement l'ARC à faire preuve à l'avenir d'une plus grande diligence dans la rédaction de tels avis.

47. Ayant conclu que la cotisation a été établie aux termes du paragraphe 23(9.1) de la *Loi*, le Tribunal doit ensuite déterminer si le ministre a correctement établi une cotisation pour United aux termes de cette disposition pour avoir fait défaut de verser la taxe d'accise sur le combustible affecté à une autre fin.

48. Le paragraphe 23(9.1) de la *Loi* prévoit que, lorsque du combustible a été acheté à une fin exempte de taxe, mais qu'il est ensuite vendu à une fin taxable (c.-à-d. affecté à une vente taxable), la taxe d'accise est exigible de la personne qui vend le combustible au moment de la livraison du combustible à l'acheteur. En l'espèce, la vérification ou l'analyse de l'affectation du combustible menée par l'ARC indique que 1 185 867 litres de combustible achetés par United comme huile à chauffage au cours de la période visée ont ensuite été vendus comme combustible diesel¹⁷.

49. Puisque aucune taxe d'accise n'a été payée sur le combustible vendu à United comme huile à chauffage¹⁸, la taxe d'accise est devenue exigible, aux termes du paragraphe 23(9.1) de la *Loi*, lorsque United l'a vendu ensuite comme combustible diesel. Par conséquent, en multipliant le nombre de litres de combustible affecté à une autre fin, comme l'a calculé l'ARC (1 185 867 litres), par le taux de taxe applicable au combustible diesel (0,04 \$ le litre), on obtient un montant payable de 47 434,68 \$, soit le montant exact cotisé.

50. Le Tribunal remarque que United n'a pas contesté le fait qu'elle a affecté 1 185 867 litres de combustible à une autre fin pendant la période visée¹⁹. De plus, United a admis qu'elle n'a pas tenu compte du combustible affecté ni n'a versé de taxe d'accise pendant la période visée²⁰. Elle a même reconnu implicitement qu'elle ne respectait pas la *Loi* pendant cette période²¹.

51. Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal conclut que le ministre a correctement établi une cotisation pour United, aux termes du paragraphe 23(9.1) de la *Loi*, pour avoir fait défaut de verser un montant de 47 434,68 \$ pour la taxe d'accise sur le combustible affecté à une autre fin.

United peut-elle être considérée comme un marchand en gros titulaire de licence aux termes de la Loi?

52. United soutient que le ministre l'a considérée comme un marchand en gros titulaire de licence aux fins de la cotisation. Toutefois, le Tribunal ne trouve aucune indication de cela. Premièrement, l'avis de cotisation ne fait aucunement mention de l'expression « marchand en gros titulaire de licence » ni ne fait mention d'une disposition de la *Loi* définissant l'expression ou énonçant les conditions auxquelles une

17. Pièce du Tribunal AP-2011-054-11A aux para. 4-9, onglet 18.

18. La taxe d'accise habituellement imposée aux termes du paragraphe 23(1) de la *Loi* n'était pas exigible, car l'huile à chauffage est exclu de la définition de « combustible diesel » qui figure au paragraphe 2(1).

19. *Transcription de l'audience publique*, 26 juin 2012, aux pp. 7, 31-33.

20. Pièce du Tribunal AP-2011-054-11A, onglet 13 à la p. 205B; *Transcription de l'audience publique*, 26 juin 2012, aux pp. 23, 25.

21. United soutient qu'elle respecte la *Loi* depuis la vérification, ce qui sous-entend qu'elle ne respectait pas la *Loi* pendant la période visée. Voir pièce du Tribunal AP-2011-054-01 à la p. 2; pièce du Tribunal AP-2011-054-09 à la p. 1.

licence peut être octroyée. Bien que les éléments de preuve indiquent que l'ARC ait ouvert un compte de taxe d'accise pour United en raison de la cotisation²², cela n'a rien à voir avec l'octroi d'une licence à un marchand en gros qui satisfait aux conditions énoncées au paragraphe 55(1) de la *Loi*.

53. Deuxièmement, l'argument de United selon lequel elle était réputée être un marchand en gros titulaire de licence est fondé principalement sur la supposition que la cotisation a été établie aux termes du paragraphe 50(8) de la *Loi*. Toutefois, comme le Tribunal l'a indiqué ci-dessus, la cotisation a en fait été établie aux termes du paragraphe 23(9.1). Une cotisation établie aux termes de cette disposition ne signifie aucunement que United est réputée être un marchand en gros titulaire de licence²³. En fait, si United était considérée comme un marchand en gros titulaire de licence, une cotisation aurait été établie pour elle aux termes du paragraphe 23(4), qui prévoit que la taxe d'accise sur la vente de combustible diesel est exigible du marchand en gros titulaire de licence, plutôt qu'aux termes du paragraphe 23(9.1).

54. De plus, les éléments de preuve fournis à l'audience indiquent que, bien que United se soit informée auprès de l'ARC à propos de la possibilité de devenir un marchand en gros titulaire de licence, elle n'a jamais déposé une demande officielle à cet effet²⁴. Les éléments de preuve au dossier indiquent également que United se considérait elle-même comme un détaillant plutôt que comme un marchand en gros pendant la période visée²⁵.

55. Puisque United n'a jamais présenté une demande officielle pour devenir un marchand en gros titulaire de licence et que le ministre n'a jamais rendu de décision à cet égard, le Tribunal n'a pas compétence pour traiter de cette question dans le cadre du présent appel. De plus, le Tribunal n'a pas compétence car la décision d'octroyer une licence aux termes du paragraphe 55(1) de la *Loi* semble être discrétionnaire²⁶. Dans tous les cas, il appert que United ne satisfaisait pas aux exigences du paragraphe 55(1) pendant la période visée et que, par conséquent, elle ne pouvait être considérée comme un marchand en gros titulaire de licence²⁷.

56. United soutient également qu'elle doit être considérée comme un marchand en gros titulaire de licence pour les périodes précédant la période visée et recevoir un remboursement au montant de 246 000 \$ pour la taxe d'accise qu'elle n'a pu recouvrer parce qu'elle n'était pas considérée comme un marchand en gros titulaire de licence. Toutefois, le Tribunal n'a également pas compétence pour traiter de cette question dans le cadre du présent appel.

22. *Transcription de l'audience publique*, 26 juin 2012, à la p. 52; pièce du Tribunal AP-2011-054-11A aux para. 9, 12.

23. Le Tribunal remarque que, même si une cotisation avait été établie pour United aux termes du paragraphe 50(8) de la *Loi*, cela n'aurait pas non plus signifié qu'elle était réputée être un marchand en gros titulaire de licence. Le libellé du paragraphe 50(8) ne suggère aucunement qu'il n'est applicable qu'aux marchands en gros titulaires de licence.

24. *Transcription de l'audience publique*, 26 juin 2012, aux pp. 20, 36-37.

25. Pièce du Tribunal AP-2011-054-11A, onglet 13 à la p. 204.

26. Le paragraphe 55(1) de la *Loi* prévoit ce qui suit : « Une licence *peut* être accordée à un marchand en gros ou intermédiaire authentique » [nos italiques]. Ainsi, la décision du ministre d'octroyer ou non une licence aux termes du paragraphe 55(1) peut être fondée sur des facteurs qui ne sont pas expressément prévus par la *Loi*. Dans de telles circonstances, le Tribunal ne pourrait conclure que la décision du ministre n'aurait pas été rendue conformément aux dispositions pertinentes de la *Loi*. Voir également les références du Tribunal au pouvoir discrétionnaire aux para. 61 et 62 des présents motifs.

27. *Transcription de l'audience publique*, 26 juin 2012, aux pp. 21-22.

57. Ayant rejeté l'argument de United selon lequel elle était considérée comme un marchand en gros titulaire de licence pendant la période visée, le Tribunal remarque de plus que United n'a jamais déposé une demande officielle pour être considérée comme un marchand en gros titulaire de licence avant cette période et que le ministre n'a jamais rendu de décision à cet égard. Dans tous les cas, dans la mesure où cette question se rapporte à une période non comprise dans celle qui est couverte par la cotisation, elle ne fait pas partie du cadre du présent appel.

Le Tribunal peut-il ordonner au ministre d'annuler les intérêts et les pénalités ou d'y renoncer?

58. Le paragraphe 81.1(1) de la *Loi* accorde le pouvoir au ministre d'établir une cotisation pour une personne au titre des taxes, des pénalités, de l'intérêt ou de toute autre somme exigible de cette personne en vertu de la *Loi*. En l'espèce, l'avis de cotisation établi par le ministre comprend l'intérêt au montant de 3 617,35 \$ et les pénalités au montant de 1 649,74 \$.

59. United n'a pas soutenu que le ministre n'avait pas le pouvoir de fixer ces montants ni que ces montants étaient erronés. Par conséquent, le Tribunal n'a aucune raison de conclure que le ministre n'a pas correctement établi la cotisation à l'endroit de United à cet égard.

60. United a demandé l'annulation de l'intérêt et des pénalités, ou qu'il y soit renoncé, aux termes de l'article 88 de la *Loi*. L'article 88 prévoit que le ministre peut annuler soit de sa propre initiative ou sur présentation d'une demande l'intérêt ou les pénalités ayant été cotisés ou y renoncer. Toutefois, de l'avis du Tribunal, les décisions rendues par le ministre aux termes de l'article 88 ne sont pas susceptibles d'appel auprès du Tribunal.

61. L'article 81.19 de la *Loi* prévoit que toute personne ayant reçu une décision relative à une opposition à une cotisation peut appeler de la cotisation au Tribunal. Il ne fait aucun doute que la cotisation de l'intérêt et des pénalités par le ministre est une question entièrement distincte de la décision du ministre d'annuler de tels intérêt et pénalités ou d'y renoncer. Dans un appel aux termes de l'article 81.19, la compétence du Tribunal se limite à déterminer si les cotisations ont été établies conformément aux dispositions pertinentes de la *Loi*, ce qui ne comprend pas la question de savoir si une demande d'allègement pour les contribuables a été correctement évaluée par le ministre. De plus, l'article 88 prévoit ce qui suit : « Le ministre *peut* [...] annuler toute somme — intérêts ou pénalité — [...] ou y renoncer » [nos italiques]. Par conséquent, les décisions rendues par le ministre aux termes de l'article 88 sont de nature discrétionnaire et ne sont pas susceptibles d'appel devant le Tribunal.

62. Des décisions antérieures du Tribunal appuient cette conclusion. Par exemple, dans *BMI*, le Tribunal a conclu qu'il n'avait pas compétence pour ordonner à l'Agence des services frontaliers du Canada de renoncer à l'intérêt imposé à l'appelante, car la décision d'annuler l'intérêt ou les pénalités ou d'y renoncer aux termes de l'article 3.3 de la *Loi sur les douanes*²⁸, laquelle décision est de nature discrétionnaire, n'est pas susceptible d'appel devant le Tribunal²⁹. De même, dans *Les Presses Lithographiques*, le Tribunal a conclu qu'il n'avait pas compétence pour faire droit à la demande de l'appelante d'annuler ou de réduire la pénalité qui lui avait été imposée par l'intimé relativement au paiement de la taxe de vente³⁰.

28. L.R.C. 1985 (2^e supp.), c. 1.

29. Voir *BMI* aux para. 126-127.

30. Voir *Les Presses Lithographiques* à la p. 7.

63. Par conséquent, le Tribunal ne peut faire droit à la demande de United d'annuler l'intérêt et les pénalités qui lui sont imposés ou qu'il y soit renoncé. Le Tribunal remarque que, même si les décisions du ministre aux termes de l'article 88 de la *Loi* étaient susceptibles d'appel au Tribunal et que le Tribunal pouvait ordonner au ministre d'annuler l'intérêt et les pénalités cotisés ou d'y renoncer, il serait prématuré de le faire, puisque le ministre n'a pas encore rendu de décision concernant la demande d'allègement pour les contribuables déposée par United auprès de l'ARC³¹.

DÉCISION

64. Pour les motifs qui précèdent, l'appel est rejeté.

Diane Vincent

Diane Vincent
Membre président

Serge Fréchette

Serge Fréchette
Membre

Pasquale Michaele Saroli

Pasquale Michaele Saroli
Membre

31. Dans une lettre datée du 15 août 2011, l'ARC informait United que sa demande d'allègement pour les contribuables serait étudiée après l'émission d'une décision à l'égard de son opposition et l'échéance de tous les droits d'appel. Voir pièce du Tribunal AP-2011-054-11A, onglet 21 à la p. 274.