



Ottawa, le mardi 29 août 1989

Appel n° 3074

EU ÉGARD À un appel entendu les 14 et 28 février 1989, en vertu de l'article 51.23 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, ch. E-13 dans sa forme modifiée;

ET EU ÉGARD À une décision du ministre du Revenu national rendue le 23 septembre 1988, concernant une demande de remboursement faite en vertu de l'article 44 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

ALLAN G. COOK LIMITED

Appelante

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis en partie. Le Tribunal déclare que l'appelante a payé des taxes par erreur et a donc droit à un remboursement en vertu de l'article 44 de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard d'un paiement en trop de la taxe de vente fédérale au cours de l'année 1987 sur certains mélanges asphaltiques de pavage. Le Tribunal renvoie l'affaire au Ministre pour réexamen fondé sur le fait que l'appelante a droit à un remboursement calculé en utilisant la méthode de la juste valeur marchande, mais uniquement à l'égard des ventes pendant 1987 de mélanges asphaltiques de pavage dans le cadre de contrats de fourniture et d'installation où l'appelante a fourni tous les matériaux.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre président

John C. Coleman

John C. Coleman
Membre

Robert J. Bertrand, c.r.

Robert J. Bertrand, c.r.
Membre

Robert J. Martin

Robert J. Martin
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° 3074

ALLAN G. COOK LIMITED

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Loi sur la taxe d'accise - Taxe de vente - Déterminer si la taxe de vente perçue à l'égard des mélanges asphaltiques de pavage fabriqués par l'appelante pour son propre usage ou pour la vente en 1987 a été payée par erreur et peut faire l'objet d'un remboursement pour paiement en trop en vertu de l'article 44 de la Loi sur la taxe d'accise - Déterminer si l'appelante peut changer de façon rétroactive sa méthode de calcul de la taxe - Sens de l'expression «de façon constante».

DÉCISION : *L'appel est admis en partie. Le Tribunal conclut que l'appelante a payé ses taxes par erreur et a donc droit à un remboursement en vertu de l'article 44 de la Loi sur la taxe d'accise. L'appelante peut, de façon rétroactive, changer le mode de calcul pour adopter la méthode de la juste valeur marchande, mais le changement s'applique uniquement à l'égard des ventes de 1987 de mélanges asphaltiques de pavage dans le cadre de contrats de fourniture et d'installation où l'appelante a fourni tous les matériaux.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Dates de l'audience : Les 14 et 28 février 1989
Date de la décision : Le 29 août 1989

Membres du jury : Arthur B. Trudeau, membre président
John C. Coleman, membre
Robert J. Bertrand, c.r., membre

Avocat du Tribunal : Ginette Collin
Greffier : Janet Rumball

Ont comparu : Maureen Gregory, pour l'appelante
Brian Saunders, pour l'intimé

Jurisprudence : *Cairns Construction Limited c. le Gouvernement de la Saskatchewan, [1960] R.C.S. 619; Jack Herdman Limited c. M.R.N. (1983) 48 N.R. 144 (C.A.F.); Hadler Turkey Farms Inc. c. la Reine (1985) 86 D.T.C. 6013; Vanguard Coatings and Chemicals Ltd. c. le ministre du Revenu national, 86 D.T.C. 6342 (C.F. - div. de première instance); 88 D.T.C. 6374 (C.A.F.).*

Lois citées : *Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, ch. E-13 - art. 26, par. 27(1) et 28(1), art. 44.*

**Mémoire de la
taxe d'accise cité :** *ET 207.*

**Communiqués de
l'Accise cités :** *110/TI; 110-1/TI; 110-2/TI.*

Appel n° 3074

ALLAN G. COOK LIMITED

Appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ARTHUR B. TRUDEAU, membre président
JOHN C. COLEMAN, membre
ROBERT J. BERTRAND, c.r., membre

EXPOSÉ DES MOTIFS

RÉSUMÉ

L'appelante, Allan G. Cook Limited, assure la construction de routes et fabrique des mélanges asphaltiques de pavage pour son propre usage et pour la vente. Le 1^{er} juillet 1985, les mélanges asphaltiques de pavage sont devenus assujettis à la taxe de vente à un taux de 6 p. 100. À cette époque, les fonctionnaires de Revenu Canada ont informé les fabricants qu'ils devaient se procurer une licence aux fins de la taxe de vente et qu'ils seraient redevables de cette taxe. Comme les mélanges asphaltiques de pavage sont en grande partie fabriqués pour le propre usage du fabricant, Revenu Canada a adopté des dispositions spéciales afin de donner aux contribuables un choix de méthodes pour le calcul de la taxe à payer. Cependant, ces directives administratives indiquaient que la méthode choisie par le fabricant pour calculer la taxe devait être utilisée de façon constante. Il a été précisé par la suite que «de façon constante» voulait dire pendant au moins un an.

Entre le moment où la taxe est devenue exigible et mars 1988, l'appelante a payé la taxe à l'aide de la «méthode de la valeur déterminée». En mars 1988, l'appelante a opté pour la «méthode de la juste valeur marchande» et a présenté une demande de remboursement pour la taxe payée en trop qu'elle prétendait avoir payé par erreur pour l'année 1987. Par la suite, l'intimé a rejeté la demande de remboursement pour paiement en trop, d'où le présent appel.

L'appel est admis en partie. Le Tribunal conclut que l'appelante a payé des taxes par erreur; elle a donc droit à un remboursement en conformité avec l'article 44 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi). Le Tribunal considère que l'appelante a fait une erreur au début de 1987 en sélectionnant la méthode de la valeur déterminée plutôt que la méthode de la juste valeur marchande parce que cette dernière comporte un fardeau financier moins onéreux. Le Tribunal considère que l'appelante peut changer la méthode de calcul pour adopter la méthode de la juste valeur marchande mais que le changement s'applique uniquement à l'égard des ventes, effectuées en 1987, de mélanges asphaltiques de pavage dans le cadre de contrats de fourniture et d'installation où l'appelante a fourni tous les matériaux.

1. S.R.C. 1970, ch. E-13; maintenant L.R.C. 1985, ch. E-15.

LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

Les dispositions législatives pertinentes de la Loi sont les suivantes :

27. (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 de toutes marchandises
a) produites ou fabriquées au Canada,

...

(iii) payable, dans un cas où les marchandises sont destinées à l'usage du producteur ou du fabricant, par le producteur ou le fabricant à l'époque où il affecte les marchandises à son usage;

...

28. (1) Chaque fois que des marchandises sont fabriquées ou produites au Canada dans des conditions ou circonstances telles qu'il devient difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que

...

d) ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou du producteur et non à vendre,

le Ministre peut en fixer la valeur pour la taxe sous le régime de la présente loi et toutes ces opérations sont, pour les fins de la présente loi, considérées comme des ventes.

44. Lorsqu'une personne, sauf à la suite d'une cotisation, a versé des sommes d'argent par erreur de fait ou de droit ou autrement, et qu'il a été tenu compte des sommes d'argent à titre de taxes, d'amendes, d'intérêts ou d'autres sommes en vertu de la présente loi, un montant égal à celui de ces sommes d'argent doit, sous réserve de la présente Partie, être payé à cette personne, si elle en fait la demande dans les deux ans suivant le paiement de ces sommes d'argent.

LES FAITS

Le présent appel est interjeté en vertu de l'article 51.23² de la Loi à l'égard de l'Avis de Cotisation de l'intimé, n° SWO-7530, du 23 septembre 1988, qui fait état du refus de la demande de remboursement pour paiement en trop de la taxe de vente sur les mélanges asphaltiques de pavage présentée par l'appelante. La demande de remboursement d'un montant de 113 599,22 \$ a ultérieurement été réduite à 95 452,00 \$ et portait sur les ventes effectuées entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 1987.

2. *Maintenant* art. 81.23.

L'appel a initialement été interjeté auprès de la Commission du tarif. Toutefois, en application de l'article 60 de la *Loi sur le Tribunal canadien du commerce extérieur*³, l'appel a été confié au Tribunal canadien du commerce extérieur, qui l'a mené à terme.

L'importance des faits aux fins d'une décision dans cette cause justifie leur réexamen de façon détaillée.

L'appelante, Allan G. Cook Limited, s'occupe de construction routière pour le compte des municipalités et d'autres niveaux de gouvernement. Elle assure en outre l'aménagement de grands terrains de stationnement, la préparation de sites et la vente d'agrégats et d'asphalte. L'appelante fabrique de l'asphalte pour son propre usage ainsi que pour la vente.

Le 1^{er} juillet 1985, les mélanges asphaltiques de pavage sont devenus assujettis à la taxe de vente à un taux de 6 p. 100, calculé sur le prix de vente, à la vente ou à l'utilisation par les fabricants ou les producteurs, ou à l'importation. Au même moment, l'appelante a obtenu une licence en vertu de la Loi à titre de fabricant de mélanges asphaltiques de pavage, le produit en litige dans cet appel, et est devenue responsable du paiement de la taxe de vente lorsque ces produits sont vendus. Dans les situations qui ont trait à cet appel, l'asphalte a été fabriquée en vue de l'exécution de deux types de contrats de fourniture et d'installation. Dans le premier cas, le fabricant ou le producteur fournit tous les matériaux au client. Dans le deuxième, le client fournit certains matériaux, par exemple le bitume fluide.

Le 23 mai 1985, Revenu Canada a publié le Communiqué de l'Accise 110/TI, qui autorisait les fabricants de mélanges asphaltiques de pavage à rendre compte de la taxe de vente payable en vertu de la Loi selon l'une de plusieurs méthodes. Pour ce qui est des contrats prévoyant la fourniture et l'installation, le Communiqué 110/TI faisait état des méthodes suivantes :

Contrat de fourniture et d'installation

Lorsque l'asphalte est fabriqué pour être vendu tel quel et à contrat prévoyant la fourniture et l'installation, la taxe exigible à l'égard de l'asphalte vendu à contrat prévoyant la fourniture et l'installation est calculée sur le prix établi du fabricant, pose non comprise, aux clients indépendants. Lorsque le fabricant est incapable d'établir un prix ne comprenant pas la pose à des clients indépendants, la taxe est payable sur le prix total du contrat, moins les frais admissibles de transport et d'installation.

D'autre part, dans le cas de contrats prévoyant la fourniture et l'installation, le fabricant peut choisir de rendre compte de la taxe à l'égard de l'asphalte sur la juste valeur marchande déterminée en conformité avec le paragraphe 3 c) du Mémoire ET 207. Une fois qu'il a choisi une méthode, le fabricant doit s'en tenir à celle-ci.

Le Mémoire ET 207, en vigueur depuis le 1^{er} juillet 1977, est présenté comme un document établi en conformité avec le pouvoir délégué au Ministre de déterminer la valeur imposable en vertu de paragraphe 28(1)⁴ de la Loi dans le cas des marchandises fabriquées pour le propre usage du fabricant.

3. L.C. 1988, ch. 56.

4. *Maintenant* par. 52(1).

Essentiellement, la méthode de la juste valeur marchande visée à l'alinéa 3(c) du Mémoire ET 207 porte sur le calcul de la valeur imposable selon une formule qui consiste à faire le total des facteurs suivants :

- (i) *du coût de toutes les matières utilisées,*
- (ii) *du coût de la main-d'oeuvre directe,*
- (iii) *de cent cinquante pour cent (150%) du coût de la main-d'oeuvre directe pour des frais généraux ...*
- (iv) *de quinze pour cent (15%) du total accumulé, pour l'administration et les bénéficiaires.*

Peu de temps après être devenue un fabricant d'asphalte agréé, l'appelante a demandé l'aide de Revenu Canada sur la façon de remettre la taxe de vente fédérale. Elle a communiqué avec le bureau local de Revenu Canada, Douanes et Accise. Le premier témoin de l'appelante était M. Thomas Medlyn, contrôleur de l'appelante. M. Medlyn, qui venait d'être nommé contrôleur de la société au début de 1985, prépare les remises de la taxe de vente fédérale de l'appelante sur l'ensemble de sa production d'asphalte. M. Medlyn et M. Woods, l'ancien contrôleur de l'appelante, ont rencontré M. Hugh Alexander du bureau local de Revenu Canada. Au cours de la réunion, il a été question des valeurs que devrait utiliser l'appelante pour l'asphalte et de la façon de préparer les remises. Les discussions ont aussi porté sur l'utilisation des valeurs déterminées par tonne (ci-après appelée la «méthode de la valeur déterminée») comme base des remises de l'appelante. M. Medlyn a précisé que M. Alexander n'a pas mentionné l'existence de méthodes autres que celle de la valeur déterminée et que l'appelante ne connaissait pas à l'époque d'autres méthodes pour la remise des taxes.

Par la suite, l'appelante a reçu une lettre de M. Alexander, datée du 12 juillet 1985 (présentée comme élément de preuve, pièce A-1), dans laquelle elle a été avisée de ce qui suit :

Le ministère a établi une valeur imposable de 25 \$ la tonne sur les ventes de mélanges asphaltiques de pavage en vertu des contrats de fourniture et d'installation. Cette valeur s'applique à toutes les ventes où le fabricant réel fournit toutes les composantes du produit fini. La valeur de 25 \$ la tonne doit aussi servir lorsque le gouvernement provincial fournit l'agrégat, le sable ou d'autres matériaux exemptés. Dans les cas où le gouvernement provincial fournit le bitume fluide au fabricant réel, la valeur a été établie à 12 \$ la tonne. (Traduction).

Les valeurs mentionnées dans la lettre ont été établies après la publication du Communiqué 110/TI. La lettre, qui ne faisait pas mention d'une méthode de calcul autre que celle de la valeur imposable, contenait aussi une liste des mémoires de l'Accise qui y étaient joints. Il n'y était pas question du Mémoire ET 207. M. Medlyn a précisé que M. Alexander ne leur a pas fourni un exemplaire du Mémoire ET 207 lors de la rencontre. M. Alexander s'est de nouveau rendu aux bureaux de l'appelante en décembre 1985 pour examiner les livres aux fins des remises de la taxe. Au moment de la deuxième visite, l'appelante payait les taxes sur les valeurs déterminées de 25 \$ et de 12 \$ depuis quatre mois.

Pour la période en cause, c'est-à-dire du 1^{er} novembre 1985 au 29 février 1988, l'appelante a rendu compte de la taxe de vente payable en vertu de la Loi à l'égard de ses contrats de fourniture et d'installation selon la méthode de la valeur déterminée.

En avril 1987, Revenu Canada a publié le Communiqué de l'Accise 110-1/TI, en vigueur à compter du 1^{er} juillet 1987, qui était présenté comme une mise à jour et une explication des instructions concernant les valeurs imposables des mélanges asphaltiques de pavage énoncées dans le Communiqué de l'Accise 110/TI. Selon l'article 3 du Communiqué 110-1/TI, suite à la publication du Communiqué 110/TI, le Ministère a autorisé l'utilisation de valeurs imposables provisoires, c'est-à-dire 25 \$ et 12 \$ la tonne, qui sont entrées en vigueur le 1^{er} juillet 1985, et qui pouvaient être utilisées en plus des valeurs mentionnées dans le Communiqué 110/TI. Le paragraphe 4 C) du Communiqué 110-1/TI énumère d'autres méthodes pour déterminer la valeur imposable à l'égard des contrats de fourniture et d'installation et confirme que la méthode choisie doit être utilisée de façon constante. Il est indiqué que l'expression «de façon constante» signifie une période non inférieure à un an. L'alinéa 4 C) iii) du Communiqué 110-1/TI maintient l'application de la méthode de la juste valeur marchande en conformité avec les dispositions du paragraphe 3 c) du Mémoire ET 207, et l'alinéa 4 C) v) du Communiqué fixe les valeurs déterminées à 30 \$ la tonne lorsque le fabricant fournit tous les matériaux et à 15 \$ la tonne lorsque le client fournit des matériaux.

En avril 1988, Revenu Canada a publié le Communiqué de l'Accise 110-2/TI, qui précisait que l'application de toute autre méthode pour rendre compte de la taxe à l'égard des contrats de fourniture et d'installation prévue au paragraphe 4 C) du Communiqué de l'Accise 110-1/TI, est possible si le fabricant fournit et installe les mélanges asphaltiques de pavage. Lorsqu'un client fournit une partie des matériaux ayant trait à un contrat de fourniture et d'installation, le Communiqué de l'Accise ET 110-2/TI prévoit que le fabricant agréé de mélanges asphaltiques de pavage n'est pas autorisé à appliquer la méthode de la juste valeur marchande prévue par le Mémoire ET 207.

Le 18 avril 1988, l'appelante a présenté une demande de remboursement de la taxe pour la période allant du 1^{er} janvier 1987 au 31 décembre 1987. La demande de remboursement est fondée sur une valeur imposable déterminée en conformité avec le paragraphe 3 c) du Mémoire de l'Accise ET 207, c'est-à-dire selon la méthode de la juste valeur marchande.

M. Medlyn a précisé au Tribunal qu'il a pris connaissance d'autres méthodes pour calculer la valeur imposable en juillet 1987, lorsque la valeur déterminée passait de 25 \$ à 30 \$. Le témoin a précisé qu'en 1987, le coût réel de production de l'asphalte fabriqué avait diminué en raison d'une baisse du prix du bitume fluide, ce qui représente 50 p. 100 du coût de l'asphalte fabriqué. Le témoin a présenté comme preuve la pièce A-3, un lot de factures de Petro-Canada à l'appelante qui montraient que le prix du bitume fluide avait baissé, passant de 268,87 \$ à 185,00 \$ la tonne entre 1985 et 1988.

Lors du contre-interrogatoire, M. Medlyn a répété qu'en juillet 1985 M. Alexander n'avait pas avisé l'appelante de l'existence d'autres méthodes de calcul de la taxe et que si l'appelante en avait été saisie à ce moment-là, les cadres auraient sûrement effectué les calculs pour déterminer la meilleure méthode de calcul. Il a rejeté une proposition selon laquelle M. Alexander avait avisé l'appelante de la méthode de la juste valeur marchande, mais que l'appelante n'avait pas trouvé son application convenable. M. Medlyn a ajouté que l'appelante utilise cette méthode depuis 1988 et qu'elle aurait pu l'adopter après la première rencontre avec M. Alexander.

M. Medlyn a également précisé au Tribunal que lorsque l'appelante s'est rendu compte du montant de la taxe à payer sur les mélanges asphaltiques de pavage, elle n'a fait aucune démarche auprès de Revenu Canada concernant la possibilité de calculer la valeur imposable autrement que sur le prix de vente. Par ailleurs, il a dit qu'il était au courant de la teneur des Communiqués de l'Accise 110-1/TI et 110-2/TI avant de les avoir consultés, mais ni lui ni aucun autre représentant de l'appelante n'a

communiqué avec Revenu Canada afin d'en discuter. M. Medlyn a précisé que l'appelante a d'abord indiqué à Revenu Canada qu'elle désirait changer de méthode de calcul de la taxe de vente lorsqu'elle a présenté une demande de remboursement en avril 1988. Il a indiqué qu'il ne se rappelait pas que M. Alexander eut avisé l'appelante que la méthode choisie devait être utilisée de façon constante et que l'appelante n'avait consulté personne au sujet de la taxe d'accise jusqu'à 1987, soit au moment où elle a appris la différence entre les méthodes de la juste valeur marchande et de la valeur déterminée.

M. Alexander qui, avant de prendre sa retraite de la Fonction publique, avait travaillé pendant 18 ans à la Direction de l'accise de Revenu Canada à titre de vérificateur, a témoigné au nom de l'intimé. Il a précisé qu'en juillet 1985, il s'est rendu aux bureaux de l'appelante où il a discuté avec les représentants de celle-ci des diverses méthodes de calcul de la taxe indiquées dans le Communiqué 110/TI. M. Alexander a aussi précisé qu'il leur a remis divers documents, dont le Mémoire ET 207.

Lors du contre-interrogatoire, M. Alexander a admis que sa lettre du 12 juillet 1985 ne mentionnait pas le Mémoire ET 207 comme l'un des documents laissés aux représentants de l'appelante. Il a affirmé avec insistance qu'il avait effectivement laissé un exemplaire du Mémoire ET 207 à l'appelante puisqu'il en était question dans le Communiqué 110/TI, et qu'il avait livré personnellement tous les documents indiqués dans ce Communiqué. M. Alexander a également expliqué que la lettre faisait état de la discussion concernant la valeur déterminée seulement et non les autres méthodes, l'appelante ayant opté pour cette méthode au lieu des autres, qui avaient aussi été discutées lors de la rencontre, parce que l'appelante ne pouvait pas établir ses coûts à ce moment-là.

Le deuxième témoin de l'appelante fut M. Rory Pike, spécialiste de la taxe de vente qui travaille dans ce domaine depuis huit ans. Son employeur, la société D.F. Lunnen Tax Refunds (Canada) Limited, a présenté la demande de remboursement de la taxe au nom de l'appelante. Il a témoigné que la demande a été préparée en fonction du paragraphe 3 c) du Mémoire ET 207. M. Pike a expliqué au Tribunal qu'il avait utilisé les relevés de profits et de pertes fournis par l'appelante pour calculer le remboursement, et que le montant réclamé par cette dernière représentait la différence entre le montant des taxes qui aurait dû être remis en utilisant la juste valeur marchande et le montant effectivement payé par l'appelante en se fondant sur la valeur déterminée.

Un autre témoin appelé par l'appelante était M. Robert Bradford, secrétaire exécutif de l'Ontario Hot Mix Producers' Association. L'Association encourage l'utilisation de l'asphalte et représente ses membres dans les négociations avec les divers niveaux de gouvernement. M. Bradford a indiqué que Revenu Canada n'a pas consulté l'Association avant de fixer les valeurs déterminées. Il a dit qu'il existe certaines sociétés membres de l'Association qui produisent des mélanges asphaltiques de pavage et qui ont utilisé une méthode de calcul de la taxe autre que celle de la valeur déterminée. Cependant, la vaste majorité des sociétés membres de l'Association utilisaient la méthode de la valeur déterminée parce qu'il s'agissait de la méthode la plus simple, et de la seule que les membres pouvaient comprendre. M. Bradford a indiqué que le premier contact direct qu'il a eu avec Revenu Canada sur la question fut en novembre 1988 lors d'une réunion entre l'Association et les fonctionnaires de Revenu Canada. Lors de la rencontre, les discussions n'ont pas porté sur la base qui servait à l'établissement des valeurs déterminées. À sa connaissance, il est impossible pour les fabricants d'asphalte de déterminer leur coût réel pendant la saison du pavage et, en conséquence, il serait pratiquement impossible de changer de méthode en milieu de saison.

Lors du contre-interrogatoire, M. Bradford a témoigné que l'Association avait reçu les Communiqués de la taxe d'accise se rapportant à la taxe sur l'asphalte et en a divulgué la teneur à ses

membres, y compris à l'appelante. À sa connaissance, personne ne s'est plaint auprès de Revenu Canada des méthodes pour le calcul de la taxe proposées dans les communiqués. Cependant, le représentant de l'Association a rencontré M. Gray, un représentant de Revenu Canada, en juillet 1985, pour discuter des changements concernant l'asphalte. M. Bradford a admis qu'à ce moment-là l'Association connaissait l'existence d'autres méthodes pour calculer la taxe. M. Bradford a déclaré que même si le Communiqué 110/TI indiquait que la méthode de la juste valeur marchande était disponible en vertu de l'alinéa 3 c) du Mémoire ET 207, il n'en a pas été question lors de la rencontre.

Le deuxième témoin de l'intimé, M. William B. Gray, qui occupe actuellement le poste de directeur par intérim des opérations au Service de l'interprétation fiscale, Direction de l'accise, Revenu Canada, a témoigné qu'après la publication du Communiqué 110/TI, le 23 mai 1985, Revenu Canada a reçu des mémoires de l'industrie se rapportant aux problèmes éventuels de l'utilisation des méthodes indiquées dans le communiqué pour rendre compte de la taxe. Comme la plupart des intervenants demandaient l'allocation d'un montant pour les contrats à prix fixe, des valeurs de 25 \$ et de 12 \$ la tonne ont été établies. Il a dit que ces valeurs étaient légèrement inférieures aux chiffres calculés par la Direction de l'accise. M. Gray a précisé qu'il n'est pas question de valeurs fixes dans le Communiqué 110/TI parce que cette solution n'avait pas encore été envisagée par les fonctionnaires qui ont travaillé au document.

Par ailleurs, après la publication du communiqué, M. Gray a participé à une réunion en juillet 1985 convoquée par M. Bradford, de l'Ontario Hot Mix Producers' Association, afin de comparer la méthode de la valeur déterminée par rapport à d'autres méthodes de façon à simplifier la confirmation du montant des taxes à payer par les membres de l'Association.

Lors du contre-interrogatoire, M. Gray a déclaré au Tribunal qu'en juin 1985 il a consulté les fabricants d'asphalte et le ministère des Transports, un important acheteur d'asphalte. Il espérait ainsi obtenir les points de vue des vendeurs et des acheteurs dans cette industrie. Avec les fabricants, il espérait savoir s'il y avait des problèmes à rendre compte de la taxe, quelle méthode qu'on leur avait conseillée, et quel était leur prix de vente. Il a ajouté ne pas avoir vérifié le prix du bitume fluide au cours de la période de consultation. Il a cependant contrôlé quel pourcentage du prix de vente d'une tonne d'asphalte est attribuable à la valeur du bitume fluide.

M. John Sitka, directeur adjoint par intérim, Appréciation de la valeur, Unité de l'interprétation fiscale, Direction de l'accise, fut le troisième témoin de l'intimé. Il a précisé que l'Unité d'appréciation de la valeur a rédigé les Communiqués 110-1/TI et 110-2/TI qui ont été distribués à tous les fabricants d'asphalte. Le Communiqué 110/TI, publié le 23 mai 1985, ne fait pas mention de l'option de la valeur déterminée. Par contre, dans le Communiqué 110-1/TI, publié en avril 1987, il est question des valeurs fixes provisoires en raison des représentations reçues de l'industrie de fabrication d'asphalte. Ces valeurs étaient provisoires parce qu'elles étaient fondées sur des renseignements remis aux fonctionnaires du Ministère et que les dossiers et les registres n'avaient pas été vérifiés.

Sur la question à savoir si les valeurs fixes avaient été déterminées par le Ministre en conformité avec l'article 28 de la Loi, M. Sitka a précisé que les valeurs fixes étaient prévues en tant que mesure administrative et comme équivalent du prix de vente en raison des difficultés dont faisaient état les fabricants dans l'application des méthodes indiquées dans le Communiqué 110/TI. Selon M. Sitka, les valeurs fixes ne sont pas déterminées par le Ministre en vertu de l'article 28 de la Loi parce que celui-ci porte sur l'utilisation des marchandises pour le propre usage du fabricant. Il a ajouté que dans le cas de l'asphalte fourni dans le cadre d'un contrat de fourniture et d'installation, il y a vente de marchandises.

Quant à la modification des valeurs fixes en 1987 de 30 \$ et de 15 \$ la tonne, il a précisé que les valeurs étaient fondées sur les données de 1985, mais que le Ministère a entrepris une étude auprès des fabricants d'asphalte au Canada en 1986 et que les résultats de l'enquête ont été discutés avec l'Association canadienne de la construction, qui a fourni d'autres données au Ministère en 1986.

M. Sitka a précisé au Tribunal qu'un fabricant peut choisir entre les diverses méthodes indiquées dans le Communiqué 110/TI, mais que lorsqu'il a choisi une méthode, il doit l'appliquer pendant au moins un an à partir de la date du choix. Il a précisé, cependant, que la méthode de la juste valeur marchande s'applique uniquement dans les cas où le fabricant fournit tous les matériaux. Il a mentionné spécifiquement le paragraphe 4 du Mémoire ET 207, page 3, qui se lit en partie comme suit :

4. Les matières... doivent comprendre toutes les matières qui sont incorporées dans le produit achevé et qui en deviennent une partie intégrante ou constituante...

Lors du contre-interrogatoire, M. Sitka a précisé que Revenu Canada considère que, dans les contrats de fourniture et d'installation, les fabricants d'asphalte utilisent l'asphalte non pour leur propre usage, mais plutôt pour la vente. Il a précisé que le Ministère avait établi des valeurs fixes par tonne comme une mesure administrative afin de fournir un équivalent au prix de vente. Ces mesures ont été prises afin de faciliter la tâche du contribuable en raison des difficultés qu'ont les contribuables à utiliser les méthodes existantes. À son avis, leur application ne repose sur aucune disposition législative. M. Sitka a admis que le prix du bitume fluide a baissé d'environ 30 p. 100 entre 1985 et 1988.

Le 10 juin 1988, l'intimé a émis l'Avis de détermination n° SWO-42987 annulant la demande de l'appelante. Il a donné deux raisons, qui ont été énoncées dans l'Avis de détermination du Ministère du 10 juin 1988 :

La demande a été annulée --

Les Communiqués 110/TI et 110-1/TI stipulent que la méthode de calcul de la taxe choisie à l'égard des contrats de fourniture et d'installation d'asphalte doit être utilisée de façon constante. Une fois ce choix fait, aucun rajustement rétroactif ne peut être accordé d'après une autre méthode.

Le Communiqué 110-2/TI indique que lorsqu'un client fournit une partie des matériaux, comme c'est le cas avec certains contrats de l'appelante, la méthode d'établissement de la valeur prévue par le Mémoire ET 207 ne s'applique pas.

(Traduction)

Entre-temps, le 29 avril 1988, l'intimé a réclamé à l'appelante la somme de 14 415,58 \$ qui représente les taxes de vente, l'intérêt et l'amende exigés pour la période allant du 1^{er} novembre 1985 au 29 février 1988 (Avis de cotisation n° SWO-2566). Cette cotisation résultait des erreurs et des omissions dans le calcul de la taxe de vente fédérale à payer par l'appelante. Le 30 juin 1988, l'intimé a établi une nouvelle cotisation visant la même période (Avis de cotisation n° SWO-7491) qui portait les taxes, l'intérêt et l'amende exigibles en raison d'erreurs et d'omissions à 10 904,02 \$ et accordait à l'appelante un crédit de 58 766,79 \$. Le crédit représentait la différence entre la taxe de vente effectivement payée par l'appelante en utilisant la méthode de la valeur déterminée à l'égard des contrats de fourniture et d'installation où l'appelante avait fourni tous les matériaux, et la taxe de vente payable à l'égard de ces contrats en appliquant la méthode de la juste valeur marchande.

Le 9 septembre 1988, l'appelante a présenté un Avis d'opposition à l'Avis de cotisation n° SWO-7491 parce qu'un remboursement de la taxe de vente payée sur l'asphalte produit lorsque le client avait fourni certains matériaux, par exemple le bitume fluide, n'avait pas été accordé. Le montant en litige s'établit à 31 841,01 \$. Le rejet de cette partie de la demande s'appuyait sur le Communiqué 110-2/TI, paru en avril 1988, à peu près au même moment où la demande a été présentée.

Le 23 septembre 1988, l'intimé a établi une nouvelle cotisation (Avis de cotisation n° SWO-7530) pour l'appelante pour la période allant du 1^{er} novembre 1985 au 29 février 1988. Cette cotisation annulait à la fois l'Avis de cotisation n° SWO-7491 du 30 juin 1988 et le crédit qui avait été accordé à l'appelante. Cette dernière était donc cotisée pour la partie de la demande que l'intimé avait accepté de rembourser antérieurement par l'Avis de cotisation n° SWO-7491. Le 5 octobre 1988, l'appelante a présenté, en vertu de l'article 51.23 de la Loi, un Avis d'appel contre l'Avis de cotisation n° SWO-7530, d'où le présent appel.

LES QUESTIONS EN LITIGE

Essentiellement, l'appelante demande au Tribunal de déterminer si elle a payé des taxes par erreur et si, en conséquence, elle a droit à un remboursement en conformité avec l'article 44 de la Loi⁵ afin de recouvrer le montant de la taxe qu'elle n'aurait pas eu à verser si le calcul de la valeur imposable avait été fondé sur une autre méthode de calcul. Pour justifier la requête, l'avocat de l'appelante a présenté un certain nombre d'arguments qui ont soulevé des questions connexes.

Premièrement, l'appelante a soutenu qu'elle produit des mélanges asphaltiques dans le cadre de contrats de fourniture et d'installation, ce qui revient à fabriquer des biens pour son propre usage. À l'appui de cette interprétation, l'avocat de l'appelante a évoqué la décision de la Cour suprême du Canada dans *Cairns Construction Limited c. le Gouvernement de la Saskatchewan*⁶. Dans cette cause, l'appelante, un entrepreneur en construction, avait acheté des matériaux devant servir à la construction de maisons, sur son propre terrain et destinées à la vente à des tiers, ou sur des terrains appartenant à des tiers. La Cour suprême du Canada a statué que l'appelante était «l'utilisateur» des matériaux.

Deuxièmement, comme les mélanges asphaltiques de pavage sont produits dans des conditions qui rendent difficile le calcul de leur valeur, l'appelante soutient que le Ministre peut, en application de l'article 28 de la Loi, en fixer la valeur imposable. L'avocat de l'appelante a soutenu que la méthode de la juste valeur marchande, préconisée en vertu du Communiqué 110/T1 et reprise dans le Mémoire ET 207, constitue celle prévue par la loi pour les besoins du calcul de la taxe conformément à l'article 28 de la Loi, tandis que la méthode de la valeur déterminée, qui n'était décrite dans aucun document du Ministère et fut mentionnée pour la première fois dans le Communiqué 110-1/TI de juillet 1987, ne constitue qu'un mécanisme administratif adopté par le Ministère.

Troisièmement, l'appelante a soutenu avoir acquitté la taxe selon la méthode de la valeur déterminée suivant en cela les conseils de Revenu Canada. À cet égard, l'avocat de l'appelante a pressé

5. *Maintenant* art. 68.

6. [1960] S.C.R. 619.

le Tribunal d'admettre les éléments de preuve de l'appelante, quoiqu'ils soient contraires à ceux de l'intimé, selon lesquels Revenu Canada n'a fait aucun effort pour signaler à l'appelante l'existence d'autres méthodes de calcul de la valeur des marchandises aux fins de la taxe.

Dès qu'elle a appris l'existence de ces autres méthodes de calcul, l'appelante a soumis une demande de remboursement fondée sur la juste valeur marchande. L'intimé a rejeté cette requête alléguant, d'une part, qu'aucun rajustement rétroactif ne pouvait être autorisé après que l'appelante eut choisi d'acquitter la taxe selon une méthode plutôt qu'une autre et, d'autre part, que d'après le Communiqué 110-2/TI, la méthode de la juste valeur marchande ne s'applique pas aux contrats de fourniture et d'installation lorsqu'un client a fourni une partie des matériaux. L'avocat a soutenu que le second motif de refus est irrecevable parce que le Communiqué 110-2/TI, qui régit l'entrée en vigueur de cette politique, date d'avril 1988 et ne devrait donc pas s'appliquer à la taxe exigible entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 1987. De même, comme le Mémoire ET 207 n'établit aucune distinction entre les contrats où le fabricant fournit la totalité des matériaux et les autres, il n'y a pas de raison pour que la méthode de la juste valeur marchande ne s'applique pas dans les deux cas.

Quatrièmement, pour ce qui est de l'ajustement rétroactif, l'appelante a aussi indiqué que l'article 44 de la Loi stipule qu'un contribuable peut réclamer un remboursement de la taxe payée par erreur au cours des deux années précédentes. Cette disposition autorise implicitement le recours à un ajustement rétroactif. Ignorant l'existence d'autres méthodes de calcul, l'appelante a acquitté la taxe selon la valeur déterminée. L'avocat de cette dernière a donc soutenu qu'il y a eu erreur de droit ou de fait et que l'appelante devrait pouvoir recouvrer la taxe, citant à ce propos la cause *Jack Herdman Limited c. M.R.N.*⁷, portant sur une demande de remboursement de la taxe, où la Cour a statué en ces termes⁸ :

La requérante a payé la taxe, non à cause d'une entente avec les raffineurs, mais parce que le Ministère l'avait avisée qu'elle le devait. La requérante a payé la taxe par erreur parce qu'elle s'y croyait obligée par la loi.

(Traduction)

L'avocat a soutenu que l'appelante s'est fondée sur les conseils reçus, qu'elle ignorait l'existence d'autres méthodes et qu'elle a acquitté la taxe selon la méthode de la valeur déterminée, ce qui constitue manifestement une erreur au sens de l'article 44, tant parce qu'il existe une façon de calculer la taxe autre que la méthode de la valeur déterminée qu'en raison de la réduction de la taxe exigible résultant de l'application de la méthode de la juste valeur marchande. Les erreurs ont donc amené l'appelante à verser, en taxes, au delà de 100 000 \$ de plus qu'elle n'aurait été tenue de payer en vertu de l'autre méthode.

Cinquièmement, l'appelante a soutenu qu'un choix ne peut être exécutoire que si l'intéressé est parfaitement conscient des répercussions juridiques et financières de sa décision. D'après les faits soumis, le choix de l'appelante n'est pas valable parce qu'elle ignorait à la fois qu'il existait d'autres méthodes et que le gouvernement allait majorer unilatéralement, au milieu de l'année, les valeurs qu'elle utilisait. Or, cette majoration unilatérale instaurée par l'intimé en pleine période de pointe du contribuable, dérogeait au principe «de façon constante» prôné par l'intimé lui-même. L'appelante a soutenu que la cause *Hadler Turkey Farms Inc. c. la Reine*⁹, sur laquelle l'intimé s'appuie pour refuser la modification d'un choix, ne s'applique pas parce qu'elle porte sur un changement de méthode effectué après la fin du

7. (1983) 48 N.R. 144 (C.A.F.).

8. *Supra*, note 6, p. 154.

9. (1985) 86 D.T.C. 6013.

délai de présentation d'une déclaration révisée. Dans le cas présent, l'article 44 de la Loi stipule qu'à tout moment au cours du délai législatif, un contribuable peut réclamer le remboursement rétroactif de la taxe payée par erreur. Selon l'avocat de l'appelante, c'est ainsi que l'intimé, dans sa décision 550-022, a autorisé un contribuable à utiliser rétroactivement une méthode différente pour obtenir un remboursement de la taxe payée conformément à une méthode autre que celle qu'il aurait pu appliquer. Comme la méthode de la juste valeur marchande est la seule autorisée par la législation, celle fondée sur la valeur déterminée constituant un mécanisme administratif, l'appelante devrait être autorisée à recourir rétroactivement à la méthode de la juste valeur marchande.

Enfin, l'appelante a soutenu que, pour établir les valeurs déterminées, le Ministre a exercé un pouvoir discrétionnaire, et que ce pouvoir ne peut être exercé de façon arbitraire ou aléatoire. À ce propos, l'avocat se réfère à la cause *Herdman*¹⁰. Dans sa décision, la Cour d'appel fédérale a statué que les pouvoirs discrétionnaires conférés à un Ministre ne devraient pas être exercés de façon arbitraire ou aléatoire. L'avocat a également attiré l'attention du Tribunal sur la cause *Vanguard Coatings and Chemicals Ltd. c. le ministre du Revenu national*¹¹, dans laquelle la même cour a statué que les valeurs établies par le Ministre en application de l'article 34 devaient être justes et raisonnables. L'avocat a soutenu que les augmentations touchant les valeurs par tonne, déterminées par le Ministre en juillet 1987, sont nettement injustes. En majorant les valeurs déterminées en 1987, l'intimé a agi de manière injuste et déraisonnable dans la mesure où les valeurs révisées étaient fondées sur les coûts en vigueur en 1985. L'avocat a de plus ajouté que l'appelante a pu démontrer qu'entre 1985 et 1988, le prix du bitume fluide a fortement chuté, le coût de fabrication de l'asphalte ayant également régressé. Dans ces conditions, les valeurs déterminées devraient être rajustées à la baisse pour être raisonnables.

L'intimé a aussi présenté une série d'arguments. D'abord, il a soutenu que les valeurs ne peuvent être déterminées en application de l'article 28 de la Loi que si les marchandises taxables sont destinées à l'usage propre, et non à la vente. À ce propos, l'avocat de l'intimé a déclaré que, d'après le Communiqué 110/TI du 23 mai 1985, le Ministère considère que les mélanges asphaltiques fournis dans le cadre de contrats de fourniture et d'installation sont réputés vendus, et non destinés à l'usage propre. Par conséquent, les méthodes agréées en vertu des Communiqués 110/TI et 110-1/TI sont des mécanismes administratifs adoptés pour disposer d'un équivalent au prix de vente.

L'avocat de l'intimé a allégué que le Ministère acceptera que la taxe de vente soit calculée à l'aide de l'une ou l'autre de ces méthodes administratives, pourvu que les conditions suivantes soient respectées, comme étant l'équivalent du prix de vente de l'asphalte. Le contribuable peut aussi verser la taxe sur le prix de vente réel établi en conformité avec l'article 26¹² de la Loi. L'une des conditions prévoit que la méthode retenue doit être utilisée d'une façon constante pendant au moins un an. Par ailleurs, le contribuable ne peut appliquer la méthode de la juste valeur marchande aux contrats en vertu desquels le client a fourni une partie des matériaux. Cette disposition repose non pas sur le communiqué d'avril 1988, mais sur le Mémoire ET 207 qui requiert l'inclusion du coût de tous les matériaux, exigence qui ne peut être satisfaite lorsque le client fournit une partie des matériaux. Cet aspect n'ayant pas été saisi, un mémoire de clarification a été diffusé. L'avocat a soutenu en outre que le Tribunal n'a pas compétence pour examiner l'application et l'interprétation de ces communiqués, et qu'il ne peut qu'appliquer la loi.

10. *Supra*, note 7.

11. 86 D.T.C. 6342 (C.F., div. de première instance); 88 D.T.C. 6374 (C.A.F.).

12. *Maintenant* art. 42.

Au sujet du choix, l'avocat de l'intimé a ajouté que les éléments de preuve soumis au Tribunal sont contradictoires. Ainsi, le témoin de l'appelante, M. Medlyn, a affirmé n'avoir jamais reçu le Communiqué 110-1/TI, du 23 mai 1985, tandis que le témoin de l'intimé, M. Alexander, a soutenu qu'il avait expliqué diverses méthodes aux représentants de l'appelante. L'avocat a pressé le Tribunal de ne pas rejeter les preuves fournies par M. Alexander, que corrobore M. Bradford au nom de l'appelante, à l'effet qu'il a transmis le communiqué à tous les membres de son Association, dont l'appelante fait partie. De même, l'intimé a incité le Tribunal à accepter le témoignage de M. Sitka qui a affirmé, qu'il a expédié les deuxième et troisième communiqués aux fabricants agréés d'asphalte, y compris à l'appelante. M. Medlyn a aussi répété qu'il n'a jamais reçu ces documents.

L'avocat a soutenu qu'il est illogique de la part de l'appelante d'affirmer que Revenu Canada n'était guère disposé à expliquer les autres méthodes de calcul à l'appelante. Le Ministère a communiqué avec l'Ontario Hot Mix Producers' Association, qui a diffusé les communiqués à ses membres. En outre, le Ministère a dépêché un agent d'agrément pour expliquer le régime. Ici encore, il serait illogique que ce dernier n'ait pas en main le communiqué pertinent. L'avocat a soutenu que le témoin de l'appelante lui-même, M. Bradford, a déclaré que la plupart des membres de l'Association ont utilisé la méthode de la valeur déterminée, la jugeant pratique et facile à appliquer. Le fait que certains d'entre eux aient appliqué une autre méthode confirme que l'industrie avait pris connaissance d'autres mécanismes.

L'avocat de l'intimé a ajouté que le Tribunal devrait rejeter l'argument de l'appelante, qui soutient que, contrairement à la méthode de la juste valeur marchande, celle fondée sur la valeur déterminée n'était pas sanctionnée par la législation. Il a répété que les deux méthodes étaient acceptables du point de vue administratif afin d'en arriver à un équivalent du prix de vente.

Enfin, l'avocat a affirmé que l'intimé n'a pas exercé les pouvoirs discrétionnaires qui lui sont conférés par l'article 28 de la Loi de façon arbitraire ou aléatoire. Si le Ministre exerce son pouvoir en vertu de l'article 28, il doit le faire de façon raisonnable. Mais l'avocat a précisé que l'article 28 ne s'appliquait pas à cette cause. En outre, l'avocat a soutenu que l'argument au sujet de la baisse des coûts de production était irrecevable; ce qui importe, ce n'est pas le coût de production, mais le prix de vente.

L'avocat a souligné que M. Medlyn, témoignant pour l'appelante, a déclaré que les prix de liste sont demeurés stables ou ont légèrement grimpé, bien qu'ils aient pu donner droit à des rabais. Quant aux critiques au sujet des valeurs réelles établies par l'intimé, l'avocat a affirmé qu'aux fins d'établir les valeurs, il était raisonnable de tenir compte des données antérieures plutôt que de chercher à prévoir l'avenir. Les valeurs utilisées par l'intimé, qui lui avaient été transmises par l'Ontario Hot Mix Producers' Association, indiquaient que le prix du bitume fluide semblait en baisse, mais ne démontraient pas que celui de l'asphalte fabriqué faisait de même.

DÉCISION

Le présent appel comporte beaucoup de points litigieux qui ont été mentionnés et discutés. Le point important à déterminer est cependant de savoir si l'appelante a commis une erreur qui pourrait justifier l'intervention du Tribunal pour rectifier la situation d'après le mandat qui lui est confié par la Loi.

Après avoir soigneusement examiné les éléments de preuve et les arguments des deux parties, le Tribunal conclut que l'appelante a payé des taxes par erreur et a donc droit à un remboursement en conformité avec l'article 44 de la Loi.

L'article en question prévoit un remboursement lorsqu'un montant a été payé «par erreur de fait ou de droit ou autrement». Le mot «autrement», en tant que qualificatif du mot erreur dans l'article 44 a un sens suffisamment large pour couvrir, à notre avis, une erreur du contribuable dans le choix d'une méthode de calcul de la taxe en se fondant sur des concessions ou pratiques administratives, lorsqu'elles sont disponibles.

L'appelante a soutenu qu'une erreur a été commise parce qu'elle a omis de modifier son choix de méthode de calcul de la taxe à partir de janvier 1987 pour se fonder sur la méthode de la juste valeur marchande prévue par les communiqués de l'Accise pertinents et le Mémoire ET 207. L'appelante a indiqué d'abord qu'elle n'était pas au courant (jusqu'au milieu de 1987) de l'existence d'une autre méthode de calcul de la taxe que la méthode de la valeur déterminée et ensuite, de la diminution du montant à payer si les remises étaient basées sur la méthode de la juste valeur marchande (probablement jusqu'à ce que les calculs soient faits selon les deux méthodes, à la fin de 1987). L'appelante a soutenu qu'en conséquence il y a eu une erreur de fait, de droit ou autrement.

Le Tribunal a entendu des arguments contradictoires sur les conseils et les communiqués reçus de l'intimé concernant les diverses méthodes offertes pour calculer la taxe. L'appelante a soutenu qu'elle avait payé les taxes en se fondant sur la méthode de la valeur déterminée sur les conseils de l'intimé qui n'a fait aucun effort pour lui signaler l'existence d'autres méthodes de calcul de la valeur imposable. L'appelante a de plus soutenu qu'elle n'a pas appris l'existence de ces méthodes avant le milieu de 1987 lorsque les valeurs déterminées sont passées de 25 \$ à 30 \$. D'autre part, l'intimé soutient que le fonctionnaire de Revenu Canada a effectivement expliqué les diverses méthodes aux représentants de l'appelante.

Le Tribunal est d'avis que l'appelante savait ou aurait dû savoir, avant 1987, qu'il existait diverses méthodes de calcul de la taxe de vente. L'appelante est membre de l'Ontario Hot Mix Producers' Association qui reçoit les Communiqués de l'Accise se rapportant à la taxe applicable à l'asphalte et qui les communique à ses membres, dont l'appelante. Le secrétaire exécutif de l'Association a confirmé que certains membres utilisent une méthode autre que celle de la valeur déterminée.

Ce qui est important, cependant, c'est que l'appelante n'était pas au courant, au début de 1987, des implications financières de l'application d'une méthode plutôt qu'une autre pour le reste de l'année. Les renseignements nécessaires au calcul des taxes à payer pour l'année 1987 par l'application d'une méthode plutôt qu'une autre n'ont été connus que tard dans la saison de pavage de 1987. D'abord, les valeurs déterminées établies par le Ministère, avec effet en juillet 1987, n'ont été connues qu'en avril 1987. Ensuite, la saison de 1987 était assez avancée avant que les coûts de production réels ou même estimés devant servir au calcul de la juste valeur marchande ne soient disponibles. En conséquence, l'appelante n'a pas pu faire un choix éclairé au début de 1987 quant au choix d'une méthode de calcul de la taxe. Elle ne connaissait pas toutes les conséquences financières d'un tel choix. Ce n'est qu'après avoir analysé les résultats financiers des divers méthodes qu'une personne peut faire un choix éclairé. Le Tribunal constate que les Communiqués de l'Accise pertinents permettent au contribuable de choisir entre plusieurs méthodes pour le calcul de la taxe payable sur le bitume fluide. Une méthode doit être utilisée de façon constante pendant au moins 12 mois. Rien n'indique que le choix fait soit irrévocable, du moins pas au cours du délai de deux ans prévu par l'article 44 pour la demande de remboursement. La seule exigence est que la méthode sélectionnée soit appliquée de façon constante pendant 12 mois.

Le Tribunal conclut donc que l'appelante a commis une erreur au début de 1987 en sélectionnant la méthode de la valeur déterminée plutôt que la méthode de la juste valeur marchande prévue par les

Communiqués de l'Accise pertinents parce que cette dernière comporte un fardeau financier moins onéreux.

Il est clair que la loi prévoit un remboursement lorsque des sommes d'argent ont été payées par erreur. Lorsqu'il y a effectivement eu erreur, le Tribunal est d'avis qu'aucune disposition de la Loi n'empêche un contribuable de demander, dans les délais prévus par l'article 44, de calculer de nouveau le montant des taxes à payer en utilisant une autre méthode de calcul autorisée par le Ministre dans certaines circonstances.

Dans la cause qui nous intéresse, l'appelante a présenté une demande en avril 1988 pour obtenir un remboursement de la taxe pour la période allant du 1^{er} janvier 1987 au 31 décembre 1987 seulement. La demande de remboursement est fondée sur une valeur imposable déterminée en conformité avec la méthode de la juste valeur marchande qui était autorisée comme solution de remplacement dans le Communiqué de l'Accise 110/TI.

Le principal argument avancé par l'intimé pour justifier le rejet de la demande de remboursement de l'appelante est qu'il s'agit d'une demande d'ajustement rétroactif de la taxe. Le Tribunal n'est pas d'accord avec cet argument. Sur ce point, le Tribunal note que l'intimé a changé d'avis deux fois.

En effet, selon les preuves présentées, l'intimé s'est dit prêt, à un moment donné, à permettre à l'appelante de calculer de nouveau la taxe de vente à payer en se fondant sur la méthode de la juste valeur marchande. Par la suite, l'intimé a refusé la demande sous prétexte qu'une fois qu'une méthode a été choisie, elle doit être appliquée «de façon constante». Selon le Communiqué de l'Accise 110-1/TI publié en avril 1987, il faut entendre par cela une période d'au moins un an. Mais, dans son motif du rejet de la demande de remboursement de l'appelante, l'intimé a ajouté que lorsqu'une méthode a été choisie, il n'est pas possible de procéder à un ajustement rétroactif.

Selon l'intimé, les Communiqués de l'Accise pertinents permettent l'application de diverses méthodes pour calculer la taxe mais prévoit qu'une fois qu'une méthode a été choisie, elle doit être appliquée de façon constante pendant au moins un an. À la fin d'une période de 12 mois, un contribuable peut choisir, en tout temps, d'appliquer une autre méthode pendant au moins un an. Cependant, le Tribunal est d'avis, qu'une interprétation réelle de l'expression «de façon constante» ne devrait pas empêcher un contribuable, qui s'est trompé au moment de faire le choix, de choisir une autre méthode de calcul, tout en respectant le délai réglementaire de deux ans, pour une période d'un an si la nouvelle méthode sélectionnée reflète davantage ou avec plus de précision la situation réelle du contribuable. D'après les éléments de preuve qui ont été présentés dans cette cause, le calcul de la taxe selon la méthode de la juste valeur marchande est justifié si toutes les conditions du Mémoire ET 207 sont respectées. Le Tribunal est d'avis que l'article 44, en accordant au contribuable deux ans pour demander un remboursement, permet par le fait même, la possibilité d'accorder un ajustement rétroactif. Pour ces raisons, le Tribunal est d'avis que l'intimé a fait erreur en décidant que l'appelante ne pouvait pas, de façon rétroactive, changer la méthode de calcul de la taxe payable.

Le deuxième motif de rejet donné par l'intimé est que la méthode de la juste valeur marchande prévue par le Mémoire ET 207 ne s'applique pas lorsqu'un client fournit une partie des matériaux, comme dans le cas de certains contrats de l'appelante. La preuve a démontré que, dans les cas se rapportant au présent appel, l'asphalte a été fabriqué dans le cadre de l'exécution de deux types de contrats de fourniture et d'installation : le premier lorsque le fabricant fournit tous les matériaux au client et le deuxième lorsque le client fournit une partie des matériaux, dans ce cas, le bitume fluide.

Il semble qu'une lecture attentive de l'article 4 du Mémorandum ET 207 permettrait d'établir que la méthode de la juste valeur marchande s'applique uniquement si le fabricant fournit tous les matériaux.

Le Mémorandum ET 207 est en vigueur depuis le 1^{er} juillet 1977 et la méthode en question était offerte uniquement dans ces cas depuis cette date. Le Tribunal est d'avis que le Communiqué de l'Accise 110-2/TI ne fait que répéter que lorsqu'un client fournit une partie des matériaux se rapportant à un contrat de fourniture et d'installation, le fabricant agréé qui produit des mélanges asphaltiques de pavage n'est pas autorisé à appliquer la méthode de la juste valeur marchande. Dans les cas où il s'agit de ce deuxième type de contrat, le Communiqué de l'Accise 110-2/TI précise que les fabricants peuvent recourir à n'importe quelle autre méthode de calcul énoncée au paragraphe 4 C) du Communiqué de l'Accise 110-1/TI. En conséquence, le Tribunal conclut que l'intimé avait raison en disant que la méthode de la juste valeur marchande prévue par le Mémorandum ET 207 ne s'appliquait pas lorsqu'un client fournit une partie des matériaux.

Le Tribunal conclut donc que l'appelante peut, de façon rétroactive, changer sa méthode de calcul de la taxe pour adopter la méthode de la juste valeur marchande, mais uniquement à l'égard des ventes de mélanges asphaltiques de pavage faites dans le cadre des contrats prévoyant la fourniture et l'installation où l'appelante a fourni tous les matériaux.

CONCLUSION

Pour ces raisons, le Tribunal admet l'appel en partie et renvoie l'affaire au Ministre pour réexamen fondé sur le fait que l'appelante a droit à un remboursement calculé en utilisant la méthode de la juste valeur marchande, mais uniquement à l'égard des ventes pendant 1987 de mélanges asphaltiques de pavage dans le cadre de contrats de fourniture et d'installation où l'appelante a fourni tous les matériaux.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre président

John C. Coleman

John C. Coleman
Membre

Robert J. Bertrand, c.r.

Robert J. Bertrand, c.r.
Membre