

Ottawa, le mercredi 31 août 1994

Appels n^{os} AP-93-140 et AP-93-142

EU ÉGARD À des appels entendus les 24 et 25 mars 1994 aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15;

ET EU ÉGARD À des décisions rendues par le ministre du Revenu national le 11 juin 1993 concernant des avis d'opposition signifiés aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

J P L INTERNATIONAL DIFFUSION INC.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

Les appels sont rejetés.

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey
Membre président

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh
Membre

Lise Bergeron

Lise Bergeron
Membre

Nicole Pelletier

Nicole Pelletier
Secrétaire intérimaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appels n^{os} AP-93-140 et AP-93-142

J P L INTERNATIONAL DIFFUSION INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Les présents appels sont interjetés aux termes de l'article 81.19 de la Loi sur la taxe d'accise à l'égard de deux déterminations du ministre du Revenu national. L'appelant a vendu certains produits capillaires qu'il a fabriqués à des personnes qui étaient réputées, aux termes de l'alinéa d) de la définition de «fabricant ou producteur» au paragraphe 2(1) de la Loi sur la taxe d'accise, être des fabricants ou des producteurs et qui étaient également des fabricants titulaires de licence sous le régime de la Loi sur la taxe d'accise. L'appelant a payé la taxe de vente sur ces marchandises. Toutefois, aux termes de l'alinéa 50(5)g) de la Loi sur la taxe d'accise, l'appelant n'était pas redevable de la taxe sur ces ventes. L'appelant a prétendu qu'il avait payé la taxe de vente par erreur et a demandé un remboursement. La demande de remboursement faite par l'appelant a été rejetée. La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si l'appelant a payé la taxe de vente par erreur.

DÉCISION : *Les appels sont rejetés. Pendant toute la période en cause, il existait une disposition de rechange visant le paiement de la taxe de vente aux termes de laquelle l'appelant aurait pu choisir de payer la taxe sur certaines de ses ventes, même s'il n'était pas tenu par la loi de le faire. De l'avis du Tribunal, la principale question à trancher dans ces appels consiste à déterminer si, en payant la taxe de vente qu'il n'était pas tenu par la loi de payer, l'appelant croyait, à tort, que la loi l'obligeait à le faire ou si l'appelant était au courant de la disposition de rechange concernant le paiement de la taxe de vente et avait, de son gré, opté pour cette disposition. D'après les éléments de preuve produits, le Tribunal conclut que l'appelant était au courant de la disposition de rechange concernant le paiement de la taxe de vente et qu'il a, de son gré, choisi de verser la taxe de vente conformément à cette disposition.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Dates de l'audience : Les 24 et 25 mars 1994
Date de la décision : Le 31 août 1994

Membres du Tribunal : Charles A. Gracey, membre président
Sidney A. Fraleigh, membre
Lise Bergeron, membre

Avocat pour le Tribunal : John L. Syme

Greffier : Janet Rumball

Ont comparu : Paul E. Hawa, pour l'appelant
Stéphane Lilkoff, pour l'intimé

Appels n^{os} AP-93-140 et AP-93-142

J P L INTERNATIONAL DIFFUSION INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : CHARLES A. GRACEY, membre président
SIDNEY A. FRALEIGH, membre
LISE BERGERON, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Les présents appels sont interjetés aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) à l'égard de deux déterminations du ministre du Revenu national. Les deux déterminations portent sur la demande faite par l'appelant en vue d'obtenir le remboursement de la taxe de vente qu'il prétend avoir payée par erreur. Les appels sont essentiellement identiques, la seule différence étant que l'appel n^o AP-93-140 porte sur la taxe payée sur les ventes de l'appelant pendant la période allant du 1^{er} novembre 1988 au 30 juin 1989, alors que l'appel n^o AP-93-142 porte sur la taxe payée sur les ventes de l'appelant pendant la période allant du 1^{er} juillet 1989 au 30 novembre 1990.

L'appelant exploite une entreprise de fabrication et de vente de divers produits capillaires qui, selon les deux parties, sont des «cosmétiques» au sens du paragraphe 2(1) de la Loi. Au cours des périodes en cause, l'appelant a vendu des marchandises qu'il a fabriquées à des distributeurs et des salons de beauté, entre autres. Pendant toutes les périodes en cause, l'appelant était un fabricant titulaire de licence sous le régime de la Loi. L'alinéa 50(1)a) de la Loi impose une taxe de consommation ou de vente sur le prix de vente de marchandises produites ou fabriquées au Canada, taxe qui est payable par le producteur ou le fabricant de ces marchandises. Toutefois, l'alinéa 50(5)g) de la Loi prévoit une exception à l'application de l'alinéa 50(1)a) et renferme les dispositions suivantes :

Par dérogation au paragraphe (1), la taxe de consommation ou de vente n'est pas exigible sur les marchandises suivantes :

[...]

g) celles vendues à une personne, ou importées par une personne, visée à l'alinéa d) de la définition de «fabricant ou producteur» au paragraphe 2(1) qui est un fabricant titulaire de licence sous le régime de la présente loi, si elles sont des cosmétiques.

L'alinéa 50(5)g) de la Loi, ainsi que l'alinéa d) de la définition de «fabricant ou producteur» au paragraphe 2(1) de la Loi, exclut certaines des ventes de l'appelant aux distributeurs et aux salons de beauté en application de l'alinéa 50(1)a) de la Loi. En fait, l'alinéa 50(5)g) oblige les distributeurs et les salons de beauté à payer la taxe de vente sur ces marchandises au moment de leur revente. Malgré les dispositions de la Loi, à la fin des années 70, le ministère du Revenu national (Revenu Canada) a négocié avec l'Allied Beauty Association (l'ABA) une disposition

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

de rechange² visant le paiement de la taxe de vente (la disposition fiscale de rechange). Aux termes de cette disposition, nonobstant les dispositions de la Loi, un fabricant de cosmétiques peut vendre ses marchandises à des distributeurs en incluant le montant de la taxe dans le prix. La taxe de vente perçue par le fabricant est ensuite versée à Revenu Canada. Au moment de la revente des marchandises à un tiers par le distributeur, celui-ci paie la taxe de vente sur la différence entre le prix de vente des marchandises au tiers et le prix d'achat des marchandises au fabricant.

Voici un exemple qui permet d'illustrer le fonctionnement de la disposition fiscale de rechange. Si un fabricant vendait des marchandises à un distributeur aux termes de cette disposition, il incluait dans le prix demandé au distributeur (p. ex. 10 \$) la taxe de vente calculée au taux en vigueur (p. ex. 13,5 p. 100). Le fabricant versait ensuite la taxe perçue à Revenu Canada. Au moment de la revente des marchandises, le distributeur ne versait à Revenu Canada que la taxe de vente sur le montant de la «majoration». Grâce à l'application de cette disposition, le montant total de la taxe de vente dû sur le prix de vente du distributeur était payé à Revenu Canada, quoiqu'en deux versements.

L'appelant a vendu les produits qu'il a fabriqués à des personnes qui étaient réputées, aux termes de l'alinéa *d*) de la définition de «fabricant ou producteur» au paragraphe 2(1) de la Loi, être des fabricants ou des producteurs et qui étaient également des fabricants titulaires de licence sous le régime de la Loi. L'appelant a payé la taxe de vente sur ces marchandises. Toutefois, aux termes de l'alinéa 50(5)g) de la Loi, l'appelant n'était pas redevable de la taxe sur les ventes effectuées à des réputés fabricants.

La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si l'appelant a versé par erreur la taxe sur des ventes qui, aux termes de l'alinéa 50(5)g) de la Loi, n'étaient pas assujetties à la taxe.

M. Jean-Pierre Louis, président de J P L International Diffusion Inc. (JPL), a témoigné en faveur de l'appelant. Il a déclaré avoir fondé l'entreprise en 1987. Il a également indiqué qu'il avait été auparavant, pendant une période de cinq ou six ans, représentant commercial pour le compte de Guay Beauté Inc., un distributeur de produits capillaires. Selon M. Louis, pendant qu'il était au service de Guay Beauté Inc., il n'a jamais eu l'occasion de discuter de la question de la taxe de vente avec ses clients. Il a en outre indiqué que, dans le cadre de la création et de l'exploitation de JPL, il n'a jamais consulté d'avocats ou de comptables agréés relativement à des questions fiscales. Il a également affirmé que, bien que JPL soit membre de l'ABA et qu'il ait assisté de temps à autre à diverses réunions de l'ABA, il n'a jamais discuté de l'assujettissement de l'appelant à la taxe de vente avec un représentant de l'ABA. M. Louis a ajouté que, bien qu'il existe des liens amicaux et étroits entre les membres de l'industrie des soins capillaires, il n'a jamais demandé à d'autres fabricants ou distributeurs s'ils payaient la taxe de vente et quelle méthode ils employaient pour la payer.

M. Louis a également déclaré que, en 1988, JPL a fait l'acquisition d'une société appelée Clajac Distributors Ltd. (Clajac) qui exploitait également une entreprise de fabrication et de vente de produits capillaires. Il a indiqué qu'il n'avait pas discuté avec les dirigeants de Clajac de leur façon de traiter le paiement de la taxe de vente.

2. Cette disposition est décrite dans le Communiqué de l'Accise 58/T1, *Personnes qui vendent des cosmétiques à des utilisateurs professionnels*, ministère du Revenu national, Douanes et Accise, juillet 1981.

Finalement, M. Louis a déclaré que l'appelant a versé la taxe de vente parce qu'il se croyait obligé de le faire.

M. Emad Raphaël, vice-président, Finances, de JPL, a également témoigné pour le compte de l'appelant. Il a indiqué qu'il était responsable de toutes les questions comptables et financières de l'appelant, y compris le versement de la taxe de vente. M. Raphaël a déclaré que, au moment de la création de JPL, il avait rencontré un fonctionnaire de Revenu Canada qui lui avait indiqué que l'appelant serait tenu de verser la taxe de vente sur le prix de vente de ses marchandises.

M. Raphaël a également présenté un témoignage concernant les circonstances entourant la découverte de la prétendue erreur. Il a indiqué que, à l'automne de 1990, Ninecan Management Inc. (Ninecan), une firme d'experts-conseils, a offert d'examiner les registres de JPL pour déterminer si l'appelant pouvait économiser sur ses divers versements de taxes et de droits. M. Raphaël a accepté de laisser Ninecan examiner les registres de l'appelant. M. Ali Hirji, de Ninecan, s'est ensuite rendu dans les locaux de l'appelant et a examiné ses registres. À ce moment-là, M. Hirji a informé M. Raphaël que l'appelant n'était pas redevable de la taxe sur ses ventes à des personnes visées à l'alinéa 50(5)g) de la Loi. M. Raphaël a témoigné qu'il avait été stupéfait d'apprendre cette nouvelle et avait immédiatement avisé M. Louis. Il avait donc été décidé, à ce moment-là, de soumettre tous les registres des ventes et toutes les formules de versement de l'appelant à l'examen de Ninecan, qui préparerait une demande de remboursement à l'intention de Revenu Canada.

Au cours du contre-interrogatoire, M. Raphaël a indiqué que Revenu Canada lui avait envoyé une lettre à la suite de sa rencontre, dont il a été question précédemment, avec l'un des fonctionnaires de Revenu Canada. M. Raphaël a déclaré avoir la lettre dans ses dossiers, mais ne pas l'avoir apportée à l'audience.

M. Hirji a également témoigné pour le compte de l'appelant. Son témoignage concernant la découverte de la prétendue erreur concordait avec celui de M. Louis et de M. Raphaël.

M. Joseph P. Iannuzzi, président de Wella Canada, Inc., a témoigné pour le compte de l'intimé. Outre qu'il a été président de l'ABA de 1985 à 1987, M. Iannuzzi a déclaré avoir fait partie du conseil d'administration de l'ABA de façon intermittente au cours des 20 dernières années. M. Iannuzzi a dressé l'historique de la taxe de vente telle qu'elle s'applique aux produits capillaires depuis les années 70 et, plus particulièrement, a décrit la disposition fiscale de rechange négociée par Revenu Canada et l'ABA. Au cours du contre-interrogatoire, M. Iannuzzi a indiqué qu'il n'avait jamais discuté de la disposition fiscale de rechange avec un employé de JPL. Il s'est dit d'avis que l'appelant n'aurait pas eu de raison d'être au courant de la disposition, étant donné que JPL a été fondée après la négociation et l'entrée en vigueur de la disposition fiscale de rechange.

M. Kenneth Wise, président de Can-Rad Beauty Limited et de Meter Beauty Products Limited, a également témoigné pour le compte de l'intimé. Les deux entreprises distribuent des produits de beauté pour usage professionnel à des salons de coiffure et des centres de culture physique. M. Wise a déclaré que les fabricants, comme l'appelant, avaient pour pratique courante d'inclure la taxe de vente dans les prix qu'ils demandaient aux distributeurs. Can-Rad Beauty Limited et Meter Beauty Products Limited ont acheté toutes deux des marchandises à l'appelant. Selon M. Wise, la taxe de vente était, à sa connaissance, incluse dans le prix des marchandises que ces deux entreprises achetaient à l'appelant. Il a également indiqué qu'il n'avait jamais discuté de la question du paiement de la taxe de vente avec l'appelant.

Finalement, M. Pierre Héту, contrôleur de Guay Beauté Inc., a témoigné pour le compte de l'intimé. M. Héту a indiqué qu'il n'avait aucune preuve que l'appelant était au courant de la disposition fiscale de rechange. Cependant, tout comme M. Wise, il a signalé que la disposition fiscale de rechange était bien connue et était appliquée sur une vaste échelle au sein de l'industrie des soins capillaires.

Le Tribunal est d'avis que certaines questions ne sont pas contestées dans les présents appels. Premièrement, au cours des périodes en cause, l'appelant n'était pas redevable, aux termes de la Loi, de la taxe sur les ventes de produits capillaires qu'il fabriquait à des personnes visées à l'alinéa 50(5)g) de la Loi. Deuxièmement, l'appelant a versé la taxe sur toutes ses ventes de produits capillaires, y compris les ventes à des personnes visées à l'alinéa 50(5)g) de la Loi. Même si l'appelant n'était pas tenu par la Loi de verser la taxe sur ces ventes, cette façon de procéder était tout à fait conforme à la disposition fiscale de rechange négociée par Revenu Canada et l'ABA.

La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si l'appelant, en payant la taxe sur ses ventes à des personnes visées à l'alinéa 50(5)g) de la Loi, a payé la taxe de vente par erreur. La plaidoirie de l'avocat de l'intimé et de l'avocat de l'appelant a porté principalement sur la nature de l'erreur envisagée par l'article 68 de la Loi. Les deux avocats ont également présenté des arguments concernant la question de savoir si les dirigeants de l'appelant étaient au courant de la disposition fiscale de rechange au moment où ce dernier a versé la taxe de vente qu'il prétend avoir payée par erreur. D'après ces arguments, le Tribunal est d'avis que ces appels portent sur une seule question de fait. Si l'appelant, en versant la taxe de vente, était au courant de la disposition fiscale de rechange et a, de son gré, opté pour cette disposition, il ne peut être affirmé qu'il a versé la taxe de vente par erreur. Par contre, si l'appelant a versé la taxe de vente parce qu'il croyait, à tort, être tenu par la Loi de le faire, alors il a versé la taxe par erreur et a droit à un remboursement.

Il est difficile de déterminer ce que les dirigeants de l'appelant savaient ou croyaient au moment où la taxe de vente a été versée. Cela est particulièrement vrai à la lumière du fait que la taxe de vente peut avoir été versée tant parce que les dirigeants de l'appelant se croyaient, à tort, tenus par la loi de le faire que parce qu'ils étaient au courant de la disposition fiscale de rechange et ont, de leur gré, opté pour cette disposition. Dans de tels cas, le Tribunal doit tenter de déterminer, compte tenu de toutes les circonstances et des observations faites par les témoins, où se trouve la vérité.

Le Tribunal a tenu compte des témoignages présentés pour le compte de l'appelant, selon lesquels les témoins n'étaient pas au courant de la disposition fiscale de rechange, ainsi que des témoignages présentés pour le compte de l'intimé, selon lesquels la question de la disposition fiscale de rechange n'avait jamais été soulevée avec les dirigeants de l'appelant.

Le Tribunal a également tenu compte du fait que, au moment où la taxe de vente a prétendument été versée par erreur, M. Louis avait déjà travaillé depuis de nombreuses années au sein de l'industrie des soins capillaires. De 1981 à 1987, il a été représentant commercial pour le compte d'un distributeur de produits capillaires. En 1987, il a fondé sa propre entreprise de fabrication de divers produits capillaires, soit JPL. L'appelant n'est pas une entreprise négligeable. Selon ses registres, au cours de la période allant du 1^{er} juillet 1989 au 30 novembre 1990, les ventes de produits capillaires de JPL ont excédé les 10 millions de dollars. En 1988, l'appelant a fait l'acquisition de Clajac, une société située à Abbotsford (Colombie-Britannique). Bref, il est évident, d'après le Tribunal, que M. Louis est un homme d'affaires très compétent et averti. Le Tribunal a également tenu compte du témoignage de M. Louis selon lequel il existe au sein de l'industrie des soins capillaires, c'est-à-dire entre les fabricants, les distributeurs, les salons de beauté et les détaillants, des liens amicaux

et étroits et qu'il avait des rapports soutenus avec de nombreux membres de l'industrie. M. Louis a également indiqué qu'il assistait régulièrement aux réunions de l'ABA, puisque l'appelant en était membre. En outre, les éléments de preuve montrent que la disposition fiscale de rechange était appliquée par un grand nombre de fabricants et de distributeurs.

Compte tenu de tous les éléments de preuve, le Tribunal n'est pas persuadé que l'appelant a versé la taxe de vente par erreur. À la lumière du fait que la disposition fiscale de rechange était appliquée de façon courante au sein de l'industrie des soins capillaires et du fait que les dirigeants de l'appelant travaillaient tous les deux dans cette industrie depuis longtemps, il faudrait que des éléments de preuve convaincants soient présentés au Tribunal pour le persuader que l'appelant n'était pas au courant de l'existence de la disposition fiscale de rechange. Le Tribunal est d'avis que de tels éléments de preuve n'ont pas été présentés. La lettre que M. Raphaël a reçue de Revenu Canada, si l'appelant l'avait déposée en preuve, aurait pu être utile au Tribunal à cet égard. D'après les éléments de preuve produits, le Tribunal conclut que l'appelant était au courant de la disposition fiscale de rechange et qu'il a, de son gré, décidé de verser la taxe de vente conformément à cette disposition.

Plus précisément, le Tribunal tient à affirmer qu'il est d'avis que la disposition fiscale de rechange n'avait pas force de loi et que l'appelant n'était aucunement tenu de mener ses affaires conformément à cette disposition. Si l'appelant n'avait pas voulu percevoir la taxe de vente et la verser à Revenu Canada, il aurait été tout à fait en droit de ne pas opter pour la disposition. Toutefois, comme il a, de son gré, choisi d'appliquer la disposition, l'appelant ne peut maintenant déclarer qu'il a versé la taxe par erreur.

Pour les motifs qui précèdent, les appels sont rejetés.

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh

Membre

Lise Bergeron

Lise Bergeron

Membre

MOTIFS DISTINCTS DU MEMBRE GRACEY

Je souscris à l'opinion de mes collègues dans cette affaire; toutefois, j'aimerais décrire la cause d'une manière quelque peu différente. En termes simples, je ne crois pas que la principale question en litige consiste à déterminer si l'appelant était ou non au courant de l'existence de la disposition fiscale de rechange dont il a été question dans les motifs de la majorité. Les éléments de preuve montrent clairement que l'appelant a appliqué la disposition établie par Revenu Canada et l'ABA, disposition recherchée par cette dernière et conçue pour répondre à ses besoins. À mon avis, l'application de cette disposition empêche absolument tout utilisateur de prétendre qu'il a versé des taxes par erreur. Il faut se rendre compte que, en recourant à la disposition fiscale de rechange, l'appelant a effectivement versé les taxes qu'il n'était pas tenu par la loi de verser, mais qu'il a également inclus le montant de la taxe dans son prix de vente conformément à la disposition fiscale de rechange. Ainsi, je ne puis convenir que l'appelant a versé des taxes par erreur; qu'il l'ait fait en connaissance de cause ou non ne changerait rien à cette conclusion.

Cette cause se distingue de l'arrêt *Jack Herdman Limited c. Le ministre du Revenu national*³ invoqué par l'appelant étant donné que, dans cette dernière cause, Revenu Canada avait contraint l'appelant à verser les taxes après la vente exonérée de taxe de marchandises à l'égard desquelles l'appelant n'était pas redevable de la taxe.

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre président

3. Cour d'appel fédérale, non publié, n° du greffe A-682-81, le 25 mai 1983.