

Ottawa, le mercredi 31 août 1994

Appel n° AP-93-272

EU ÉGARD À un appel entendu le 18 avril 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 une décision rendue par le ministre du Revenu national le 12 juillet 1993 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

**ENTRE**

**DELCAN CORPORATION**

**Appelant**

**ET**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

**DÉCISION DU TRIBUNAL**

L'appel est admis.

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh  
Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau  
Membre

Desmond Hallissey

Desmond Hallissey  
Membre

Nicole Pelletier

Nicole Pelletier  
Secrétaire intérimaire

**RÉSUMÉ OFFICIEUX**

**Appel n° AP-93-272**

**DELCAN CORPORATION**

**Appelant**

**et**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

*L'appelant et sa filiale, Delcan International Corporation, fournissent des services d'ingénieurs-conseils au Canada et à l'étranger. Dans le cadre de ses activités, la filiale de l'appelant a accepté de fournir à son client, Martin International, du matériel et des logiciels informatiques pour livraison à Hong Kong. La filiale de l'appelant a importé du matériel informatique au Canada uniquement afin d'en faire l'essai et a ensuite exporté les marchandises. Au moment de l'importation, 43 755,03 \$ ont été versés au titre de la taxe de vente fédérale. Après l'exportation des marchandises, l'appelant a demandé un remboursement de la taxe de vente fédérale aux termes de l'article 68.1 de la Loi sur la taxe d'accise, étant donné que les marchandises étaient exportées. La demande de remboursement a été rejetée en partie parce que trois des envois pour exportation ont été faits après l'entrée en vigueur de la taxe sur les produits et services. L'appelant a soutenu que sa demande de remboursement pouvait être considérée comme une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire aux termes du paragraphe 120(3) de la Loi sur la taxe d'accise. La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si la demande de remboursement faite par l'appelant a été rejetée à juste titre.*

**DÉCISION :** *L'appel est admis. Le Tribunal conclut qu'au moment de la détermination, l'article 68.1 de la Loi sur la taxe d'accise s'appliquait toujours. Le 13 mai 1992, date de la détermination, le rejet de la demande de remboursement telle que produite, ne s'appuyait sur aucun fondement juridique valable, puisque le paragraphe 70.1(3) de la Loi sur la taxe d'accise, qui limite le remboursement complet de la taxe de vente fédérale à certaines conditions lorsque les marchandises sont exportées et qu'un remboursement est demandé aux termes de l'article 68.1 de la Loi sur la taxe d'accise, n'a été promulgué qu'en juin 1993.*

*Lieu de l'audience :* Ottawa (Ontario)

*Date de l'audience :* Le 18 avril 1994

*Date de la décision :* Le 31 août 1994

*Membres du Tribunal :* Sidney A. Fraleigh, membre président  
Arthur B. Trudeau, membre  
Desmond Hallissey, membre

*Avocat pour le Tribunal :* Gilles B. Legault

*Greffier :* Anne Jamieson

*Parties :* Sharon A. Bennett, pour l'appelant  
Brian Tittimore, pour l'intimé

Appel n° AP-93-272

**DELCAN CORPORATION**

**Appelant**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

TRIBUNAL : SIDNEY A. FRALEIGH, membre président  
ARTHUR B. TRUDEAU, membre  
DESMOND HALLISSEY, membre

**MOTIFS DE LA DÉCISION**

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*<sup>1</sup> (la Loi) à l'égard d'une détermination rendue par le ministre du Revenu national (le Ministre) qui a eu pour effet de rejeter une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) faite par l'appelant. La détermination a par la suite été ratifiée par le Ministre, d'où le présent appel devant le Tribunal. Conformément à l'article 25 des *Règles du Tribunal canadien du commerce extérieur*<sup>2</sup>, le Tribunal, après avoir fait publier un avis public informant les parties de son intention, a statué sur l'affaire sur la foi des exposés écrits à sa disposition le 18 avril 1994.

La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si la demande de remboursement faite par l'appelant a été rejetée à juste titre. Il faut établir si une demande de remboursement faite aux termes d'un autre article de la Loi peut être considérée comme une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire aux termes du paragraphe 120(3) de la Loi<sup>3</sup> et si le rejet de la demande de remboursement telle que produite s'appuie sur un fondement juridique valable.

Les faits de la présente cause sont tirés des documents au dossier et de l'exposé conjoint des faits déposés par les parties le 7 janvier 1994. L'appelant et sa filiale, Delcan International Corporation, fournissent des services d'ingénieurs-conseils au Canada et à l'étranger. Dans le cadre de ses activités, la filiale de l'appelant a accepté de fournir à son client, Martin International, du matériel et des logiciels informatiques pour livraison à Hong Kong. Conformément à l'entente conclue avec Martin International, la filiale de l'appelant a importé du matériel informatique au Canada uniquement afin d'en faire l'essai. Au moment de l'importation, la filiale de l'appelant a versé 43 755,03 \$ en TVF. Conformément à l'entente, le matériel informatique a été exporté à Hong Kong en quatre envois entre le 12 novembre 1990 et le 18 mars 1991, tel qu'indiqué au tableau suivant.

- 
1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
  2. DORS/91-499, le 14 août 1991, *Gazette du Canada* Partie II, vol. 125, n° 18 à la p. 2912.
  3. L.C. 1990, ch. 45, art. 12.

<u>Date des envois</u>	<u>Année de l'exportation</u>	<u>Valeur des marchandises</u>
Le 12 novembre 1990	1990	101 329,11 \$
Le 6 décembre 1990	1991	210 354,36 \$
Le 18 janvier 1991	1991	101 329,11 \$
Le 18 mars 1991	1991	15 576,52 \$

Les parties ont convenu que le 1<sup>er</sup> janvier 1991 la filiale de l'appelant avait, en inventaire, le matériel informatique des trois derniers envois susmentionnés. De plus, l'appelant et sa filiale avaient convenu que l'appelant pourrait demander, au nom de sa filiale, un remboursement de la TVF payée au moment de l'importation. L'appelant s'est donc adressé au ministère du Revenu national (Revenu Canada) pour obtenir le remboursement. L'appelant a, à cet effet, communiqué avec Revenu Canada, Martin International et le courtier en douane responsable de la transaction. Le 21 mai 1991, l'appelant a fait, aux termes de l'article 68.1 de la Loi, une demande de remboursement de 43 755,03 \$, en faisant valoir que les marchandises sur lesquelles la TVF avait été payée ne devaient pas servir à des fins personnelles au Canada, mais être revendues et exportées. Le 17 juillet 1991, une détermination a rejeté la demande de remboursement en raison du fait que les déclarations d'importation n'étaient pas détaillées et que la demande n'était pas complète.

Le 10 décembre 1991, l'appelant a fait une nouvelle demande de remboursement du même montant et pour les mêmes motifs. Le 24 avril 1992, M. J. Elkabas, un fonctionnaire de Revenu Canada, a visité les locaux de l'appelant pour vérifier la demande. De retour à son bureau, M. Elkabas s'est mis en contact avec l'appelant pour l'informer qu'il aurait dû faire deux demandes distinctes, soit une demande pour les marchandises exportées avant le 1<sup>er</sup> janvier 1991, et une demande pour les marchandises exportées après le 31 décembre 1990. M. Elkabas a aussi fait savoir à l'appelant que la demande concernant les trois derniers envois aurait dû être modifiée pour se conformer aux procédures mises en place avec l'entrée en vigueur de la taxe sur les produits et services (TPS). On a aussi informé l'appelant que la date limite pour faire une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire pour ces envois était le 31 décembre 1991. Le 13 mai 1992, une deuxième détermination approuvait partiellement la demande pour 16 570,24 \$. Le reste du montant, soit 27 184,79 \$, était rejeté parce que les marchandises exportées après le 31 décembre 1990 n'étaient pas admissibles à un remboursement de la TVF. Le 17 juillet 1992, l'appelant signifiait un avis d'opposition concernant cette détermination. Dans cet avis, l'appelant soutenait essentiellement qu'il avait l'impression que la façon de recouvrer la TVF payée sur le matériel informatique importé pour être ensuite exporté consistait à faire une demande de remboursement des droits de douane auprès de Revenu Canada. De plus, Revenu Canada n'a pas informé l'appelant avant avril 1992 du fait que cette façon de procéder n'était pas la bonne. L'appelant a aussi indiqué que ce n'est qu'à cette date, ou aux alentours de cette date, qu'il a été informé de la date limite pour faire une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire.

Le 12 juillet 1993, le Ministre a ratifié la détermination en se fondant sur deux motifs. Le Ministre a d'abord invoqué le délai précisé au paragraphe 120(8) de la Loi et le fait que l'appelant n'avait pas encore fait une demande aux termes du paragraphe 120(3) de la Loi. En deuxième lieu, le Ministre a avancé que l'appelant n'avait pas satisfait aux conditions du paragraphe 70.1(3) de la Loi<sup>4</sup>, une disposition à effet rétroactif concernant les marchandises exportées après 1990. Le Ministre était d'avis que l'appelant n'avait pas satisfait aux conditions

---

4. L.C. 1993, ch. 27, par. 3(1).

de cette disposition aux termes de laquelle un remboursement de taxe prévu à l'article 68.1 de la Loi sera accordé à une personne relativement à des marchandises exportées après 1990 uniquement si : 1) la personne était en possession des marchandises au Canada à la fin de 1990 et n'était pas inscrite aux termes des dispositions sur la TPS de la Loi; ou 2) la personne a importé les marchandises et les avait en sa possession au Canada à la fin de 1990 et n'avait pas droit à un remboursement les concernant aux termes de l'article 120 de la Loi, et les marchandises ont été endommagées ou détériorées avant leur dédouanement, étaient de qualité inférieure à celles pour lesquelles la personne a payé la taxe, étaient défectueuses ou n'étaient pas les marchandises commandées par la personne.

Dans l'argumentation écrite présentée au Tribunal, l'avocate de l'appelant a soutenu qu'il fallait considérer la demande datée du 10 décembre 1991 comme une demande faite aux termes du paragraphe 120(3) de la Loi. Elle a fait valoir que le paragraphe 120(6) rend le paragraphe 72(2) applicable à une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire. Étant donné que le paragraphe 72(2) stipule qu'une demande doit être faite selon la forme prescrite, ce que l'appelant a fait, l'avocate a conclu que l'appelant avait fait une demande aux termes du paragraphe 120(3) de la Loi.

L'avocat de l'intimé a soutenu à cet égard que l'appelant suggère en fait que les paragraphes 72(3) et 120(6) de la Loi soient interprétés de façon à faire de la demande quelque chose qu'elle n'est pas, soit une demande aux termes de l'article 120 plutôt qu'une demande aux termes de l'article 68.1 de la Loi. L'avocat a allégué que le seul effet du paragraphe 120(6) de la Loi est de permettre le recours aux mêmes procédures pour rendre une détermination concernant les demandes de remboursement et pour rendre une détermination concernant les demandes de remboursement de la TVF à l'inventaire faites aux termes de l'article 120 de la Loi. L'avocat a ajouté qu'il existe un formulaire particulier pour faire une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire, mais que l'appelant ne l'a pas utilisé et n'a pas fourni tous les renseignements demandés sur ce formulaire.

L'avocat de l'intimé a expliqué, en outre, que depuis l'entrée en vigueur du paragraphe 70.1(3) de la Loi, une personne n'est pas admissible à un remboursement de taxe aux termes de l'article 68.1 de la Loi pour les marchandises exportées du Canada après le 31 décembre 1990 à moins de répondre aux exigences des alinéas 70.1(3)a) et b) de la Loi. Étant donné que la filiale de l'appelant était inscrite aux fins de la TPS le 1<sup>er</sup> janvier 1991 et que rien ne prouve que le matériel informatique exporté satisfaisait aux autres conditions d'exclusion prévues à l'alinéa 70.1(3)b) de la Loi, l'avocat a fait valoir qu'après le 31 décembre 1990, l'appelant pouvait uniquement recouvrer, à titre de remboursement, une partie de la TVF payée sur les marchandises à condition, entre autres, que les marchandises répondent aux exigences de l'article 120 de la Loi, c'est-à-dire que ces marchandises soient des marchandises libérées de taxe figurant à l'inventaire à cette date et que la demande de remboursement soit faite avant 1992. Puisque la demande a été faite aux termes d'une autre disposition de remboursement de la Loi, l'avocat a soutenu que l'appelant n'avait pas droit à un tel remboursement.

L'avocat de l'intimé a aussi fait valoir que les observations et les interprétations fournies aux contribuables par des fonctionnaires de Revenu Canada ne peuvent lier la Couronne si elles sont contraires aux dispositions claires et péremptoires de la loi. En se fondant sur la décision rendue par le Tribunal dans la cause *Charco Industries c. Le ministre du Revenu national*<sup>5</sup>, l'avocat a souligné, en dernier lieu, que le fait que les fonctionnaires de Revenu Canada aient omis de

---

5. Appel n° AP-89-033, le 4 avril 1991.

fournir des conseils ou de l'information ne rend pas le contribuable admissible à un redressement qui n'a pas été demandé ou qui, par ailleurs, n'est pas possible aux termes de la Loi.

Le Tribunal est en accord avec l'avocat de l'intimé au regard de ses premier et dernier points de son argumentation, mais ne peut l'être avec la position prise au sujet de l'application du paragraphe 70.1(3) de la Loi qui a été promulgué longtemps après que la demande de remboursement eut été faite par l'appelant aux termes de l'article 68.1 de la Loi et qu'une détermination eut été rendue à cet égard.

Avant de se pencher sur les dispositions de la loi pertinentes à la présente cause, le Tribunal veut souligner que la situation difficile dans laquelle l'appelant a été placé avec l'entrée en vigueur de la TPS aurait pu être réglée à l'aide du mécanisme administratif de révision prévu par la Loi; le Tribunal est inquiet du fait qu'il n'en n'a pas été ainsi. Il est difficile de comprendre pourquoi aucun redressement n'a été accordé à l'appelant qui avait entrepris des négociations avec des fonctionnaires de Revenu Canada en 1991 et qui n'a été informé qu'en avril 1992 que la marche à suivre indiquée, c'est-à-dire la présentation d'une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire afin d'obtenir une partie de la TVF payée sur le matériel informatique, n'était plus appropriée du fait que le délai statutaire prévu au paragraphe 120(8) de la Loi s'appliquerait à une telle demande. Il semble que les fonctionnaires de Revenu Canada aient cru à ce moment que l'article 68.1 de la Loi serait modifié et qu'il serait impossible d'obtenir un remboursement complet de la TVF à l'égard des marchandises exportées après l'entrée en vigueur de la TPS. Il faut souligner à cet égard que M. Elkabas, le fonctionnaire de Revenu Canada qui a été le premier à examiner la demande de remboursement de l'appelant, a avisé ce dernier le 24 avril 1992 qu'il lui faudrait modifier sa demande pour se conformer aux procédures adoptées au moment de la mise en œuvre de la TPS. M. Elkabas a aussi indiqué à l'appelant que la demande de remboursement faite avant 1992, aux termes de l'article 68.1 de la Loi, pouvait être modifiée. En toute vraisemblance, le fonctionnaire de Revenu Canada voulait dire qu'elle aurait pu être convertie en une demande de remboursement aux termes du paragraphe 120(3) de la Loi, puisqu'il a mentionné le délai prévu au paragraphe 120(8) de la Loi. M. Elkabas a ajouté que le délai avait expiré, ce qui en fait est contradictoire puisque si la demande avait pu être modifiée, la date de présentation aurait dû être considérée comme étant le 10 décembre 1991, date à laquelle la demande de remboursement en cause a été faite.

Le point saillant de la présente cause repose d'abord et avant tout sur le fait que la détermination qui a eu pour effet de rejeter la demande de remboursement indique que [traduction] «les exportations après le 31 décembre 1990 [...] ne peuvent faire l'objet d'un remboursement de la taxe de vente fédérale au moyen du N15» — «N15» étant le formulaire de demande soumis par l'appelant. Il n'y a eu aucune autre explication du rejet de la demande de l'appelant, et le Tribunal peut raisonnablement conclure, à partir de cette déclaration, que la détermination repose sur une certaine politique ou annonce selon laquelle les règles régissant le remboursement de la TVF à l'égard des marchandises exportées seraient modifiées par l'entrée en vigueur de la TPS. Quoiqu'il en soit, le 13 mai 1992, date de la détermination, aucun fondement juridique ne justifiait le rejet de la demande puisque le paragraphe 70.1(3) de la Loi, qui restreint l'application de l'article 68.1 de la Loi, n'a été sanctionné que le 10 juin 1993. En fait, il faut aussi noter que la décision du Ministre qui se réfère au paragraphe 70.1(3) de la Loi, a été rendue le 12 juillet 1993, soit un mois après l'entrée en vigueur de cette disposition et quatorze mois après la détermination.

De l'avis du Tribunal, bien que le paragraphe 70.1(3) de la Loi soit réputé être entré en vigueur le 17 décembre 1990, il reste qu'au moment de la détermination l'article 68.1 de la Loi s'appliquait encore; ses conséquences n'étaient pas par ailleurs restreintes par le

paragraphe 70.1(3) de la Loi. Le Tribunal fait remarquer à cet égard que ce n'est pas le cas lorsque le législateur précise rétroactivement la signification d'une disposition comme dans la cause *Jostens Canada Ltd. et Jostens du Québec Ltée c. Le ministre du Revenu national*<sup>6</sup> où le Tribunal a conclu qu'il n'avait d'autre choix que de tenir compte de la modification rétroactive. La présente cause porte sur une détermination qui, au mieux, repose sur l'annonce d'une modification éventuelle du remboursement de la TVF relativement aux marchandises exportées du Canada après le 31 décembre 1990. Bref, le Tribunal est d'avis que l'appelant devrait bénéficier de la disposition de remboursement de la Loi telle qu'elle était lorsque l'appelant a fait une demande de remboursement de la TVF et qu'une détermination a été rendue à cet égard. Le fait que les règles régissant ces remboursements étaient sur le point d'être modifiées n'était pas en effet pertinent dans le cadre de la détermination.

Compte tenu du fait que le présent appel porte sur une détermination rendue le 13 mai 1992 et que le fondement de la détermination en cause n'existait pas à cette date, le Tribunal admet l'appel.

Sidney A. Fraleigh

Sidney A. Fraleigh  
Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau  
Membre

Desmond Hallissey

Desmond Hallissey  
Membre

---

6. Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-92-195, le 28 avril 1994.