

Ottawa, le vendredi 10 janvier 1997

Appel n° AP-94-330

EU ÉGARD À un appel entendu le 18 octobre 1996 aux termes de l'article 81.22 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15;

ET EU ÉGARD À un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

ERIN MICHAELS MFG. INC.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis.

Lyle M. Russell
Lyle M. Russell
Membre président

Raynald Guay
Raynald Guay
Membre

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-94-330

ERIN MICHAELS MFG. INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Les questions en litige dans le présent appel consistent à déterminer : a) si l'appelant a le droit d'interjeter appel d'un réexamen d'une détermination effectuée aux termes de l'article 81.38 de la *Loi sur la taxe d'accise*, et b) si le remboursement de l'appelant aux termes de l'article 68 de la *Loi sur la taxe d'accise* se limite aux sommes dont il a demandé le remboursement ou à toutes les sommes d'argent payées par erreur au cours de la période de deux ans précédant la date de la demande, qu'importe le montant demandé.

DÉCISION : L'appel est admis. Le Tribunal conclut qu'un appelant peut interjeter appel d'un réexamen d'une détermination effectuée aux termes de l'article 81.38 de la *Loi sur la taxe d'accise*. De plus, l'appelant est admissible à recevoir toutes les sommes d'argent payées par erreur au cours de la période de deux ans précédant sa demande aux termes de l'article 68 de la *Loi sur la taxe d'accise*, qu'importe le montant demandé.

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 18 octobre 1996
Date de la décision : Le 10 janvier 1997

Membres du Tribunal : Lyle M. Russell, membre président
Raynald Guay, membre
Charles A. Gracey, membre

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Anne Jamieson

Parties : Don W. Phillips, pour l'appelant
Anne M. Turley, pour l'intimé

Appel n° AP-94-330

ERIN MICHAELS MFG. INC.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : LYLE M. RUSSELL, membre président
RAYNALD GUAY, membre
CHARLES A. GRACEY, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.22 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) à l'égard d'une détermination² (la deuxième détermination) du ministre du Revenu national (le Ministre). La deuxième détermination du Ministre concernait le réexamen d'une détermination antérieure³ (la première détermination) aux termes du paragraphe 81.38(1) de la Loi⁴. L'appel a été décidé sans audience publique, sur la foi d'un exposé conjoint des faits et d'exposés écrits.

À l'été 1988, l'appelant a présenté une demande de remboursement de 15 914,99 \$ aux termes de l'article 68, soutenant que cette somme d'argent avait été versée par erreur à titre de taxe de vente fédérale (TVF) sur des noeuds pour les cheveux, au cours de la période du 2 septembre 1986 au 20 décembre 1987⁵. Dans le cadre de la première détermination, le Ministre a rejeté la demande du fait que les noeuds étaient assujettis à la TVF. L'appelant a signifié un avis d'opposition⁶ (la première opposition) et le Ministre, par voie d'un avis de décision, a ultérieurement ratifié la détermination. L'appelant a alors interjeté appel de la première détermination auprès du Tribunal.

Le 10 mars 1992, le Tribunal a admis l'appel de l'appelant, concluant que les noeuds pour les cheveux étaient exemptés de la TVF⁷. Plus de 18 mois après, un vérificateur du ministère du Revenu national (Revenu Canada) a visité les installations de l'appelant et déterminé que l'appelant avait, en réalité, payé par erreur 34 527,62 \$ à titre de TVF sur les noeuds, au cours de la période du 2 septembre 1986 au 20 décembre 1987. Le Ministre a par la suite rendu la deuxième détermination, annulant la première détermination et approuvant le versement de 15 914,99 \$, comme l'avait initialement demandé l'appelant, plus les intérêts.

Le 14 janvier 1994, l'appelant a signifié ce qu'il est convenu d'appeler un avis d'opposition, à la deuxième détermination du Ministre, affirmant qu'il avait droit à une somme supplémentaire de 18 612,63 \$, c'est-à-dire à la différence entre le montant de la TVF effectivement payé par erreur, comme l'avait établi la vérification de Revenu Canada, et le montant remboursé aux termes de la deuxième détermination. Le 3 août 1994, ledit avis d'opposition a été renvoyé à l'appelant par l'intermédiaire d'une lettre. Il y était

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
2. Avis de détermination n° ALB 08741, daté du 12 octobre 1993.
3. Avis de détermination n° CAL 32023, daté du 13 septembre 1988.
4. Tous les renvois aux dispositions législatives se trouvent dans la *Loi sur la taxe d'accise*.
5. Demande de remboursement n° 2470, datée du 13 juillet 1988.
6. Daté du 9 novembre 1988.
7. *Erin Michaels Mfg. Inc. c. Le ministre du Revenu national*, appel n° AP-89-233, le 10 mars 1992.

écrit, au nom de la Direction des appels de Revenu Canada, que la deuxième détermination était un réexamen de la première détermination en application de l'article 81.38 et non une détermination rendue aux termes du paragraphe 72(6). Le refus de réexaminer la deuxième détermination était accompagné d'une déclaration à l'effet que [traduction] «le Ministre ne peut réexaminer que les déterminations rendues aux termes du paragraphe 72(6) de la *Loi sur la taxe d'accise*». L'appelant a répondu en déposant un avis d'appel auprès du Tribunal.

La seule question abordée par l'avocate de l'intimé a été celle de déterminer si l'appelant pouvait interjeter appel de la deuxième détermination du Ministre. En alléguant que l'appelant n'avait pas droit d'appel, il a été soutenu qu'un tel droit n'existe que lorsqu'une détermination est rendue en conformité avec une demande de remboursement aux termes de l'article 68 ou 69. L'avocate a soutenu qu'il n'existe aucun droit d'appel d'un réexamen d'une détermination établie en application de l'article 81.38. Elle a également fait valoir que le Ministre a remis la somme de 15 914,99 \$, plus les intérêts, à l'appelant en conformité avec la décision du Tribunal. Par conséquent, l'objet de la décision du Tribunal est assujéti au principe de l'autorité de la chose jugée et ne peut être réexaminé par le Tribunal⁸. De plus, puisqu'une demande de remboursement doit être déposée dans les deux ans suivant le paiement des sommes d'argent en cause, la demande de l'appelant est frappée de prescription.

Pour déterminer si l'appelant a droit ou non d'interjeter appel de la deuxième détermination du Ministre, le Tribunal doit d'abord étudier le libellé du paragraphe 81.38(3). Ce dernier prescrit que, lorsque le Ministre réexamine une détermination aux termes du paragraphe 81.38(1), les paragraphes 81.17(5) et (6) s'appliquent, compte tenu des adaptations de circonstance. Le paragraphe prévoit aussi certaines modifications de la définition de «montant payable» qui se trouve au paragraphe 81.17(6)⁹. Le Tribunal n'est pas d'avis que les paragraphes 81.17(5) et (6) ne s'appliquent que pour modifier la définition de «montant payable» et la rendre applicable au réexamen aux termes du paragraphe 81.38(1).

Aux termes du paragraphe 81.17(5)¹⁰, dans sa version modifiée, le Ministre devait envoyer à l'appelant un avis de décision après avoir réexaminé la première détermination en application du paragraphe 81.38(1). Un des principaux motifs de la conclusion du Tribunal que l'appelant a le droit d'interjeter appel de la deuxième détermination est l'alinéa 81.17(5)d). Cet alinéa prévoit en effet que, dans l'avis de décision, le Ministre doit énoncer «la période au cours de laquelle il peut être interjeté appel de la

-
8. À l'appui de son observation, l'avocate de l'intimé a renvoyé à l'affaire *Hoystead c. Commissioner of Taxation*, [1926] A.C. 155 (Conseil privé).
 9. Le paragraphe 81.38(3) prévoit que :
 - (3) Les paragraphes 81.17(5) et (6) s'appliquent, compte tenu des adaptations de circonstance, au réexamen d'une détermination en vertu du paragraphe (1) comme si :
 - a) la mention, à l'alinéa b) de la définition de «montant payable» au paragraphe 81.17(6), du «paragraphe 72(6)» était celle des «paragraphes 72(6), 81.18(1) et 81.38(1)»;
 - b) la mention à cet alinéa du «paragraphe 74(1)» était celle des «paragraphes 74(1) et 81.18(2)».
 10. Le paragraphe 81.17(5) prévoit que :
 - (5) Après avoir réexaminé une détermination, le ministre doit envoyer à l'opposant un avis de décision en la forme prescrite, énonçant :
 - a) la date de la décision;
 - b) le montant, s'il en est, payable à l'opposant;
 - c) les raisons concises de sa décision, s'il rejette l'opposition en totalité ou en partie;
 - d) la période au cours de laquelle il peut être interjeté appel de la décision en vertu des articles 81.19 ou 81.2.

décision en vertu des articles 81.19 ou 81.2». On peut donc déduire de l'alinéa 81.17(5)d) que, après avoir réexaminé une détermination aux termes du paragraphe 81.38(1), le Ministre doit publier un avis de décision et que l'appelant a le droit d'interjeter appel de la décision.

Indépendamment des questions de droit, le Tribunal estime que c'est une saine politique que le contribuable ait le droit d'en appeler auprès du Tribunal d'un réexamen d'une détermination établie aux termes du paragraphe 81.38(1). Il est déjà arrivé que, à l'occasion d'un appel, le Tribunal rende certaines décisions sur le principe et renvoie la question au Ministre pour réexamen¹¹. Dans une telle situation, le Tribunal confie le «calcul» au Ministre. Dans la présente affaire, la détermination du Ministre aux termes de l'article 72 s'est fondée sur une interprétation jugée incorrecte de la Loi, et le montant demandé dans la demande de remboursement a fait l'objet d'une vérification après qu'il ait été interjeté appel devant le Tribunal. Dans ces deux cas, l'appelant est privé de l'occasion durant son appel devant le Tribunal d'aborder la question comme telle des sommes d'argent payées par erreur, ou à payer à titre de taxes conformément à la Loi, etc. Le Tribunal est d'avis que, si une détermination ultérieure établie aux termes du paragraphe 81.38(1) mène à un désaccord, l'appelant devrait disposer d'une certaine forme de recours devant le Tribunal.

Dans la présente affaire, le Ministre a envoyé un avis de détermination et non un avis de décision concernant le réexamen de la première détermination. Dans le mémoire supplémentaire qu'a déposé l'appelant, il est fait mention que le Ministre s'est servi de la formule prescrite à cette fin. Au verso de l'avis, on informait l'appelant de ce qui suit :

Si vous êtes dans l'impossibilité de résoudre une question portant sur le présent Avis de détermination, vous avez le droit d'y faire officiellement opposition en produisant un «Avis d'opposition» relatif à la présente détermination auprès du ministre du Revenu national. Vous devez le faire dans un délai de 90 jours suivant la date de cet Avis de détermination. Vous pouvez vous procurer des exemplaires de la formule d'Avis d'opposition au bureau local de l'Accise.

Quatre-vingt-dix jours après la date de l'avis de détermination, l'appelant a signifié un avis d'opposition au Ministre. Un exposé annexé à la formule indiquait que l'appelant avait l'intention de [traduction] «par les présentes interjeter appel» de la détermination pour plusieurs motifs. Lorsque le Ministre a refusé d'examiner l'opposition, l'appelant en a appelé auprès du Tribunal. Dans les circonstances, le Tribunal accepte les actions de l'appelant comme suffisantes selon la Loi pour préserver son droit d'appel. Il apparaît que l'appelant a agi selon les directives du Ministre et, lorsque son action s'est révélée insuffisante, il est passé à l'étape suivante et a directement saisi le Tribunal d'un appel pour préserver son droit.

L'avocate de l'intimé a allégué que le principe de l'autorité de la chose jugée s'applique maintenant à la décision du Tribunal et que celle-ci ne peut faire l'objet d'un nouvel examen. À cet égard, le Tribunal fait observer qu'il n'a pas été fait mention, dans la première détermination, du montant des sommes d'argent payées par erreur, si ce n'est que le remboursement demandé par l'appelant a été ramené à zéro. La première détermination a simplement rejeté la demande de l'appelant, du fait que les noeuds pour les cheveux fabriqués par l'appelant étaient assujettis à la TVF. De même, dans la décision du Tribunal qui a annulé la détermination, le montant des sommes d'argent payées par erreur ou le «montant payable à l'appelant» n'a pas été considéré. De fait, l'unique question considérée a consisté à savoir si les noeuds pour les cheveux étaient exemptés de la TVF. Le Tribunal ne s'estime donc pas empêché par le principe de

11. Par exemple, le Tribunal peut conclure qu'un appelant avait le droit de déduire certains frais de transport dans le calcul du prix de vente de marchandises fabriquées au Canada conformément à la division 46c)(ii)(B) de la Loi.

l'autorité de la chose jugée d'examiner la question du montant des sommes d'argent payées par erreur et du montant payable à l'appelant.

Aux termes du paragraphe 81.17(6)¹², dans sa version modifiée par le paragraphe 81.38(3)¹³, le «montant payable» à l'appelant dans la deuxième détermination est égal à l'excédent du montant payable à l'appelant conformément à l'article 68 sur le montant payé à l'appelant par suite de sa demande conformément au paragraphe 72 (la première détermination), plus tout montant supplémentaire payé à l'appelant aux termes du réexamen de la première détermination portant sur la première opposition de l'appelant. Dans les deux cas, l'appelant n'a rien reçu. Le montant payable à l'appelant pour la deuxième détermination était donc égal au montant payable conformément à l'article 68. Le Ministre est d'avis qu'une somme de 15 914,99 \$ était payable à l'appelant, puisque c'est à ce montant qu'il avait établi sa demande. Par contre, l'appelant est d'avis que toutes les sommes d'argent payées par erreur dans les deux ans qui ont précédé sa demande aux termes de l'article 68 étaient payables, indépendamment du montant qu'il a demandé.

La deuxième question examinée par le Tribunal porte sur le montant payable à l'appelant aux termes de l'article 68, qui prévoit ce qui suit :

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, de pénalités, d'intérêts ou d'autres sommes en vertu de la présente loi, un montant égal à celui de ces sommes doit, sous réserve des autres dispositions 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.

Il est essentiel, pour trancher la question en litige, de tenir compte de la signification du passage «un montant égal à celui [des sommes d'argent versées par erreur] doit [...] être payé à [l'appelant, s'il] en fait la demande dans les deux ans suivant le paiement de ces sommes». Il n'y a aucun litige quant au montant exact des sommes d'argent versées par erreur, et dont il a été tenu compte à titre de taxes aux termes de la Loi, ni quant au fait que la demande de l'appelant aux termes de l'article 68 a été déposée dans les deux ans suivant le paiement des sommes d'argent versées par erreur. La seule question sur laquelle le Tribunal doit statuer consiste donc à savoir si l'admissibilité de l'appelant au remboursement se limite au montant qu'il a demandé.

Aux termes de l'article 68, une demande de remboursement de sommes d'argent doit être déposée en conformité avec l'article 72. Le paragraphe 72(4) indique que «[l]e ministre saisi d'une demande doit, avec toute la célérité raisonnable, l'examiner et déterminer le montant éventuel à payer au demandeur». De plus, le paragraphe 72(5) prescrit que «[l]ors de l'examen d'une demande, le ministre n'est pas lié par une demande présentée ni par un renseignement fourni par une personne ou au nom de celle-ci». Le Tribunal interprète ces dispositions comme signifiant que le Ministre doit déterminer le montant à payer au demandeur et, ce faisant, n'est pas lié par les renseignements fournis par le demandeur. Le Tribunal est donc d'avis qu'il ne suffit pas que le Ministre accepte sans poser de question le montant établi dans la demande comme étant le montant des sommes versées par erreur, ou qu'il limite le remboursement à ce montant. Aux

12. Le paragraphe 81.17(6) prévoit que :

(6) Pour l'application du présent article et de l'article 81.18, «montant payable», à l'égard d'un opposant, s'entend de l'excédent de :

a) l'ensemble de tous les montants payables à cette personne conformément aux articles 68 à 69 sur

b) le montant payé à cette personne conformément au paragraphe 72(6) ou dont elle autorise la déduction conformément au paragraphe 74(1).

13. *Supra* note 9.

fins de la détermination du montant payable à un demandeur, le Ministre doit déterminer le montant exact payé par erreur. C'est ce montant qui constitue le montant payable aux termes de l'article 68, sous réserve du délai limite de deux ans que prévoit le paragraphe.

L'interprétation de la Loi que fait le Tribunal est corroborée par le raisonnement qu'a tenu la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *AMOCO Canada Petroleum Company Ltd. c. Le ministre du Revenu national*¹⁴. Dans cette affaire, Revenu Canada a tenté de se soustraire au paiement de la totalité du montant du remboursement qu'il aurait normalement dû à un contribuable, en invoquant un délai de prescription de un an, déduit du libellé de la Loi. À cet égard, le juge MacGuigan a reconnu que «[p]our qu'un tribunal restreigne de la sorte le droit d'un contribuable à ce qui, par ailleurs, lui serait dû, il faudrait certainement que le législateur se soit exprimé en termes absolument clairs¹⁵». Le juge a ajouté «[o]n ne saurait présumer à la légère que le Parlement ne veut pas que le gouvernement paie ses dettes. Le tribunal doit par conséquent examiner minutieusement le texte de loi en question¹⁶». Un examen attentif du libellé de la Loi ne permet pas au Tribunal d'y déceler l'intention du Parlement de limiter le remboursement au montant demandé par le demandeur lorsque le Ministre a déterminé qu'un montant plus élevé a été versé par erreur, lequel serait normalement dû au demandeur.

Le Ministre a d'abord déterminé que l'appelant n'avait pas versé de sommes d'argent par erreur, puisque les noeuds pour les cheveux qu'il fabriquait étaient considérés comme assujettis à la taxe. Cependant, après que le Tribunal eut admis l'appel de l'appelant, un vérificateur de Revenu Canada a déterminé que l'appelant avait, en réalité, versé 34 527,62 \$ par erreur. C'est cette somme que le Tribunal estime payable aux termes de l'article 68 de la Loi. C'est donc cette somme qui constituait le «montant payable» à l'appelant dans le cadre de la deuxième détermination.

Par conséquent, l'appel est admis.

Lyle M. Russell
Lyle M. Russell
Membre président

Raynald Guay
Raynald Guay
Membre

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre

14. Non publiée, n° du greffe A-1013-84, le 15 mars 1985.

15. *Ibid.* à la p. 1.

16. *Ibid.* aux pp. 2-3.