

Ottawa, le vendredi 14 février 1997

Appel n° AP-95-181

EU ÉGARD À un appel entendu le 5 novembre 1996 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 18 juillet 1995 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

LAWTON'S DRUG STORES LIMITED

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis.

Charles A. Gracey
Charles A. Gracey
Membre président

Arthur B. Trudeau
Arthur B. Trudeau
Membre

Lyle M. Russell
Lyle M. Russell
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-95-181

LAWTON'S DRUG STORES LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Le 7 mars 1991, l'appelant a déposé une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (la TVF) à l'inventaire de plus de 1 million de dollars. Le remboursement a été calculé selon la valeur des marchandises libérées de la TVF figurant à l'inventaire de l'appelant le 1^{er} janvier 1991. Après que l'appelant eut demandé et reçu le remboursement, ses fournisseurs lui ont accordé certaines ristournes afférentes à des marchandises figurant à son inventaire qu'il avait incluses dans sa demande de remboursement de la TVF à l'inventaire. Le 7 juin 1995, l'appelant a fait l'objet d'une cotisation pour le motif que le remboursement de la TVF à l'inventaire aurait dû tenir compte des ristournes. Les questions en litige dans le présent appel consistent à déterminer : 1) si l'appelant était tenu de réduire la valeur de son inventaire, aux fins du remboursement de la TVF à l'inventaire, pour tenir compte des ristournes reçues de ses fournisseurs; 2) dans le cas où la valeur de l'inventaire aurait dû être réduite pour tenir compte des ristournes, si l'appelant est responsable du paiement des intérêts et de la pénalité imposés sur le montant de la cotisation qui lui a été imposée.

DÉCISION : L'appel est admis. Aux termes du paragraphe 120(5) de la *Loi sur la taxe d'accise*, le remboursement à verser à une personne est calculé selon «une méthode prescrite utilisant des facteurs prescrits». Cette méthode prescrite se trouve à l'article 4 du *Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire*, qui prévoit que la valeur globale des marchandises figurant à l'inventaire représente la valeur telle qu'elle doit être déterminée aux fins du calcul du revenu d'entreprise de l'appelant pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Puisque l'appelant n'a pas réduit la valeur de son inventaire pour tenir compte des ristournes aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il n'était pas tenu de le faire aux fins du remboursement de la TVF à l'inventaire.

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 5 novembre 1996
Date de la décision : Le 14 février 1997

Membres du Tribunal : Charles A. Gracey, membre président
Arthur B. Trudeau, membre
Lyle M. Russell, membre

Avocat pour le Tribunal : David M. Attwater

Greffier : Anne Jamieson

Parties : Maurice P. Chiasson, pour l'appelant
Josephine A.L. Palumbo, pour l'intimé

Appel n° AP-95-181

LAWTON'S DRUG STORES LIMITED

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : CHARLES A. GRACEY, membre président
ARTHUR B. TRUDEAU, membre
LYLE M. RUSSELL, 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*¹ (la Loi) à l'égard d'une cotisation établie par le ministre du Revenu national, concernant une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (la TVF) à l'inventaire déposée aux termes de l'article 120² de la Loi. L'appel a été entendu sur la foi des documents écrits au dossier du Tribunal, y compris un exposé conjoint des faits et les exposés écrits des parties.

Le 7 mars 1991, l'appelant a déposé une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire de plus de 1 million de dollars. Le remboursement a été calculé selon la valeur des marchandises libérées de la TVF figurant à l'inventaire de l'appelant le 1^{er} janvier 1991. Pour calculer le montant du remboursement à l'inventaire auquel il avait droit, l'appelant a consulté le Mémoire-TPS 900³ du 31 mai 1990 (le Mémoire original). L'appelant a reçu le remboursement demandé.

Après que l'appelant eut demandé et reçu le remboursement, ses fournisseurs lui ont accordé certaines ristournes afférentes à des marchandises figurant à son inventaire qu'il avait incluses dans sa demande de remboursement de la TVF à l'inventaire. En outre, le Mémoire-TPS 900 a fait l'objet d'une révision, qui a été publiée le 25 mars 1991 (le Mémoire révisé), indiquant, notamment, qu'il fallait rajuster la valeur des marchandises libérées de taxe figurant à l'inventaire d'une personne pour tenir compte des ristournes.

Le 7 juin 1995, l'appelant s'est vu imposer une cotisation pour le motif que le remboursement de la TVF à l'inventaire aurait dû être réduit en fonction des ristournes que ses fournisseurs lui avaient accordées. La cotisation était établie à 22 622,33 \$, plus les intérêts et une pénalité.

Les questions en litige dans le présent appel consistent à déterminer :

- 1) si l'appelant était tenu de réduire la valeur de son inventaire, aux fins du remboursement de la TVF à l'inventaire, pour tenir compte des ristournes reçues de ses fournisseurs;

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
2. Ajouté, L.C. 1990, ch. 45, art. 12, modifiée par L.C. 1993, ch. 27, art. 6.
3. *Remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire*, ministère du Revenu national, Douanes et Accise.

- 2) dans le cas où la valeur de l'inventaire aurait dû être réduite pour tenir compte des ristournes, si l'appelant est responsable du paiement des intérêts et de la pénalité imposés sur le montant de la cotisation qui lui a été imposée.

Les dispositions pertinentes de la Loi, aux fins du présent appel, sont les suivantes :

[120.](3) Sous réserve du présent article, dans le cas où l'inventaire d'une personne [...] le 1^{er} janvier 1991 comprend, au début de cette date, des marchandises libérées de taxe, les règles suivantes s'appliquent :

- a) si les marchandises libérées de taxe ne sont pas des marchandises d'occasion, le ministre verse à la personne, sur sa demande, un remboursement en conformité avec les paragraphes (5) et (8);

«marchandises libérées de taxe» Marchandises [...] dont le prix de vente ou la quantité vendue a été frappée de la taxe prévue au paragraphe 50(1) (sauf la taxe payable en conformité avec le sous-alinéa 50(1)a(ii)), laquelle a été payée et serait irrécouvrable en l'absence du présent article, et qui sont [...] :

- a) des marchandises neuves qui n'ont jamais servi.

Les dispositions pertinentes du Mémoire révisé sont les suivantes :

5. Les produits donnant droit à un remboursement de la TVF doivent :
 - b) être en la possession de l'inscrit aux fins de la TPS au début du 1^{er} janvier 1991 :
 - (iv) les fabricants ou grossistes titulaires de licence pourront continuer à se prévaloir des rajustements concernant des escomptes ou des ristournes relativement aux ventes effectuées avant 1991, même si ces rajustements sont remboursés ou crédités à leurs clients après 1990. Si l'acquéreur d'un rajustement demande un remboursement de la TVF à l'inventaire, il sera tenu de repayer une partie du remboursement de la TVF à l'inventaire au Receveur général, pourvu que le remboursement soit calculé sur la valeur brute de ses stocks de marchandises libérées de la taxe en date du 1^{er} janvier 1991.

29. Le demandeur établira la valeur de son inventaire aux fins du remboursement de la TVF à l'inventaire suivant les mêmes méthodes que celles utilisées aux fins de l'impôt sur le revenu. Le Règlement de l'impôt sur le revenu prévoit deux méthodes d'évaluation :

- a) l'évaluation en fonction du montant moindre entre le coût et la juste valeur marchande de chaque article (ou d'une catégorie d'articles si les articles particuliers ne sont pas facilement discernables) à l'inventaire;
- b) l'évaluation de l'ensemble de l'inventaire en fonction de la juste valeur marchande.

L'avocat de l'appelant a soutenu que la cotisation imposée à l'appelant avait été établie pour les sommes qu'il devait aux termes du sous-alinéa 5b)(iv) du Mémoire révisé. L'avocat a reconnu que, si un contribuable tenait compte d'une ristourne en réduisant la valeur de son inventaire, un rajustement subséquent du remboursement de la TVF à l'inventaire serait sensé. Cependant, l'appelant n'a jamais traditionnellement tenu compte des ristournes de cette façon. Plutôt, il a traité ces montants comme des postes de revenus aux fins de l'impôt sur le revenu. Puisque la «valeur brute de ses stocks de marchandises libérées de la taxe» n'a pas changé, l'appelant n'était pas tenu de remettre la partie du remboursement correspondant aux ristournes. Une telle méthode est conforme au libellé du sous-alinéa 5b)(iv) et de l'article 29 du Mémoire révisé.

Pour aider un demandeur à évaluer les marchandises figurant à son inventaire, le Mémoire révisé renvoie au Bulletin d'interprétation IT-473⁴ sur l'«Évaluation des biens figurant dans un inventaire». L'avocat de l'appelant a soutenu que l'intimé a accepté la méthode selon laquelle l'appelant a traité les ristournes aux fins de l'impôt sur le revenu et que cette méthode est conforme aux dispositions du Bulletin d'interprétation IT-473. Puisque la façon de faire de l'appelant est conforme aux exigences liées à l'impôt sur le revenu, elle doit être acceptée aux fins du remboursement de la TVF.

Quant à l'argument de l'avocat de l'intimé selon lequel certaines des marchandises figurant à l'inventaire de l'appelant, d'une valeur équivalente à celle des ristournes, ne constituent pas des «marchandises libérées de taxe», l'avocat de l'appelant a fait valoir que le terme «irrecouvrable*», compris dans cette définition, doit être interprété du point de vue du contribuable. Selon une telle interprétation, la mention dans la définition de «marchandises libérées de taxe» de l'expression «serait irrecouvrable en l'absence du présent article» a pour objet d'empêcher un contribuable d'évaluer les marchandises figurant à son inventaire en incluant un remboursement de la TVF, ces sommes pouvant aussi être recouvrées aux termes d'autres dispositions de la Loi. Une telle disposition empêche un demandeur de réclamer le remboursement deux fois.

L'avocat de l'appelant a soutenu que, si l'appel est rejeté, la cotisation des intérêts et de la pénalité doit être abandonnée. La pénalité et les intérêts ne doivent pas s'appliquer si l'appelant peut établir qu'il a exercé une diligence raisonnable dans la remise du remboursement de la TVF à l'inventaire⁵. À cet égard, l'avocat fait observer que l'appelant a déposé sa demande en se fondant sur le Mémoire original qui ne contenait pas la disposition incluse au sous-alinéa 5b)(iv) du Mémoire révisé. En outre, la méthode de calcul de la valeur de son inventaire, qui avait été acceptée par l'intimé aux fins de l'impôt sur le revenu, ne doit pas être touchée par une politique exprimée dans le Mémoire révisé, publié après le dépôt de la demande de remboursement de l'appelant.

L'avocate de l'intimé a soutenu que le Parlement projetait, aux termes de l'article 120 de la Loi, de payer les remboursements selon le coût réel des marchandises figurant à l'inventaire. En raison de ses relations commerciales contractuelles avec ses fournisseurs, le coût net pour l'appelant des marchandises figurant à son inventaire le 1^{er} janvier 1991 était inférieur à la valeur déclarée dans sa demande de remboursement de la TVF. Les ristournes ont rapport aux achats de l'appelant auprès de ses fournisseurs; elles ne proviennent pas de ses ventes aux clients ni d'autres activités commerciales. À ce titre, les ristournes sont des réductions du coût des marchandises vendues et non pas des recettes.

L'avocate de l'intimé a soutenu que le fait que l'appelant n'ait pas réduit, dans ses livres, la valeur de son inventaire pour tenir compte des ristournes n'entre pas en ligne de compte. Les ristournes se trouvent dans les états financiers de l'appelant au poste [traduction] «Réductions de coût gagnées et ristournes sur les achats», ce qui se traduit effectivement par une baisse du coût de l'inventaire.

4. Ministère du Revenu national, Impôt, le 17 mars 1981.

* [Note du réviseur] Le terme anglais «*recoverable*» dans l'expression «*is not ... recoverable*» a été rendu en français par le mot «irrecouvrable».

5. Voir *Pillar Oilfield Projects Ltd. c. La Reine*, non publiée, Cour canadienne de l'impôt, n° du greffe 93-614(GST)I, le 19 novembre 1993; *Kyrkos Enterprises Limited c. La Reine*, non publiée, Cour canadienne de l'impôt, n° du greffe 94-2310(GST)I, le 13 mars 1995; et *620247 Ontario Limited c. La Reine*, non publiée, Cour canadienne de l'impôt, n° du greffe 94-2400(GST)I, 94-2401(GST)I et 94-2399(GST)I, le 18 avril 1995.

Il a été soutenu que, jusqu'à ce que la valeur des ristournes soit prise en compte, les marchandises en cause ne répondent pas à la définition de «marchandises libérées de taxe» puisqu'il subsiste une composante TVF, recouvrable par ailleurs. Dans des circonstances normales, le fournisseur (fabricant ou grossiste titulaire de licence) présenterait une demande de remboursement de la taxe versée relativement à la valeur des ristournes. Le sous-alinéa 5b)(iv) du Mémoire révisé apporte des précisions à cet égard.

Quant à l'article 29 du Mémoire révisé, l'avocate de l'intimé a fait valoir que, même si cela ne concerne pas les circonstances de l'appelant, on ne peut pas ne pas tenir compte de l'esprit de la loi. Le fait que l'intimé n'ait pas contesté la façon dont l'appelant a traité les ristournes aux fins de l'impôt sur le revenu n'est que le simple reflet de la non-pertinence d'un tel traitement aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁶.

L'avocate de l'intimé a affirmé que la Loi n'autorise pas de renoncer à la cotisation des intérêts et de la pénalité. Le Tribunal n'est pas lié par les affaires où une défense basée sur la diligence raisonnable s'est trouvée justifiée et leur valeur de précédent est faible. Il existe une seconde possibilité, celle que l'appelant n'ait pas exercé une diligence raisonnable, puisque aucun élément de preuve n'indique que l'appelant a fait plus que consulter le Mémoire original.

L'appel résulte du fait que l'appelant s'est fié à l'article 28 du Mémoire original, qui a été rédigé par le ministère du Revenu national⁷. L'article 28 prévoit que «[l]e demandeur établira la valeur de son inventaire aux fins du remboursement de la TVF à l'inventaire suivant les mêmes méthodes que celles utilisées aux fins de l'impôt sur le revenu». L'appelant s'est appuyé sur le Mémoire original lorsqu'il a demandé le remboursement de la TVF à l'inventaire.

Plusieurs semaines après que l'appelant eut déposé sa demande de remboursement, le Mémoire révisé a été publié et incluait, pour la première fois, le sous-alinéa 5b)(iv). Sur la base de son interprétation de la définition des «marchandises libérées de taxe» qui a été, selon l'avocate de l'intimé, précisée dans le sous-alinéa 5b)(iv) du Mémoire révisé, une cotisation a été imposée à l'appelant pour le motif que son remboursement de la TVF à l'inventaire [traduction] «avait initialement fait l'objet d'une demande en trop étant donné que la valeur des marchandises libérées de taxe figurant à son inventaire n'avait pas été réduite pour tenir compte des ristournes recevables». Le montant demandé en trop a été évalué à 22 622,33 \$. Au 7 juin 1995, les intérêts et la pénalité cotisés à l'égard de l'appelant se chiffraient à 11 561,73 \$. À l'appui de la cotisation, l'avocate a soutenu que l'évaluation de l'inventaire de l'appelant aux fins de l'impôt sur le revenu n'entre pas en ligne de compte aux fins du remboursement de la TVF à l'inventaire.

Le Tribunal n'est pas d'accord avec l'avocate de l'intimé que le traitement de l'appelant des ristournes aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'entre pas en ligne de compte aux fins du calcul de son remboursement de la TVF à l'inventaire. Conformément au paragraphe 120(5) de la Loi, le remboursement à verser à une personne correspond au montant calculé selon «une méthode prescrite utilisant des facteurs prescrits». Cette méthode prescrite se trouve à l'article 4 du *Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire*⁸ (le Règlement).

6. L.R.C. (1985) (5^e suppl.).

7. Une disposition similaire à l'article 28 se trouve à l'article 29 du Mémoire révisé.

8. DORS/91-52, le 18 décembre 1990, *Gazette du Canada* Partie II, vol. 125, n^o 2 à la p. 265.

Aux termes du paragraphe 120(5) de la Loi, le remboursement à verser à une personne relativement à son inventaire peut se calculer en multipliant le facteur prescrit pour la catégorie des marchandises par la valeur globale des marchandises dans cette catégorie. En ce qui a trait à la catégorie des marchandises en cause, l'article 4 du Règlement prévoit que la valeur des marchandises de la catégorie doit être calculée «telle qu'elle devrait être déterminée au début du 1^{er} janvier 1991 aux fins du calcul du revenu d'entreprise de la personne pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*». Cette disposition se reflète dans l'article 29 du Mémoire révisé et l'article 28 du Mémoire original.

L'avocat de l'appelant a fait savoir que, aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'appelant ne réduit pas la valeur des marchandises figurant à son inventaire pour tenir compte des ristournes. Plutôt, les ristournes sont inscrites sous forme de recettes. À titre d'élément de preuve, l'avocat a déposé des copies des états financiers vérifiés de l'appelant décrivant sa situation financière au 27 avril 1991.

La valeur de l'inventaire de l'appelant n'ayant pas été réduite pour refléter les ristournes aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'appelant n'a pas réduit la valeur de son inventaire aux fins du calcul du remboursement de la TVF à l'inventaire. De l'avis du Tribunal, cette méthode d'évaluation est prescrite à l'article 4 du Règlement et appuyée par l'article 29 du Mémoire révisé.

Dans le traitement qu'elle fait de cet argument, l'avocate de l'intimé préconise de ne pas tenir compte de l'article 29 du Mémoire révisé, tout en en appliquant le sous-alinéa 5b)(iv). Sans être explicite, le sous-alinéa 5b)(iv) exprime implicitement que le remboursement de la TVF à l'inventaire doit être calculé d'après la valeur nette de l'inventaire d'une personne après le rajustement de la valeur brute pour tenir compte des ristournes. Cependant, le Tribunal accueille les arguments de l'avocat de l'appelant selon lesquels, la valeur de l'inventaire de l'appelant n'ayant pas été redressée pour tenir compte des ristournes aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'appelant n'était pas tenu de redresser la valeur des marchandises libérées de taxe figurant à son inventaire aux fins du remboursement de la TVF à l'inventaire. Dans d'autres circonstances, le Tribunal s'attendrait que la valeur de l'inventaire d'une personne soit redressée pour tenir compte des ristournes. Cependant, dans le contexte particulier de la présente affaire, le Tribunal conclut que la position de l'appelant est entièrement justifiée.

Par conséquent, l'appel est admis.

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey
Membre président

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre

Lyle M. Russell

Lyle M. Russell
Membre