

Date : 20080207

Dossier : A-604-06

Référence : 2008 CAF 48

**CORAM : LE JUGE NADON
LE JUGE SEXTON
LE JUGE PELLETIER**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

UNITED PARCEL SERVICE CANADA LTD.

intimée

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 12 décembre 2007

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 7 février 2008

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE PELLETIER

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE NADON
LE JUGE SEXTON**

Date : 20080207

Dossier : A-604-06

Référence : 2008 CAF 48

**CORAM : LE JUGE NADON
LE JUGE SEXTON
LE JUGE PELLETIER**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

UNITED PARCEL SERVICE CANADA LTD.

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE PELLETIER

[1] La Cour statue sur l'appel d'un jugement par lequel le juge en chef Bowman de la Cour canadienne de l'impôt a fait droit à l'appel interjeté par United Parcel Service Canada Ltd. d'une nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, ch. E-15 (la LTA), relativement à sa période de déclaration comprise entre le 1^{er} février 1996 et le 31 décembre 1997. Dans cette nouvelle cotisation, le ministre a refusé la somme de 2 900 858 \$ que United Parcel Service Canada Ltd. (UPS) avait déduit de la taxe nette qu'elle devait payer pour la période de déclaration en question. Le ministre a également calculé des intérêts de 456 606,20 \$, ainsi qu'une

pénalité de 632 229,47 \$. Le juge en chef Bowman a renvoyé la nouvelle cotisation au ministre pour réexamen et établissement d'une nouvelle cotisation au motif que UPS avait droit à un remboursement de 2 900 858 \$ dont il fallait tenir compte, conformément au paragraphe 296(2.1) de la LTA, dans le calcul de sa taxe nette. La pénalité et les intérêts calculés ont été annulés.

LES FAITS

[2] L'appel a été plaidé devant le juge en chef sur la base d'un exposé conjoint des faits complété par le témoignage des deux témoins cités par UPS.

[3] UPS exploite une entreprise de messagerie. Elle livre des marchandises un peu partout au Canada. Elle facture à ses clients la taxe sur les produits et services (la TPS) pour les services de messagerie qu'elle offre.

[4] UPS transporte aussi au Canada des marchandises provenant d'autres pays. L'importation de ces marchandises au Canada est assujettie à la *Loi sur les douanes*, L.R.C. 1985, ch. 1 (2^e suppl.) (la Loi), de même qu'aux dispositions de la section III de la partie IX de la LTA portant sur les marchandises importées. Pour la commodité de ses clients, UPS exploite un service de courtage en douane en vue de faciliter le dédouanement des marchandises de ses clients. Dans le cadre de ce service, UPS acquitte les droits de douane et la TPS exigibles sur les marchandises importées et perçoit ces montants de ses clients en temps utile. Les frais réclamés par UPS pour ses services de courtage en douane sont également assujettis à la TPS. Dans le présent appel, UPS a déduit les

sommes en question des montants qu'elle aurait autrement dû remettre à Revenu Canada pour son service de messagerie et ses services de courtage.

[5] La meilleure façon d'illustrer le problème à l'origine du présent litige est de donner deux exemples. UPS livre à un consignataire qui se trouve au Canada un colis provenant des États-Unis. L'expéditeur de ce colis déclare que celui-ci a une valeur de 200 \$. Lors du calcul des droits de douanes et de TPS exigibles, UPS comptabilise par erreur ce colis de 200 \$ comme un envoi d'une valeur de 2 000 \$ et calcule les montants payables en conséquence. Lorsque les marchandises sont livrées, le client produit une facture de l'expéditeur qui indique que le colis a une valeur de 200 \$, et non de 2 000 \$ et le client conteste la TPS à payer sur la différence de 1 800 \$. UPS renonce au recouvrement du montant de TPS contesté ou perçoit la TPS en totalité tout en créditant le compte de son client du montant de TPS contesté.

[6] Dans le second exemple, l'expéditeur déclare que la valeur de l'envoi est de 2 000 \$. UPS calcule et paie la TPS sur ce montant. Lorsqu'en sa qualité de courtier en douane, UPS cherche à recouvrer ce montant de son client, en l'occurrence le consignataire, ce dernier produit une facture de l'expéditeur indiquant que le colis a une valeur de 200 \$ et il refuse de payer la TPS sur la différence de 1 800 \$. Là encore, UPS renonce au recouvrement du montant de TPS contesté ou perçoit la TPS en totalité tout en créditant le compte de son client du montant de TPS sur la différence.

[7] L'exposé conjoint des faits révèle que ces deux types d'erreurs se sont produites, même si, dans le second cas de figure, l'erreur est imputée à UPS, ce qui n'est manifestement pas le cas.

[8] Dans leur exposé conjoint des faits, les parties qualifient de versements en trop la différence entre la TPS remise par UPS et le montant net qu'elle recouvre de ses clients, tout en précisant bien que l'emploi de cette expression n'implique pas que UPS a droit au remboursement de ce montant. Il s'agit là d'un qualificatif inusité compte tenu du fait que, par définition, un versement en trop suppose le droit à un remboursement. Je me contenterais de qualifier de trop-payé la différence entre le montant remis par UPS et le montant net qu'elle perçoit de son client. Le montant total de trop-payés pour la période de déclaration en cause s'élève à 2 900 858 \$, le montant que UPS a déduit des sommes qu'elle était tenue de remettre.

[9] Il existe onze types de situations dans lesquelles UPS a dû remettre des montants de TPS qui ont donné lieu à un trop-payé. Voici comment elles sont décrites dans l'exposé conjoint des faits :

[TRADUCTION]

- a. Valeur en douane inexacte (34 % de la valeur en dollars des erreurs ayant donné lieu à un trop-payé) – L'expéditeur ou UPS a déclaré une valeur erronée pour les produits importés ou a utilisé la mauvaise devise pour déterminer la valeur des produits. (Non souligné dans l'original – voir les exemples d'erreurs cités ci-après).
- b. Envois retournés (12 % de la valeur en dollars des erreurs ayant donné lieu à un trop-payé) – UPS a agi à titre de courtier et a payé la TPS sur des produits qui ont été refusés par le consignataire [...] ou lorsque le consignataire ne résidait plus à l'adresse de livraison...
- c. Produits canadiens retournés (12 % de la valeur en dollars des erreurs ayant donné lieu à un trop-payé) – UPS a agi à titre de courtier et a payé la TPS sur des produits qui étaient exonérés de droits et de taxe parce qu'ils provenaient du Canada et qu'ils n'avaient pas augmenté de valeur pendant leur séjour à l'extérieur du Canada.

- d. Produits exonérés de TPS (9 % de la valeur en dollars des erreurs ayant donné lieu à un trop-payé) – UPS a agi à titre de courtier et a payé la TPS sur des produits qui n'étaient pas assujettis à la TPS à l'importation (par exemple, des fournitures médicales).
- e. Envois partiels ou fractionnés (9 % de la valeur en dollars des erreurs ayant donné lieu à un trop-payé) – UPS a agi à titre de courtier et a payé la TPS sur un envoi au complet alors qu'une partie seulement de cet envoi est entrée au Canada et a ensuite payé la totalité ou une partie de la TPS quand le reste des colis faisant partie de cet envoi sont entrés au Canada.
- f. Importations temporaires (2 % de la valeur en dollars des erreurs ayant donné lieu à un trop-payé) – UPS a agi à titre de courtier et a payé la TPS et des droits de douane sur la valeur totale des produits importés, alors qu'une réduction sur les droits de douane et la TPS s'appliquait en raison de règles spéciales ayant trait aux importations pour de courtes périodes à des fins spécifiques. Les produits importés au Canada pour des salons professionnels sont l'exemple le plus fréquent.
- g. Le consignataire avait son propre courtier (1 % de la valeur en dollars des erreurs ayant donné lieu à un trop-payé) – UPS a pris l'initiative d'agir comme courtier pour des clients qui avaient déjà un courtier en douane. Dans ces situations, le client refusait souvent de payer les sommes facturées par UPS ou les frais de courtage de UPS.
- h. Classement tarifaire erroné (1 % de la valeur en dollars des erreurs ayant donné lieu à un trop-payé) – UPS ou l'expéditeur a mal classé les produits importés.
- i. Produits remplacés sous garantie – UPS a agi à titre de courtier et a payé la TPS sur des produits qui n'étaient pas assujettis à la TPS parce qu'ils étaient renvoyés au Canada ou aux États-Unis pour des réparations sous garantie.
- j. Cadeaux – UPS a agi à titre de courtier et a payé la TPS sur des produits qui n'étaient pas assujettis à la TPS parce qu'il s'agissait de cadeaux de moins de 60 \$ qui étaient donc exonérés de TPS.
- k. ALENA – UPS a agi à titre de courtier et a payé des droits de douane ou la TPS sur des produits visés par l'ALENA et donc exonérés de droits à l'importation.

[10] Toutes ces situations sont survenues dans le cadre de l'entreprise exploitée par UPS en tant que courtier en douane, entreprise dans laquelle UPS avait deux types d'ententes commerciales, qui sont décrites de la façon suivante dans l'exposé conjoint des faits :

[TRADUCTION]

11. Si le consignataire avait un contrat de courtage avec UPS, une entente générale de représentation (EGR) avait été signée avec ce consignataire et versée dans le dossier de UPS qui agissait en tant que courtier pour importer l'envoi au Canada.

12. Si le consignataire n'avait pas de compte de courtage avec UPS, celle-ci lui offrait ses propres services de courtage. Pour les consignataires du milieu résidentiel, UPS avait pour pratique d'agir en tant que courtier et, à la livraison de l'envoi au consignataire, de demander à celui-ci de lui signer une procuration spéciale pour confirmer que UPS avait été autorisée à servir de courtier pour l'importation des produits au point d'entrée.

[11] Les activités de courtage de UPS sont également décrites dans l'exposé conjoint des faits :

[TRADUCTION]

13. Quand UPS agissait à titre de courtier, soit avant que l'envoi arrive au bureau d'importation de UPS, ou à son arrivée [bureaux situés à Vancouver, Calgary, Winnipeg, Fort Erie, Windsor, Hamilton et Montréal], une copie de la facture commerciale pour l'envoi était expédiée au service d'évaluation de courtage de UPS à Fredericton, au Nouveau-Brunswick. Le service déterminait, à partir des renseignements tirés de la facture commerciale, si les produits contenus dans l'envoi devaient être frappés de droits ou de taxe, de même que le traitement tarifaire approprié. Cette évaluation était faite à différents moments, selon le type d'envoi (comme il en sera question plus en détail ci-dessous).

14. Quand l'envoi arrivait au bureau d'importation de UPS, il passait par un entrepôt d'attente. Le connaissement accompagnant l'envoi était scanné, ce qui envoyait [les renseignements antérieurement enregistrés] au sujet de cet envoi dans le ISPS et indiquait si Revenu Canada avait déterminé que l'envoi devait être inspecté. La procédure suivant laquelle l'envoi était dédouané ou sortait de l'entrepôt d'attente est discutée ci-dessous :

- a. Remise de droits au service de messagerie – Si la valeur de l'envoi était inférieure à 20 \$CAN, l'envoi était classé dans la catégorie « Remise de droits au service de messagerie ». Ces envois ne donnaient pas lieu au paiement de droits ou de TPS, et donc, aucun document relatif à l'opération n'avait à être transmis à Revenu Canada. Si Revenu Canada n'avait pas identifié l'envoi comme devant faire l'objet d'une inspection, les envois classés dans la catégorie Remise de droits au service de messagerie quittaient l'entrepôt d'attente pour être livrés au consignataire.
- b. Envois de faible valeur (« EFV ») – Si la valeur de l'envoi se situait entre 20 \$CAN et 1 599 \$CAN, il était classé dans la catégorie des envois de faible valeur. Des droits de douane et de la TPS devaient être payés sur ces envois. Si ces envois répondaient à certaines conditions qui leur étaient applicables (par exemple, l'envoi avait été confié à un courtier agréé (UPS ou un autre courtier)) et s'ils n'avaient pas autrement été identifiés par Revenu Canada comme devant faire l'objet d'une inspection, ils pouvaient quitter l'entrepôt d'attente. Parce que ces envois étaient de faible valeur, ils pouvaient être livrés au consignataire avant d'être évalués par UPS. UPS les évaluait après les avoir livrés au consignataire (à l'exception des envois CR, qui étaient toujours évalués avant livraison). En tant

que courtier, UPS payait les droits de douane et la TPS qu'elle croyait dus sur ces envois à Revenu Canada au plus tard le 24^e jour du mois suivant la date de libération des produits (expliquée plus en détail ci-dessous);

- c. Envois de grande valeur (« EGV ») – Si la valeur d'un envoi était de 1 600 \$CAN ou plus, celui-ci était classé dans la catégorie des envois de grande valeur. Ces envois demeuraient dans l'entrepôt d'attente jusqu'à ce que les documents administratifs nécessaires (par exemple, le manifeste et les documents à l'appui) aient été remis à Revenu Canada. Après que Revenu Canada avait examiné les documents administratifs et donné les approbations nécessaires, l'envoi était libéré de l'entrepôt d'attente. Des droits de douane et de la TPS étaient payables sur ces envois. Toutefois, contrairement aux envois de faible valeur, UPS devait signaler ces envois à Revenu Canada dans les cinq jours de leur date de libération.

[...]

16. Une fois l'envoi libéré par Revenu Canada, il y avait deux méthodes de livraison. Selon la première méthode, UPS livrait l'envoi au consignataire et lui envoyait ensuite une facture par le courrier. Cette facture comprenait le calcul des droits et des taxes dus sur l'envoi de même que les frais facturés par UPS pour ses services (pour les expéditions express, les frais de courtage de UPS étaient inclus dans le prix payé par l'expéditeur). La deuxième méthode de livraison s'appliquait aux envois contre remboursement. Dans ces cas, le consignataire était tenu de payer l'intégralité du montant dû à UPS avant que l'envoi puisse lui être remis.

[12] Suivant l'exposé conjoint des faits, il semble que l'on se rendait compte qu'un montant trop élevé de TPS avait vraisemblablement été payé lorsque les produits étaient livrés (dans le cas des livraisons contre remboursement) ou lorsque UPS facturait son client pour les services rendus. Avant la période de déclaration en litige dans le présent appel, UPS recourait à deux méthodes pour récupérer les trop-payés. Dans le cas d'un client non inscrit à la TPS, son compte était crédité du montant du trop-payé et UPS débitait le même montant de son compte n° 203470 du grand livre (intitulé « Taxes sur les produits et services »), ce qui entraînait une réduction du montant de TPS que UPS devait verser à Revenu Canada.

[13] Quand le trop-payé de TPS excédait 50 \$ et que le consignataire était un inscrit à la TPS, UPS créditait le compte du consignataire du montant du trop-payé et UPS débitait le même montant de son compte n° 113511 du grand livre (intitulé « Comptes-clients – Autres remboursements de droits de douane et de taxe »). UPS déposait ensuite certains documents auprès de Revenu Canada dans le but de recouvrer les montants de trop-payé. Sur paiement de ce montant, UPS le créditait à son compte n° 113511 du grand livre.

[14] Le traitement des demandes de remboursement de UPS prenait un certain temps, entre 60 jours et un an. Comme elle était mécontente de cette façon de procéder et qu'elle hésitait à imposer à ses clients la paperasserie que cette procédure impliquait, UPS a changé de méthode de recouvrement en décembre 1996 en traitant toutes les demandes de trop-payé de la même façon que dans le cas des demandes de trop-payé concernant des clients non enregistrés à la TPS, en d'autres termes en déduisant le trop-payé du compte dans lequel elle inscrivait le montant de TPS qu'elle était tenue de remettre. Cependant, pour pouvoir profiter de ces dispositions, le client inscrit à la TPS devait signer une note de crédit qui était censée autoriser UPS à réclamer un crédit d'impôt sur les intrants pour le trop-payé tout en s'engageant à ne pas réclamer de crédit d'impôt sur les intrants relativement à la même opération. Le trop-payé en litige dans le présent appel correspond au total de toutes ces déductions pour la période de déclaration du 1^{er} février 1996 au 31 décembre 1997.

[15] Ce sont les faits essentiels de la présente affaire. Je passe maintenant aux dispositions législatives applicables.

DISPOSITIONS LÉGISLATIVES APPLICABLES

[16] L'obligation de payer la TPS sur des produits importés, ainsi que le mécanisme de perception sont énoncés aux articles 212 et 214 de la LTA :

En résumé, la TPS est payable si des droits sont payables en vertu de la Loi :

La TPS est perçue sur les produits importés comme s'il s'agissait de droits de douane imposés sur ces mêmes produits.

[17] Aux termes de l'article 215 de la LTA, qu'il n'est pas nécessaire de reproduire ici, la valeur des produits est réputée égale, pour le calcul de la TPS, au total de la valeur des produits, déterminée aux fins du calcul des droits, et des droits et taxes autres que la TPS payables sur ces produits.

[18] L'article 261 de la LTA porte sur le remboursement des trop-payés :

[19] Les personnes qui paient une taxe qu'elles ne sont pas légalement tenues de payer peuvent se faire rembourser à condition d'en faire la demande dans les deux ans suivant le paiement ou le versement du montant et à condition que cette taxe n'ait pas par ailleurs fait l'objet d'une cotisation ou d'un remboursement.

[20] Si le montant de la taxe payable fait l'objet d'une réduction par suite de l'appréciation de la valeur des produits, de la révision de cette appréciation, du réexamen de cette révision ou du classement des produits par suite de la révision de cette appréciation, l'excédent est remboursé à la personne qui l'a payé comme si le remboursement de l'excédent de taxe était un remboursement de droits :

[21] Les paragraphes 216(2) et 216(3) de la LTA prévoient que le classement des produits et l'appréciation de leur valeur doivent être effectués selon la procédure prévue par la *Loi sur les douanes*. Il suffit, pour ce qui nous concerne, de signaler que ce classement et cette appréciation doivent être effectués par un fonctionnaire désigné de l'Agence des services frontaliers du Canada ou par le ministre compétent.

[22] Enfin, la section VIII de la LTA, intitulée « Application et exécution », de la LTA permet d'appliquer les remboursements non réclamés en réduction de la TPS par ailleurs due :

[23] UPS affirme que cette disposition, en particulier, lui permet de faire précisément ce qu'elle a fait en l'espèce relativement aux montants payés en trop.

DÉCISION FRAPPÉE D'APPEL

[24] Après avoir relaté les faits et reproduit les dispositions législatives applicables, le juge en chef commence son analyse en formulant l'observation suivante :

[16] L'argument faisant valoir qu'en toute équité l'appelante devrait avoir le droit de recouvrer les trop-payés est fondé. UPS est la seule entité qui paie la taxe à même ses fonds. Ses clients n'ont rien décaissé et le gouvernement reconnaît qu'il y a eu des remises de TPS en trop.

[Paragraphe 16 des motifs.]

[25] Le juge en chef revient sur la question des trop-payés plus loin dans ses motifs lorsqu'il explique ce qui suit :

[21] On n'a pas débattu devant moi s'il y a eu trop-payé ni quel en est le montant. Le fait qu'il y a eu trop-payé et le montant de celui-ci sont admis.

[Paragraphe 21 des motifs.]

[26] Il ressort nettement de ce qui précède que le juge en chef croyait comprendre que, dans l'exposé conjoint des faits, les parties s'étaient entendues sur deux points, à savoir :

- pour ce qui est de la question de savoir lesquels, des faits tels que UPS les concevait lorsqu'elle a remis la TPS ou des faits tels qu'elle les avait admis lorsqu'elle a traité avec ses clients, sont ceux qui devaient être retenus pour le calcul de la TPS, ce sont ces derniers qui doivent être considérés comme exacts;
- lorsque la TPS est calculée selon les chiffres exacts, la différence entre ce que UPS a payé et le montant dont elle était légalement redevable est de 2 900 858 \$.

[27] Le juge en chef a conclu qu'il résultait de ces faits et du rapprochement de la Loi et de la LTA qu'en sa qualité de personne ayant payé la TPS, UPS avait le droit de réclamer le remboursement des trop-payés.

[28] Le juge en chef a commencé par établir que UPS était tenue de payer la TPS. L'article 212 de la LTA, précité, déclare que la personne qui est redevable de droits imposés sur des produits

importés est tenue de payer la TPS sur ces produits. L'article 12 de la Loi prévoit que toutes les marchandises importées doivent être déclarées au bureau de douane le plus proche qui est ouvert. Le juge en chef a ensuite examiné le paragraphe 18(2) de la Loi, qui définit l'obligation de payer des droits de douane sur des marchandises importées. En voici le texte :

[29] Le juge en chef a conclu que UPS était soit l'entité qui avait déclaré les produits importés, soit le mandataire de cette personne (son client, l'importateur). Il s'ensuivait donc que UPS était solidairement responsable des droits de douane et qu'elle était donc tenue de payer la TPS sur la valeur des produits.

[30] Appliquant le paragraphe 261(1) aux faits qu'il avait constatés, le juge en chef a estimé que UPS avait payé par erreur le montant de 2 900 858 \$ en cause au titre de la taxe. Par conséquent, le paragraphe 261(1) de la LTA obligeait le ministre à effectuer un remboursement. Le fait que UPS n'a pas réclamé de remboursement dans le délai de prescription de deux ans n'est pas fatal à la thèse de UPS, puisque le paragraphe 296(2.1) oblige le ministre à faire bénéficier UPS des remboursements non réclamés malgré l'expiration du délai de prescription prévu pour réclamer ces remboursements.

QUESTIONS EN LITIGE

[31] Le présent appel soulève les questions suivantes :

1- Y a-t-il un remboursement à payer?

- 2- UPS a-t-elle droit, en tant que personne ayant remis la TPS, de réclamer un remboursement?
- 3- UPS a-t-elle droit, en tant que personne tenue de payer la TPS, de réclamer un remboursement?
- 4- UPS a-t-elle droit, en tant que personne ayant supporté le coût de la TPS, de réclamer un remboursement?
- 5- UPS a-t-elle un droit contractuel de réclamer un remboursement?

ANALYSE

1- Y a-t-il un remboursement à payer?

[32] Sa Majesté a consacré une partie importante de sa thèse à défendre la proposition suivant laquelle la personne qui paie de sa poche un montant d'argent plus élevé que celui qui est légalement exigible au titre de la taxe ne peut en obtenir le remboursement à titre de trop-payé tant et aussi longtemps qu'elle ne s'est pas conformée à la procédure prévue par la LTA en ce qui concerne le traitement des remboursements. Or, UPS n'a pas invoqué cette procédure. La procédure prévue par la loi exige qu'un fonctionnaire se prononce sur la question de savoir si la TPS aurait dû être payée selon une autre méthode de calcul que celle utilisée. Comme le remboursement de la TPS s'effectue à même les deniers publics et ce, peu importe que le paiement soit effectué par chèque ou par compensation, il est tout à fait logique que la décision sur le droit au remboursement revienne à un fonctionnaire. En d'autres termes, le ministre doit être convaincu que le remboursement de la taxe est justifié. Il ne suffit pas qu'une entreprise commerciale soit persuadée qu'un de ses clients a payé un montant de taxe trop élevé.

[33] Dans le cas qui nous occupe, la question de savoir si l'on a convaincu le ministre qu'un montant trop élevé de taxe a été payé ne se pose pas parce que Sa Majesté a admis que le trop-payé est attribuable à une erreur de UPS. En admettant que la remise de TPS effectuée à la lumière des faits établis à l'origine était une erreur, Sa Majesté a reconnu l'exactitude des faits constatés par UPS. Sinon, il n'y aurait aucune raison de parler d'erreur et il ne serait pas loisible à Sa Majesté de chiffrer le montant de TPS payé en trop ou d'accepter le calcul de UPS en ce qui concerne le trop-perçu de TPS. En conséquence, compte tenu des faits que Sa Majesté a admis, un paiement en trop de TPS s'est produit. La question de savoir si ce trop-payé est remboursable dans le cadre de la présente instance est une autre question.

2- UPS a-t-elle droit, en tant que personne ayant remis la TPS, de réclamer un remboursement?

[34] Récemment, dans l'arrêt *West Windsor Urgent Care Centre Inc. c. Canada*, 2008 CAF 11, [2008] A.C.F. n° 24 (*West Windsor*), notre Cour a statué que la seule personne autorisée à réclamer le remboursement d'un trop-payé est celle qui a payé un montant de TPS plus élevé que celui qui était exigé par la loi. La personne qui perçoit la TPS par erreur est tenue de remettre les montants perçus : voir les arrêts *Gastown Actors' Studio Ltd. c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 2047 (C.A.F.) et *800537 Ontario Inc. c. Canada*, 2005 CAF 333, [2005] A.C.F. n° 1732. Par la suite, toute demande de remboursement doit être faite par la personne de qui le trop-payé a été perçu.

[35] En conséquence, UPS n'a pas le droit de réclamer le remboursement du montant de taxe payé en trop par ses clients pour la simple raison qu'elle était la personne ayant « payé » la taxe, c'est-à-dire en tant que personne ayant remis la taxe.

3- UPS a-t-elle droit, en tant que personne tenue de payer la TPS, de réclamer un remboursement?

[36] Il convient toutefois de souligner que le juge en chef n'a pas donné gain de cause à UPS au motif que c'est elle qui avait remis la taxe. Il a tranché le litige en partant du principe que UPS avait droit au remboursement du trop-payé parce qu'elle était tenue de son propre chef de payer la TPS. C'était donc elle qui devait assumer le paiement de la taxe et, même en appliquant les règles de droit énoncées dans l'arrêt *West Windsor*, UPS serait la personne ayant droit au remboursement.

[37] L'analyse du juge en chef reposait sur son opinion quant aux incidences du paragraphe 18(2) de la Loi. À mon avis, le paragraphe 18(2) ne s'applique pas aux faits de la présente affaire. L'article 18 vise un cas bien particulier, comme l'indique sa note marginale : « Solidarité du déclarant et de son mandant » (en anglais : « *Liability of person reporting goods short-landed* »). On dit de marchandises qu'elles sont manquantes ou non débarquées lorsqu'elles ont été déclarées en vue de leur importation à un moment et à un endroit précis et qu'elles n'ont pas été importées à ce moment et à cet endroit. Il est possible qu'il y ait une divergence parce que les marchandises peuvent être déclarées avant d'être importées. Dans le cas qui nous occupe, la disposition applicable est l'article 13.87 du *Règlement sur la déclaration des marchandises importées*, DORS/86-873, qui porte sur la déclaration électronique, à l'avance, de marchandises

importées au Canada par des transporteurs aériens. L'exposé conjoint des faits révèle que UPS a effectivement déclaré à l'avance par voie électronique les marchandises devant être importées au Canada : voir le paragraphe 10 de l'exposé conjoint des faits. La divergence qui est susceptible d'exister entre le moment où les marchandises sont déclarées et celui où elles sont importées explique la présomption que l'on trouve au paragraphe 18(1) de la Loi :

[38] Cette disposition déterminative vise à s'assurer que les droits sont imposés sur les marchandises qui ont été déclarées à moins qu'on puisse démontrer qu'elles ont été comptabilisées dans le système (au sens non technique du terme). Lorsqu'on prend acte du fait que des marchandises ont été intégrées au système douanier, la disposition déterminative ne s'applique plus.

[39] Ainsi, lorsque la personne qui déclare les marchandises ou la personne qui agit comme mandataire de cette personne convainc le ministre que les marchandises en question ne sont pas entrées au Canada (alinéas 18(2)*a*) et *b*)) ou qu'elles ont été traitées conformément à la Loi, c.-à-d. qu'elles ont été reçues dans un établissement désigné (alinéa 18(2)*c*)), qu'elles ont été reçues par un transporteur cautionné (alinéa 18(2)*d*)), qu'elles ont été exportées du Canada (alinéa 18(2)*e*)) ou encore qu'elles ont été dédouanées (alinéa 18(2)*f*)), l'article 18 ne s'applique plus. Dans chacun de ces cas, les marchandises ne sont pas assujetties à des droits de douane ou ces droits ont déjà été régulièrement pris en compte. Ce n'est que lorsque ces conditions sont réunies que les marchandises seront réputées avoir été importées (illégalement) et que les droits et les taxes sont imposés en conséquence.

[40] Dans le cas qui nous occupe, l'exposé conjoint des faits précise bien que les marchandises qui sont entrées au Canada correspondaient à celles qui avaient été déclarées, qu'elles ont été comptabilisées et qu'elles ont été dédouanées. Si elles ne l'avaient pas été, il n'y aurait pas pu avoir de trop-payé. Tout comme l'exposé conjoint des faits empêche Sa Majesté de nier l'existence d'un trop-payé, il empêche aussi UPS d'affirmer que les marchandises importées ne correspondaient pas à celles qui avaient été déclarées, comptabilisées et dédouanées. En conséquence, le paragraphe 18(2) ne s'applique pas en l'espèce, de sorte que UPS n'est pas la personne qui était principalement redevable du paiement des droits de douane et de la TPS. UPS ne peut donc se prévaloir des paragraphes 216(1) et 296(2.1).

4- UPS a-t-elle droit, en tant que personne ayant supporté le coût de la TPS, de réclamer un remboursement?

[41] Le juge en chef était influencé par le fait que UPS n'avait vraisemblablement pas demandé le remboursement des trop-payés à ses clients, de sorte que c'est UPS qui avait décaissé cet argent. Il est bien précisé dans l'exposé conjoint des faits que c'est en sa qualité de courtier en douane et non en tant que transporteur que UPS a comptabilisé les marchandises et a acquitté les droits de douane. Cette observation est importante, parce que, bien que dans le cadre de son entreprise de messagerie, le client de UPS soit normalement l'expéditeur, dans le cas de son entreprise de courtage en douanes, son client est le consignataire. Ainsi, lorsqu'un client paie le compte de UPS mais que UPS assume la responsabilité du paiement de l'excédent de TPS en créditant le compte de ce client (comme, par exemple, dans le cas des livraisons CR – voir le

paragraphe 16 de l'exposé conjoint des faits), UPS ne décaisse de l'argent que lorsque le consignataire réclame d'autres services de courtage en douanes; en pareil cas, les frais réclamés par UPS pour les services en question sont diminués du montant porté au crédit du compte de ce client. Il ne s'agit pas de minimiser l'importance du crédit inscrit au compte du client, mais simplement de souligner que, si ce crédit n'est pas utilisé et finit par être radié, UPS n'a rien décaissé en fait. Aux fins de la présente instance, j'accepte toutefois que UPS a déboursé le montant du trop-payé.

[42] Pour ce qui est du droit de UPS de réclamer un remboursement, l'obligation de payer les droits de douane (et, partant, la TPS) est énoncée aux paragraphes 32(4) et 32(5) de la Loi ainsi que dans le *Règlement sur la déclaration en détail des marchandises importées et le paiement des droits*, DORS/86-1062. Le paragraphe 32(6) de la Loi prévoit que le gouverneur en conseil peut, par règlement, préciser les personnes ou les catégories de personnes autorisées à payer des droits au lieu de l'importateur ou du propriétaire. Le règlement que le gouverneur en conseil a pris, en l'occurrence le *Règlement sur la déclaration en détail des marchandises importées et le paiement des droits effectués par des mandataires*, DORS/86-944, prévoit simplement que seul un courtier en douane, titulaire d'un agrément, peut déclarer les marchandises en détail et payer les droits prévus à l'article 32 de la Loi en qualité de mandataire. Le *Règlement sur l'agrément des courtiers en douane*, DORS/86-1067, oblige par ailleurs les courtiers en douane à déposer une garantie de 50 000 \$ au titre de l'agrément lorsque les marchandises sont dédouanées avant le paiement des droits. Aucune réclamation n'a été formulée en l'espèce au titre de la garantie déposée par UPS parce que, dans tous les cas ayant donné lieu à un trop-payé, UPS a acquitté les droits exigés en sa qualité de courtier en douane et de mandataire du consignataire.

[43] En fin de compte, UPS était uniquement appelée à payer la TPS et des droits sur les marchandises importées parce qu'elle a choisi d'agir comme courtier en douane pour ceux de ses clients qui n'avaient pas de courtier en douane. Lorsqu'elle a déboursé ses propres fonds pour payer la TPS et les droits dus, elle l'a fait pour satisfaire l'obligation de ses clients de payer la TPS et les droits de douane; le paiement a été crédité aux clients en question.

[44] De quel recours, s'il en est, dispose le courtier en douane qui n'a pas été remboursé des frais ainsi engagés? Il y a, dans la LTA, deux dispositions qui pourraient permettre de répondre à cette question. La première est l'article 224, qui permet au fournisseur qui a effectué une fourniture et qui a versé la taxe relativement à cette fourniture sans la percevoir de l'acquéreur d'intenter une action en recouvrement de la taxe de l'acquéreur « comme s'il s'agissait d'un montant que celui-ci lui doit ». Cette disposition n'est d'aucun secours pour UPS parce que le problème ne concerne pas la TPS qu'elle a facturée pour ses services mais bien la TPS qu'elle a payée au nom de son client. La seconde disposition qui pourrait s'appliquer est le paragraphe 231(1), qui permet au fournisseur qui a effectué une fourniture taxable et qui a facturé mais n'a pas réclamé la TPS sur cette fourniture de réclamer une déduction de la TPS radiée dont le montant correspond à la contrepartie radiée. La radiation reflète le fait qu'aux termes de l'alinéa 225(1)a) de la LTA, la taxe nette du fournisseur correspond notamment aux montants devenus percevables au cours de la période de déclaration. Là encore, cette disposition porte sur la TPS facturée par le fournisseur pour la fourniture qu'il a effectuée. Elle ne s'étend pas, à première vue, à la TPS payée pour le compte de quelqu'un d'autre.

[45] Je conclus que la LTA n'ouvre aucun recours spécifique à celui qui paie la TPS pour le compte d'une autre personne et dont la demande de remboursement demeure insatisfaite.

[46] Une affaire qui illustre cette proposition, sans plus toutefois, est l'affaire *Clear Customs Brokers Ltd. c. Canada*, [1996] A.C.I. n° 721, dans laquelle un courtier en douane réclamait une déduction de sa taxe nette payable relativement à un montant de TPS qu'il avait payé pour le compte d'un client et dont il n'avait jamais été remboursé. Le courtier avait par la suite fait l'objet d'une nouvelle cotisation par laquelle la déduction qu'il réclamait relativement à la TPS payée pour le compte de son client lui avait été refusée. Le bien-fondé de ce refus avait été admis et la Cour de l'impôt avait été appelée à se prononcer sur les pénalités et les intérêts en réponse à l'argument du courtier que la déduction de la TPS impayée avait été approuvée par des fonctionnaires de Sa Majesté.

[47] Comme la question de la déductibilité des débours non perçus a été admise, cette affaire ne fait pas autorité en ce qui concerne la proposition que ces montants ne sont pas déductibles de la taxe nette du fournisseur. Cette affaire illustre néanmoins que le ministre a rejeté de telles prétentions dans le passé et que, d'après les dispositions précitées, il avait de toute évidence le droit de le faire.

[48] Je conclus donc que UPS n'a pas le droit de réclamer le remboursement du trop-payé en faisant valoir qu'elle a effectivement supporté le coût de la taxe.

5- UPS a-t-elle un droit contractuel de réclamer un remboursement?

[49] Si UPS n'avait pas le droit de réclamer le remboursement des trop-payés pour la simple raison qu'elle avait absorbé ce coût (si c'est bien le cas), a-t-elle acquis le droit de faire cette demande de remboursement par contrat? Suivant l'exposé conjoint des faits, UPS faisait signer à ses clients une sorte d'entente que l'on trouve au paragraphe 24 de l'exposé conjoint des faits. Dans les clauses essentielles de cette entente (qualifiée de note de crédit dans l'exposé conjoint des faits) le client d'UPS informait le ministre de ce qui suit :

[TRADUCTION]

- La présente a pour objet de vous informer que United Parcel Services est autorisée à prendre un crédit de taxe sur intrants au titre de la taxe sur les produits et services, conformément à la partie IX de la Loi sur la taxe d'accise, pour ce qui est directement relié à [détails de l'envoi]

[...]

- En tant qu'entreprise inscrite aux fins de la TPS, nous ne réclamerons pas de crédit (crédit de taxe sur intrants) pour la même opération.

[...]

Pour sa part, UPS informait son client de ce qui suit :

[TRADUCTION]

- Sur réception de cette autorisation, United Parcel Service créditera votre compte numéro [...] du montant susmentionné.

[50] La LTA permet de faire signer une note de crédit lorsque l'intéressé a facturé ou perçu un montant de TPS plus élevé que celui qui était dû ou exigible. L'article 232 prévoit une procédure permettant de redresser les montants relatifs dus par le payeur, l'auteur du versement et le gouvernement. La note de crédit que UPS faisait signer à ses clients ne correspond pas à la note de crédit envisagée par l'article 232. Elle se voulait une autorisation de réclamer un crédit de taxe sur les intrants pour les montants payés au nom du client. Or, rien dans la LTA ne prévoit une telle

forme d'autorisation. Dans la mesure où la note de crédit était censée représenter une forme quelconque de stipulation contractuelle, elle était sans effet. UPS n'a donc acquis aucun droit en vertu de cette entente.

CONCLUSION

[51] Tout compte fait, il semble que, dans la mesure où le trop-payé pouvait être récupéré, il ne pouvait l'être par UPS. UPS n'est pas la personne qui a payé la TPS même si c'est peut-être elle qui l'a remise. Le fait qu'elle a choisi d'absorber le coût du trop-payé ne lui confère aucun droit, car la LTA ne reconnaît pas au courtier en douane impayé le droit de déduire les montants impayés de sa taxe nette. Qui plus est, UPS ne tombe pas sous le coup des dispositions de la LTA portant sur les remboursements. Somme toute, UPS n'a pas droit au remboursement du montant de sa taxe nette qu'elle a remis en trop.

[52] On a beaucoup insisté sur le fait qu'un tel résultat représente un gain fortuit pour le fisc, un gain fortuit qu'on ne devrait pas lui permettre de conserver. S'il y a un élément de gain fortuit en l'espèce, ce n'est qu'en raison de la façon dont UPS a choisi d'aborder le problème. UPS n'a pas démontré que les autres mécanismes de recouvrement prévus par la Loi ne lui ouvraient aucun recours.

[53] Je suis en conséquence d'avis de faire droit à l'appel, d'annuler le jugement de la Cour canadienne de l'impôt et de rejeter l'appel interjeté par UPS de l'avis de nouvelle cotisation du 18 décembre 2002 portant le numéro 05DP117136515.

[54] Sa Majesté a droit à ses frais tant en appel qu'en première instance.

« J.D. Denis Pelletier »

j.c.a.

« Je souscris à ces motifs.
M. Nadon, j.c.a. »

« Je souscris à ces motifs.
J. Edgar Sexton, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Christiane Bélanger, L.L.L.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-604-06

INTITULÉ : SA MAJESTÉ LA REINE c.
UNITED PARCEL SERVICE CANADA LTD.

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 12 DÉCEMBRE 2007

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE PELLETIER

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE NADON
LE JUGE SEXTON

DATE DES MOTIFS : LE 7 FÉVRIER 2008

COMPARUTIONS :

Bonnie Moon
John McLaughlin

POUR L'APPELANTE

Jeff Galway
David E. Spiro

POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Ottawa (Ontario)

POUR L'APPELANTE

Blake, Cassels & Graydon srl
Toronto (Ontario)

POUR L'INTIMÉE