

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

1999-2503(GST)I

ENTRE :

GKO ENGINEERING (A PARTNERSHIP),

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 11 février 2000 à Edmonton (Alberta) par

l'honorable juge suppléant D. W. Rowe

Comparutions

Avocat de l'appelante :

M^c Gordon D. Beck

Avocat de l'intimée :

M^c Mark Heseltine

JUGEMENT

L'appel des cotisations établies en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont les avis sont datés du 31 juillet 1998 et du 21 décembre 1998 et qui portent respectivement les numéros 10111802 et 833427, est rejeté selon les motifs du jugement ci-joints.

Signé à Toronto (Ontario), ce 3^e jour de mai 2000.

« D. W. Rowe »

J.S.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 30^e jour d'octobre 2000.

Benoît Charron, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date: 20000503
Dossier: 1999-2503(GST)I

ENTRE :

GKO ENGINEERING (A PARTNERSHIP),

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge suppléant Rowe, C.C.I.

[1] L'appelante (GKO Engineering) a interjeté appel de la cotisation 10111802 en date du 31 juillet 1998 et de la cotisation 833427 en date du 21 décembre 1998, qui avaient toutes deux été confirmées par des avis de décision respectifs en date du 4 février 1999. À la ligne 207 de sa déclaration de taxe sur les produits et services (TPS) pour la période de déclaration allant du 1^{er} au 28 février 1998, l'appelante avait demandé un remboursement de 23 114,78 \$ sous forme de redressement de crédits de taxe sur les intrants (CTI) pour le motif qu'elle avait — par erreur — versé cette somme en taxe, alors que les services fournis représentaient des fournitures détaxées et qu'ils n'étaient pas en fait assujettis à de la TPS. En avril 1998, l'appelante avait en outre présenté au nom de GKO Engineering une « demande générale de remboursement de la taxe sur les produits et services » (formulaire GST 189) pour le motif que la somme de 23 114,78 \$ avait été perçue — par erreur — à l'égard de la fourniture de services et que cette somme devrait être remboursée par le ministre du Revenu national (le « ministre »).

[2] Le ministre a délivré un avis de décision — daté du 4 février 1999 — en réponse à l'opposition déposée par l'appelante et il a confirmé la cotisation 10111802. Le passage pertinent de cette décision se lit comme suit :

[TRADUCTION]

Pour l'essentiel, vous faites valoir que vous avez droit à un remboursement de 23 114,78 \$ à l'égard de la TPS que vous avez exigée par erreur sur des fournitures qui étaient détaxées. Vous prétendez que vous pouvez vous prévaloir des dispositions de l'article 261 de la *Loi sur la taxe d'accise* (« LTA ») pour recouvrer la TPS versée par erreur.

En vertu du paragraphe 301(3) de la LTA, le ministre doit, après avoir reçu un avis d'opposition :

« [...] examiner la cotisation de nouveau et l'annuler ou la confirmer ou établir une nouvelle cotisation. »

La preuve indique que, le 31 mars 1998, vous avez produit une déclaration de TPS pour la période de déclaration allant du 1^{er} au 28 février 1998. Dans cette déclaration, vous demandiez un redressement de crédits de taxe sur les intrants (CTI) en vertu des dispositions du paragraphe 232(1) de la LTA. Ce redressement a été refusé, et vous avez fait l'objet d'une cotisation en conséquence. Le 15 avril 1998, vous avez en outre présenté une demande pour obtenir le remboursement du montant que vous aviez d'abord demandé comme redressement dans votre déclaration de TPS. Cette demande de remboursement a fait l'objet de l'avis de cotisation 833427.

Comme la cotisation faisant l'objet de l'opposition n'englobe pas cette demande de remboursement, vos observations sur cette demande de remboursement ne peuvent être prises en compte dans le cadre de la présente décision en vertu du paragraphe 301(3) de la LTA.

En ce qui a trait à la cotisation relative à votre déclaration de TPS, le paragraphe 232(1) de la LTA dispose que la personne qui exige ou perçoit d'une autre personne un montant au titre de la taxe qui excède celui qu'elle pouvait percevoir peut, dans les deux ans suivant le jour où le montant a été ainsi exigé ou perçu : si l'excédent est exigé mais non perçu, redresser la taxe exigée, et, si l'excédent est perçu, le rembourser à l'autre personne ou le porter à son crédit.

En vertu du paragraphe 232(3) de la LTA, dans le cas où une personne redresse un montant en faveur d'une autre personne, le lui

rembourse ou le porte à son crédit en application du paragraphe 232(1) de la LTA, elle doit remettre à l'autre personne, dans un délai raisonnable, une note de crédit, à moins que l'autre personne ne lui remette une note de débit, contenant les renseignements réglementaires, pour un tel montant. Lorsque la personne a déjà indiqué la taxe initialement exigée ou perçue dans une déclaration de TPS pour une période de déclaration antérieure, un montant égal au redressement de taxe peut être déduit dans le calcul de la taxe nette de la personne pour sa période de déclaration au cours de laquelle elle remet la note de crédit ou reçoit la note de débit.

Le paragraphe 123(1) de la LTA définit comme suit le terme « personne » :

Particulier, société de personnes, personne morale, fiducie ou succession, ainsi que l'organisme qui est un syndicat, un club, une association, une commission ou autre organisation; ces notions sont visées dans des formulations générales, impersonnelles ou comportant des pronoms ou adjectifs indéfinis.

La preuve indique que la taxe que vous dites avoir exigée et versée par erreur a été exigée par GKO Design Consultants Inc. et non par GKO Engineering (A Partnership). GKO Design Consultants Inc. et GKO Engineering (A Partnership) sont des personnes distinctes en vertu du paragraphe 123(1) de la LTA. Donc, vous ne répondez pas aux exigences du paragraphe 232(1) de la LTA, car vous n'êtes pas la personne qui a exigé le montant au titre de la taxe. De plus, aucun élément de preuve n'indique que GKO Engineering (A Partnership) agissait comme fiduciaire pour le compte de GKO Design Consultants Inc.

En outre, une note de crédit n'a jamais été remise, ce qui est contraire aux exigences du paragraphe 232(3) de la LTA.

Dans les circonstances, vos observations ne justifient pas l'établissement d'une nouvelle cotisation.

[3] À la même date — le 4 février 1999 —, le ministre a rendu une décision relative à la cotisation 833427 qui avait été établie à la suite de la demande de remboursement de l'appelante. Après l'opposition qui a été déposée, le ministre a confirmé la cotisation; le passage pertinent de cette décision se lit comme suit :

[TRADUCTION]

Pour l'essentiel, vous faites valoir que vous avez droit à un remboursement de 23 114,78 \$ à l'égard de la TPS que vous avez exigée par erreur sur des fournitures qui étaient détaxées. Vous prétendez que vous pouvez vous prévaloir des dispositions de l'article 261 de la *Loi sur la taxe d'accise* (« LTA ») pour recouvrer la TPS exigée et versée par erreur.

En vertu du paragraphe 261(1) de la LTA, dans le cas où une personne paie un montant au titre de la taxe, de la taxe nette, des pénalités ou des intérêts, alors qu'elle n'avait pas à le payer ou à le verser, ou paie un tel montant qui est pris en compte à ce titre, cette personne peut demander le remboursement du montant.

Le paragraphe 123(1) de la LTA définit comme suit le terme « personne » :

Particulier, société de personnes, personne morale, fiducie ou succession, ainsi que l'organisme qui est un syndicat, un club, une association, une commission ou autre organisation; ces notions sont visées dans des formulations générales, impersonnelles ou comportant des pronoms ou adjectifs indéfinis.

La preuve indique que GKO Design Consultants Inc. (« GKO Design ») a effectué pour 330 211,14 \$ de fournitures et a exigé 23 114,78 \$ de TPS sur ces fournitures, soit un prix total exigé de 353 325,92 \$. GKO Design a reçu au total 298 323,03 \$, ce qui laissait un solde à recevoir de 55 002,89 \$. GKO Engineering (A Partnership) (« GKO Engineering ») avait précédemment demandé, dans la déclaration de TPS pour la période de déclaration se terminant le 28 février 1998, un redressement de 23 114,78 \$ à l'égard de sa taxe nette, soit un redressement représentant la TPS exigée par GKO Design.

En vertu du paragraphe 123(1) de la LTA, GKO Design et GKO Engineering sont des personnes distinctes. Aucune preuve n'indique que GKO Engineering agissait comme fiduciaire pour GKO Design. Donc, la seule conclusion possible est que GKO Engineering n'aurait jamais pu verser les 23 114,78 \$ de TPS au titre de ses taxes nettes.

En vertu du paragraphe 261(2) de la LTA, un montant ne peut être remboursé dans la mesure où il a été pris en compte à titre de taxe ou de taxe nette pour la période de déclaration d'une personne et où le

ministre a établi une cotisation à l'égard de la personne pour cette période.

La preuve indique que GKO Design a fait l'objet d'une vérification et d'une cotisation pour la période allant du 1^{er} mai 1992 au 30 avril 1996. En vertu du paragraphe 261(2) de la LTA, un remboursement ne peut être accordé à l'égard du montant versé par GKO Design au titre de ses taxes nettes pour ces périodes de déclaration.

En vertu des paragraphes 225(1) et 228(2) de la LTA, une personne doit verser de la TPS au titre de sa taxe nette pour une période de déclaration. La taxe nette inclut tous les montants percevables ou perçus par la personne au cours de la période au titre de la taxe.

C'est un fait que, au cours d'une certaine période, GKO Design a exigé 23 114,78 \$ et perçu une partie du montant au titre de la taxe sur les fournitures taxables qu'elle effectuait. Dans les circonstances, GKO Design devait, en vertu des paragraphes 225(1) et 228(2) de la LTA, verser les montants exigés dans le cadre de son versement de taxe nette pour les périodes de déclaration au cours desquelles les montants totalisant 23 114,78 \$ avaient été exigés. Donc, les versements de taxe nette effectués par GKO Design n'entrent pas dans le cadre de la taxe ou de la taxe nette payée par erreur selon le paragraphe 261(1) de la LTA. C'est plutôt l'acquéreur des fournitures qui peut être en mesure de demander un remboursement en vertu de ce paragraphe.

Étant donné ce qui précède, vos observations ne justifient pas l'établissement d'une nouvelle cotisation.

[4] Don Cimino a témoigné qu'il est comptable agréé, qu'il est le directeur financier de l'appelante depuis novembre 1997 et qu'il est chargé des questions de finances, de comptabilité, de trésorerie, de recettes et d'impôt. Il s'était familiarisé avec les détails relatifs au présent appel. Après s'être joint à l'appelante — une entreprise de conseil technique qui fournit également des services à des non-résidents —, il avait découvert certaines factures qui avaient été envoyées à une compagnie appelée Man-Takraf Inc. (MTI), soit une personne morale des États-Unis. Ces factures particulières se rapportaient à des services fournis par GKO Design Consultants Inc. (« GKO Design »), entité qui — avant le 1^{er} novembre 1997 — avait été l'instrument par lequel des services de conseil technique avaient été fournis à MTI et à d'autres clients. Après avoir examiné les factures et constaté que 7 p. 100 de TPS avaient été demandés à MTI sur le prix des services fournis, il avait confirmé que les

services indiqués dans les factures étaient liés à un projet réalisé en Indonésie. M. Cimino a dit qu'il en avait conclu que la TPS exigée, perçue et versée au ministre relativement à ces factures à l'intention de MTI avait été exigée, perçue et versée par erreur, car les services représentaient clairement des fournitures détaxées, non assujetties à de la TPS, conformément à la *Loi sur la taxe d'accise* (la « *Loi* »). En examinant d'anciens registres, M. Cimino avait en outre découvert une petite facture, à l'intention d'une compagnie du Chili, à l'égard de laquelle de la TPS avait été exigée, perçue et versée par erreur. M. Cimino a déposé — sous la cote A-1 — une « demande générale de remboursement de la taxe sur les produits et services » qui avait été présentée en vertu de l'article 261 de la *Loi*. Cette demande avait été présentée au nom de GKO Engineering, et M. Cimino y avait joint une page distincte qui décrivait le travail fait pour MTI relativement à un projet de fonderie de cuivre réalisé en Indonésie et qui indiquait les dates des factures et le montant de la TPS versée par erreur à l'égard de chaque facture. M. Cimino faisait également état de factures supplémentaires à l'égard desquelles de la TPS avait été exigée par erreur sur des services fournis à des sociétés de capitaux situées au Chili et en Thaïlande. La TPS exigée à l'égard de toutes les factures totalisait 23 114,78 \$, et la période visée par la demande de remboursement allait du 31 janvier 1996 au 31 octobre 1997. M. Cimino avait ajouté une note au bas de cette page indiquant que MTI était une société non résidente, soit une personne morale des États-Unis, que les services de conseil technique avaient été fournis à MTI relativement à des projets étrangers et qu'il s'agissait donc de fournitures pour usage exclusif hors du Canada, soit des fournitures détaxées. Il poursuivait en disant que la TPS avait été calculée et versée à l'égard des frais demandés à MTI et aux autres clients énumérés dans cette page. D'après M. Cimino, GKO Engineering était le nom commercial de la personne morale GKO Design. Le 1^{er} novembre 1997, GKO Engineering avait été créée pour l'exploitation de l'entreprise précédemment exploitée par GKO Design. M. Cimino a fait référence à un document intitulé *Trade Name / Partnership Search* — pièce A-2 — qui avait été déposé dans le cadre du système d'enregistrement de sociétés de l'Alberta, qui indiquait que GKO Engineering s'était inscrite comme société de personnes exploitant l'entreprise de consultants en conception technique et qui nommait les neuf membres de la société de personnes, dont GKO Design. Avant la création de la société de personnes, c'est-à-dire avant le 1^{er} novembre 1997, GKO Design avait utilisé comme nom commercial « GKO Engineering » et avait obtenu du registraire des sociétés de l'Alberta un certificat — pièce A-3 — en date du 14 août 1997 certifiant que GKO Design Consultants Inc. exploitait son entreprise à Edmonton et ailleurs en Alberta sous le nom commercial « GKO Engineering », soit une division de GKO Design Consultants Inc., et que ladite entreprise avait été exploitée sous le nom « GKO Engineering » depuis le 1^{er} mai 1997. À cette époque, aucune autre personne n'était associée à GKO Design dans l'entreprise. M. Cimino a

fait référence à une facture en date du 31 octobre 1997 — soit une partie de la pièce A-4 — qui avait été envoyée à MTI, à Englewood (Colorado). Les services de conseil technique avaient été fournis à MTI au cours de la période allant de janvier 1996 à octobre 1997. Le montant total de la facture était de 183 068 \$, montant à l'égard duquel MTI devait encore un solde d'environ 55 000 \$, a dit M. Cimino. La facture indiquait le numéro de dossier de GKO « E348 ».

[5] Au cours du contre-interrogatoire, Don Cimino a reconnu que, le 31 octobre 1997, la société de personnes, GKO Engineering, n'existait pas encore. La plupart des services fournis à MTI étaient antérieurs à la création de la société de personnes. En examinant les factures, M. Cimino avait constaté que le travail avait été accompli relativement à des projets réalisés à l'étranger, puis il s'était informé auprès de cadres supérieurs de GKO Design, ce qui lui avait permis de confirmer que les services avaient été fournis à une entité étrangère. M. Cimino a dit qu'il est également le directeur financier de GKO Design, la personne morale qui est membre de la société de personnes GKO Engineering. GKO Engineering est un groupe multidisciplinaire qui sert des clients industriels. Le travail particulier faisant l'objet des factures en cause dans le présent appel avait été accompli à Edmonton, et les plans, les dessins et les rapports produits avaient été fournis au client, MTI. Une liasse de factures présentées à MTI ainsi qu'un sommaire de ces factures ont été déposés sous la cote R-1. Le sommaire contenait un calcul de la TPS exigée et versée par erreur. Deux projets distincts avaient été entrepris par MTI, et la plupart des factures avaient été présentées à MTI sur du papier à en-tête de GKO Design, sauf la facture en date du 31 octobre 1997, soit une facture au nom de GKO Engineering. Après que les factures — qui incluaient la TPS — eurent été faites à MTI, le montant de la TPS a été versé à Revenu Canada, dans le cadre de la production de la déclaration suivante. GKO Design avait droit à certains CTI, mais le montant en était très peu élevé par rapport au montant de la TPS exigée. M. Cimino a reconnu que GKO Design n'avait pas payé de sa poche et il a confirmé qu'aucune note de crédit n'avait été remise à MTI et qu'aucune note de débit n'avait été reçue de MTI. Il a dit que MTI ne savait pas qu'elle avait effectué un paiement en trop à l'égard des factures du fait que de la TPS avait été incluse. GKO Design avait indiqué le montant impayé de la facture à l'intention de MTI — 55 000 \$ — comme créance irrécouvrable aux fins de la TPS en produisant des déclarations ultérieures. La demande de remboursement — pièce R-2 — avait été présentée au nom de GKO Engineering en tant qu'auteur de la demande en vertu de l'article 261 de la *Loi*. M. Cimino a dit que, en remplissant la demande, il n'avait pas utilisé le vieux numéro de TPS précédemment attribué à GKO Design, car toutes les activités étaient exercées au nom de la société de personnes.

[6] L'avocat de l'appelante soutenait que la principale question en cause dans l'appel était de savoir si l'appelante pouvait obtenir une mesure de redressement à l'égard de sommes d'argent exigées par erreur au titre de la TPS et versées au ministre. Il faisait remarquer que les services représentaient des fournitures détaxées, qu'aucune TPS n'aurait dû être exigée, perçue et versée par GKO Design et qu'elle devrait avoir droit au remboursement de ces sommes. La décision rendue par le ministre concernant la cotisation 10111802 faisait état d'une déclaration de TPS, pour la période de déclaration allant du 1^{er} au 28 février 1998, dans laquelle l'appelante avait demandé un CTI en vertu des dispositions du paragraphe 232(1) de la *Loi*. Dans ladite décision, le ministre disait : [TRADUCTION] « En vertu du paragraphe 232(3) de la LTA [*Loi sur la taxe d'accise*], dans le cas où une personne redresse un montant en faveur d'une autre personne, le lui rembourse ou le porte à son crédit en application du paragraphe 232(1) de la LTA, elle doit remettre à l'autre personne, dans un délai raisonnable, une note de crédit, à moins que l'autre personne ne lui remette une note de débit, contenant les renseignements réglementaires, pour un tel montant ». L'avocat de l'appelante soutenait que cela était nettement erroné, puisque l'article 261 de la *Loi* traitait d'un « montant payé par erreur » et qu'il était évident que les dispositions de l'article 232 n'obligeaient pas à ce que la personne remette une note de crédit ou reçoive une note de débit pour qu'une erreur fasse l'objet d'un redressement. De toute façon, MTI ne peut, en raison de la prescription, demander un remboursement, car plus de deux ans se sont écoulés depuis avril 1996. L'avocat de l'appelante concède que cette dernière aurait pu utiliser les dispositions de l'article 232 et il dit qu'elle a toutefois choisi de ne pas le faire. Il dit que les quatre premiers montants indiqués dans la pièce A-1 devraient être supprimés de toute nouvelle cotisation si l'appelante devait avoir gain de cause dans le présent appel, car ils ont été inclus dans une période de cotisation en vertu de l'article 296 de la *Loi*. Ainsi, le plus que l'appelante pourrait obtenir comme remboursement serait 16 690,66 \$. Pour ce qui est de la question de l'entité appropriée devant demander le remboursement, l'avocat soutenait que GKO Engineering était un nom commercial de GKO Design. La demande avait été présentée au nom de GKO Engineering et, bien que le ministre n'ait pas su au départ que le remboursement était demandé pour le compte de GKO Design, toute confusion avait disparu à l'étape de l'opposition, lorsque l'information complète avait été fournie aux fonctionnaires de Revenu Canada. L'avocat a attiré l'attention sur le fait suivant : le ministre — en avril 1998 — n'avait pas avisé l'appelante qu'il considérait que la mauvaise entité avait demandé le remboursement, et cette question n'a été soulevée qu'en décembre 1998, lorsqu'un agent des appels a fait savoir — au cours de réunions — que GKO Design ne pouvait alors demander un remboursement parce que le délai avait expiré. L'avocat a en outre fait référence à la pièce R-1, qui incluait des factures

au nom de GKO Design dans lesquelles le numéro de TPS pertinent figurait au bas de chaque page. L'attestation faite par Don Cimino dans la demande devait simplement être exacte et complète au mieux de sa connaissance; la perfection n'était pas la norme applicable.

[7] L'avocat de l'intimée soutenait que l'utilisation de l'article 261 de la manière souhaitée par l'appelante donnerait lieu à un gain fortuit. Bien que GKO Design ait perçu de la TPS, alors qu'aucune TPS ne s'appliquait à la prestation des services, elle n'a pas payé de sa poche lorsqu'elle a versé le montant de la TPS à Revenu Canada. La demande de remboursement a été présentée au nom de GKO Engineering, qui — en tant que société de personnes — n'existait pas avant le 1^{er} novembre 1997, et l'enregistrement de la société de personnes n'a été effectué que le 29 avril 1998. L'avocat soutenait que le ministre n'est pas tenu de découvrir des erreurs dans la documentation fournie par des personnes qui versent de la taxe en vertu de la *Loi*.

[8] La thèse du ministre semble être que toute TPS perçue doit être versée conformément aux dispositions du paragraphe 225(1) de la *Loi* et que, si de la taxe a été perçue par erreur, la seule façon d'obtenir le redressement approprié est d'utiliser les dispositions de l'article 232, c'est-à-dire que la personne doit remettre une note de crédit ou recevoir une note de débit, comme l'indique le paragraphe 232(3) de la *Loi*. Dans l'avis de décision en date du 4 février 1999 concernant la cotisation 10111802, M^{me} Sui Li affirmait, au nom du ministre, que ledit paragraphe « exigeait » qu'une personne remette une note de crédit à une autre personne dans un délai raisonnable, à moins que l'autre personne ne lui remette une note de débit. Le problème, c'est que cette affirmation n'est pas conforme au libellé du paragraphe 232(1) de la *Loi*, qui se lit en partie comme suit :

232.(1) La personne qui exige ou perçoit d'une autre personne un montant au titre de la taxe prévue à la section II qui excède celui qu'elle pouvait percevoir **peut**, dans les deux ans suivant le jour où le montant a été ainsi exigé ou perçu : [Le caractère gras est de moi.]

b) si l'excédent est perçu, le rembourser à l'autre personne ou le porter à son crédit.

[9] Le paragraphe 232(3) explique ensuite la méthode à utiliser lorsque des notes de crédit ou de débit sont remises aux fins du redressement, du remboursement ou du crédit requis.

[10] Dans l'avis de décision — également en date du 4 février 1999 — relatif à la cotisation 833427 confirmant le refus du ministre de faire droit à la demande de remboursement en vertu du paragraphe 261(1) de la *Loi*, le dernier paragraphe de la décision se lit comme suit :

[TRADUCTION]

C'est un fait que, au cours d'une certaine période, GKO Design a exigé 23 114,78 \$ et perçu une partie du montant au titre de la taxe sur les fournitures taxables qu'elle effectuait. Dans les circonstances, GKO Design devait, en vertu des paragraphes 225(1) et 228(2) de la LTA, verser les montants exigés dans le cadre de son versement de taxe nette pour les périodes de déclaration au cours desquelles les montants totalisant 23 114,78 \$ avaient été exigés. Donc, les versements de taxe nette effectués par GKO Design n'entrent pas dans le cadre de la taxe ou de la taxe nette payée par erreur selon le paragraphe 261(1) de la LTA. C'est plutôt l'acquéreur des fournitures qui peut être en mesure de demander un remboursement en vertu de ce paragraphe.

[11] Le libellé des paragraphes 261(1) et 261(3) est le suivant :

« **261.(1) Remboursement d'un montant payé par erreur** – Dans le cas où une personne paie un montant au titre de la taxe, de la taxe nette, des pénalités, des intérêts ou d'une autre obligation selon la présente partie alors qu'elle n'avait pas à le payer ou à le verser, ou paie un tel montant qui est pris en compte à ce titre, le ministre lui rembourse le montant, indépendamment du fait qu'il ait été payé par erreur ou autrement.

[...]

(3) **Demande de remboursement** – Le remboursement n'est versé que si la personne en fait la demande dans les deux ans suivant le paiement ou le versement du montant.

[12] Le terme « personne » est défini comme suit au paragraphe 123(1) de la *Loi* :

« personne » Particulier, société de personnes, personne morale, fiducie ou succession, ainsi que l'organisme qui est un syndicat, un club, une association, une commission ou autre organisation; ces notions sont visées dans des formulations générales, impersonnelles ou comportant des pronoms ou adjectifs indéfinis.

[13] L'avocat de l'appelante a exposé un scénario hypothétique dans lequel un commis de supermarché a exigé — par erreur — de la TPS sur les pommes pendant un mois avant que l'erreur soit découverte. D'après la position adoptée par le ministre dans les décisions rendues, l'épicerie doit retrouver chaque client de qui de la TPS a été perçue — par erreur — et lui remettre une note de crédit ou, dans les rares cas où un client est également un inscrit aux fins de la TPS et fait une fourniture taxable au supermarché, obtenir une note de débit, pour le montant de la TPS exigée. L'avocat de l'appelante soutenait — à un moment donné — que l'article 261 de la *Loi* ne s'appliquerait pas à l'appelante parce que le cas de l'appelante n'avait jamais correspondu au cas où « une personne paie un montant » au ministre au titre de la taxe. Cette proposition est contraire au simple libellé de la disposition — qui traite d'un montant payé au titre de la taxe devant être « versée » par la personne — et cette proposition est également contraire à la décision même du ministre (concernant la cotisation 833427), qui dit à la page 2 — paragraphe 4 — que la taxe nette inclut [TRADUCTION] « tous les montants percevables ou perçus par la personne au cours de la période au titre de la taxe ». Je ne vois pas comment le ministre pouvait insister pour dire que l'article 232 de la *Loi* représentait la seule manière dont un redressement pouvait être effectué. S'il n'y a pas une relation suivie entre les parties, comment des redressements peuvent-ils être effectués au moyen de notes de débit ou de crédit? Il me semble qu'un client qui n'est pas un inscrit aux fins de la TPS doit pouvoir utiliser les dispositions du paragraphe 261(1) pour recouvrer un montant qu'il a payé au titre de la taxe, alors qu'il n'avait pas en fait à le « payer », et que, si un montant non dû a été payé au titre de la TPS, la personne percevant la taxe n'avait pas à « verser » le montant.

[14] Comme la période pour laquelle GKO Design a fait l'objet d'une vérification et d'une cotisation allait du 1^{er} mai 1992 au 30 avril 1996, le ministre a conclu que, en vertu du paragraphe 261(2) de la *Loi*, un montant n'a pas à être remboursé dans la mesure où il a été pris en compte à titre de taxe ou de taxe nette pour la période de déclaration de la personne et où le ministre a établi une cotisation à l'égard de la personne pour cette période.

[15] Une disposition permet au ministre de traiter de la question d'un remboursement déductible; cette disposition figure au paragraphe 296(2.1), qui se lit comme suit :

Application d'un montant de remboursement non demandé – Le ministre, s'il constate les faits suivants relativement à un montant (appelé « montant de remboursement déductible » au présent paragraphe) lors de l'établissement d'une cotisation concernant la

taxe nette d'une personne pour une période de déclaration de celle-ci ou concernant un montant (appelé « montant impayé » au présent paragraphe) qui est devenu payable par une personne en vertu de la présente partie, applique, sauf demande contraire de la personne, tout ou partie du montant de remboursement déductible en réduction de la taxe nette ou du montant impayé comme si la personne avait payé ou versé, à la date visée aux sous-alinéas *a*)(i) ou (ii), le montant ainsi appliqué au titre de la taxe nette ou du montant impayé :

a) le montant de remboursement déductible aurait été payable à la personne à titre de remboursement s'il avait fait l'objet d'une demande produite aux termes de la présente partie à la date suivante et si, dans le cas où le remboursement vise un montant qui fait l'objet d'une cotisation, la personne avait payé ou versé ce montant :

(i) si la cotisation concerne la taxe nette pour la période de déclaration, la date limite de production de la déclaration aux termes de la section V pour la période,

(ii) si la cotisation concerne un montant impayé, la date à laquelle ce montant est devenu payable par la personne;

b) le montant de remboursement déductible n'a pas fait l'objet d'une demande produite par la personne avant le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé;

c) le montant de remboursement déductible serait payable à la personne s'il faisait l'objet d'une demande produite aux termes de la présente partie le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé, ou serait refusé s'il faisait l'objet d'une telle demande du seul fait que le délai dans lequel il peut être demandé a expiré avant ce jour.

[16] L'ensemble de ce qui précède constitue un cadre de référence qui aide à répondre à la question de savoir si l'appelante — en tant qu'auteur de la demande de remboursement — était la bonne personne. Cela est extrêmement important, car le paragraphe 261(3) dit que le remboursement n'est versé que « si la personne en fait la demande dans les deux ans suivant le paiement ou le versement du montant ». GKO Engineering est une société de personnes qui a été créée le

1^{er} novembre 1997. Avant cette date, GKO Design, une personne morale, exploitait une entreprise de conseil technique et, le 15 août 1997, elle a déposé auprès du registraire des sociétés de l'Alberta un document intitulé *Declaration As To Trade Name* — pièce A-3 —, disant qu'elle avait exploité l'entreprise sous le nom de GKO Engineering depuis le 1^{er} mai 1997. L'avocat de l'appelante soutenait que le paragraphe 272.1(1) de la *Loi* s'appliquait. Ce paragraphe se lit comme suit :

Sociétés de personnes - Pour l'application de la présente partie, tout acte accompli par une personne à titre d'associé d'une société de personnes est réputé avoir été accompli par celle-ci dans le cadre de ses activités et non par la personne.

[17] Le problème de l'appelante — GKO Engineering — tient au fait que les paiements de la TPS perçue de MTI et d'autres clients ont été effectués avant la création de la société de personnes dont GKO Design est devenue membre le 1^{er} novembre 1997. Ainsi, les paiements de TPS effectués par GKO Design ne peuvent être réputés avoir été effectués par la société de personnes en vertu du paragraphe 272.1(1), car la société de personnes n'existait pas à l'époque où les paiements ont été effectués. Il s'ensuit que GKO Design était la « personne » tenue de demander le remboursement, car c'était elle qui avait effectué les paiements. L'utilisation du nom commercial « GKO Engineering » par GKO Design n'a été officiellement reconnue par voie d'enregistrement que le 14 août 1997, et GKO Design disait dans l'acte d'enregistrement que cela s'appliquait au 1^{er} mai 1997, mais la plupart des services avaient alors déjà été fournis à MTI par GKO Design. Si GKO Design avait demandé le remboursement de TPS, conformément au paragraphe 272.1(1), cette demande aurait été réputée avoir été faite par la société de personnes, et cela n'aurait eu aucun effet sur le droit au remboursement, car GKO Design se serait conformée à l'article 261 de la *Loi*. L'inverse ne s'applique toutefois pas, et GKO Engineering — la société de personnes — ne peut demander le remboursement et obtenir que cela soit réputé avoir été fait par GKO Design — un membre de la société de personnes. Les neuf entités qui sont devenues membres de GKO Engineering à la suite de la création de la société de personnes, qui remonte au 1^{er} novembre 1997, pouvaient alors exploiter l'entreprise comme associées, et les actions de l'une pouvaient lier la société de personnes à diverses fins, mais la société de personnes ne pouvait — sans rien de plus, si ce n'est peut-être par des cessions officielles de l'ensemble des diverses créances — prétendre devenir la personne habilitée à demander des remboursements ou à faire valoir des droits appartenant en propre à un seul membre de la société de personnes et acquis avant que cette personne devienne membre de la famille élargie. Par exemple, si la ville d'Edmonton avait mal évalué pour 1995 l'impôt foncier sur un terrain appartenant à GKO Design,

il serait inusité que la ville fasse droit à une demande de remboursement faite au nom de GKO Engineering, et je doute que la législation pertinente le permette.

[18] La Cour n'a pas compétence pour proroger le délai relatif à la présentation d'une demande de remboursement. Dans l'affaire *Sterling Business Academy Inc. c. La Reine*, C.C.I., n° 97-588(GST)G, 17 décembre 1998 (99 GTC 3038), le juge Rip, de la Cour canadienne de l'impôt, avait statué qu'une lacune de la loi ne permettait pas à la Cour de proroger le délai. Il disait à la page 10 (GTC : à la page 3038) :

Il est bien certain que l'article 261 de la *Loi* permet aux personnes qui ont payé la TPS de demander un remboursement, mais le remboursement n'est versé que si ces personnes en font la demande dans les deux ans qui suivent le paiement de la TPS. Puisque les paiements en cause en l'espèce ont été effectués avant 1996 et que nous sommes maintenant en décembre 1998, les étudiants ne sont pas admissibles au remboursement. Le même problème se pose pour l'appelante, qui était peut-être admissible à un remboursement ou à un redressement de la taxe conformément à l'article 232. Il n'existe dans la *Loi* aucune procédure qui permettrait aux étudiants de se faire restituer ce qui leur revient à juste titre. La *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* n'habilite pas un juge de la Cour de l'impôt à rendre une ordonnance qui peut remédier à la situation. C'est là une lacune de la loi.

[19] Il est regrettable que la demande de remboursement ait été faite par GKO Engineering, alors qu'elle aurait dû être faite par GKO Design, soit une personne morale qui existait encore et qui était membre de la société de personnes, GKO Engineering. Le ministre n'était pas en mesure — initialement — de comprendre la situation, car le numéro de TPS de GKO Engineering a été utilisé dans la demande de remboursement. Précédemment, ce qui avait été demandé relativement au versement de TPS à l'égard de la taxe perçue par erreur était un redressement de CTI dans la déclaration de GKO Engineering pour une période de déclaration allant du 1^{er} au 28 février 1998. Cela a donné lieu à une cotisation, qui a ensuite été confirmée dans une décision, et la demande de remboursement d'avril 1998 présentée par l'appelante a fait l'objet de l'autre décision, mais les deux décisions sont datées du 4 février 1999. Ultérieurement, le ministre a appris la vraie identité de la personne ayant perçu la taxe, et les factures pertinentes à l'intention de MTI et d'autres clients ont été fournies, lesquelles montraient clairement que le numéro d'inscription de GKO Design aux fins de la TPS avait été utilisé pour la perception et le versement de la taxe. La société MTI n'a jamais été au courant qu'elle avait effectué des paiements en trop à l'égard de factures en

versant des sommes qui incluaient de la TPS. L'appelante ne voulait pas aviser MTI d'un droit de demander un remboursement, car MTI lui devait 55 000 \$. MTI n'aurait eu aucune incitation à demander le remboursement, car l'appelante aurait pu intenter une poursuite, obtenir un jugement et faire saisir-arrêter le remboursement pour elle-même. Les faits du présent appel sont particuliers, et il est regrettable que la mauvaise entité — l'appelante — ait demandé le remboursement et que cela n'ait pas été rectifié avant l'expiration du délai. Je n'oserais croire que le ministre s'est tenu coi de manière à tirer profit de l'erreur de l'appelante. Il est évident que le ministre a beaucoup de mal à admettre que la TPS perçue par erreur auprès de MTI — bien que l'argent ne provenait pas directement de l'appelante — donne lieu à un avantage fortuit pour le fisc parce que la taxe perçue n'a jamais été réellement exigible en vertu des dispositions de la *Loi*. En fait, jusqu'à ce que je précise que je n'étais pas disposé à examiner cet aspect — car il n'avait jamais fait partie des deux décisions et n'avait pas été mentionné non plus dans les actes de procédure déposés au nom du ministre —, l'avocat de l'intimée était prêt à arguer que l'on n'avait pas prouvé — irréfutablement — que les services fournis par GKO Design à MTI et à d'autres clients étaient détaxés et que, après tout, la taxe avait donc peut-être été perçue à juste titre. Il est vrai que le ministre n'est pas un planificateur fiscal pour qui que ce soit, y compris pour les inscrits aux fins de la TPS, et que l'appelante en l'espèce aurait dû prendre le temps d'approfondir la question et faire en sorte que ce soit GKO Design qui demande le remboursement, et ce, dans le délai imparti. Je soupçonne que le problème a été le suivant : la taxe a été exigée, perçue et versée par erreur avant l'arrivée de Don Cimino comme directeur financier des deux entités, GKO Engineering et GKO Design, et M. Cimino cherchait à démêler le problème de manière à ce qu'une partie de la créance de 55 000 \$ de GKO Design puisse être recouvrée au moyen de la demande de remboursement, puis versée dans les coffres de la société de personnes, et ce, avec l'accord probablement manifesté par tous les membres au moment de la création de la société de personnes, le 1^{er} novembre 1997. Cependant, tout comme la *Loi de l'impôt sur le revenu* et d'autres lois relatives à la perception de sommes d'argent, la *Loi sur la taxe d'accise* exige une conformité stricte, et les dispositions de forme peuvent donc ne pas sembler par ailleurs avoir une raison d'être indépendante. Si l'on ne fait pas bien attention, on peut ainsi commettre des erreurs qui ne pourront ultérieurement être corrigées, si ce n'est dans les délais prévus par la loi, soit des délais fermes auxquels on ne peut se soustraire.

[20] Pour les motifs énoncés précédemment, l'appel est rejeté.

Signé à Toronto (Ontario), ce 3^e jour de mai 2000.

« D. W. Rowe »

J.S.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 30^e jour d'octobre 2000.

Benoît Charron, réviseur