

A-1074-92

A-1074-92

**Her Majesty the Queen** (*Appellant*)**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

**Johnson & Johnson Inc.** (*Respondent*)

a

**Johnson & Johnson Inc.** (*intimée*)*INDEXED AS: JOHNSON & JOHNSON INC. v. CANADA (C.A.)**RÉPERTORIÉ: JOHNSON & JOHNSON INC. c. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Pratte, Hugessen and Desjardins JJ.A.—Montréal, November 25; Ottawa, December 13, 1993.

b

Cour d'appel, juges Pratte, Hugessen et Desjardins, J.C.A.—Montréal, 25 novembre; Ottawa, 13 décembre 1993.

*Income tax — Income calculation — Appeal from Trial Division decision sales tax refund for period 1975-1981 income to be included in taxpayer's 1983 taxation year — Taxpayer selling health care products exempt from sales tax — Refund of wrongly paid tax issued on January 4, 1982 — 1982 taxation year ending January 3, 1982 — Refund not receivable in 1982 — Timing of essence — No right to receive refund until favourable decision made by MNR acting as quasi-judicial tribunal — Trial Judge wrong in ordering refund to be included in 1983 taxation year — Refund of taxes charged as expenses in year of payment but wrongly paid must be brought into computation of income for years in which paid and charged — Matter referred back to MNR for reconsideration.*

c

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Appel d'une décision de la Section de première instance selon laquelle la remise de la taxe de vente payée à l'égard de la période 1975-1981 constitue un revenu à inclure à l'égard de l'année d'imposition 1983 de la contribuable — La contribuable vend des produits de santé exonérés de la taxe de vente — La remise de la taxe de vente payée à tort a été faite le 4 janvier 1982 — L'année d'imposition 1982 se terminait le 3 janvier 1982 — La remise n'était pas une somme à recevoir en 1982 — Les dates sont capitales — Il n'existe aucun droit de recevoir une remise tant qu'une décision favorable n'est pas rendue par le MRN qui exerce les pouvoirs d'un tribunal quasi-judiciaire — Le juge de première instance a ordonné à tort d'inclure le montant de la remise dans le calcul du revenu pour l'année d'imposition 1983 — La remise des taxes imputées comme des dépenses au cours de l'année de leur paiement mais qui n'auraient jamais dû être payées doit être incluse dans le calcul du revenu pour les années où ces taxes ont été payées ou imputées — L'affaire est renvoyée au MRN pour nouvel examen.*

d

e

f

*Customs and excise — Excise Tax Act — Federal sales tax paid during period 1975-1981 on sanitary napkins found exempt from tax — Taxpayer entitled to claim refund under Excise Tax Act, s. 44 — No right to receive refund until favourable decision made by Minister acting as quasi-judicial tribunal — Issues of timing for income tax purposes.*

g

*Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Taxe de vente fédérale payée pendant la période 1975-1981 sur des serviettes hygiéniques jugées non assujetties à la taxe — Le contribuable a le droit de demander une remise en application de l'art. 44 de la Loi sur la taxe d'accise — Il n'existe aucun droit de recevoir une remise à moins que le ministre, dans l'exercice des pouvoirs d'un tribunal quasi-judiciaire, ne rende une décision favorable — Questions relatives aux dates applicables pour les fins de l'impôt.*

This was an appeal from a decision by Cullen J. that the refund of federal sales tax wrongly paid by the taxpayer constituted income for the purposes of the *Income Tax Act* and that such refund should have been included in its 1983 taxation year. The taxpayer is a manufacturer and distributor of health care products, including sanitary napkins. From April 1975 to August 1981, it paid sales tax on sanitary napkins which were subsequently declared by the Tariff Board to be exempt from that tax. A cheque for the entire amount of the sales tax refund was issued to the taxpayer on January 4, 1982. Since the taxpayer's 1982 taxation year ended on January 3, 1982, the Trial Judge ruled that the refund should not have been treated by the Minister as a receivable in that year. This appeal raised two distinct issues: 1) whether the sales tax refund was receivable by the taxpayer in its 1982 taxation year and 2) whether the

h

i

j

Il s'agissait de l'appel de la décision du juge Cullen selon laquelle la remise de taxes de vente fédérales qui ne devaient pas être payées par la contribuable constituait un revenu aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qu'elle devait être incluse à l'égard de son année d'imposition 1983. La contribuable fabrique et distribue des produits de santé, notamment des serviettes hygiéniques. Du mois d'avril 1975 au mois d'août 1981, elle a payé la taxe de vente à l'égard de serviettes hygiéniques que la Commission du tarif a subséquemment déclarées non assujetties à la taxe. Un chèque couvrant la totalité du montant de la remise a été émis à la contribuable le 4 janvier 1982. Comme l'année d'imposition de la contribuable se terminait le 3 janvier, le juge de première instance a conclu que le ministre n'aurait pas dû traiter la remise comme une créance cette année-là. Le présent appel soulève deux ques-

taxpayer was required to include such refund in computing its business income.

*Held*, the appeal should be dismissed.

1) Under section 44 of the *Excise Tax Act*, there is no right to receive a tax refund, and hence no "receivable", until a favourable decision has been made by the Minister. In reaching that decision, the Minister acts as a quasi-judicial tribunal whose decisions are not merely declaratory but determinative of rights. Where, as in the present case, the Minister did not act personally but through his subordinate officials, he could not be said to have made his decision until he has given some public and irrevocable indication thereof. The decision creates rights and starts time running and it is as much in the public interest as in that of those immediately concerned that there be a basic minimum of certainty as to when it is made and what it is. There was no ministerial decision on the taxpayer's refund claim prior to January 4, 1982. The Trial Judge correctly ruled that, since that date was after the end of the taxpayer's 1982 taxation year, the refund should not have been treated by the Minister as a receivable in that year. However, he was wrong in holding that "the refund amount should have been included in the plaintiff's 1983 taxation year". That statement had no place in the formal judgment of the Court which did not have the taxpayer's 1983 taxation year before it.

2) The refund of sums paid and claimed as expenses incurred in the taxpayer's business was derived from that business and must be taken into account in the computation of the income therefrom. If the refund was received in the year in which the sales tax was wrongly paid, it would have to be taken into account in that year. Subsection 9(1) of the *Income Tax Act* makes it plain that, in the computation of income, expenses must be deducted from receipts and that both receipts and expenses must be related to a specific year. As a general rule, both receipts and expenses are brought into the calculation of income in the year in which they are received or incurred. Where, however, a business receives a payment, not as compensation for the goods or services which it provides but rather as a reimbursement for an expenditure which was not due and should never have been paid, the situation is different. In such case, it is not the year of receipt which is relevant for the determination of profit, but the year of the expenditure which is now found to have been no expenditure at all. The whole concept of a tax based upon an annual calculation of profit has inherent in it the requirement that it may become necessary to reopen accounts and to recalculate income for prior years in the light of subsequent events. Subsection 152(4) of the *Income tax Act* specifically recognizes the Minister's right to reassess, even in the absence of fraud or misrepresentation. The refund of taxes, which have been charged as expenses in the year of payment but which should never have

tions distinctes, savoir: (1) si la remise de la taxe de vente était une somme à recevoir par la contribuable pendant son année d'imposition 1982 et (2) si la contribuable devait inclure cette remise dans le calcul du revenu tiré de son entreprise.

*a Arrêt*: l'appel doit être rejeté.

1) En vertu de l'article 44 de la *Loi sur la taxe d'accise*, il n'existe aucun droit de recevoir une remise et, partant, une «créance» tant qu'une décision favorable n'a pas été rendue par le ministre. Pour parvenir à cette décision, le ministre exerce les pouvoirs d'un tribunal quasi-judiciaire dont les décisions n'ont pas simplement un caractère déclaratoire, mais sont décisives à l'égard des droits. Lorsque le ministre n'agit pas personnellement, mais par l'intermédiaire de ses fonctionnaires subalternes, comme en l'espèce, on ne peut affirmer qu'il a rendu sa décision tant qu'il ne l'a pas fait connaître de façon publique et irrévocable. Cette décision crée des droits et marque le point de départ d'un délai, et il y va autant de l'intérêt du public que de celui des personnes directement concernées d'avoir un minimum de certitude au sujet de la date à laquelle la décision est rendue et de son contenu. La décision ministérielle concernant la demande de remise de la contribuable n'a pas été rendue avant le 4 janvier 1982. Le juge de première instance a conclu à bon droit que, comme cette date est postérieure à celle de la fin de l'année d'imposition 1982 de la contribuable, le ministre n'aurait pas dû traiter la remise comme une créance cette année-là. Il a eu tort, toutefois, de statuer que «cette somme aurait dû être incluse dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1983». Cette affirmation n'avait tout simplement pas sa place dans le jugement formel de la Cour, qui n'avait pas à se prononcer sur l'année d'imposition 1983 de la contribuable.

2) La remise des sommes payées et indiquées comme des dépenses faites dans le cadre de l'entreprise de la contribuable provient de cette entreprise et doit être incluse dans le calcul du revenu qu'elle en tire. Si la remise a été reçue l'année où la taxe de vente a été indûment payée, il faut en tenir compte cette année-là. Il appert du texte du paragraphe 9(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que, dans le calcul du revenu, les dépenses doivent être déduites des rentrées, et que tant les rentrées que les dépenses doivent se rapporter à une année donnée. En règle générale, les rentrées et les dépenses sont incluses dans le calcul du revenu au cours de l'année où elles sont reçues ou engagées. La situation est différente, cependant, lorsqu'une entreprise reçoit un paiement, non pas comme rétribution au titre des marchandises ou des services qu'elle fournit, mais plutôt comme remboursement d'une dépense qu'elle n'avait pas à payer et n'aurait jamais dû payer. Dans un tel cas, ce n'est pas l'année de la réception qui est pertinente pour calculer le bénéfice, mais l'année où a été faite la dépense qui n'en est plus une. Le fait qu'il puisse devenir nécessaire de rouvrir des comptes et de calculer de nouveau le revenu se rapportant à des années antérieures à la lumière de faits subséquents est une exigence inhérente au concept d'un impôt fondé sur le calcul annuel du bénéfice. Le paragraphe 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* reconnaît expressément que le ministre a le droit d'établir de nouvelles cotisations même en l'absence de fraude ou présentation erronée des faits. La

been paid at all, must be brought into the computation of income for the years in which they were paid and charged, that is from October 1977 to August 1981. Only a relatively small part of that period is covered by the 1982 assessment which is in issue. The precise amount will have to be determined by the Minister on a reconsideration.

remise des taxes qui ont été imputées comme des dépenses au cours de l'année de leur paiement mais qui n'auraient jamais dû être payées doit être incluse dans le calcul du revenu pour les années où ces taxes ont été payées et imputées, c'est-à-dire pour la période allant d'octobre 1977 à août 1981. Seule une partie assez courte de cette période est visée par la cotisation de 1982 faisant l'objet du présent litige. Le montant exact devra être déterminé par le ministre dans le cadre d'un nouvel examen.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, s. 44(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 45), (7) (as am. *idem*, s. 15).

*Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 28 (as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 8).

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 2 (as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 1), 9(1), 152(4).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### DISTINGUISHED:

*Mohawk Oil Co. v. Canada*, [1992] 2 F.C. 485; [1992] 1 C.T.C. 195; (1992), 92 DTC 6135; 140 N.R. 225 (C.A.); *British Mexican Petroleum Co Ltd v Jackson (Inspector of Taxes)* (1932), 16 T.C. 570 (H.L.); *Sinclair (H.R.) & Son Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1966), 10 A.I.T.R. 3 (H.C.); *Hillsboro National Bank v. Commissioner*, 460 U.S. 370 (1983 S.C.).

##### CONSIDERED:

*English Dairies Ltd v Phillips (Inspector of Taxes)* (1927), 11 T.C. 597 (K.B. Div.).

##### REFERRED TO:

*Johnson & Johnson Ltd. and Deputy M.N.R. (Customs and Excise) and Kimberly-Clark of Canada Ltd.* (1980), 2 C.E.R. 278; 7 T.B.R. 164 (T.B.); *Holden (Isaac) & Sons Ltd v IRC* (1924), 12 T.C. 768 (K.B. Div.).

APPEAL from a Trial Division decision ((1992), 55 F.T.R. 255 (F.C.T.D.)) that the refund of sales tax wrongly paid constitutes income for purposes of the *Income Tax Act* and that such refund should have been included in the taxpayer's 1983 taxation year. Appeal dismissed, formal judgment varied by deleting order that refund be included in taxpayer's 1983 taxation year. Reassessment vacated and matter referred back to Minister for reconsideration.

#### b LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 2 (mod. par S.C. 1985, ch. 45, art. 1), 9(1), 152(4).

*Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 28 (mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 8).

*Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, ch. E-13, art. 44(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 45), (7) (mod. *idem*, art. 15).

#### d JURISPRUDENCE

##### DISTINCTION FAITE AVEC:

*Mohawk Oil Co. c. Canada*, [1992] 2 C.F. 485; [1992] 1 C.T.C. 195; (1992), 92 DTC 6135; 140 N.R. 225 (C.A.); *British Mexican Petroleum Co Ltd v Jackson (Inspector of Taxes)* (1932), 16 T.C. 570 (H.L.); *Sinclair (H.R.) & Son Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1966), 10 A.I.T.R. 3 (H.C.); *Hillsboro National Bank v. Commissioner*, 460 U.S. 370 (1983 S.C.).

##### DÉCISION EXAMINÉE:

*English Dairies Ltd v Phillips (Inspector of Taxes)* (1927), 11 T.C. 597 (K.B. Div.).

##### DÉCISIONS CITÉES:

*Johnson & Johnson Ltd. and Deputy M.N.R. (Customs and Excise) and Kimberly-Clark of Canada Ltd.* (1980), 2 C.E.R. 278; 7 T.B.R. 164 (C.T.); *Holden (Isaac) & Sons Ltd v IRC* (1924), 12 T.C. 768 (K.B. Div.).

APPEL d'une décision de la Section de première instance ((1992), 55 F.T.R. 255 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.) établissant que la remise de taxes de vente payées à tort constitue un revenu aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qu'elle aurait dû être incluse à l'égard de l'année d'imposition 1983 de la contribuable. L'appel est rejeté, et le jugement formel est corrigé par la suppression de l'ordonnance enjoignant l'inclusion de la remise dans le calcul du revenu de la contribuable pour l'année d'imposition 1983. La nouvelle cotisation est annulée et l'affaire est renvoyée au ministre pour nouvel examen.

## COUNSEL:

*Paul E. Plourde, Q.C. and Josée Tremblay for appellant.*

*Richard W. Pound, Q.C. and Pierre Martel for respondent.*

## SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada for appellant.*

*Stikeman, Elliott, Montréal, for respondent.*

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

HUGESSEN J.A.:

Introduction

In tax law, timing is everything. This case raises two quite separate timing issues, the first as to when a refund of overpaid taxes becomes receivable, the second as to when such refund should be taken into account for income tax purposes.

The Facts

The respondent is a manufacturer and distributor of health care products, including in particular sanitary napkins for feminine hygiene. From at least April 1975 to August 1981 the respondent paid federal sales tax on sanitary napkins pursuant to the Minister's interpretation of the provisions of the *Excise Tax Act*.<sup>1</sup> Those payments were shown as expenses in respondent's annual returns and reduced its taxable income for each of the years in question. The respondent, however, took the position that sanitary napkins were exempt from sales tax under Schedule III of the Act and made an application to the Tariff Board under section 59 of the Act. That application was successful and by its decision dated October 15, 1980 [(1980), 2 C.E.R. 278], the Tariff Board declared sanitary napkins to be not subject to sales tax. An appeal to this Court from that decision was dismissed on September 21, 1981.

<sup>1</sup> R.S.C. 1970, c. E-13.

## AVOCATS:

*Paul E. Plourde, c.r. et Josée Tremblay pour l'appelante.*

*Richard W. Pound, c.r. et Pierre Martel pour l'intimée.*

## PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.*

*Stikeman, Elliott, Montréal, pour l'intimée.*

*Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendu par*

LE JUGE HUGESSEN, J.C.A.:

Introduction

En droit fiscal, tout dépend du moment. La présente espèce soulève à cet égard deux questions bien distinctes, la première étant celle de savoir quand une remise de taxes payées en trop devient une créance, la seconde étant celle de savoir quand cette remise doit être prise en considération aux fins de l'impôt sur le revenu.

Les faits

L'intimée fabrique et distribue des produits de santé, notamment des serviettes hygiéniques. Du mois d'avril 1975 au moins jusqu'au mois d'août 1981, l'intimée a payé la taxe de vente fédérale sur les serviettes hygiéniques conformément à l'interprétation du ministre des dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise*.<sup>1</sup> Ces paiements ont été indiqués comme des dépenses dans les déclarations annuelles de l'intimée et ont réduit son revenu imposable au cours de chacune des années en cause. L'intimée a cependant adopté le point de vue selon lequel les serviettes hygiéniques étaient exonérées de la taxe de vente en vertu de l'annexe III de la Loi et elle a présenté une demande à la Commission du tarif conformément à l'article 59 de la Loi. La Commission a fait droit à cette demande et, par sa décision en date du 15 octobre 1980 [(1980), 2 C.E.R. 278], a déclaré que les serviettes hygiéniques n'étaient pas assujetties à la taxe de vente. L'appel interjeté contre cette décision

<sup>1</sup> S.R.C. 1970, ch. E-13.

The Minister having decided not to seek to appeal the matter further, the respondent applied in November 1981 for a refund of the taxes paid in respect of the period April 1975 to August 1981. What happened next is set out in an agreed statement of facts filed in the Trial Division [(1992), 55 F.T.R. 255, at pages 257-258] (references to "plaintiff" are to the present respondent, and to "defendant" to the present appellant):

9. The audit of the said refund claims was performed by Gilles Maheu (Maheu). Maheu was assigned to the plaintiff's refund claim file on or about December 1, 1981. At all relevant times for purposes of the present action, Maheu was a senior auditor in the Customs and Excise Division of the Department of National Revenue (the Department). The responsible Minister of the Crown in respect of the administration and enforcement of the *Excise Tax Act* is the Minister of National Revenue.

10. As senior auditor in the Department, Maheu reported to a Supervisor. Maheu's supervisor at all relevant times for purposes of this action was N.A. Veillette (Veillette).

11. The chain of command within the Department was that Veillette reported to the Department's District Manager (C. Lamouteux [*sic*]), who in turn, reported to the Regional Chief—Audit (A. Rizk), who reported to the Regional Director (P.V. Bartolini), who reported to the Assistant Deputy Minister (L.R. Huneault).

12. Maheu completed his audit of the plaintiff's refund claims on or about December 16, 1981. He forwarded his report and recommendation to his Supervisor (Veillette), who reviewed it and indicated his approval of the report and recommendation by initialling the report on or about December 23, 1981. A copy of the refund claims evidencing the procedure and the working papers of Maheu are attached hereto as Appendix 4. The amount in issue in this action consists of the aggregate of two refund claims (bearing, respectively Departmental identification numbers 008034 and 009214) in the amounts ultimately approved, of \$4,525,689.61 and \$1,716,671.14, making a total of \$6,242,360.75.

13. By letter dated December 24, 1981, Maheu wrote to the plaintiff with respect to the refund claims. The letter may have been mailed on December 24, 1981, but it is possible that it was mailed only on December 27, 1981. It was, in any event, not received by the plaintiff until January 4, 1982. A copy of Maheu's letter is attached hereto as Appendix 5.

devant la présente Cour a été rejeté le 21 septembre 1981.

Comme le ministre a décidé de ne pas interjeter appel de cette dernière décision, l'intimée a présenté, en novembre 1981, une demande de remise des taxes payées au cours de la période comprise entre le mois d'avril 1975 et le mois d'août 1981. La suite des événements est relatée dans un exposé conjoint des faits déposé à la Section de première instance [(1992), 55 F.T.R. 255, aux pages 257 et 258] (dans lequel le terme «demanderesse» désigne l'intimée en l'espèce et le terme «défenderesse» désigne l'appelante en l'espèce):

[TRADUCTION] 9. La vérification des demandes de remise susmentionnées a été faite par Gilles Maheu (M. Maheu). M. Maheu a été chargé de vérifier la demande de remise de la demanderesse le 1<sup>er</sup> décembre 1981, ou vers cette date. À toutes les époques en cause, M. Maheu agissait à titre de premier vérificateur du ministère du Revenu national (le ministère), Douanes et Accise. Le ministre du Revenu national est chargé de l'administration et de l'application de la *Loi sur la taxe d'accise*.

10. En sa qualité de premier vérificateur du ministère, M. Maheu relevait d'un superviseur. À toutes les époques en cause, le superviseur de M. Maheu était N.A. Veillette (M. Veillette).

11. La voie hiérarchique au ministère était la suivante: M. Veillette relevait du gestionnaire de district du ministère (C. Lamoureux) qui, lui, relevait du chef régional—vérification (A. Rizk) qui relevait du directeur régional (P.V. Bartolini) qui relevait du sous-ministre adjoint (L.R. Huneault).

12. M. Maheu a terminé sa vérification des demandes de remise de la demanderesse le 16 décembre 1981, ou vers cette date. Il a transmis son rapport et ses recommandations à son superviseur (M. Veillette). Celui-ci les a examinés et approuvés comme en fait foi le paraphe qu'il a apposé sur le rapport le 23 décembre 1981, ou vers cette date. Une copie des demandes de remise faisant preuve de la procédure suivie et les documents de travail de M. Maheu sont joints aux présentes comme annexe 4. Le montant en cause dans la présente action représente la somme des deux remises finalement accordées (celles qui correspondent, respectivement, aux demandes portant les numéros d'identification du ministère 008034 et 009214, c'est-à-dire 4 525 689,61 \$ et 1 716 671,14 \$, soit un total de 6 242 360,75 \$.

13. Dans une lettre en date du 24 décembre 1981, M. Maheu a écrit à la demanderesse au sujet des demandes de remise. La lettre a pu être postée le 24 décembre 1981; cependant, il est possible qu'elle n'ait été postée que le 27 décembre 1981. De toute façon, la demanderesse ne l'a reçue que le 4 janvier 1982. Une copie de la lettre de M. Maheu est jointe aux présentes comme annexe 5.

14. It has not be[en] possible for the defendant to locate the file concerning the plaintiff's refund claim. The defendant believes the file may have been destroyed in accordance with the usual policy applicable within the Department in respect of old file[s].

15. It appears likely that, once the auditor's report had been approved by the auditor's Supervisor, the refund claim would have been forwarded, along with a Y-7 production report (which has not been located) to the secretary of District Manager of the Department, who would have transferred the claim and the report to the Regional Office, where a payment list (Departmental form E56-1) would be prepared in order for the Department of Supply and Services to issue the appropriate refund cheque. The approval procedure is also subject to the corroboration of the Refunds Manager at the time the E56-1 cheque requisition list is signed. The parties agree that, were Maheu to be called as a witness in these proceedings, Maheu would testify that the description of the process referred to above reflects what actually happened in respect of the refund in issue.

16. A requisition for a refund cheque payable in respect of the plaintiff's application for refund of the federal sales taxes in respect of the sanitary napkins was made, in accordance with the above-noted procedures, on January 4, 1982. The reference, in the documents attached hereto as Appendix 4, on the last line thereof, to 42069 is a reference to the number of the Departmental cheque requisition list (form E56-1) prepared on January 4, 1982. A cheque, signed (mechanically) by the Deputy Receiver General of Canada, was issued on January 4, 1982. The amount of the cheque was \$6,242,360.75.

The respondent's 1982 taxation year ended on January 3, 1982. The Minister takes the position that the entire amount of the sales tax refund was receivable and taxable as income in the 1982 taxation year. The respondent asserts that the amount only became receivable in its 1983 taxation year (which ended January 2, 1983) and that in any event it is not taxable as income. The matter came to the Trial Division, and is now before us, as an appeal by the respondent (plaintiff) against the assessment by the Minister (defendant) in respect of the 1982 taxation year.

### The Issues

Both here and in the Trial Division the parties were in agreement that the issues raised by these facts are, first to know whether the sales tax refund was receivable by respondent in its 1982 taxation year and second, whether such refund was required to be included in computing income from the respondent's business.

14. La défenderesse n'a pas pu retrouver le dossier relatif à la demande de remise de la demanderesse. La défenderesse croit qu'il a pu être détruit conformément à la politique habituelle du ministère en matière d'anciens dossiers.

15. Après que le rapport du vérificateur eut été approuvé par le superviseur de celui-ci, la demande de remise, accompagnée d'un rapport de production Y-7 (que l'on n'a pas trouvé), a probablement été transmise au secrétaire du gestionnaire de district du ministère; ce dernier aurait ensuite transmis la demande et le rapport au bureau régional qui se serait chargé d'établir une autorisation de paiement (formulaire du ministère E56-1) pour que le ministère des Approvisionnements et Services émette le chèque de remise approprié. La procédure d'approbation exige également le concours du gestionnaire des remises au moment de la signature du formulaire E56-1, la liste des chèques demandés. Les parties conviennent que si M. Maheu devait être cité à comparaître comme témoin à l'instance, il confirmerait que la remise en cause a été effectuée conformément à la procédure susmentionnée.

16. Le 4 janvier 1982, conformément à la procédure susmentionnée, l'émission d'un chèque a été demandée pour donner suite à la demande de remise, de la demanderesse, de la taxe de vente fédérale sur les serviettes hygiéniques. À la dernière ligne des documents joints aux présentes comme annexe 4, «42069» renvoie au numéro qui figurait sur la liste de chèques demandés par le ministère (formulaire E56-1) établie le 4 janvier 1982. Un chèque de 6 242 360,75 \$ a été émis le 4 janvier 1982. Ce chèque portait la signature (imprimée mécaniquement) du Sous-receveur général du Canada.

L'année d'imposition 1982 de l'intimée a pris fin le 3 janvier 1982. Le ministre adopte le point de vue selon lequel le montant intégral de la remise de la taxe de vente était une créance et était imposable comme revenu au cours de l'année d'imposition 1982. L'intimée soutient que ce montant est devenu une créance seulement au cours de son année d'imposition 1983 (qui a pris fin le 2 janvier 1983) et que, de toute façon, il n'est pas imposable comme revenu. La Section de première instance a entendu l'affaire, dont la présente Cour est maintenant saisie, appel ayant été interjeté par l'intimée (la demanderesse) contre la cotisation établie par le ministre (la défenderesse) à l'égard de l'année d'imposition 1982.

### Les questions en litige

Tant devant la présente Cour que devant la Section de première instance, les parties sont convenues que les questions soulevées par les faits sont celles de savoir, premièrement, si la remise de la taxe de vente était une somme à recevoir par l'intimée au cours de son année d'imposition 1982 et, deuxièmement, s'il

The Trial Judge restated the second question as “whether the refund constitutes income for the purposes of the Act” (at page 261) but that, in my view, was an over-simplification which resulted in there being some confusion in the conclusion that he reached. I shall expand on this in due course.

#### Issue 1: Was the refund receivable in 1982?

The respondent’s right to receive payment of the amounts of sales tax which it had wrongly been obliged to pay in the period April 1975 to August 1981 was governed by section 44 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, ss. 15, 45] of the *Excise Tax Act*, the relevant provisions of which read as follows:

44. (1) A deduction from, or refund of, any to the taxes imposed by this Act may be granted

- (a) where an overpayment has been made by the taxpayer;
- (b) where a refund or adjustment has been made to the taxpayer by a licensed air carrier under Part II for the taxes collected or paid on any transportation of a person by air that has not been provided or only partially provided by the air carrier or that has been collected in error by the air carrier;

(c) where the tax was paid in error;

(d) where the original sale or importation was subject to tax, but exemption is provided on subsequent sale by this Act;

(e) where goods are exported, under regulations prescribed by the Minister;

(f) where, due to changes in statutory rates of tax or for other reasons, stamps are returned for exchange; or

(g) where the original receipt of marketable pipeline gas of natural gas liquids was subject to tax under Part IV.1, but exemption is provided on subsequent use by that Part.

(7) No refund of or deduction from any of the taxes imposed by this Act shall be granted, and no payment of an amount equal to tax paid shall be made, under this section as a result of

- (a) a declaration under section 59,
- (b) an order or judgment of the Federal Court or any other court of competent jurisdiction, or

fallait inclure cette remise dans le calcul du revenu tiré de l’entreprise de l’intimée. Reformulant la seconde question, le juge de première instance s’est demandé «si la remise constitu[ait] un revenu aux fins de la Loi» (à la page 261), mais il s’agit là, à mon sens, d’une simplification excessive qui a eu pour résultat de créer de la confusion dans la conclusion à laquelle il est arrivé. Je m’étendrai là-dessus en temps utile.

#### Première question en litige: la remise était-elle une créance en 1982?

Le droit de l’intimée de recevoir le paiement des montants de la taxe de vente qu’elle avait été injustement tenue de payer au cours de la période comprise entre le mois d’avril 1975 et le mois d’août 1981 était régi par l’article 44 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 15, 45] de la *Loi sur la taxe d’accise*, dont les dispositions pertinentes étaient ainsi libellées:

44. (1) Il peut être accordé une déduction ou remise de toute taxe imposée par la présente loi

- a) lorsque le contribuable a effectué un paiement en trop;
- b) lorsqu’un remboursement ou un redressement a été accordé au contribuable par un transporteur aérien titulaire d’un permis en vertu de la Partie II pour les taxes perçues ou payées sur tout transport aérien d’une personne qui n’a pas été ou n’a été que partiellement effectué par le transporteur aérien ou pour les taxes perçues par erreur par le transporteur aérien;

c) lorsque la taxe a été payée par erreur;

d) lorsque la vente ou l’importation originaire était assujettie à la taxe, mais que la présente loi prévoit une exemption sur la vente subséquente;

e) lorsque les marchandises sont exportées sous le régime de règlements prescrits par le Ministre;

f) lorsque, par suite de changements apportés aux taux de taxe statutaires ou pour d’autres raisons, les timbres sont renvoyés pour échange; ou

g) lorsque la première réception du gaz commercialisable acheminé par pipeline, ou des liquides extraits du gaz naturel, a été assujettie à la taxe aux termes de la Partie IV.1, mais que cette même Partie prévoit une exemption sur l’utilisation subséquente.

(7) Nulle remise ou déduction des taxes imposées par la présente loi ne sera accordée, et nul paiement d’un montant égal à la taxe payée ne sera effectué en vertu du présent article par suite

- a) d’une déclaration visée à l’article 59,
- b) d’une ordonnance ou d’un jugement de la Cour fédérale ou d’un autre tribunal compétent, ou

(c) a decision of the Minister or other duly authorized officer respecting the interpretation or application of this Act,

in respect of taxes paid prior to such declaration, order, judgment or decision unless application in writing therefor is made to the Minister by the person entitled to the refund, deduction or amount within twelve months after the later of the time the taxes became payable or the time the refund, deduction or amount first became payable under this section or the regulations.

(7.1) Subject to subsection (7), no refund of moneys paid or overpaid in error, whether by reason of mistake of fact or law or otherwise, and taken into account as taxes imposed by this Act shall be granted under this section unless application in writing therefor is made to the Minister by the person entitled to the refund within four years after the time the moneys were paid or overpaid.

(7.2) An application under subsection (6), (7) or (7.1) shall be made in such form and in such manner as the Minister may prescribe.

(7.3) Where the Minister rejects in whole or in part an application under subsection (6), (7) or (7.1) for a refund, deduction or amount, the application ceases to have effect, for the purposes of determining whether the refund, or deduction may be granted or the amount may be paid, ninety days after notice of the rejection is sent to the applicant, unless, within that ninety day period, an application in respect of the refund, deduction or amount is made to the Tariff Board under section 59 or to the Federal Court under section 28 of the *Federal Court Act*.

(7.4) Where the Minister approves an application under subsection (6), (7) or (7.1) for a refund, deduction or amount, the application ceases to have effect, for the purposes of determining whether the refund or deduction may be granted or the amount may be paid, ninety days after payment of the refund, deduction or amount is sent to the applicant, unless, within that ninety day period, an application in respect of the refund, deduction or amount is made to the Tariff Board under section 59 or to the Federal Court under section 28 of the *Federal Court Act*.

As can be seen this statutory provision imposes strict time limits on a claimant, both forward, from the time of the Tariff Board decision or Court judgment giving rise to the right to seek the refund (subsection (7)), and backward from the time of the application to a maximum of four years (subsection (7.1)). The decision-making power is conferred specifically on the Minister and is made subject to judicial review (subsections (7.3) and (7.4)).

c) d'une décision du Ministre ou d'un fonctionnaire dûment autorisé portant sur l'interprétation ou l'application de la présente loi,

à l'égard des taxes payées antérieurement à la déclaration, au jugement, à l'ordonnance ou à la décision, à moins que la personne ayant droit à la remise, à la déduction ou au montant, n'en fasse la demande par écrit au Ministre dans les douze mois, soit de la date à laquelle les taxes sont devenues exigibles, soit de la date à laquelle la remise, la déduction ou le montant sont devenus exigibles en vertu du présent article ou des règlements, la date la plus récente étant à retenir.

(7.1) Sous réserve du paragraphe (7), il ne sera accordé en vertu du présent article, aucune remise des deniers payés ou payés en trop par erreur, que ce soit en raison d'une erreur de fait ou de droit ou autrement, et dont il a été tenu compte à titre de taxes imposées par la présente loi, à moins que la personne y ayant droit n'en fasse la demande par écrit au Ministre dans les quatre ans qui suivent la date à laquelle les deniers ont été payés ou payés en trop.

(7.2) La demande visée aux paragraphes (6), (7) ou (7.1) se fait en la forme et de la manière prescrites par le Ministre.

(7.3) Lorsque le Ministre rejette en tout ou en partie la demande visée aux paragraphes (6), (7) ou (7.1), cette dernière cesse d'avoir effet aux fins de décider si la remise ou la déduction peut être accordée ou le montant payé, quatre-vingt-dix jours après que l'avis du rejet a été envoyé au demandeur, à moins que pendant ce délai une demande portant sur la remise, la déduction ou le montant ne soit présentée à la Commission du tarif conformément à l'article 59 ou à la Cour fédérale conformément à l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale*.

(7.4) Lorsque le Ministre approuve la demande visée aux paragraphes (6), (7) ou (7.1), cette dernière cesse d'avoir effet aux fins de décider si la remise ou la déduction peut être accordée ou le montant payé, quatre-vingt-dix jours après que la remise, la déduction ou le paiement du montant a été envoyé au demandeur, à moins que pendant ce délai une demande portant sur la remise, la déduction ou le montant ne soit présentée à la Commission du tarif conformément à l'article 59 ou à la Cour fédérale conformément à l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale*.

Comme on peut le voir, cette disposition législative impose au demandeur des délais stricts, aussi bien vers l'avant, à partir de la date de la décision de la Commission du tarif ou du jugement d'un tribunal qui donne le droit de demander la remise (paragraphe (7)), que vers l'arrière, à partir de la date de la demande pour un maximum de quatre ans (paragraphe (7.1)). Le pouvoir décisionnel est expressément accordé au ministre et son exercice peut faire l'objet d'un contrôle judiciaire (paragraphes (7.3) et (7.4)).

In my view, it is apparent from the scheme of the section that there is no right to receive a refund, and hence no "receivable", until a favourable decision has been made by the Minister. In reaching that decision the Minister is required to make findings of fact, reviewable on application to the Tariff Board, and to determine questions of law, reviewable on a section 28 [*Federal court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7 (as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 8)] application to this Court. In short, the Minister acts classically as a quasi-judicial tribunal whose decisions are not merely declaratory but determinative of rights.

On the agreed facts of the present case it is equally clear that the Minister actually did act in this way. A part of the respondent's claim in respect of the period October 1977 to August 1981 was increased by approximately \$72,000 because of the Minister's findings in respect of certain quantity discounts (Appeal Book, at pages 90, 94 and 98). Another part of the claim was disallowed on the basis of the Minister's finding that certain of the goods covered (tampons) were not in fact the same as the goods dealt with in the Tariff Board declaration (Appeal Book, at page 99). And yet another part of the claim, totalling just under \$3.5 million, was rejected because it was the Minister's view that it related to a period prior to November 1977 and was therefore statute-barred. (Appeal Book, at page 98.) In my view, none of these facets of the Minister's decision can be described as purely administrative or mechanical and each required a determination of relevant facts and the application of a body of law to them.

It is clear, of course, in the present case that the Minister did not act personally and it is not suggested that he is required to. Where, however, in the exercise of quasi-judicial powers which are determinative of rights, the Minister acts through his subordinate officials, he cannot be said to have made his decision (which the statute does not give him any power to review or revise of his own motion) until he has

À mon avis, il ressort clairement de l'économie de cet article qu'il n'existe pas de droit de recevoir une remise et, partant, pas de «créance» tant qu'une décision favorable n'a pas été rendue par le ministre. Pour parvenir à cette décision, le ministre doit tirer des conclusions de fait, qui peuvent faire l'objet d'un contrôle sur présentation d'une demande à la Commission du tarif, et trancher des questions de droit, qui peuvent faire l'objet d'un contrôle sur présentation, à la présente Cour, d'une demande fondée sur l'article 28 [*Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), ch. F-7 (mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 8)]. En bref, le ministre exerce classiquement les pouvoirs d'un tribunal quasi-judiciaire dont les décisions n'ont pas simplement un caractère déclaratoire, mais sont décisives à l'égard des droits.

D'après les faits convenus de l'espèce, il est tout aussi clair que le ministre a effectivement exercé ces pouvoirs. Une partie de la demande de l'intimée se rapportant à la période comprise entre le mois d'octobre 1977 et le mois d'août 1981 a été majorée d'environ 72 000 \$ en raison des conclusions du ministre au sujet de certaines remises quantitatives (dossier d'appel, aux pages 90, 94 et 98). Une autre partie de la demande a été rejetée après que le ministre eut conclu que certaines marchandises (des tampons) n'étaient pas, dans les faits, la même chose que les marchandises visées par la déclaration de la Commission du tarif (dossier d'appel, à la page 99). Encore une autre partie de la demande, totalisant un peu moins de 3,5 millions de dollars, a été rejetée parce que le ministre était d'avis qu'elle se rapportait à une période antérieure au mois de novembre 1977 et était par conséquent prescrite (dossier d'appel, à la page 98). Selon moi, aucun de ces aspects de la décision du ministre ne peut être considéré comme purement administratif ou mécanique, et chacun l'obligeait à se prononcer sur les faits pertinents et à leur appliquer un ensemble de règles de droit.

Il ne fait évidemment aucun doute dans la présente espèce que le ministre n'a pas exercé ces pouvoirs personnellement, et il n'est pas donné à entendre qu'il doit le faire. Cependant, lorsque, dans le cadre de l'exercice de pouvoirs quasi-judiciaires qui sont décisifs à l'égard des droits, le ministre agit par l'intermédiaire de ses fonctionnaires subalternes, on ne peut affirmer qu'il a rendu sa décision (que la loi ne

given some public and irrevocable indication thereof. The decision creates rights and starts time running and it is as much in the public interest as in that of those immediately concerned that there be a basic minimum of certainty as to when it is made and what it is. A decision *in pectore* would be an abomination in law.

On the agreed facts in the present case it is clear to me that there was no ministerial decision on the respondent's refund claim prior to January 4, 1982. The letter written by Mr. Maheu dated December 24, 1981 (paragraph 13, *supra*) does not purport to be a ministerial decision and is manifestly not irrevocable. It is written in the first person and can bind no one but its author. It was not, in any event, received by respondent until January 4, 1982.

Paragraph 15 of the agreed statement of facts demonstrates that the auditor's report, prepared by Maheu and approved by his supervisor, could equally not qualify as a decision. The report did not become definitive until it was "transferred" to the Regional Office and a "payment list" (form E56-1) made and signed with the "corroboration" of the Refunds Manager and the issuance of a refund cheque. Paragraph 16 makes it plain that none of these steps happened prior to January 4, 1982. In my view, therefore, that is the earliest date at which it can be said that the Minister, through his subordinates, had taken a public and irrevocable step indicating the nature and extent of his decision to give effect to the respondent's claim for a refund. Since that date was after the end of the respondent's 1982 taxation year the refund should not have been treated by the Minister as a receivable in that year. The Trial Judge correctly so found.

The foregoing is in theory enough to dispose of the appeal to this Court. There are three reasons, however, which make it desirable that we should deal with the second issue which has been raised. In the first place, the matter may go further. Secondly, although the Trial Judge was only seized of an appeal

lui permet pas de reconsidérer ni de réviser de son propre chef) tant qu'il ne l'a pas fait connaître de façon publique et irrévocable. Cette décision crée des droits et marque le point de départ d'un délai, et il y va autant de l'intérêt du public que de celui des personnes directement concernées d'avoir un minimum de certitude au sujet de la date à laquelle la décision est rendue et de son contenu. Une décision *in pectore* serait une abomination en droit.

D'après les faits convenus de l'espèce, il me paraît indéniable qu'une décision ministérielle n'a pas été rendue avant le 4 janvier 1982 sur la demande de remise de l'intimée. La lettre en date du 24 décembre 1981 écrite par M. Maheu (paragraphe 13, précité) n'a pas le caractère d'une décision ministérielle et n'est manifestement pas irrévocable. Elle est rédigée à la première personne et ne peut lier personne sauf son auteur. De toute façon, l'intimée ne l'a pas reçue avant le 4 janvier 1982.

Le paragraphe 15 de l'exposé conjoint des faits démontre que le rapport du vérificateur, préparé par M. Maheu et approuvé par son superviseur, ne peut pas lui non plus être qualifié de décision. Le rapport n'est pas devenu définitif avant qu'il ne soit «transmis» au bureau régional, qu'une «autorisation de paiement» (formulaire E56-1) ne soit établie et signée avec le «concours» du gestionnaire des remises, et qu'un chèque de remise ne soit émis. Il ressort clairement du paragraphe 16 qu'aucune de ces mesures n'a été prise avant le 4 janvier 1982. Je suis donc d'avis que c'est la date la plus ancienne à laquelle le ministre, par l'intermédiaire de ses subalternes, a fait connaître de façon publique et irrévocable la nature et l'étendue de sa décision de donner suite à la demande de remise de l'intimée. Comme cette date est postérieure à celle de la fin de l'année d'imposition 1982 de l'intimée, le ministre n'aurait pas dû traiter la remise comme une créance cette année-là. Le juge de première instance a statué à bon droit là-dessus.

Les remarques qui précèdent suffisent, en théorie, à statuer sur l'appel interjeté devant la présente Cour. Il y a cependant trois raisons pour lesquelles il est souhaitable d'examiner la seconde question qui a été soulevée. D'abord, l'affaire pourrait aller plus loin. Ensuite, même si le juge de première instance a uni-

in respect of the respondent's 1982 taxation year his formal judgment referring the matter back to the Minister quite improperly contains a direction that "the refund amount should have been included in the plaintiff's 1983 taxation year" (Appeal Book, Appendix I, at page 1). That statement, while it may constitute a reason for the Trial Judge having concluded as he did, simply has no place in the formal judgment of the Court which did not have the respondent's 1983 taxation year before it. It is also, in my opinion, wrong. Finally, as will appear, I am of the view that the Judge's finding on the first issue is not dispositive of the assessment for the 1982 taxation year.

I turn accordingly to the second issue.

Issue 2: Was the refund required to be included in the computation of respondent's business income?

As indicated earlier, this issue seems to have been understood by the Trial Judge, perhaps abetted by some of the submissions of counsel, as whether the receipt of the refund "was" or "constituted" income from the respondent's business.

In normal circumstances it is usually an acceptable form of legal shorthand to refer to a receipt or a receivable as being income. To do so, however, tends to mask the reality that under the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] what is taxed is not simply income but rather income "for a taxation year". Subsections 2(1) and 2(2) [as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 1] read:

2. (1) An income tax shall be paid as hereinafter required upon the taxable income for each taxation year of every person resident in Canada at any time in the year.

(2) The taxable income of a taxpayer for a taxation year is his income for the year plus the additions and minus the deductions permitted by Division C. [Emphasis added.]

"Income" is itself an undefined, and perhaps undefinable, concept. Respondent's counsel

quement été saisi d'un appel à l'égard de l'année d'imposition 1982 de l'intimée, le jugement formel par lequel il a renvoyé l'affaire au ministre comporte à tort la directive selon laquelle [TRADUCTION] «cette somme aurait dû être incluse dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1983» (dossier d'appel, annexe I, à la page 1). Cette affirmation, bien qu'elle puisse constituer une raison pour laquelle le juge de première instance a statué ainsi qu'il l'a fait, n'a tout simplement pas sa place dans le jugement formel de la Cour, qui n'avait pas à se prononcer sur l'année d'imposition 1983 de l'intimée. Du reste, cette affirmation est erronée selon moi. Enfin, comme on le verra, je suis d'avis que la conclusion du juge sur la première question en litige ne règle pas le sort de la cotisation établie pour l'année d'imposition 1982.

J'en viens donc à la seconde question en litige.

Deuxième question en litige: la remise devait-elle être incluse dans le calcul du revenu tiré de l'entreprise de l'intimée?

Comme je l'ai déjà mentionné, cette question semble avoir été comprise par le juge de première instance, qui a peut-être été encouragé par certains arguments des avocats, comme étant celle de savoir si la remise encaissée «était» ou «constituait» un revenu tiré de l'entreprise de l'intimée.

Dans des circonstances normales, c'est habituellement une formule abrégée acceptable en droit pour désigner une rentrée ou une créance. Cependant, on tend ainsi à masquer la réalité selon laquelle ce qui est imposé en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63], ce n'est pas simplement un revenu, mais bien un revenu «pour une année d'imposition». Les paragraphes 2(1) et 2(2) [mod. par S.C. 1985, ch. 45, art. 1] sont ainsi libellés:

2. (1) Un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu ci-après, pour chaque année d'imposition, sur le revenu imposable de toute personne résidant au Canada à une date quelconque dans l'année.

(2) Le revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition est son revenu pour l'année plus les ajouts prévus à la section C et moins les déductions permises par cette même section. [C'est moi qui souligne.]

Le «revenu» est lui-même un concept non défini, et peut-être indéfinissable. Les avocats de l'intimée

expended considerable time and energy both here and below in attempting to argue that the refund payments did not have the “character of income” and did not come from any “source” recognized by the Act. The Trial Judge rejected that argument [at page 262]:

I agree that in a very strict sense the refund may not be tied to the plaintiff's business of manufacturing and distributing of health care products, in that it was not derived from the manufacture of the goods. However, it was linked to plaintiff's income earning process as it was income that came from the plaintiff's business. It is clear that the price at which the plaintiff sold its products included the federal sales tax and that the plaintiff credited to the calculation of gross income the amount passed on to its customers. Further, from a practical business point of view I do not think that it can be disputed that the plaintiff reduced its profit in each year by claiming deductions in respect of sales tax paid and when the amount was refunded it was included as a receivable and the plaintiff made an adjustment to its retained earnings. Retained earnings are basically accumulated profits of the business.

In my view, the Trial Judge was right. Indeed I would go further and assert that even in “a very strict sense” the refund of sums paid and claimed as expenses incurred in the respondent's business is derived from that business and must be taken into account in the computation of the income therefrom. If the refund had been received in the year in which the sales tax had been wrongly paid, there is simply no room for doubt that it must be taken into account in that year. A change in the timing does not change the “character” of the payment.

It is at this point, however, that the oversimplification to which I referred earlier can be seen to be misleading. The income from a business is not merely its receipts or receivables. Subsection 9(1) reads:

9. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is his profit therefrom for the year. [Emphasis added.]

The underlined words make it plain that in the computation of income expenses must be deducted from receipts and that both receipts and expenses must be related to a specific year.

ont consacré beaucoup de temps et d'énergie, tant devant la présente Cour que devant la Section de première instance, à tenter de faire valoir que la remise ne «participait pas du revenu» et ne provenait pas d'une «source» reconnue par la Loi. Le juge de première instance a rejeté cet argument en ces termes [à la page 262]:

J'admets que dans un sens très strict, la remise n'est peut-être pas liée à l'entreprise de la demanderesse, c'est-à-dire la fabrication et la distribution de produits de santé, dans la mesure où elle ne provenait pas de la fabrication des marchandises. Cependant, elle était liée aux activités lucratives de la demanderesse, puisqu'il s'agissait d'un revenu tiré de son entreprise. Il est clair que le prix auquel la demanderesse vendait ses produits comprenait la taxe de vente fédérale et qu'elle créditait le montant qu'elle faisait assumer à sa clientèle dans le calcul de son revenu brut. En outre, d'un point de vue commercial et pratique, je crois que la demanderesse a indéniablement réduit son bénéfice à chaque année en se prévalant de déductions à l'égard de la taxe de vente payée; en outre, lorsque le montant a été remis, il a été comptabilisé comme une créance et la demanderesse a rajusté ses bénéfices non répartis. Les bénéfices non répartis représentent essentiellement les bénéfices accumulés de l'entreprise.

À mon avis, le juge de première instance avait raison. J'irais même jusqu'à dire que même «dans un sens très strict», la remise de sommes payées et indiquées comme des dépenses faites dans le cadre de l'entreprise de l'intimée provient de cette entreprise et doit être incluse dans le calcul du revenu qu'elle en tire. Si la remise avait été reçue l'année où la taxe de vente a été indûment payée, cela ne fait aucun doute qu'on doit en tenir compte cette année-là. Un changement dans les dates ne change pas la «nature» du paiement.

C'est à ce stade-ci, toutefois, que la simplification excessive à laquelle j'ai fait allusion précédemment peut être vue comme trompeuse. Le revenu tiré d'une entreprise n'est pas formé simplement des rentrées ou des créances de l'entreprise. Le paragraphe 9(1) est ainsi libellé:

9. (1) Sous réserve des dispositions de la présente Partie, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année. [C'est moi qui souligne.]

Les mots soulignés montrent clairement que, dans le calcul du revenu, les dépenses doivent être déduites des rentrées, et que tant les rentrées que les dépenses doivent se rapporter à une année donnée.

Normally, of course, and as a general rule, both receipts and expenses are brought into the calculation of income in the year in which they are received or incurred. Where, however, a business receives a payment, not as compensation for the goods or services which it provides but rather as a reimbursement for an expenditure which was not due and should never have been paid, the situation is different. In effect what has happened is that what was formerly thought to have been an expenditure is now recognized to be so no longer. Accordingly, it is not the year of receipt which is relevant for the determination of profit, but the year of the expenditure which is now found to have been no expenditure at all.

I emphasize here that we are not talking of the recovery of expenses in the ordinary business sense of attempting to recoup what one has laid out by what one can get in. Rather, it is the reversal of what was thought to have been an expenditure due to the recognition, forced or voluntary, by the original payee that he should never have had the money in the first place. This is what distinguishes the present case from the decision of this Court, much relied on by the appellant, in *Mohawk Oil Co. v. Canada*.<sup>2</sup> That case simply decided, amongst other things, that that part of compensation for damages for breach of contract which included both lost profits and expenditures thrown away was to be included in the computation of a business' taxable income. The question of timing was not addressed at all, but if it had been I do not think the Court would have had any difficulty in concluding that the year of receipt was the relevant year for computation purposes. Expenditures thrown away and then recouped as damages do not lose their original character. It is otherwise with expenditures which are refunded because they were wrongly paid in the first place.

The whole concept of a tax based upon an annual calculation of profit has inherent in it the requirement that it may become necessary to reopen accounts and to recalculate income for prior years in the light of subsequent events. Subsection 152(4) specifically recognizes (and recognized during the years here in issue) the Minister's right to reassess, even in the

En temps normal, évidemment, et en règle générale, les rentrées et les dépenses sont incluses dans le calcul du revenu au cours de l'année où elles sont reçues ou engagées. La situation est différente, cependant, lorsqu'une entreprise reçoit un paiement, non pas comme rétribution au titre des marchandises ou des services qu'elle fournit, mais plutôt comme remboursement d'une dépense qu'elle n'avait pas à payer et n'aurait jamais dû payer. Ce qui est arrivé en fait, c'est que ce qui avait été pris pour une dépense n'est maintenant plus considéré comme tel. Par conséquent, ce n'est pas l'année de la réception qui est pertinente pour calculer le bénéfice, mais l'année où a été faite la dépense qui n'en est plus une.

Je souligne le fait qu'il n'est pas question en l'espèce du recouvrement de dépenses dans le sens commercial habituel, c'est-à-dire tenter de compenser ce qui est déboursé par ce qui peut être reçu. Il s'agit plutôt d'un revirement au sujet d'une prétendue dépense, attribuable à la reconnaissance, forcée ou volontaire, par le bénéficiaire du fait qu'il n'aurait jamais dû recevoir la somme d'argent en premier lieu. C'est ce qui distingue la présente espèce de la décision rendue par la présente Cour, sur laquelle l'appelante s'est beaucoup appuyée, dans l'affaire *Mohawk Oil Co. c. Canada*.<sup>2</sup> On a simplement statué dans cette affaire, entre autres, que la partie de l'indemnité payée à titre de dommages-intérêts pour rupture de contrat qui comprenait les bénéfices perdus et les dépenses faites inutilement devait être incluse dans le calcul du revenu imposable d'une entreprise. La Cour ne s'est pas penchée sur la question du moment, mais si elle l'avait fait, je pense qu'elle n'aurait pas eu de mal à conclure que l'année de la réception était l'année pertinente aux fins de calcul. Les dépenses faites inutilement puis recouvrées à titre de dommages-intérêts ne perdent pas leur nature originale. Il en va tout autrement des dépenses qui sont remises parce qu'elles ont été indûment payées.

Le fait qu'il puisse devenir nécessaire de rouvrir des comptes et de calculer de nouveau le revenu se rapportant à des années antérieures à la lumière de faits subséquents est une exigence inhérente au concept d'un impôt fondé sur le calcul annuel du bénéfice. Le paragraphe 152(4) reconnaît expressément (et reconnaissait au cours des années en cause en l'es-

<sup>2</sup> [1992] 2 F.C. 485 (C.A.).

<sup>2</sup> [1992] 2 C.F. 485 (C.A.).

absence of fraud or misrepresentation.<sup>3</sup> It may not be entirely coincidental that the four year period stipulated in this text would have permitted a reassessment in respect of any refunds not statute-barred by the provisions of section 44 of the *Excise Tax Act*.

It may be, of course, that the Minister is now out of time to reassess the respondent in respect of those taxation years for which he, the same Minister, granted sales tax refunds on January 4, 1982; it is certain, however,<sup>4</sup> that he could have done so at the time the refunds were granted, and his failure to do so timely can surely not affect the result of the present appeal.

In short, it is my view that the refund of taxes, which have been charged as expenses in the year of payment but which should never have been paid at all, must be brought into the computation of income for the years in which they were paid and charged.

<sup>3</sup> At the relevant time subsection 152(4) read:  
152. . . .

(4) The Minister may at any time assess tax, interest or penalties under this Part or notify in writing any person by whom a return of income for a taxation year has been filed that no tax is payable for the taxation year, and may

(a) at any time, if the taxpayer or person filing the return

(i) has made any misrepresentation that is attributable to neglect, carelessness or wilful default or has committed any fraud in filing the return or in supplying any information under this Act, or

(ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within 4 years from the day of mailing of a notice of an original assessment or of a notification that no tax is payable for a taxation year, and

(b) within 4 years from the day referred to in subparagraph (a)(ii), in any other case,

reassess or make additional assessments, or assess tax, interest or penalties under this Part, as the circumstances require.

<sup>4</sup> We know that respondent's 1977 taxation year ended December 31, 1977; it is simply impossible that the Minister could in practice have mailed an original notice of assessment for 1977 prior to January 4, 1978.

pèce) que le ministre a le droit d'établir de nouvelles cotisations, même en l'absence de fraude ou de présentation erronée des faits<sup>3</sup>. Il se peut que ce ne soit pas une pure coïncidence que le délai de quatre ans prévu dans cette disposition eût permis d'établir de nouvelles cotisations à l'égard des remises qui n'étaient pas prescrites par les dispositions de l'article 44 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Il se peut bien, évidemment, que le ministre soit maintenant forcé de fixer de nouveau l'impôt de l'intimée à l'égard des années d'imposition pour lesquelles ce même ministre a accordé les remises de la taxe de vente le 4 janvier 1982; il ne fait aucun doute, cependant<sup>4</sup>, qu'il aurait pu le faire à l'époque où les remises ont été accordées, et son défaut d'agir en temps utile ne peut certainement pas modifier l'issue du présent appel.

En bref, je suis d'avis que la remise des taxes qui ont été imputées comme des dépenses au cours de l'année de leur paiement mais qui n'auraient jamais dû être payées doit être incluse dans le calcul du revenu pour les années où ces taxes ont été payées et

<sup>3</sup> À l'époque pertinente, le paragraphe 152(4) disposait:  
152. . . .

(4) Le Ministre peut, à une date quelconque, fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, ou donner avis par écrit, à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition, qu'aucun impôt n'est payable pour l'année d'imposition, et peut,

a) à une date quelconque, si le contribuable ou la personne produisant la déclaration

(i) a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi, ou

(ii) a adressé au Ministre une renonciation, en la forme prescrite, dans un délai de 4 ans à compter du jour de l'expédition par la poste d'un avis de première cotisation ou d'une notification portant qu'aucun impôt n'est payable pour une année d'imposition, et

b) dans un délai de 4 ans à compter du jour mentionné au sous-alinéa a)(ii) en tout autre cas,

procéder à de nouvelles cotisations ou en établir de supplémentaires, ou fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, selon que les circonstances l'exigent.

<sup>4</sup> Nous savons que l'année d'imposition 1977 de l'intimée a pris fin le 31 décembre 1977; il est absolument impossible que le ministre ait pu, en pratique, poster un premier avis de cotisation pour l'année 1977 avant le 4 janvier 1978.

On the facts of the present case, those are the respondent's taxation years covered by the period October 1977 to August 1981. Only a relatively small part of that period, however, is covered by the 1982 assessment which is in issue here. The precise amount will have to be determined by the Minister on a reconsideration.

This view is consonant not only with the scheme of the Act but also with relevant case law.

In the English case of *English Dairies Ltd v Phillips (Inspector of Taxes)*<sup>5</sup> the taxpayer had been forced by government authority to pay a levy on the price of its milk as a condition of its license; the levy was subsequently judicially determined to have been illegal and was refunded three years after it had originally been paid.<sup>6</sup> Rowlatt J. held that the accounts for the earlier year should be reopened so as to reduce the expenses originally charged and thereby increase the profits for that year. A like result was reached in rather similar circumstances in *Holden (Isaac) & Sons Ltd v IRC*.<sup>7</sup> Both cases were cited with apparent approval by the House of Lords in *British Mexican Petroleum Co Ltd v Jackson (Inspector of Taxes)*<sup>8</sup> and the fact that a different result was reached in that case is simply illustrative of the distinction between a refund of moneys illegally extracted and a release of a debt properly incurred; the latter is, in my view, analogous to the recovery of expenses or the payment of compensation to which I have already referred in discussing the decision in *Mohawk Oil, supra*.

Counsel for the Minister sought to rely on the Australian case of *Sinclair (H.R.) & Son Pty. Ltd. v Federal Commissioner of Taxation*<sup>9</sup> and the American

<sup>5</sup> (1927), 11 T.C. 597 (K.B. Div.).

<sup>6</sup> It is one of the ironies of tax law that circumstances cause parties to change sides in an argument; in *English Dairies, supra*, contrary to the situation in the present case, it was the taxpayer who argued for the inclusion of the refund in the year of receipt and the fisc who argued for the reopening of the accounts of the earlier years. There is indeed no equity in a tax.

<sup>7</sup> (1924), 12 T.C. 768 (K.B. Div.).

<sup>8</sup> (1932), 16 T.C. 570 (H.L.).

<sup>9</sup> (1966), 10 A.I.T.R. 3 (H.C.).

imputées. D'après les faits de l'espèce, il s'agit des années d'imposition de l'intimée comprises entre le mois d'octobre 1977 et le mois d'août 1981. Cependant, seule une partie assez courte de cette période est visée par la cotisation de 1982 qui fait l'objet du présent litige. Le montant exact devra être déterminé par le ministre dans le cadre d'un nouvel examen.

Ce point de vue est conforme non seulement à l'économie de la Loi, mais aussi à la jurisprudence pertinente.

Dans l'affaire anglaise *English Dairies Ltd v Phillips (Inspector of Taxes)*<sup>5</sup>, les autorités gouvernementales avaient obligé le contribuable à payer un impôt sur le prix de son lait comme condition de sa licence; il a par la suite été judiciairement établi que le prélèvement avait été fait illégalement, et l'impôt a été remis trois ans après avoir été payé<sup>6</sup>. Le juge Rowlatt a statué que les comptes de l'année antérieure devaient être rouverts de manière à réduire les dépenses qui avaient été imputées et, ainsi, augmenter les bénéfiques faits cette année-là. On est parvenu à un résultat semblable dans des circonstances assez similaires dans l'affaire *Holden (Isaac) & Sons Ltd v IRC*<sup>7</sup>. La Chambre des lords a invoqué ces deux causes en paraissant les approuver dans l'affaire *British Mexican Petroleum Co Ltd v Jackson (Inspector of Taxes)*<sup>8</sup>, et le fait qu'elle soit parvenue à un résultat différent illustre tout simplement la différence qui existe entre la remise de montants perçus illégalement et la libération d'une dette régulièrement contractée; ce dernier cas est, à mon avis, analogue au remboursement de dépenses ou au paiement d'une indemnité auquel j'ai fait allusion plus haut lorsque j'ai traité l'affaire *Mohawk Oil*, précitée.

L'avocat du ministre a tenté de s'appuyer sur l'affaire australienne *Sinclair (H.R.) & Son Pty. Ltd. v Federal Commissioner of Taxation*<sup>9</sup> et l'affaire améri-

<sup>5</sup> (1927), 11 T.C. 597 (K.B. Div.).

<sup>6</sup> Par une ironie du droit fiscal, ce sont les circonstances qui amènent les parties à changer de camp dans une argumentation; dans l'affaire *English Dairies*, précitée, contrairement aux faits de l'espèce, c'est le contribuable qui plaide pour l'inclusion de la remise dans l'année de la réception et le fisc qui plaide pour la réouverture des comptes des années antérieures. Il n'y a vraiment pas d'équité dans un impôt.

<sup>7</sup> (1924), 12 T.C. 768 (K.B. Div.).

<sup>8</sup> (1932), 16 T.C. 570 (H.L.).

<sup>9</sup> (1966), 10 A.I.T.R. 3 (H.C.).

case of *Hillsboro National Bank v. Commissioner*.<sup>10</sup> Both cases reveal, however, that the statutory schemes there being considered made no provision for reassessment in the absence of fraud or similar circumstances. In *Sinclair & Son, supra*, Taylor J., referring apparently to the English cases just cited, said [at page 4]:

However, it was contended that it would be more appropriate to treat the payment to the appellant as a diminution of its business outgoings in the earlier years rather than as assessable income for the year in question. Problems bearing some similarity to that which arises in this case have not infrequently been dealt with in this manner in England and, no doubt, it would in many cases be more equitable to reopen the earlier assessments and make the appropriate adjustments. But in England, where the relevant legislation permits this course, the matter seems to have been treated not so much as a question of business accounting as an appropriate method of adjusting the taxpayer's liability to tax. However, there is no power to adopt this course in Australia except in circumstances which do not present themselves in this case, and I do not think the English cases by any means require the conclusion that, under the provisions of the Australian Act, the refund in this case was not assessable income of the appellant in the year of its receipt. [Emphasis added.]

Likewise, in *Hillsboro National Bank, supra*, O'Connor J. said [at pages 377-379]:

The Government in each case relies solely on the tax benefit rule—a judicially developed principle that allays some of the inflexibilities of the annual accounting system. An annual accounting system is a practical necessity if the federal income tax is to produce revenue ascertainable and payable at regular intervals. *Burnet v. Sanford & Brooks Co.*, 282 U. S. 359, 365 (1931). Nevertheless, strict adherence to an annual accounting system would create transactional inequities. Often an apparently completed transaction will reopen unexpectedly in a subsequent tax year, rendering the initial reporting improper. For instance, if a taxpayer held a note that became apparently uncollectible early in the taxable year, but the debtor made an unexpected financial recovery before the close of the year and paid the debt, the transaction would have no tax consequences for the taxpayer, for the repayment of the principal would be recovery of capital. If, however, the debtor's financial recovery and the resulting repayment took place after the close of the taxable year, the taxpayer would have a deduction for the apparently bad debt in the first year under § 166(a) of the Code, 26 U.S.C. § 166(a). Without the tax benefit rule, the repayment in the second year, representing a return of capital,

<sup>10</sup> 460 U.S. 370 (1983 S.C.).

caine *Hillsboro National Bank v. Commissioner*<sup>10</sup>. Il ressort toutefois de ces deux affaires que les systèmes législatifs qui y étaient examinés ne prévoyaient pas l'établissement de nouvelles cotisations en l'absence de fraude ou de circonstances similaires. Dans l'affaire *Sinclair & Son*, précitée, le juge Taylor, qui se référerait apparemment aux affaires anglaises qui viennent juste d'être invoquées, s'est exprimé en ces termes [à la page 4]:

[TRADUCTION] On a toutefois prétendu qu'il serait plus approprié de traiter le paiement reçu par l'appelante non pas comme un revenu imposable au cours de l'année en cause, mais comme une diminution de ses dépenses d'entreprise au cours des années antérieures. Il n'est pas rare qu'on ait réglé des problèmes similaires à celui que soulève le présent litige de cette manière en Angleterre et, sans doute, il serait dans bien des cas plus équitable de rouvrir les cotisations antérieures et d'effectuer les rajustements appropriés. En Angleterre, où les dispositions législatives pertinentes permettent de recourir à cette solution, la question semble avoir été traitée moins comme une question de comptabilité d'entreprise que comme une méthode appropriée de rajustement de l'impôt à payer par le contribuable. Toutefois, il n'existe aucun pouvoir de recourir à cette solution en Australie, sauf dans des circonstances qui ne se présentent pas en l'espèce et, à mon avis, ces affaires anglaises n'exigent aucunement que je conclue que, en vertu des dispositions de la Loi australienne, la remise en l'espèce n'était pas un revenu imposable de l'appelante au cours de l'année de sa réception. [C'est moi qui souligne.]

De même, dans l'affaire *Hillsboro National Bank*, précitée, le juge O'Connor a déclaré [aux pages 377 à 379]:

[TRADUCTION] Le gouvernement dans chaque affaire s'appuie uniquement sur la règle de l'avantage fiscal—principe dégagé par les tribunaux qui atténue quelques-unes des inflexibilités du système comptable annuel. Un système comptable annuel est une nécessité pratique si l'on veut que l'impôt fédéral sur le revenu génère des recettes identifiables et payables à intervalles réguliers. *Burnet v. Sanford & Brooks Co.*, 282 U.S. 359, 365 (1931). Néanmoins, le fait de s'en tenir strictement à un système comptable annuel créerait des injustices dans les opérations. Souvent, une opération apparemment terminée sera inopinément rouverte au cours d'une année d'imposition subséquente, rendant la déclaration initiale inexacte. Par exemple, si un contribuable détenait un billet apparemment devenu irrécouvrable au début d'une année d'imposition, mais que le débiteur redressait soudainement sa situation financière avant la fin de l'année et remboursait la créance, l'opération n'aurait aucune incidence fiscale sur le contribuable car le remboursement du principal serait un recouvrement de capital. Toutefois, si le redressement du débiteur et le remboursement de la créance se produisaient après la fin de l'année d'imposition, le contribuable se prévaudrait de la déduction de la soi-disant

<sup>10</sup> 460 U.S. 370 (1983 S.C.).

would not be taxable. The second transaction, then, although economically identical to the first, could, because of the differences in accounting, yield drastically different tax consequences. The Government, by allowing a deduction that it could not have known to be improper at the time, would be foreclosed from recouping any of the tax saved because of the improper deduction. Recognizing and seeking to avoid the possible distortions of income, the courts have long required the taxpayer to recognize the repayment in the second year as income. [Emphasis added.]

In my view, the existence of the provisions of the *Income Tax Act* allowing the Minister to reopen the accounts of prior years and to reassess them serve to distinguish his position from that of his counterparts in Australia and the United States. It is, I think, both unnecessary and undesirable for the courts of this country to judicially legislate an equivalent of the tax benefit rule and I would not do so.

### Conclusion

From what precedes it follows that I would dismiss the Crown's appeal. As earlier indicated, however, the Trial Judge, in his formal judgment ordered that the refund should be included in the respondent's 1983 taxation year. That was, as I have attempted to demonstrate, wrong. Accordingly, I would correct the judgment appealed from so as to read:

The appeal is allowed. The reassessment is vacated and the matter is referred back to the Minister for reconsideration and reassessment on the basis that the refund of sales taxes received January 4, 1982 should not be taken into account in the plaintiff's 1982 taxation year, save insofar as it relates to sales taxes paid in that year.

The respondent is entitled to its costs to be taxed.

PRATTE J.A.: I agree.

DESJARDINS J.A.: I concur.

mauvaise créance au cours de la première année en application de l'alinéa 166a) du Code, 26 U.S.C. alinéa 166a) [sic]. Sans la règle de l'avantage fiscal, le remboursement effectué au cours de la deuxième année, qui constituerait un remboursement de capital, ne serait pas imposable. Bien qu'économiquement identique à la première, la deuxième opération pourrait alors, en raison de différences au chapitre de la comptabilité, entraîner des conséquences fiscales fort différentes. Le gouvernement, qui aurait admis une déduction qu'il ne pouvait savoir inexacte à ce moment-là, serait dans l'impossibilité de récupérer l'impôt évité du fait de la déduction inexacte. Conscients des distorsions possibles du revenu et soucieux de les éviter, les tribunaux obligent depuis longtemps le contribuable à considérer le remboursement obtenu au cours de la deuxième année comme un revenu. [C'est moi qui souligne.]

À mon avis, l'existence des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui autorisent le ministre à rouvrir les comptes des années antérieures et à établir de nouvelles cotisations permet de distinguer sa position de celle de ses homologues australien et américain. Il n'est, selon moi, ni utile ni souhaitable que les tribunaux de ce pays adoptent judiciairement un équivalent de la règle de l'avantage fiscal, et je m'abstiendrais de le faire.

### Conclusion

Compte tenu de ce qui précède, je rejetterais l'appel de Sa Majesté. Comme je l'ai indiqué plus haut, toutefois, le juge de première instance a ordonné dans son jugement formel que la remise soit incluse dans le calcul du revenu de l'intimée pour l'année d'imposition 1983. C'était, comme j'ai tenté de le démontrer, une erreur. En conséquence, je corrigerais le jugement porté en appel afin qu'il dispose:

L'appel est accueilli. La nouvelle cotisation est annulée et l'affaire est renvoyée au ministre pour qu'il procède à un nouvel examen et à une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que la remise de la taxe de vente reçue le 4 janvier 1982 ne devrait pas être incluse dans le calcul du revenu de la demanderesse au cours de l'année d'imposition 1982, sauf dans la mesure où elle se rapporte à la taxe de vente payée cette année-là.

L'intimée a droit à ses dépens taxés.

LE JUGE PRATTE, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE DESJARDINS, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.