

T-3041-89

T-3041-89

**Forest Oil Corporation (Plaintiff)****Forest Oil Corporation (demanderesse)**

v.

c.

**Her Majesty the Queen (Defendant)****Sa Majesté la Reine (défenderesse)****INDEXED AS: FOREST OIL CORP. v. CANADA (T.D.)****RÉPERTORIÉ: FOREST OIL CORP. c. CANADA (I<sup>re</sup> INST.)**

Trial Division, Gibson J.—Ottawa, November 27, 1996.

Section de première instance, juge Gibson—Ottawa, 27 novembre 1996.

*Energy — Overpayment by installments under Petroleum and Gas Revenue Tax Act — Act, s. 91(1) complete code on question of refunds — To affect taxpayer's right, Legislature must do so expressly — Unjust enrichment — Constructive trust.*

*Énergie — Paiement en trop par acomptes versés aux termes de la Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers — L'art. 91(1) de la Loi constitue l'intégralité des dispositions pertinentes en ce qui concerne les remboursements — Le législateur ne peut porter atteinte au droit du contribuable qu'en utilisant des termes exprès — Enrichissement sans cause — Fiducie légale.*

*Restitution — Principle of unjust enrichment applicable to government in case of overpayment by taxpayer under Petroleum and Gas Revenue Tax Act — Enrichment, corresponding deprivation and absence of juristic reason (PGRT Act, s. 91(1)).*

*Restitution — La doctrine de l'enrichissement sans cause peut être invoquée à l'encontre du gouvernement en cas de paiement en trop, par un contribuable, aux termes de la Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers — Enrichissement, appauvrissement correspondant et absence de motif juridique (art. 91(1) de la LIRP).*

*Crown — Duty to abide by laws — Question of restitution where Crown unjustly enriched by installment overpayments under taxing statute — Argument Crown precluded from making repayment by Financial Administration Act, s. 26 — Not for Court to discover Parliamentary authority for paying amount due to plaintiff — Executive's problem to figure out how judgment to be complied with.*

*Couronne — Obligation de respecter les lois — Question de restitution dans un cas d'enrichissement sans cause de la Couronne grâce à un paiement en trop par acomptes versés aux termes d'une loi fiscale — Argument voulant que l'art. 26 de la Loi sur la gestion des finances publiques empêche la Couronne de rembourser le contribuable — Il n'appartient pas à la Cour de chercher comment le législateur aurait autorisé le remboursement de la somme qui est due à la demanderesse — C'est à la branche exécutive du gouvernement qu'il incombera de déterminer comment elle doit procéder pour se conformer au présent jugement.*

The plaintiff contested the Crown's refusal to repay to it the sum of \$411,424.94 in installment payments paid in respect of the plaintiff's estimated tax liability for its 1983 taxation year under the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act* (PGRT Act). The plaintiff sought a declaration that the defendant was a constructive trustee of that sum on behalf of the plaintiff and an order for delivery to the plaintiff of the said amount, with interest. The argument was essentially restricted to the request for a declaration regarding a constructive trust, based on the doctrine of unjust enrichment.

La demanderesse a contesté le refus de la défenderesse de lui rembourser un montant de 411 424,94 \$ qu'elle lui a remis en acomptes de l'impôt à payer pour l'année d'imposition 1983 en vertu de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers* (la LIRP). La demanderesse a cherché à obtenir une déclaration attestant que la défenderesse détenait ce montant pour le compte de la demanderesse en vertu d'une fiducie légale, et une ordonnance enjoignant à la défenderesse de remettre à la demanderesse cette somme majorée de tous les intérêts courus. Les arguments ont porté essentiellement sur la demande d'une déclaration attestant l'existence d'une fiducie légale, fondée sur la doctrine de l'enrichissement sans cause.

*Held*, the action should be allowed.

*Jugement*: l'action doit être accueillie.

It was not disputed that no tax was payable by the plaintiff under the PGRT Act in respect of its 1983 taxation year, that there was an "overpayment" within the meaning of subsection 91(1) of the PGRT Act, and that there was an enrichment and a corresponding deprivation. The issue was whether or not there existed a "juristic reason" for the defendant's enrichment.

Subsection 91(1) provides for the refund of overpayments if the return of a taxpayer's production revenue for a taxation year has been made within four years from the end of the year. Since the plaintiff did not file a return of its production revenue for its 1983 taxation year within the specified four years and since the Minister had not notified the plaintiff in writing that no tax was payable for the taxation year, it was beyond question that the Minister had neither obligation nor authority under the terms of subsection 91(1) of the PGRT Act to make the refund at issue to the plaintiff. If, in the absence of authority under subsection 91(1), the Minister has no authority whatever to make the refund, then there would be absence of a juristic reason for the enrichment.

There is case law to the effect that a court should not limit a taxpayer's right to what would otherwise be his own money in the absence of a clear statutory directive. On the basis of a words-in-total-context approach to the interpretation of the relevant provisions of the PGRT Act, it must be concluded that subsection 91(1) was intended by Parliament to represent a complete code of the circumstances in which the Minister of National Revenue is either authorized or required to provide a refund of amounts paid on account of tax under the PGRT Act, whether or not any tax is payable by the taxpayer under that Act for the taxation year in question.

Nevertheless, as a matter of equity and given the lack of express language in or in relation to subsection 91(1) declaring it to be a complete code, on the facts of this case it was open to the Court to find a constructive trust by reason of unjust enrichment flowing from an absence of juristic reason for the defendant's enrichment.

The concept of unjust enrichment was applicable against the government to ground recovery in the circumstances of this case. Here, the problem arose out of the plaintiff's compliance with the requirements of the PGRT Act to make installment payments on account of potential tax liability and, more importantly, out of the failure of the plaintiff to file a return of its production revenue for its 1983 taxation year in a timely manner. The result, under a

Les avocats ont reconnu que la demanderesse n'avait aucun impôt à payer en vertu de la LIRP pour l'année d'imposition 1983, que le montant contesté représentait un «paiement en trop» au sens du paragraphe 91(1) de la LIRP, et qu'il y avait eu un enrichissement et un appauvrissement correspondant. La question était donc de savoir si un «motif juridique» justifiait l'enrichissement de la défenderesse.

Le paragraphe 91(1) prévoit le remboursement de tout paiement en trop si la déclaration de revenu de production d'un contribuable pour une année d'imposition a été produite dans les quatre ans qui suivent la fin de l'année. Comme la demanderesse n'a pas produit la déclaration de son revenu de production pour l'année d'imposition 1983 dans les quatre années suivant la fin de cette année, et comme le ministre ne lui a pas donné avis par écrit qu'aucun impôt n'était payable pour l'année d'imposition, il ne fait donc aucun doute que le ministre n'avait ni l'obligation ni le pouvoir, aux termes du paragraphe 91(1), de rembourser à la demanderesse la somme contestée. Si, en l'absence de tout pouvoir qui lui serait conféré par le paragraphe 91(1), le ministre n'avait absolument aucune autorité pour procéder au remboursement, il n'y aurait pas de motif juridique à l'enrichissement.

Selon la jurisprudence, pour qu'un tribunal restreigne le droit d'un contribuable à ce qui, par ailleurs, lui serait dû, il faudrait certainement que le législateur se soit exprimé en termes absolument clairs. Selon la méthode d'examen des termes dans leur contexte global pour l'interprétation des dispositions pertinentes de la LIRP, on doit conclure que le législateur, en adoptant le paragraphe 91(1) de cette Loi, avait l'intention d'y assujettir toutes les situations dans lesquelles le ministre du Revenu national pouvait être soit autorisé à rembourser les sommes versées au titre de l'impôt payable en vertu de la LIRP, soit tenu de le faire, que la contribuable soit ou non redevable d'un impôt en vertu de cette Loi pour l'année d'imposition en question.

Néanmoins, en toute équité et compte tenu de l'absence d'un libellé exprès au paragraphe 91(1), ou dans une disposition ayant un rapport avec ce paragraphe, déclarant que celui-ci constitue l'intégralité des dispositions pertinentes, il était loisible à la Cour d'imposer une fiducie légale du fait qu'il y a eu un enrichissement sans cause découlant de l'absence d'un motif juridique justifiant l'enrichissement de la défenderesse, d'après les faits de l'espèce.

En l'espèce, le principe d'enrichissement sans cause pouvait être invoqué à l'encontre du gouvernement en vue d'obtenir un remboursement. Le problème découlait du fait que la demanderesse avait respecté les dispositions de la LIRP, c'est-à-dire qu'elle avait versé des acomptes provisionnels au titre de l'impôt qu'elle devait éventuellement payer et, ce qui est plus important, du fait qu'elle avait omis de produire la déclaration de son revenu de

relatively unusual set of circumstances and under a statutory regime that is now no longer in place, resulted in an extraordinarily harsh penalty to the plaintiff which was substantially out of proportion to the plaintiff's failing.

Section 26 of the *Financial Administration Act* (which provides that no payment shall be made out of the Consolidated Revenue Fund without the authority of Parliament) did not preclude repayment on the facts of this case. It was not for the Court to find Parliamentary authority for repayment of an amount determined to be owing by the Crown to the plaintiff. That will be a task for the Executive branch of Government. If no Parliamentary authority can be found, section 26 of the *Financial Administration Act* cannot be read as precluding the Court from pronouncing the judgment considered to be proper, just and in accordance with law. If an appropriate authority cannot be found, then it will be for the Executive to determine how to proceed in order to comply with this judgment.

The defendant had been enriched at plaintiff's expense and there was no juristic reason, in this case, a statutory provision, clearly and unequivocally justifying the enrichment. Parliament did not contemplate the impact of subsection 91(1) of the PGRT Act on facts such as those of the present case. If it had, it would surely have provided for an appropriate result in favour of the taxpayer. By failing to do so, Parliament cannot be presumed to have intended that this taxpayer be so unfairly treated. The defendant had been unjustly enriched.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Customs Act*, R.S.C. 1970, c. C-40.  
*Financial Administration Act*, R.S.C., 1985, c. F-11, s. 26.  
*Petroleum and Gas Revenue Tax Act*, S.C. 1980-81-82-83, c. 68, Part IV, ss. 87(4), 91(1).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Sorochan v. Sorochan*, [1986] 2 S.C.R. 38; (1986), 74 A.R. 67; 29 D.L.R. (4th) 1; [1986] 5 W.W.R. 289; 46 Alta. L.R. (2d) 97; 23 E.T.R. 143; 69 N.R. 81; 2 R.F.L. (2d) 225; *Morguard Properties Ltd. et al. v. City of Winnipeg*, [1983] 2 S.C.R. 493; (1983), 3 D.L.R. (4th) 1; [1984] 2 W.W.R. 97; 25 Man. R. (2d) 302; 6 Admin. L.R. 206; 24 M.P.L.R. 219; 50 N.R. 264; *Amoco Canada Petroleum Co. Ltd. and M.N.R.*

production pour l'année d'imposition 1983 dans les délais prescrits. Le résultat obtenu à l'issue d'une série de circonstances tout à fait inhabituelles et en vertu d'un régime légal qui n'est plus en vigueur, a entraîné une sanction extraordinairement lourde qui est tout à fait hors de proportion avec l'omission de la demanderesse.

L'article 26 de la *Loi sur la gestion des finances publiques* (qui énonce que tout paiement sur le Trésor est subordonné à l'autorisation du Parlement) n'empêche pas un tel remboursement en l'espèce. Il n'appartient pas à la Cour de chercher un pouvoir conféré par le législateur de rembourser une somme qui, selon elle, est due par la défenderesse à la demanderesse. Il s'agit là d'une tâche qui revient à la branche exécutive du gouvernement. S'il est impossible de conclure à l'existence d'un tel pouvoir conféré par le législateur, la Cour ne croit pas que l'article 26 de la *Loi sur la gestion des finances publiques* l'empêche de prononcer le jugement qu'elle estime approprié, juste et conforme à la loi. S'il n'existe pas de pouvoir approprié, c'est à la branche exécutive du gouvernement qu'il incombera de déterminer comment elle doit procéder pour se conformer au présent jugement.

La défenderesse s'est enrichie au détriment de la demanderesse sans qu'un motif juridique, en l'espèce, une disposition législative, ne justifie clairement et sans équivoque cet enrichissement. Le législateur n'avait pas envisagé que le paragraphe 91(1) de la LIRP aurait l'effet que nous démontront les faits de l'espèce. S'il avait envisagé une telle situation, il aurait certainement prévu un résultat approprié en faveur du contribuable. Comme il ne l'a pas fait, on ne peut présumer que le législateur avait l'intention de traiter le contribuable d'une façon aussi injuste. La défenderesse s'est enrichie sans cause.

#### LOIS ET RÉGLEMENTS

*Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*, S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, partie IV, art. 87(4), 91(1).  
*Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985), ch. F-11, art. 26.  
*Loi sur les douanes*, S.R.C. 1970, ch. C-40.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Sorochan c. Sorochan*, [1986] 2 R.C.S. 38; (1986), 74 A.R. 67; 29 D.L.R. (4th) 1; [1986] 5 W.W.R. 289; 46 Alta. L.R. (2d) 97; 23 E.T.R. 143; 69 N.R. 81; 2 R.F.L. (2d) 225; *Morguard Properties Ltd. et autres c. Ville de Winnipeg*, [1983] 2 R.C.S. 493; (1983), 3 D.L.R. (4th) 1; [1984] 2 W.W.R. 97; 25 Man. R. (2d) 302; 6 Admin. L.R. 206; 24 M.P.L.R. 219; 50 N.R. 264; *Amoco Canada Petroleum Co. Ltd. et M.R.N.*

(1985), 9 C.E.R. 1; [1985] 1 C.T.C. 240; 85 DTC 5169; 57 N.R. 274 (F.C.A.); *Lor-Wes Contracting Ltd. v. The Queen*, [1986] 1 F.C. 346; [1985] CTC 79; (1985), 85 DTC 5310; 60 N.R. 321 (C.A.); *Air Canada v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1161; (1989), 59 D.L.R. (4th) 161; [1989] 4 W.W.R. 97; *Consumers Glass Company Limited v. Canada*, [1989] 1 F.C. 120; (1988), 17 C.E.R. 4; [1988] 2 C.T.C. 141; 21 F.T.R. 131 (T.D.).

## DISTINGUISHED:

*Union Gas Ltd. v. M.N.R.*, [1991] 1 C.T.C. 1; (1990), 90 DTC 6659; 116 N.R. 220 (F.C.A.).

## REFERRED TO:

*Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Consumers Glass Co. Ltd. v. Canada* (1990), 107 N.R. 156; 3 TCT 5112 (F.C.A.).

ACTION for a declaration that the defendant was a constructive trustee of installment payments on behalf of the plaintiff and for an order, based on the principle of unjust enrichment, for the delivery to the plaintiff of that amount, with interest. Action allowed.

## COUNSEL:

*Al Meghji* for plaintiff.  
*Bonnie Moon* for defendant.

## SOLICITORS:

*Bennett Jones Verchere*, Calgary, for plaintiff.  
*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

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

1 GIBSON J.: By statement of claim filed December 22, 1989, the plaintiff contests the refusal of the defendant to repay to it, with interest, \$360,000 in instalment payments paid in respect of the plaintiff's estimated tax liability for its 1983 taxation year under the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*,<sup>1</sup> (the

(1985), 9 C.E.R. 1; [1985] 1 C.T.C. 240; 85 DTC 5169; 57 N.R. 274 (C.A.F.); *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine*, [1986] 1 C.F. 346; [1985] CTC 79; (1985), 85 DTC 5310; 60 N.R. 321 (C.A.); *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161; (1989), 59 D.L.R. (4th) 161; [1989] 4 W.W.R. 97; *Consumers Glass Company Limited c. Canada*, [1989] 1 C.F. 120; (1988), 17 C.E.R. 4; [1988] 2 C.T.C. 141; 21 F.T.R. 131 (1<sup>re</sup> inst.).

## DISTINCTION FAITE AVEC:

*Union Gas Ltd. c. M.R.N.*, [1991] 1 C.T.C. 1; (1990), 90 DTC 6659; 116 N.R. 220 (C.A.F.).

## DÉCISIONS CITÉES:

*Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Consumers Glass Co. Ltd. c. Canada* (1990), 107 N.R. 156; 3 TCT 5112 (C.A.F.).

ACTION visant à obtenir un jugement déclarant que la défenderesse était fiduciaire légale des acomptes que la demanderesse lui a remis, et une ordonnance, fondée sur la doctrine de l'enrichissement sans cause, enjoignant à la défenderesse de remettre à la demanderesse la somme visée majorée de tous les intérêts courus. Action accueillie.

## AVOCATS:

*Al Meghji* pour la demanderesse.  
*Bonnie Moon* pour la défenderesse.

## PROCUREURS:

*Bennett Jones Verchere*, Calgary, pour la demanderesse.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse.

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

1 LE JUGE GIBSON: Dans sa déclaration déposée le 22 décembre 1989, la demanderesse conteste le refus de la défenderesse de lui rembourser, avec les intérêts, un montant de 360 000 \$ que la demanderesse lui a remis en acomptes de l'impôt à payer pour l'année d'imposition 1983 en vertu de la *Loi de*

PGRT Act) and \$51,424.94 representing an overpayment by instalments of tax assessed against the plaintiff under the PGRT Act for the plaintiff's 1982 taxation year that was transferred at the plaintiff's request, to the plaintiff's PGRT account for its 1983 taxation year.

*l'impôt sur les revenus pétroliers*<sup>1</sup> (la LIRP) et un montant de 51 424,94 \$ représentant des acomptes provisionnels payés en trop par la demanderesse en vertu de la LIRP pour son année d'imposition 1982, montant qui a été transféré, à la demande de la demanderesse, au compte d'impôt sur ses revenus pétroliers pour l'année d'imposition 1983.

2 The plaintiff seeks the following relief:

La demanderesse recherche les redressements suivants: 2

[TRADUCTION]

- (a) a declaration that the Defendant is a constructive trustee of the said amount of \$411,424.94 [the aggregate of the instalment payments paid in respect of the 1983 taxation year and the amount transferred to the Plaintiff's account in respect of that taxation year] on behalf of the Plaintiff;
  - (b) an order for delivery to the Plaintiff of the said amount together with any and all interest accrued thereto;
  - (c) in the alternative, judgment or damages in the amount of \$411,424.94;
  - (d) pre-judgment interest as damages in the further amount of \$400,000. or such further and greater amount as will be proven at the trial of this action;
  - (e) in the alternative to the relief claimed in (d) . . . , interest on the said amount of \$411,424.94 calculated pursuant to the provisions of the Income Tax Act, R.S.C. 1952 c. 148, as amended, from July 28, 1988 to the date of judgment or payment, pursuant to the provisions of the Judgment Interest Act, S.A. 1984 c. J.0.5, from April 1, 1984 to the date of judgment or payment, or pursuant to the provisions of the Interest Act, R.S.C. 1985, c. C-50, as amended, from January 2, 1984 to the date of judgment or payment;
  - (f) costs of this action; and
  - (g) such further and other relief as to this Honourable Court may seem appropriate.
- a) une déclaration attestant que la défenderesse détient le montant de 411 424,94 \$ [soit la somme des acomptes provisionnels payés au titre de l'année d'imposition 1983 et du montant transféré au compte d'impôt de la demanderesse relativement à cette année d'imposition] pour le compte de la demanderesse en vertu d'une fiducie légale;
  - b) une ordonnance enjoignant à la défenderesse de remettre à la demanderesse cette somme majorée de tous les intérêts courus;
  - c) subsidiairement, un jugement ou des dommages-intérêts au montant de 411 424,94 \$;
  - d) des intérêts avant jugement à titre de dommages-intérêts au montant de 400 000 \$, ou tout autre montant additionnel ou supérieur, selon ce qui sera prouvé au cours de l'instruction de la présente action;
  - e) subsidiairement au redressement recherché au paragraphe d). . . , les intérêts sur la somme de 411 424,94, calculés selon les dispositions de la Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148, et ses modifications, à compter du 28 juillet 1988 jusqu'à la date du jugement ou du paiement, conformément aux dispositions de la Judgment Interest Act, S.A. 1984, ch. J.0.5, à compter du 1<sup>er</sup> avril 1984 jusqu'à la date du jugement ou du paiement, ou aux termes des dispositions de la Loi sur l'intérêt, L.R.C. (1985), ch. C-50, et ses modifications, à compter du 2 janvier 1984 jusqu'à la date du jugement ou du paiement;
  - f) ses dépens dans la présente action; et
  - g) tout autre redressement que la Cour estime approprié.

3 At the trial of this matter before me, argument was essentially restricted to the request for a declaration regarding a constructive trust, based on the doctrine of unjust enrichment. It was agreed that the issue of interest on any amount found to be payable

Au cours de l'instruction de cette affaire, les arguments ont porté essentiellement sur la demande d'une déclaration attestant l'existence d'une fiducie légale, fondée sur la doctrine de l'enrichissement sans cause. Les parties ont convenu de reporter à 3

to the plaintiff would be dealt with at a later date.

une date ultérieure le règlement de la question des intérêts sur tout montant qui serait jugé payable à la demanderesse.

4 The parties filed an agreed statement of facts in the following terms:

Les parties ont déposé un exposé conjoint des faits rédigé dans les termes suivants: 4

[TRADUCTION]

1. The Plaintiff is a body corporate with its head office in the City of Bradford, in the State of Pennsylvania, United States of America, with a taxation year ending December 31.
  2. In respect of the 1983 taxation year, and over a period commencing on or about February 14, 1983 and concluding on or about January 2, 1984, the Plaintiff made a series of PGRT instalment payments to the Defendant as required by section 88 of the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*, S.C. 1980-81-82-83, c. 68 ("PGRT Act"), in a total amount of \$360,000.00.
  3. On or before December 31, 1983, upon processing the Plaintiff's return of production Revenue ("PGRT Return") for the 1982 taxation year, the Defendant transferred, at the Plaintiff's request, to the Plaintiff's PGRT account for the 1983 taxation year, a further credit of \$51,424.94 for overpayment of PGRT instalment payments made by the Plaintiff to the Defendant in respect of the 1982 taxation year in the amount of \$44,035.44, plus interest thereon of \$7,389.50, resulting in a total credit balance in the said account as at January 2, 1984 of \$411,424.94.
  4. The PGRT Return for the Plaintiff's 1982 taxation year was filed on or about July 21, 1983. The Minister of National Revenue (the "Minister") issued a Notice of Assessment for the Plaintiff's 1982 taxation year on or about February 13, 1985.
  5. By letter dated January 23, 1985 the Minister requested a PGRT Return for the Plaintiff's 1983 taxation year. The Plaintiff filed a PGRT Return for its 1983 taxation year on July 18, 1988.
  6. By letter dated September 8, 1988 the Minister advised the Plaintiff that the PGRT Return for the Plaintiff's 1983 taxation year was not received within the required four years from the end of the taxation year and that a refund would not be issued.
1. La demanderesse est une personne morale dont le siège social est établi dans la ville de Bradford, en Pennsylvanie (États-Unis), et dont l'année d'imposition se termine le 31 décembre.
  2. Au cours de l'année d'imposition 1983, soit pour une période commençant le ou vers le 14 février 1983 et se terminant le ou vers le 2 janvier 1984, la demanderesse a versé à la défenderesse une série d'acomptes applicables à l'impôt payable sur ses revenus pétroliers comme elle était tenue de le faire aux termes de l'article 88 de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*, S.C. 1980-81-82-83, ch. 68 (la «LIRP»), pour un montant total de 360 000 \$.
  3. Le ou avant le 31 décembre 1983, au moment du traitement de la déclaration du revenu de production (la «déclaration») pour l'année d'imposition 1982, la défenderesse a transféré, à la demande de la demanderesse, dans le compte d'impôt sur les revenus pétroliers de celle-ci pour l'année d'imposition 1983, un crédit supplémentaire de 51 424,94 \$ représentant des acomptes provisionnels payés en trop pour l'année d'imposition 1982 au montant de 44 035,44 \$, majoré des intérêts de 7 389,50 \$, ce qui a porté à 411 424,94 \$ le solde créditeur total dans ce compte, au 2 janvier 1984.
  4. La déclaration de la demanderesse pour l'année d'imposition 1982 a été produite le ou vers le 21 juillet 1983. Le ministre du Revenu national (le «ministre») a envoyé un avis de cotisation à la demanderesse pour cette année d'imposition le ou vers le 13 février 1985.
  5. Dans une lettre en date du 23 janvier 1985, le ministre a demandé à la demanderesse de produire sa déclaration pour l'année d'imposition 1983. La demanderesse a produit cette déclaration pour cette année d'imposition le 18 juillet 1988.
  6. Dans une lettre en date du 8 septembre 1988, le ministre a informé la demanderesse que sa déclaration pour l'année d'imposition 1983 n'avait pas été reçue dans le délai prescrit de quatre ans à compter de la fin de l'année d'imposition et qu'elle n'avait droit à aucun remboursement.

7. On December 20, 1984, the PGRT Act was amended by, among other things, adding section 84.1. For the 1982, 1983, 1984 and 1985 taxation years of the Plaintiff, subsection 84.1(1) permitted certain deductions from taxes payable.
8. The Defendant has continued, since January 2, 1984, to hold the said amount of \$411,424.94. The Defendant confirmed in writing on September 21, 1987 that it continued to hold the said amount, and invited the Plaintiff to submit a PGRT Return for the 1983 taxation year which would have resulted in a refund of the said amount.
9. The Defendant refused and continues to refuse to return or pay to the Plaintiff the said amount of \$411,424.94 or any part thereof.

7. Le 20 décembre 1984, la LIRP a été modifiée, notamment par l'ajout de l'article 84.1. Pour les années d'imposition 1982, 1983, 1984 et 1985, le paragraphe 84.1(1) autorisait la demanderesse à faire certaines déductions sur l'impôt payable.
8. La défenderesse détient depuis le 2 janvier 1984 la somme de 411 424,94 \$. Elle a confirmé par écrit le 21 septembre 1987 qu'elle détenait toujours cette somme et elle a invité la demanderesse à produire sa déclaration pour l'année d'imposition 1983, ce qui lui aurait donné droit à un remboursement pour ladite somme.
9. La défenderesse a refusé et continue de refuser de rembourser à la demanderesse cette somme de 411 424,94 \$ ou toute partie de celle-ci.

5 Before me, counsel for the plaintiff argued that the defendant had been unjustly enriched by reason of the facts recited in the agreed statement of facts. To establish unjust enrichment, it was not in dispute that three elements must be proved: first, an enrichment; second, a corresponding deprivation; and finally, the absence of any juristic reason for the enrichment.<sup>2</sup> That the defendant has been enriched and the plaintiff correspondingly deprived also was not in dispute before me. The issue, then, was whether or not a "juristic reason" for the defendant's enrichment existed.

5 Devant moi, l'avocat de la demanderesse a fait valoir que la défenderesse s'était enrichie sans cause comme en font foi les faits décrits dans l'exposé conjoint des faits. Pour établir l'enrichissement sans cause, il n'est pas contesté qu'il faut prouver trois éléments: premièrement, un enrichissement; deuxièmement, un appauvrissement correspondant; et finalement, l'absence de tout motif juridique justifiant l'enrichissement<sup>2</sup>. Le fait que la défenderesse se soit enrichie et que la demanderesse se soit appauvrie en conséquence n'a pas non plus été contesté devant moi. La question est donc de savoir s'il y a un «motif juridique» qui justifie l'enrichissement de la défenderesse.

6 It is trite to say that a provision of law can constitute a juristic reason for enrichment. The provision of law cited before me as a juristic reason is subsection 91(1) of the PGRT Act which, at the relevant time, read as follows:

6 Il est bien établi qu'une disposition législative peut constituer un motif juridique justifiant un enrichissement. Les dispositions qui m'ont été citées comme motif juridique se trouvent au paragraphe 91(1) de la LIRP qui, à l'époque pertinente, était rédigé dans les termes suivants:

91. (1) If the return of a taxpayer's production revenue for a taxation year has been made within four years from the end of the year, the Minister

91. (1) Si la déclaration de revenu de production d'un contribuable pour une année d'imposition a été produite dans les quatre ans qui suivent la fin de l'année, le Ministre

(a) may, on or after mailing the notice of assessment for the year, refund to a taxpayer, without application therefor, any overpayment made on account of his tax for the year; and

a) peut, à compter de l'expédition par la poste de l'avis de cotisation pour l'année et sans que demande en ait été faite, rembourser tout paiement en trop au titre de l'impôt;

(b) shall make such a refund after mailing the notice of assessment if application therefor has been made in

b) doit effectuer un tel remboursement, après avoir expédié l'avis de cotisation par la poste, si le contribua-

writing by the taxpayer within four years from the end of the year.

ble en a fait la demande par écrit, dans les quatre ans qui suivent la fin de l'année.

Once again, it was common ground between counsel before me that no tax was payable by the plaintiff under the PGRT Act in respect of its 1983 taxation year. Thus, the amount in dispute represented an "overpayment" made on account of the plaintiff's tax for the taxation year within the meaning of subsection 91(1) of the PGRT Act.

Ici encore, les avocats ont reconnu devant moi que la demanderesse n'avait aucun impôt à payer en vertu de la LIRP pour l'année d'imposition 1983. Ainsi donc, le montant contesté représentait un «paiement en trop» versé par la demanderesse au titre de l'impôt payable pour l'année d'imposition au sens du paragraphe 91(1) de la LIRP.

7 The plaintiff did not file a return of its production revenue for its 1983 taxation year within four years from the end of that year. To this day, the Minister has not mailed a notice of assessment to the plaintiff in respect of its 1983 taxation year. Nor has the Minister, in the words of subsection 87(4) of the PGRT Act, "notify [notified] [the plaintiff] in writing . . . that no tax is payable for the taxation year". Thus, it is beyond question that the Minister has neither obligation nor authority under the terms of subsection 91(1) to make the refund at issue to the plaintiff.

7 La demanderesse n'a pas produit la déclaration de son revenu de production pour l'année d'imposition 1983 dans les quatre années suivant la fin de cette année. À ce jour, le ministre ne lui a pas expédié par la poste l'avis de cotisation concernant son année d'imposition 1983. Le ministre n'a pas non plus, selon les termes du paragraphe 87(4) de la LIRP, «[donné] avis par écrit à [la demanderesse]. . . qu'aucun impôt n'est payable pour l'année d'imposition». Il ne fait donc aucun doute que le ministre n'a ni l'obligation ni le pouvoir, aux termes du paragraphe 91(1), de rembourser à la demanderesse la somme contestée.

8 Does then subsection 91(1) of the PGRT Act result in an absence of a juristic reason for the defendant's enrichment in the circumstances of this matter?

8 Le paragraphe 91(1) de la Loi entraîne-t-il l'absence d'un motif juridique justifiant l'enrichissement de la défenderesse dans les circonstances de l'espèce?

9 Counsel for the defendant argued that, in the absence of authority under subsection 91(1), the Minister has no authority whatever to make the refund. Thus, there is a juristic reason for the enrichment, the absence of authority to make a refund. In essence, counsel for the defendant argued that subsection 91(1) represents a complete code on the question of refunds within the authority of the Minister and in the circumstances of this case, which do not fit the parameters of subsection 91(1), there is thus a juristic reason for the enrichment.

9 L'avocate de la défenderesse fait valoir qu'en l'absence de tout pouvoir qui lui serait conféré par le paragraphe 91(1) le ministre n'a absolument aucune autorité pour procéder au remboursement. Il y a donc un motif juridique à l'enrichissement, c'est-à-dire l'absence de pouvoir de rembourser la somme due. Essentiellement, l'avocate de la défenderesse soutient que le paragraphe 91(1) constitue l'intégralité des dispositions traitant des remboursements qui relèvent du pouvoir du ministre et, dans les circonstances de l'espèce, qui ne satisfont pas aux paramètres du paragraphe 91(1), il y a un motif juridique justifiant l'enrichissement.

10 By contrast, counsel for the plaintiff argued that subsection 91(1) does not constitute a complete code, and that, in any event, subsection 91(1) does

10 Pour sa part, l'avocat de la demanderesse prétend que le paragraphe 91(1) ne contient pas l'intégralité des dispositions pertinentes et que, de toute façon, ce



not extend to the circumstances here at issue and that it is open to this Court and, indeed incumbent on this Court, to find or to create an absence of juristic reason.

paragraphe ne s'applique pas aux circonstances de l'espèce et qu'il est loisible à la Cour, en fait qu'il incombe à la Cour, de trouver ou de créer une absence de motif juridique.

11 To find an absence of juristic reason, the Court would be obliged to find an implicit obligation on the Minister to make the refund, in the face of subsection 91(1), thus enabling it to declare the existence of a constructive trust on the Minister which is the primary relief requested on behalf of the plaintiff.

Pour parvenir à ce résultat, la Cour serait obligée de déceler une obligation implicite en vertu de laquelle le ministre serait tenu de rembourser les sommes dues, au vu du paragraphe 91(1), ce qui lui permettrait de déclarer qu'il existe une fiducie légale à laquelle le ministre est assujéti et qui constitue le redressement principal réclamé en l'espèce par la demanderesse.

12 In *Morguard Properties Ltd. et al. v. City of Winnipeg*,<sup>3</sup> Mr. Justice Estey, speaking for the Court, wrote:

Dans l'arrêt *Morguard Properties Ltd. et autres c. Ville de Winnipeg*<sup>3</sup>, le juge Estey a déclaré au nom de la Cour:

In more modern terminology the courts require that, in order to adversely affect a citizen's right, whether as a taxpayer or otherwise, the Legislature must do so expressly. Truncation of such rights may be legislatively unintended or even accidental, but the courts must look for express language in the statute before concluding that these rights have been reduced. This principle of construction becomes even more important and more generally operative in modern times because the Legislature is guided and assisted by a well-staffed and ordinarily very articulate Executive. The resources at hand in the preparation and enactment of legislation are such that a court must be slow to presume oversight or inarticulate intentions when the rights of the citizen are involved. The Legislature has complete control of the process of legislation, and when it has not for any reason clearly expressed itself, it has all the resources available to correct that inadequacy of expression. This is more true today than ever before in our history of parliamentary rule.

En langage plus moderne, pour porter atteinte aux droits d'un administré, que ce soit à titre de contribuable ou à un autre titre, les tribunaux exigent que le législateur le fasse de façon expresse. La diminution de ces droits peut ne pas avoir été législativement voulue ou même être accidentelle, mais les cours doivent trouver dans la loi des termes exprès pour conclure que ces droits ont été diminués. Ce principe d'interprétation s'impose et s'applique d'autant plus aujourd'hui que les législatures profitent de l'aide et des directives d'un conseil exécutif bien pourvu de personnel et ordinairement très averti. Les moyens disponibles pour rédiger et promulguer les lois sont tels qu'une cour doit être réticente à présumer l'oubli ou des intentions inarticulées lorsque les droits des administrés sont en cause. La législature a la maîtrise complète du processus législatif et si elle ne s'est pas exprimée clairement pour un motif quelconque, elle possède tous les moyens de corriger cette déficience d'expression. Cela est encore plus vrai aujourd'hui qu'à toute autre époque de l'histoire de notre régime parlementaire.

13 In *Amoco Canada Petroleum Co. Ltd. and M.N.R.*,<sup>4</sup> Mr. Justice MacGuigan wrote [at page 2]:

Dans l'arrêt *Amoco Canada Petroleum Co. Ltd. et M.N.R.*<sup>4</sup>, le juge MacGuigan écrit ceci [à la page 2]:

The issue in this case is simply stated: the Government seeks to avoid paying the whole amount of a refund otherwise wholly owing to a taxpayer on the basis of a claimed one-year limitation period which it infers from the language of the taxing statute. For a Court so to limit a taxpayer's right to what would otherwise be his own money would necessitate a clear statutory directive indeed.

En l'espèce, le litige se ramène à la question suivante: Le gouvernement peut-il, en invoquant un délai de prescription d'un an qu'il déduit du libellé de la loi fiscale, se soustraire au paiement de la totalité du montant du remboursement qu'il devrait normalement à un contribuable? Pour qu'un tribunal restreigne de la sorte le droit d'un contribuable à ce qui, par ailleurs, lui serait dû, il faudrait certainement que le législateur se soit exprimé en termes absolument clairs.

Later, he continued [at page 3]:

Il continue plus loin [à la page 3]:

The need for express language can only be *a fortiori* when it is a question not of the tax itself but of a refund of money paid in error. It cannot be lightly presumed that Parliament does not intend the Government to pay its debts. A Court must therefore carefully scrutinize the statute in question.

Mr. Justice MacGuigan concluded [at page 7]:

This interpretation not only resolves the ambiguities of these subsections, but it does so without unfairness to the taxpayer who does not initially contest his obligation to pay. A taxpayer who pays his taxes in good faith and under the general compulsion of the law should not be penalized for not challenging his Government's right to the tax at every stage—annually, as recommended before us by counsel for the respondent. Compliance with law is not a vice but a wholesome attitude in a democratic society.

Surely the same can be said where what is at issue is not the payment of tax in good faith, but the payment of instalments, in advance, in accordance with the law, where the good faith in making such payments cannot be at issue. The only obvious concern lies with the failure of the plaintiff to file a return as and when required, and even when invited to do so, where the plaintiff knew, or at least should have reason to believe, that a substantial refund is due to it and that filing a return is a condition precedent to realizing the return.

14 By reference to the foregoing statement by Mr. Justice Estey in *Morguard* and a further statement by him in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*,<sup>5</sup> Mr. Justice MacGuigan, in *Lor-Wes Contracting Ltd. v. The Queen*<sup>6</sup> stated [at pages 351-352]:

The Supreme Court of Canada in recent tax decisions has cleared out a great deal of the under-brush that previously surrounded tax law.

...

It seems clear from these cases that older authorities are no longer to be absolutely relied upon. The only principle

La nécessité d'une disposition expresse ne peut être que plus absolue lorsqu'il s'agit, non pas de la taxe elle-même, mais du remboursement d'une somme payée par erreur. On ne saurait présumer à la légère que le Parlement ne veut pas que le gouvernement paie ses dettes. Le tribunal doit par conséquent examiner minutieusement le texte de loi en question.

Le juge MacGuigan conclut ensuite dans les termes suivants [à la page 7]:

Cette façon de voir permet de résoudre l'ambiguïté des dispositions en question sans injustice pour le contribuable qui n'a pas commencé par contester son obligation de payer. Le contribuable qui paie ses taxes de bonne foi et en raison du pouvoir coercitif de la loi ne doit pas être puni s'il n'a pas contesté le droit de l'Administration à la taxe à chaque étape, c'est-à-dire chaque année, ainsi que l'a recommandé l'avocat de l'intimé lors des débats. Le respect des lois n'est pas une tare mais une attitude saine dans une société démocratique.

Le même raisonnement peut certainement s'appliquer dans le cas où ce qui est en cause n'est pas le paiement d'un impôt effectué de bonne foi, mais le paiement d'acomptes à l'avance en conformité avec la loi, lorsque la bonne foi du contribuable qui a fait ces versements ne peut être mise en doute. La seule question évidente qui se pose découle du fait que la demanderesse n'a pas produit de déclaration à la date prescrite et comme elle devait le faire, ni même quand le ministre l'a invitée à produire cette déclaration, alors qu'elle savait, ou du moins qu'elle aurait dû avoir des raisons de croire, qu'un remboursement substantiel lui était dû et que la production de sa déclaration était une condition préalable à ce remboursement.

Faisant référence à la déclaration précitée du 14 juge Estey dans l'arrêt *Morguard* et à une autre déclaration que celui-ci a faite dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*<sup>5</sup>, le juge MacGuigan déclare dans l'arrêt *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine*<sup>6</sup> [aux pages 351 et 352]:

Dans de récentes décisions en matière d'impôt, la Cour suprême du Canada a écarté un grand nombre des ambiguïtés qui affligeaient antérieurement le droit fiscal.

...

Il ressort semble-t-il clairement de ces arrêts qu'il ne faut dorénavant jamais plus se fier inconditionnellement à

of interpretation now recognized is a words-in-total-context approach with a view to determining the object and spirit of the taxing provisions.

ces anciens précédents. Le seul principe d'interprétation reconnu aujourd'hui consiste à examiner les termes dans leur contexte global en vue de découvrir l'objet et l'esprit des dispositions fiscales.

15 On the basis of a "words-in-total-context" approach to the interpretation of the relevant provisions of the PGRT Act, I can only conclude that subsection 91(1) of the PGRT Act was intended by Parliament to represent a complete code of the circumstances in which the Minister of National Revenue is either authorized or required to provide a refund of amounts paid on account of tax under the PGRT Act, whether or not any tax is payable by the taxpayer under that Act for the taxation year in question. To imply that Parliament left open an authority to the Minister to make a refund in circumstances where a taxpayer, as here, has not filed a return within the four years stipulated in that subsection would make nonsense of the subsection. I am not prepared to envisage such a result. Equally, to conclude that the references in paragraphs 91(1)(a) and (b) to "mailing the notice of assessment" do not extend to and include giving notification in writing that no tax is payable, as provided for in subsection 87(4), would result in an equally untenable result.

15 Selon la méthode d'examen «des termes dans leur contexte global» pour l'interprétation des dispositions pertinentes de la LIRP, je ne peux que conclure que le législateur, en adoptant le paragraphe 91(1) de cette Loi, avait l'intention d'y assujettir toutes les situations dans lesquelles le ministre du Revenu national pouvait être soit autorisé à rembourser les sommes versées au titre de l'impôt payable en vertu de la LIRP, soit tenu de le faire, que la contribuable soit ou non redevable d'un impôt en vertu de cette Loi pour l'année d'imposition en question. Laisser entendre que le législateur a donné au ministre la liberté d'exercer son pouvoir de faire des remboursements dans des circonstances où un contribuable, comme la demanderesse en l'espèce, n'a pas produit de déclaration dans les quatre années prévues à ce paragraphe, priverait ce dernier de tout son sens. Je ne suis pas disposé à accepter un tel résultat. De même, conclure que les expressions «l'expédition par la poste de l'avis de cotisation» et «expédié l'avis de cotisation par la poste» aux alinéas 91(1)a) et b) n'englobent pas l'avis écrit indiquant qu'il n'y a pas d'impôt à payer, comme il est prévu au paragraphe 87(4), entraînerait un résultat tout aussi intenable.

16 But that is not the end of the matter. The question remains, as a matter of equity and given the lack of express language in or in relation to subsection 91(1) declaring it to be a complete code, is it open to this Court to find a constructive trust by reason of unjust enrichment flowing from an absence of juristic reason for the enrichment of the defendant on the facts of this matter.

16 Mais ce n'est pas tout. En toute équité et compte tenu de l'absence d'un libellé express au paragraphe 91(1), ou dans une disposition ayant un rapport avec ce paragraphe, déclarant que celui-ci constitue l'intégralité des dispositions pertinentes, la question demeure de savoir s'il est loisible à la Cour d'imposer une fiducie légale du fait qu'il y a eu un enrichissement sans cause découlant de l'absence d'un motif juridique justifiant l'enrichissement de la défenderesse d'après les faits de l'espèce.

17 It would appear clear from *Air Canada v. British Columbia*<sup>7</sup> that the concept of unjust enrichment can be applied against a government to ground recovery in appropriate circumstances. Mr. Justice La Forest wrote, at page 1207:

17 D'après l'arrêt *Air Canada c. Colombie-Britannique*<sup>7</sup>, il semble clair que le principe d'enrichissement sans cause peut être invoqué à l'encontre d'un gouvernement en vue d'obtenir un remboursement lorsque les circonstances s'y prêtent. Le juge La Forest indique ceci, aux pages 1207 et 1208:

This rule against the recovery of unconstitutional and *ultra vires* levies is an exceptional rule, and should not be construed more widely than is necessary to fulfil the values which support it. Chief among these are the protection of the treasury, and a recognition of the reality that if the tax were refunded, modern government would be driven to the inefficient course of reimposing it either on the same, or on a new generation of taxpayers, to finance the operations of government. Though the drawing of lines is always difficult, I am persuaded that this rule should not apply where a tax is extracted from the taxpayer through a misapplication of the law. Thus, where an otherwise constitutional or *intra vires* statute or regulation is applied in error to a person to whom on its true construction it does not apply, the general principles of restitution for money paid under a mistake should be applied, and, subject to available defenses and equitable considerations discussed earlier, the general rule should favour recovery. In exceptional cases public policy considerations may require a contrary holding, but those exceptional cases do not justify extending the general rule of non-recovery of unconstitutional or *ultra vires* levies.

The position taken on behalf of the defendant in this matter certainly cannot be said to have arisen out of application of the PGRT Act in error to the plaintiff. It arises out of the plaintiff's compliance with the requirements of the PGRT Act to make instalment payments on account of potential tax liability and, more importantly, out of the failure of the plaintiff to file a return of its production revenue for its 1983 taxation year in what might be described as a timely manner. Nonetheless, the result, under what I can only presume to be a relatively unusual set of circumstances and under a statutory regime that is now no longer in place, results in an extraordinarily harsh penalty to the plaintiff which I can only conclude is substantially out of proportion to the plaintiff's failing.

La règle interdisant le remboursement d'impôts inconstitutionnels et *ultra vires* est une règle exceptionnelle et ne devrait pas s'interpréter d'une façon plus large que ce qui est nécessaire pour assurer le respect des valeurs sur lesquelles elle repose. Ces valeurs sont principalement la protection du Trésor public et la reconnaissance du fait que, si l'impôt était remboursé, un gouvernement moderne se verrait dans la nécessité d'adopter le moyen inefficace qui consiste à l'imposer de nouveau, soit aux mêmes contribuables, soit à ceux d'une nouvelle génération, afin de financer les opérations gouvernementales. Quoiqu'il soit toujours difficile de tracer des lignes de démarcation, je suis persuadé que cette règle ne devrait pas jouer lorsqu'un impôt a été pris à un contribuable par l'application erronée de la loi. Donc, dans un cas où l'on applique à tort une loi ou un règlement par ailleurs constitutionnels ou valides à une personne à laquelle cette loi ou ce règlement, selon leur sens véritable, ne s'appliquent pas, les principes généraux régissant la restitution de fonds versés par suite d'une erreur devraient être appliqués et, sous réserve des moyens de défense et des considérations d'équité évoqués plus haut, la règle générale devrait permettre le recouvrement. Dans des cas exceptionnels, certaines considérations d'intérêt public peuvent commander la conclusion contraire, mais ces cas exceptionnels ne justifient pas l'extension de la règle générale du non-remboursement d'impôts inconstitutionnels ou *ultra vires*.

On ne peut certainement prétendre que la position adoptée au nom de la défenderesse en l'espèce découle d'une application erronée de la LIRP à l'endroit de la demanderesse. Elle découle plutôt du fait que la demanderesse a respecté les dispositions de la LIRP, c'est-à-dire qu'elle a versé des acomptes provisionnels au titre de l'impôt qu'elle devrait éventuellement payer et, ce qui est plus important, du fait qu'elle a omis de produire la déclaration de son revenu de production pour l'année d'imposition 1983 dans ce qu'on pourrait appeler les délais prescrits. Néanmoins, le résultat, qui est obtenu à l'issue de ce que je peux uniquement présumer être une série de circonstances tout à fait inhabituelles et en vertu d'un régime légal qui n'est plus en vigueur, entraîne une sanction extraordinairement lourde qui, selon la seule conclusion à laquelle je puisse en arriver, est tout à fait hors de proportion avec l'omission de la demanderesse.

18 In *Consumers Glass Company Limited v. Canada*,<sup>8</sup> Mr. Justice Cullen had before him a somewhat analogous issue arising under the *Customs Act* [R.S.C. 1970, c. C-40]. He stated the issue before

Dans l'arrêt *Consumers Glass Company Limited c. Canada*<sup>8</sup>, le juge Cullen était saisi d'une question quelque peu analogue visée à la *Loi sur les douanes* [S.R.C. 1970, ch. C-40]. Il a énoncé la question dont 18

him in the following terms [at pages 124-125]:

The issue to be decided is whether the plaintiff is entitled to a refund of \$322,563.64, the balance of the moneys paid by it in error, on the basis of unjust enrichment. The resolution of this issue requires a determination of the following:

1. that moneys paid under mistake of law are recoverable pursuant to the restitutionary principle of unjust enrichment; and
2. that recovery by Consumers is not barred by the provisions of the *Customs Act* [R.S.C. 1970, c. C-40].

Mr. Justice Cullen concluded that the doctrine of unjust enrichment is firmly entrenched and accepted in Canadian law. He stated [at page 141]:

Not to recognize the law of restitution based on unjust enrichment is to ignore equity and equitable remedies.

He went on to apply the “restitutionary principle of unjust enrichment.” He found recovery by *Consumers Glass* not to be barred by the provisions of the *Customs Act*.

19 On appeal, Mr. Justice Cullen’s decision in *Consumers Glass* was reversed by the Federal Court of Appeal, not on the basis of his adoption of the principle of unjust enrichment against the Minister of National Revenue but, rather, on the basis that recovery by *Consumers Glass* was expressly excluded by the provisions of the *Customs Act*.<sup>9</sup> Mr. Justice Pratte wrote [at pages 158]:

Section 46(1) [of the *Customs Act*] stated clearly that the tariff classification and appraisal made at the time of the entry were “final and conclusive” if they were not modified in accordance with those rules.

Here, of course, no such express words are contained in subsection 91(1) of the PGRT Act or elsewhere in that Act in relation to that subsection. It is worthy of note that the Court of Appeal did not

il était saisi dans les termes suivants [aux pages 124 et 125]:

Il s’agit de décider si la demanderesse a droit, en vertu de la doctrine de l’enrichissement sans cause, au remboursement d’un montant de 322 563,64 \$, soit le solde des sommes qu’elle a payées par erreur. Pour résoudre cette question, il est nécessaire de statuer sur les points suivants:

1. les sommes payées par suite d’une erreur de droit peuvent être recouvrées en vertu du principe de restitution de l’enrichissement sans cause;
2. le recouvrement des sommes payées par Consumers n’est pas interdit par les dispositions de la *Loi sur les douanes* [S.R.C. 1970, chap. C-40].

Le juge Cullen a conclu que la doctrine de l’enrichissement sans cause est fermement enracinée et acceptée dans le droit canadien [à la page 141]:

Ne pas reconnaître les règles du droit relatives à la restitution et fondées sur l’enrichissement sans cause, c’est faire abstraction de l’*equity* et des recours fondés sur cette notion.

Il a ensuite appliqué le «principe de restitution de l’enrichissement sans cause». Il a conclu que les dispositions de la *Loi sur les douanes* n’empêchaient pas *Consumers Glass* de recouvrer les sommes qu’elle avait versées.

La décision du juge Cullen dans l’arrêt *Consumers Glass* a été renversée par la Cour d’appel fédérale, non pas parce qu’il avait appliqué le principe de l’enrichissement sans cause à l’encontre du ministre du Revenu national, mais plutôt parce que les dispositions de la *Loi sur les douanes* empêchaient expressément *Consumers Glass* de recouvrer les sommes versées<sup>9</sup>. Le juge Pratte écrit ceci [à la page 158]:

Le paragraphe 46(1) [de la *Loi sur les douanes*] énonçait que la classification tarifaire et l’estimation faite au moment de la déclaration en douane étaient «définitives et péremptoires» si elles n’étaient pas modifiées conformément à ces règles.

En l’espèce, ni le paragraphe 91(1) de la Loi ni d’autres dispositions de la LIRP liées à ce paragraphe ne renferment des mots aussi explicites. Il convient de noter que la Cour d’appel n’a pas remis en

question Mr. Justice Cullen's adoption of the principle of unjust enrichment against the Minister absent such express language.

question le fait que le juge Cullen a appliqué le principe de l'enrichissement sans cause à l'encontre du ministre, en l'absence d'un libellé aussi explicite.

20 Counsel for the defendant referred me to *Union Gas Ltd. v. M.N.R.*<sup>10</sup> where Mr. Justice Pratte wrote [at page 2]:

L'avocate de la défenderesse me renvoie à l'arrêt *Union Gas Ltd. c. M.R.N.*<sup>10</sup>, dans lequel le juge Pratte s'exprimait ainsi [à la page 2]:

The appellant's counsel based his contention that the Minister did not have the power to enter into the agreement of June 1978 on the fact that the Minister cannot, under section 164, refund an amount paid on account of the tax before mailing the notice of assessment for the year. This argument has no merit. The reason why the Minister may only refund an overpayment of tax in the circumstances described in section 164 of the Act is found in section 26 of the *Financial Administration Act*, R.S.C. 1985, c. F-11 (formerly R.S.C. 1970, c. F-10, s. 19), which prescribes that "no payment shall be made out of the Consolidated Revenue Fund without the authority of Parliament." It is clear that the agreement of June 1978 was not a payment out of the Consolidated Revenue Fund and was not, therefore, prohibited by that section.

L'avocat de l'appelante a fondé sa prétention que le Ministre n'avait pas la capacité de conclure l'entente du mois de juin 1978, sur le fait que le Ministre ne peut pas, en application de l'article 164, rembourser un montant versé pour acquitter l'impôt avant d'envoyer par la poste l'avis de cotisation de cette année-là. Cet argument est sans fondement. La raison pour laquelle le ministre ne peut rembourser un montant d'impôt payé en trop que dans les circonstances décrites à l'article 164 de la Loi se trouve à l'article 26 de la *Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985), c. F-11 (autrefois S.R.C. 1970, c. F-10, art. 19), qui énonce que «tout paiement sur le Trésor est subordonné à l'autorisation du Parlement». Il est clair que l'entente du mois de juin 1978 n'effectuait pas un paiement sur le Trésor et n'était donc pas interdite par cet article.

21 Counsel relies on the third sentence from the foregoing quotation as support for the proposition that, if subsection 91(1) of the PGRT Act was intended by Parliament to represent a complete code of the circumstances in which the Minister of National Revenue is either authorized or required to provide a refund of amounts paid on account of tax under the PGRT Act, and I have found that to be the case, and that subsection does not authorize or require a refund on the facts before me, and I have also found that to be the case, then section 26 of the *Financial Administration Act*<sup>11</sup> precludes repayment on the facts of this case notwithstanding that the defendant may have been unjustly enriched and the plaintiff correspondingly deprived. With great respect, I cannot agree with counsel that the sentence relied upon supports such a proposition. It is not for me to scour the statutes of Canada in search of Parliamentary authority for repayment of an amount that I determine to be due from the defendant to the plaintiff. That will be a task for the defendant. If no such Parliamentary authority can be found, I do not read section 26 of the *Financial Administration Act* as precluding me from pronouncing the judgment that I consider to be proper, just

L'avocate retient la troisième phrase de la citation ci-dessus pour appuyer la proposition selon laquelle, si le législateur avait l'intention d'énoncer au paragraphe 91(1) de la LIRP l'intégralité des dispositions visant les situations dans lesquelles le ministre du Revenu national est soit autorisé à rembourser des sommes payées au titre de l'impôt visé dans cette loi, soit tenu de le faire, comme j'ai conclu que tel était le cas, et que ce paragraphe n'autorise pas un remboursement d'après les faits dont je suis saisi, et ne l'exige pas non plus, comme j'ai conclu que tel était aussi le cas, alors l'article 26 de la *Loi sur la gestion des finances publiques*<sup>11</sup> empêche un tel remboursement à cause des faits de l'espèce, malgré que la défenderesse ait pu s'enrichir injustement et que la demanderesse se soit appauvrie d'un montant correspondant. Avec égards, je ne peux convenir avec l'avocate que cette phrase appuie une telle proposition. Il ne m'appartient pas d'éplucher les lois du Canada pour y trouver un pouvoir conféré par le législateur de rembourser une somme qui, d'après ma conclusion, est due par la défenderesse à la demanderesse. Il s'agit là d'une tâche qui revient à la défenderesse. S'il est impossible de conclure à l'existence d'un tel pouvoir conféré par le législa-

and in accordance with law. Rather, section 26 speaks to the Executive. If an appropriate authority cannot be found, then it will be for the Executive arm of Government to determine how to proceed in order to comply with my judgment.

22 On the facts before me, I find the defendant to have been enriched at the expense of the plaintiff. Further, I find no juristic reason, in this case, a statutory provision, clearly and unequivocally justifying the enrichment. I conclude that Parliament simply did not, perhaps for justifiable reason, contemplate the impact of subsection 91(1) of the PGRT Act on facts such as those before me. If it had, it would surely have provided for an appropriate result in favour of the taxpayer. By failing to do so, Parliament cannot be presumed to have intended that this taxpayer be so unfairly treated. I therefore find the defendant to have been unjustly enriched.

23 Before me, counsel were in agreement that, if judgment were to go in favour of the plaintiff on the main issue, as it will, then agreement between the parties could likely be reached on the question of interest. Accordingly, the issue of interest was not argued before me and will not be dealt with in my judgment. If agreement on the interest issue is not reached within a reasonable time, I retain jurisdiction and am prepared to reconvene this matter on that issue only.

24 Accordingly my judgment will provide a declaration that the defendant, by reason of the principle of unjust enrichment, is a constructive trustee of the amount of \$411,424.94 on behalf of the plaintiff. My order will require the delivery up to the plaintiff of the said amount by the defendant to the plaintiff.

25 The plaintiff is entitled to costs.

teur, je ne crois pas que l'article 26 de la *Loi sur la gestion de finances publiques* m'empêche de prononcer le jugement que j'estime approprié, juste et conforme à la loi. L'article 26 traite surtout du pouvoir exécutif. S'il n'existe pas de pouvoir approprié, c'est à la branche exécutive du gouvernement qu'il incombera de déterminer comment elle doit procéder pour se conformer à mon jugement.

D'après les faits dont je suis saisi, je conclus que la défenderesse s'est enrichie au détriment de la demanderesse. En outre, je ne trouve aucun motif juridique, en l'espèce, une disposition législative, qui justifie clairement et sans équivoque cet enrichissement. Je conclus que le législateur n'avait tout simplement pas, peut-être pour une raison tout à fait justifiable, envisagé que le paragraphe 91(1) de la LIRP aurait l'effet que nous démontront les faits dont je suis saisi. S'il avait envisagé une telle situation, il aurait certainement prévu un résultat approprié en faveur du contribuable. Comme il ne l'a pas fait, on ne peut présumer que le législateur avait l'intention de traiter le contribuable d'une façon aussi injuste. Je conclus donc que la défenderesse s'est enrichie sans cause.

Devant moi, les avocats ont convenu que, si le jugement était prononcé en faveur de la demanderesse sur la question principale, comme ce sera le cas, les parties arriveraient probablement à s'entendre sur la question des intérêts. Par conséquent, la question des intérêts n'a pas été débattue devant moi et je n'en traiterai pas dans mon jugement. Au cas où les parties n'arriveraient pas à s'entendre dans un délai raisonnable sur cette question, je garde compétence et suis disposé à reconvoquer les parties pour débattre de cette question uniquement.

Par conséquent, mon jugement prendra la forme d'une déclaration attestant que la défenderesse, selon le principe de l'enrichissement sans cause, détient en vertu d'une fiducie légale la somme de 411 424,94 \$ pour le compte de la demanderesse. L'ordonnance que je rends lui enjoint de remettre cette somme à la demanderesse.

La demanderesse a droit à ses frais.

22

23

24

25

<sup>1</sup> S.C. 1980-81-82-83, c. 68, Part IV (since repealed. See R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 45, s. 8).

<sup>2</sup> See *Sorochan v. Sorochan*, [1986] 2 S.C.R. 38, at p. 44.

<sup>3</sup> [1983] 2 S.C.R. 493, at p. 509.

<sup>4</sup> (1985), 9 C.E.R. 1 (F.C.A.).

<sup>5</sup> [1984] 1 S.C.R. 536.

<sup>6</sup> [1986] 1 F.C. 346 (C.A.).

<sup>7</sup> [1989] 1 S.C.R. 1161.

<sup>8</sup> [1989] 1 F.C. 120 (T.D.).

<sup>9</sup> See (1990), 107 N.R. 156 (F.C.A.).

<sup>10</sup> [1991] 1 C.T.C. 1 (F.C.A.).

<sup>11</sup> R.S.C., 1985, c. F-11.

<sup>1</sup> S.C. 1980-81-82-83, ch. 68 (partie IV abrogée depuis. Voir L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 45, art. 8).

<sup>2</sup> Voir *Sorochan c. Sorochan*, [1986] 2 R.C.S. 38, à la p. 44.

<sup>3</sup> [1983] 2 R.C.S. 493, à la p. 509.

<sup>4</sup> (1985), 9 C.E.R. 1 (C.A.F.).

<sup>5</sup> [1984] 1 R.C.S. 536.

<sup>6</sup> [1986] 1 C.F. 346 (C.A.).

<sup>7</sup> [1989] 1 R.C.S. 1161.

<sup>8</sup> [1989] 1 C.F. 120 (1<sup>re</sup> inst.).

<sup>9</sup> Voir (1990), 107 N.R. 156 (C.A.F.).

<sup>10</sup> [1991] 1 C.T.C. 1 (C.A.F.).

<sup>11</sup> L.R.C. (1985), ch. F-11.