

Ottawa, le lundi 18 janvier 1993

Appel n° AP-91-120

EU ÉGARD À un appel entendu le 21 octobre 1992 aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15;

ET EU ÉGARD À une décision rendue par le ministre du Revenu national le 30 avril 1991 au sujet d'un avis d'opposition signifié conformément à l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

BASF COATINGS & INKS CANADA LTD.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis.

Kathleen E. Macmillan
Kathleen E. Macmillan
Membre président

Michèle Blouin
Michèle Blouin
Membre

Robert C. Coates, c.r.
Robert C. Coates, c.r.
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-91-120

BASF COATINGS & INKS CANADA LTD.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

L'appelant produit et vend de la peinture d'automobile, ainsi que des solvants, des fluidifiants et des diluants. Il vend ses produits surtout par un réseau de grossistes indépendants, qui les revendent ensuite aux utilisateurs finals. Selon le prix de revente obtenu par les grossistes, l'appelant offre à ces derniers certains rajustements à l'égard des ventes à certains utilisateurs finals À acheteurs de flottes, institutions gouvernementales, établissements d'enseignement et fabricants de carrosserie À qui font partie du programme des marchés de spécialité de l'appelant. Le montant en litige représente le montant de taxe de vente fédérale attribuable aux réductions globales du «prix de vente», accordées aux grossistes durant la période de cotisation dans le cadre du programme des marchés de spécialité.

DÉCISION : *L'appel est admis. De l'avis du Tribunal, les réductions ou les crédits accordés aux grossistes étaient directement liés au rapport commercial existant entre l'appelant et les grossistes. Le Tribunal estime que le prix de vente sur lequel la taxe est acquittée devrait être le prix réel reçu par un vendeur ou la valeur nette réalisée. Si les réductions n'étaient pas admises dans la présente cause, l'appelant serait taxé pour des sommes qu'il n'a pas reçues, ce qui serait contraire à l'intention visée au paragraphe 50(1) de la Loi sur la taxe d'accise.*

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 21 octobre 1992
Date de la décision : Le 18 janvier 1993

Membres du Tribunal : Kathleen E. Macmillan, membre président
Michèle Blouin, membre
Robert C. Coates, c.r., membre

Avocat pour le Tribunal : Hugh J. Cheetham

Greffier : Janet Rumball

Ont comparu : Joseph Groia et Mark I. Jadd, pour l'appelant
Joseph de Pencier, pour l'intimé

Appel n° AP-91-120

BASF COATINGS & INKS CANADA LTD.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : KATHLEEN E. MACMILLAN, membre président
MICHÈLE BLOUIN, membre
ROBERT C. COATES, c.r., membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Le présent appel d'une cotisation est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi). BASF Coatings & Inks Canada Ltd. s'est vu imposer une cotisation nette de 73 680,99 \$ représentant la taxe de vente fédérale (TVF) non remise sur des ventes taxables, les pénalités et les intérêts. L'appelant a contesté la cotisation pour un montant de 50 429,00 \$, plus les pénalités et les intérêts applicables.

L'appelant² produit et vend de la peinture d'automobile, ainsi que des solvants, des fluidifiants et des diluants. Il vend ses produits surtout par un réseau de grossistes indépendants, qui les revendent ensuite aux utilisateurs finals. Le prix initial payé par ces grossistes peut faire l'objet de rajustements, c'est-à-dire qu'il peut être réduit pour paiement effectué promptement. Selon le prix de revente obtenu par les grossistes, l'appelant leur offre aussi des rajustements à l'égard des ventes à certains utilisateurs finals : acheteurs de flottes, institutions gouvernementales, établissements d'enseignement et fabricants de carrosserie. À qui font partie du programme des marchés de spécialité (PMS) de l'appelant. Le montant en litige représente le montant de TVF attribuable aux réductions globales du «prix de vente» accordées aux grossistes durant la période de cotisation, dans le cadre du PMS.

Dans le présent appel, la question est de savoir si les rajustements du prix des produits vendus dans le cadre du PMS devraient être reconnus comme réductions légitimes du «prix de vente» de ces marchandises aux fins du paragraphe 50(1) de la Loi.

Les dispositions pertinentes de la Loi se lisent comme suit :

50.(1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente au taux spécifié au paragraphe (1.1) sur le prix de vente ou sur la quantité vendue de toutes marchandises :

a) produites ou fabriquées au Canada :

(i) payable [...] par le [...] fabricant au moment où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou au moment où la propriété des marchandises est transmise, en choisissant celle de ces dates qui est antérieure à l'autre,

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.
2. En vertu de clauses d'affiliation entrées en vigueur le 1^{er} janvier 1992, l'appelant a fusionné avec BASF Canada Inc. et a continué d'exercer son activité sous ce nom.

42. «prix de vente» Relativement à l'établissement de la taxe de consommation ou de vente, s'entend :

a) [...] de l'ensemble des montants suivants :

(i) le montant exigé comme prix [...]

(ii) tout montant que l'acheteur est tenu de payer au vendeur en raison ou à l'égard de la vente en plus de la somme exigée comme prix À qu'elle soit payable au même moment ou en quelque autre temps À, y compris, notamment [...].

Le premier témoin de l'appelant était M. David J. M^cGregor, directeur des systèmes logistiques, de la planification et du contrôle pour la société BASF Canada Inc. Au cours de la plus grande partie de la période de cotisation, M. M^cGregor était directeur des services de commercialisation de la division de la finition. M. M^cGregor a participé étroitement à la mise au point du PMS, dont il a en fait rédigé le manuel de mise en oeuvre. Dans son témoignage, il a expliqué le contexte dans lequel s'inscrit le PMS, ainsi que les raisons qui en justifient la structure.

D'après M. M^cGregor, le PMS a été mis en oeuvre pour faciliter l'accès de l'appelant à de nouveaux marchés sur lesquels il ne s'était pas concentré auparavant. Comme l'a déclaré le témoin, l'appelant voulait y accéder à cause de la contraction de son principal marché, celui de la vente à des ateliers de carrosserie. En abordant ces marchés de spécialité, l'appelant et ses grossistes ont reconnu qu'il leur faudrait vendre leurs produits à des prix inférieurs aux prix auxquels ils étaient vendus à des ateliers de carrosserie. Donc, les ventes de l'appelant à ses grossistes allaient devoir se faire à des prix plus bas pour que les grossistes puissent revendre les produits à ces clients et demeurer rentables.

M. M^cGregor a expliqué que la première étape de la fixation des prix consistait à déterminer l'admissibilité d'un client d'un grossiste au PMS. Ce processus pouvait être complété avant ou après la vente, selon les circonstances. Les grossistes demandaient ensuite un crédit ou un rajustement. À cette fin, ils présentaient tous les mois un rapport de ventes dans lequel étaient ventilées, entre autres choses, les ventes aux acheteurs des marchés de spécialité. Ces demandes de crédit devaient s'accompagner mensuellement d'une révision des factures par le directeur des ventes de district compétent. De plus, l'appelant avait aussi pour politique à cet égard d'effectuer des vérifications au hasard. Dans le cas des demandes approuvées, l'appelant accordait au grossiste un crédit sur les futurs achats et rajustait ensuite ses propres chiffres de vente en déduisant de ses recettes de vente le montant de ces crédits.

Le deuxième témoin de l'appelant, M. Peter Western, est un directeur régional pour la société McKerlie-Millen Inc., un grossiste indépendant associé à l'appelant. M. Western a d'abord témoigné au sujet d'une déclaration sous serment de M. Robert Duffus, datée du 19 octobre 1992.

M. Duffus, qui se présente comme directeur des ventes pour la société Automotive Finishers and Suppliers Inc., est un grossiste indépendant associé à l'appelant. Dans sa déclaration sous serment, il expose comment le PMS fonctionne du point de vue d'un grossiste. M. Western a confirmé qu'il connaissait en détail la déclaration de M. Duffus et a témoigné qu'il était parfaitement d'accord sur cette déclaration, en tous points. M. Western a aussi expliqué qu'il était impossible de désigner quelle partie du stock d'un grossiste serait finalement vendue à un acheteur d'un marché de spécialité plutôt qu'à d'autres acheteurs.

L'argument des avocats de l'appelant avait un double objet. Tout d'abord, ils ont fait valoir que le système à deux niveaux de fixation des prix de l'appelant à l'égard des ventes à des

acheteurs de marchés de spécialité est conforme aux articles pertinents de la Loi et que le fait que personne ne puisse prédire, au moment de la vente au grossiste, si des ventes pourront finalement être faites à ces acheteurs ni en quelle quantité n'est pas pertinent aux fins de l'article 42 et du paragraphe 50(1) de la Loi. À titre d'argument de rechange, ils ont fait valoir que la situation de fait actuelle répond aux exigences que le ministère du Revenu national a déterminées dans sa décision n° 3200/82-3, rendue le 14 avril 1987 (la Décision), en ce qui a trait au traitement des déductions, des rabais et des crédits en tant que réduction du «prix de vente», conformément au paragraphe 50(1) de la Loi.

À l'appui de leur premier argument, les avocats de l'appelant ont soutenu que, lorsque la Loi fait mention du montant exigé comme prix, il s'agit du prix réel demandé et non du prix initial indiqué sur la facture. Ce point de vue, ont-ils déclaré, est conforme à des décisions antérieures du Tribunal. La première cause à laquelle les avocats ont fait allusion est *Timmins Tire Sales Ltd. c. Le ministre du Revenu national*³. Dans cette cause, l'appelant était un grossiste qui avait reçu des crédits de volume pour ses achats à un fabricant de pneus. Les crédits demandés visaient notamment des ventes à certains acheteurs non assujettis à la taxe. La question en cause était de savoir si, en calculant le montant du remboursement pour la taxe déjà acquittée aux termes du paragraphe 50(1) de la Loi, selon les crédits de volume subséquents reçus de son fabricant, l'appelant pouvait réduire les crédits reçus d'un facteur reflétant la partie de ses ventes attribuable à des acheteurs non assujettis à la taxe. Les avocats ont allégué que la cause *Timmins* était semblable à la cause en instance en ce que, lorsque l'appelant a acheté les marchandises en question, il a payé un prix de gros plus élevé que le prix réel qu'il paierait finalement en raison de la prise en considération ultérieure des crédits de volume reçus. Ils ont déclaré que le principe établi dans la cause *Timmins* veut que l'on tienne compte du prix réel, et le prix réel dans cette cause était le prix initial diminué des crédits reçus ultérieurement (à l'exclusion de ceux reçus à l'égard de ventes exonérées). C'est ce principe qui, selon les avocats de l'appelant, devrait être appliqué dans la présente cause.

Les avocats de l'appelant ont également fait allusion à la décision rendue par le Tribunal dans la cause *Sunset Lamp Manufacturing Company Ltd. c. Le ministre du Revenu national*⁴. Cette cause concernait certaines sommes qui avaient été facturées en trop et qui ne faisaient pas partie du prix des marchandises qui avait été négocié. Les avocats ont soutenu que la question en litige dans cette cause était les circonstances dans lesquelles le «prix de vente» est jugé différent du prix figurant sur la facture. Citant abondamment cette décision, les avocats ont mis en relief le passage suivant :

*Dans une décision antérieure, Dure Foods c. Le ministre du Revenu national [Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-89-158, le 21 novembre 1991], le Tribunal a reconnu que le prix de vente englobait «tout montant que l'acheteur est tenu de payer au vendeur». Par cette déclaration, le Tribunal convenait que la taxe à payer est imposée sur le montant total obtenu par le vendeur en raison ou à l'égard de la vente de ses marchandises. Cette somme est souvent supérieure au «montant exigé comme prix». De même, le Tribunal sait que certaines exclusions et déductions du prix de vente sont parfois appropriées et nécessaires aux fins du calcul du prix de vente assujetti à la taxe. En effet, le vendeur est tenu de payer la taxe sur la valeur nette reçue en contrepartie de la vente de ses marchandises*⁵.

-
3. Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-90-107, le 10 février 1992.
 4. Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-89-032, le 12 décembre 1991.
 5. *Ibid.* à la p. 2.

Les avocats ont fait remarquer que, dans les deux cas, les opérations effectuées bien après la date de la facture originale avaient une incidence sur le calcul du prix de vente.

Enfin, les avocats de l'appelant ont mentionné le fait que l'intimé a admis qu'il reconnaissait que les remises pour paiement effectué promptement pouvaient intervenir dans le calcul du prix de vente, bien que, lorsque la facture est envoyée, il n'y ait aucune indication quant à la date à laquelle l'acheteur paiera et, donc, quant à savoir s'il aura droit à une remise.

Pour ce qui est de leur deuxième allégation, les avocats de l'appelant ont soutenu que l'approche employée par l'appelant dans le calcul du prix de vente est conforme aux exigences de la Décision concernant le traitement des déductions, des rabais et des crédits en tant que réductions du «prix de vente». Les avocats ont particulièrement contesté l'interprétation de l'alinéa 2(e) de cette décision donnée par l'intimé.

L'avocat de l'intimé a allégué que les faits soumis au Tribunal révélaient deux opérations différentes : celle entre l'appelant et le grossiste et une autre, ultérieure, entre le grossiste et l'acheteur ultime. Il a soutenu que l'obligation de payer la taxe aux termes du paragraphe 50(1) de la Loi découle de la première de ces opérations et ne s'applique qu'à elle. Le libellé du paragraphe 50(1) de la Loi, a-t-il déclaré, est clair et non équivoque : une taxe est prélevée sur un prix de vente, et cette taxe est payable au moment où les marchandises sont livrées ou au moment où la propriété en est transmise, en choisissant celle de ces dates qui est antérieure à l'autre. Dans la présente cause, a-t-il allégué, c'est la vente des marchandises par l'appelant au grossiste et le «prix de vente» payé sur cette opération seulement qui déterminent la taxe payable. À cet égard, l'avocat de l'intimé a fait mention du témoignage de M. Western dans lequel il disait qu'une vente entre l'appelant et un grossiste n'était pas une vente en consignation, mais une simple vente.

L'avocat de l'intimé a allégué que les deux décisions auxquelles les avocats de l'appelant ont fait allusion pouvaient être considérées comme distinctes de l'appel en instance pour le motif que ni l'une ni l'autre ne concernait une situation de fait où deux opérations distinctes étaient en cause. Selon lui, elles concernaient plutôt le rapport qui existe entre un fabricant et son client. L'avocat de l'intimé a également fait une distinction entre la présente cause, d'une part et, d'autre part, la remise pour paiement effectué promptement, laquelle constitue, selon lui, une condition claire et définitive entre les parties pouvant entrer en ligne de compte dans le calcul du prix de vente, ajoutant que cette dernière situation s'appliquerait à la cause *Timmins*.

En ce qui a trait à la politique administrative en cause, l'avocat de l'intimé a fait valoir que la situation de l'appelant ne correspondait tout simplement pas au libellé des alinéas 2(d) et (e) de la Décision. Il a en outre allégué qu'il est bien établi en droit qu'aux termes d'une loi fiscale, si une exception est réclamée, un contribuable doit démontrer clairement qu'il y est admissible⁶.

En rendant sa décision, le Tribunal fait remarquer que, conformément au paragraphe 50(1) de la Loi, la taxe est imposée sur le «prix de vente» (ou la quantité vendue) de toutes les marchandises produites ou fabriquées au Canada. Le Tribunal a déjà déterminé que l'expression «prix de vente» désigne le «prix réel» reçu par le contribuable ou la «valeur nette réalisée» par lui. Ces deux formulations demandent que l'on aille au-delà de l'opération initiale

6. *The Assessment Commissioner of The Corporation of the Village of Stouffville c. The Mennonite Home Association of York County and The Corporation of the Village of Stouffville*, [1973] R.C.S. 189.

et que l'on examine la nature profonde du rapport commercial existant entre les parties au contrat. Dans la présente cause, tout comme dans la cause *Timmins*, cela peut exiger du Tribunal qu'il considère des opérations qui ne concernent pas les parties à l'opération initiale. Alors que la cause *Timmins* concernait des crédits basés sur l'ensemble du volume des ventes, la situation de fait en cause dans le présent appel concerne des crédits qui ne s'appliquent qu'à une partie des ventes des grossistes. Le Tribunal n'estime pas que cette différence soit suffisante pour justifier l'établissement d'une distinction entre ces deux causes.

En conséquence, le Tribunal conclut que les rajustements effectués par l'appelant étaient directement liés, et nécessaires, à la détermination du montant réel reçu par lui sur la vente de ses produits aux grossistes, lesquels produits étaient finalement acquis par des acheteurs de ce marché de spécialité. Le programme de l'appelant est bien conçu, tant pour les grossistes que pour l'appelant, et rien ne prouve qu'il viserait à éviter le paiement de taxes dues. Il est plutôt structuré de manière à refléter ce que l'appelant reçoit réellement sur ses ventes sur ce nouveau marché qu'il essaie de pénétrer.

De plus, le Tribunal estime que le libellé de l'alinéa 50(1)a) de la Loi ne signifie pas, contrairement à ce que prétend l'intimé, que le montant de la taxe due doit être déterminé au moment où se produit l'une ou l'autre des éventualités prévues à cet alinéa, c'est-à-dire au moment où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou au moment où la propriété en est transmise. De l'avis du Tribunal, bien que ce libellé établisse l'obligation de payer de la taxe, il ne détermine pas le montant de taxe à payer. La détermination de la taxe à acquitter dépend de l'expression «prix de vente» figurant au paragraphe 50(1), expression dont le sens est précisé à l'article 42 et non à l'alinéa 50(1)a) de la Loi. D'après le Tribunal, la détermination du montant de taxe payable est liée au montant réel reçu par le vendeur et, dans la présente cause, ce montant ne peut être déterminé qu'après que se sont produits ces événements, qui sont essentiels pour l'établissement de ce que l'appelant reçoit réellement, même si ces événements se produisent après les éventualités visées à l'alinéa 50(1)a) de la Loi.

Ayant pris sa décision en s'appuyant sur le premier argument de l'appelant, le Tribunal ne rend aucun jugement sur l'application possible de la Décision à cette cause.

En conséquence, l'appel est admis.

Kathleen E. Macmillan
Kathleen E. Macmillan
Membre président

Michèle Blouin
Michèle Blouin
Membre

Robert C. Coates, c.r.
Robert C. Coates, c.r.
Membre