HJ5707
C2C36
ex.3

Rapport du Comité d'examen de la taxe fédérale de vente

Remis à
L'honorable Marc Lalonde
Ministre des Finances

Mai 1983

HJ5707
C2C36
ref3

Rapport du Comité [illegible]men de la taxe fédérale de vente

Remis à
L'honorable Marc Lalonde
Ministre des Finances

Mai 1983

Table des matières

Page

Résumé v

I. Introduction 1

1. Composition du Comité 1
2. Mandat du Comité 2
3. Réunions du Comité 3
4. Présentations 3

II. Le Système Actuel de Taxe sur les Ventes des Fabricants 7

III. Historique du processus de réforme fiscale 9

IV. La proposition de taxe au niveau du gros .....

1. Le budget du 12 novembre 1981 11
2. La législation proposée 11
3. Mécanisme général 11
4. Assujettissement à la taxe 12
5. Exemptions 12
6. Assiette de la taxe 12
7. Valeurs fictives 13
8. Taux de la taxe 13
9. Moment du paiement 13
   a) Producteurs 13
   b) Grossistes 14
   c) Détaillants 14
10. Certificats et autorisations 14
11. Ventes réputées 15
12. Ventes aux entrepreneurs et aux ateliers de réparation 15
13. Taxe grand débit (TGD) 15
   a) Calcul de la taxe 16
   b) Exemptions 16
   c) Remise 16

V. Analyse de la Taxe Proposée au Niveau du Gros 17

1. Avantages 17
2. Inconvénients 18
   a) Fonctions non taxées 18
   b) Lacunes de la TGD 18
   c) Marge des détaillants 19
   d) Valeurs fictives 19
   e) Déduction des frais de transport 20

f) Groupes d'achat 20
g) Ventes réputées 20
h) Entrepreneurs et ateliers de réparation 20
i) Licences 21
j) Dispositions transitoires 21

VI. Taxation de l'Essence et du Carburant Diesel 23

VII. Modification de la Taxe sur les Ventes des Fabricants à Titre de Solution Provisoire 25

1. Atténuation de l'avantage fiscal de certaines importations 25
2. Traitement des valeurs fictives 33
3. Fabrication marginale 36
4. Problème des marques particulières 38
5. Cotisations et appels 42
6. Dispositions administratives relatives aux remboursements de taxe 47
   a) Mauvaises créances 47
   b) Intérêt sur les remboursements et les paiements en trop de taxe 47
   c) Déductions tenant lieu de remboursement 48
   d) Déductibilité de certaines amendes aux fins de la taxe 48
7. Sanctions pénales pour non-paiement de la taxe 48
8. Assujettissement des vendeurs au paiement de la taxe 50

VIII. Une Nouvelle Orientation de la Fiscalité Indirecte au Canada 53

1. Introduction 53
2. Nécessité d'une taxe sur les ventes 53
3. Critères d'évaluation d'une taxe de vente 54
   a) Équité 54
   b) Neutralité 55
   c) Administration 55
4. Quelques problèmes pratiques posés par une taxe de vente 56
   a) Articles de marque particulière 56
   b) Frais de transport 57
   c) Entrepreneurs 57
5. Possibilités d'orientation nouvelle 57
   a) Taxe fédérale-provinciale sur les ventes au détail 57
   b) Taxe fédérale unilatérale sur les ventes au détail 58
   c) Taxe à la valeur ajoutée (TVA) fédérale 58
6. Recommandations 60

Annexe 61

Résumé

Notre Comité, nommé le 10 février 1983 par le ministre des Finances, M. Marc Lalonde, était chargé d'étudier les mesures possibles pour corriger certains problèmes structurels posés par la taxe sur les ventes des fabricants. Il devait aussi recommander des solutions de rechange à ce système, ainsi que réexaminer le projet de législation sur la taxe proposée au niveau du gros, l'une des solutions possibles pour remédier aux problèmes en question. Ayant terminé son examen, le Comité désire faire les recommandations suivantes au ministre des Finances.

Déplacement proposé de la taxe au niveau des ventes de gros

Le Comité est d'avis que la légère amélioration que permettrait d'obtenir le déplacement de la taxe au niveau des ventes de gros ne justifie pas les perturbations qui en résulteraient dans un système qui fonctionne déjà.

Modification du système actuel de taxe sur les ventes des fabricants

Le Comité recommande d'apporter au système actuel un certain nombre de modifications afin d'en atténuer certains des défauts structurels:

a) que certains importateurs soient réputés être des fabricants aux fins de la taxe de vente;

b) que les fabricants soient autorisés à payer la taxe sur toutes les ventes d'articles semblables à leur prix de vente le plus bas à des clients indépendants;

c) que les valeurs établies et déterminées soient prévues par des dispositions légales et puissent faire l'objet d'un appel;

d) qu'on modifie la notion de fabrication marginale afin d'en réduire l'incidence;

e) qu'on clarifie l'alinéa 2(1)*b*) à l'égard de certaines relations de mandataire à mandant;

f) qu'on mette en place un système complet et satisfaisant de cotisation, d'opposition et d'appel; et

g) qu'on remédie à certaines autres lacunes techniques et administratives de la Loi sur la taxe d'accise.

Processus de réforme fiscale

Le Comité recommande fortement au ministre des Finances que soit entreprise immédiatement une étude approfondie, en consultation avec les provinces, d'un déplacement de la taxe fédérale de vente au niveau des consommateurs.

I. Introduction

Après plusieurs années d'étude qui ont été marquées par la publication du document d'étude sur la fiscalité indirecte (Livre vert) de 1975 et le rapport du Groupe d'étude sur les taxes à la consommation (Livre brun) de 1977, l'honorable Allan J. MacEachen annonçait en 1981 qu'on déposerait un projet de législation visant à remplacer la taxe générale sur les ventes des fabricants par une taxe au niveau du gros, c'est-à-dire une taxe frappant le prix d'achat des articles acquis par les détaillants. Un projet de législation en ce sens fut déposé au Parlement en avril 1982 afin de corriger un certain nombre des défauts que paraissait présenter le système de taxe sur les ventes des fabricants. Devant le grand nombre d'observations présentées par les milieux d'affaires, le Ministre, dans son exposé économique d'octobre 1982, remit à plus tard la mise en œuvre d'une taxe de gros pour permettre d'étudier plus à fond les diverses solutions possibles. Le 10 février 1983, l'honorable Marc Lalonde, ministre des Finances, annonçait la formation d'un comité composé de praticiens de l'impôt ainsi que de représentants des milieux d'affaires et des consommateurs, sous le nom de Comité d'examen de la taxe fédérale de vente, afin d'étudier les possibilités de réforme du système. Ce comité fut chargé de présenter au Ministre, en mai 1983, un rapport sur les façons les plus efficaces de résoudre les problèmes posés par le système en place.

1. Composition du Comité

Nous donnons ci-après la liste des membres du Comité; sauf indication contraire, ces personnes souscrivent au présent rapport. La liste donne aussi le nom des entreprises ou organismes dont font partie les membres; cela ne signifie pas nécessairement que ces entreprises ou organismes approuvent le rapport.

Wolfe D. Goodman, C.R., S.J.D.
Président
Goodman and Carr
Toronto

Joseph R. Brown, R.I.A., C.A.
Vice-président
Arthur Andersen & Co.
Toronto

Mme Helen R. Anderson
Membre
Association canadienne de la consommation
Islington

Raymond C. Bertrand
Membre
Institut canadien de distributeurs d'épicerie
Montréal

Gérald W. Childerhose
Membre
Société Ford du Canada Ltée
Oakville

Jack Cooper
Membre
Cooper Canada Ltée
Toronto

James S. Draffin
Membre
Northern Telecom Ltée
Mississauga

Harold Empey
Membre
Federated Cooperatives Ltd.
Saskatoon

David Fulton, R.I.A.
Membre
Thorne Riddell Associates
Toronto

Eric H. Haynes
Membre
Association des manufacturiers canadiens de jouets
Kleinburg

Patricia C. Johnston
Membre
Fédération canadienne des entreprises indépendantes
Willowdale

Eric G. Owen, C.G.A., F.C.I.S.
Membre
Association des manufacturiers canadiens
Toronto

Keith V. Sandford
Membre
Foster Tax and Tariff
pour le compte de
l'Association canadienne de la contruction
Ottawa

Normand Guérin, C.A.[1]
Membre
Samson Bélair
Montréal

Ray W. Huddlestone
Membre
Shell Canada Ltée
Toronto

Daniel Knechtel, C.A.
Membre
Eatons du Canada
Toronto

Roger Rougier[2]
Membre
Roger Rougier Ltée
Montréal

2. Mandat du Comité

Le mandat du Comité était le suivant:

«1. Examiner les options pour corriger les problèmes structurels du système touchant les fabricants, notamment les écarts de fisc entre:

a) les biens produits au Canada et les importations, et

b) les produits canadiens vendus aux divers paliers de commerce.

2. Recommander des solutions de rechange qui:

a) offrent à peu près le même rendement que le système actuel;

b) minimisent les valeurs fictives dans le calcul du montant de taxe payable;

c) simplifient l'administration et n'imposent pas de fardeau excessif d'observation aux contribuables; et

---

(1) M. Guérin a remis au ministre des Finances un rapport individuel, qui est reproduit à l'annexe I.

(2) M. Rougier a assisté à un certain nombre de réunions du Comité mais a dû résigner ses fonctions pour des raisons personnelles avant la remise du rapport.

d) ne contreviennent pas les obligations du Canada en vertu du GATT et ne seront pas la cause de représailles de la part de ses partenaires commerciaux internationaux.

3. Examiner l'avant-projet de loi portant sur la taxe de gros en tant qu'option et recommander des modifications qui répondront aux inquiétudes exprimées par le public.

4. Faire rapport au ministre des Finances avant le 15 mai 1983.»

3. Réunions du Comité

Le Comité d'examen de la taxe fédérale de vente s'est réuni à plusieurs reprises à Toronto, à Ottawa et à Montréal afin d'étudier les questions en jeu. Ont assisté à ces réunions les membres du Comité ainsi qu'un certain nombre de fonctionnaires invités du ministère des Finances et du ministère du Revenu national. Notre Comité désire remercier ces fonctionnaires pour leur aide et leur amabilité.

Nous sommes également redevables à notre conseiller spécial, Andy Friedman, C.A., de Peat, Marwick, Mitchell & Co. A l'occasion, nous avons été secondés par des experts provenant de certains groupes de l'industrie ou des ministères de l'État. Un certain nombre de particuliers qui avaient préparé des présentations écrites ont également comparu devant le Comité ou parfois des sous-comités. Le Comité s'est réuni aux dates suivantes:

le 14 février 1983
le 21 février 1983
le 22 février 1983
le 7 mars 1983
le 8 mars 1983
le 16 mars 1983
le 17 mars 1983
le 30 mars 1983
le 31 mars 1983
le 14 avril 1983
le 15 avril 1983
le 24 avril 1983
le 25 avril 1983
le 26 avril 1983
le 9 mai 1983
le 10 mai 1983
le 16 mai 1983
le 17 mai 1983
le 26 mai 1983

4. Présentations

Le ministère des Finances a mis à la disposition du Comité toutes les présentations reçues du public à la suite de ses demandes de consultation de 1978 et de 1982, ainsi que ses analyses de ces points de vue et les réponses qu'il y avait apportées.

Pour donner à toutes les parties intéressées l'occasion d'exprimer leur point de vue sur les questions soumises à l'examen du Comité, des annonces ont été placées dans la sec-

tion Affaires de *The Globe and Mail*, *The Financial Post*, *La Presse*, et *Le Journal des Affaires*. Les entreprises, organismes ou particuliers suivants ont fait de nouvelles présentations au Comité:

A and W Distributors Eastern Canada Limited
Alcan Canada Products Limited
Alliance of National Distribution Associations (Canada)
Association des distillateurs canadiens
Association nationale des distributeurs de tabac et de la confiserie
Automobile Importers of Canada
Association des industries de l'automobile du Canada
Avon Canada Inc.
A.W. Brown, R.I.A.
BMW Distributors Eastern Canada Limited
Calego Inc.
Canada Safeway Limited
Canadian Appliance Manufacturers Association
Association canadienne des fabricants d'équipement de bureau
Conférence canadienne des arts
Association canadienne de la construction
Canadian Corporate Management Company Limited
Association canadienne des cosmétiques, des produits de toilette et du parfum
Institut canadien des distributeurs d'épicerie
Association canadienne des distributeurs de produits électriques
Canadian Federation of Independent Petroleum Marketers
Canadian Hardware and Housewares Manufacturers Association
Association canadienne des importateurs
Canadian Industrial Traffic League (The)
Institut canadien de la construction en acier
Association canadienne des distributeurs de films
Institut canadien des centres de service de produits métalliques
Association canadienne de la télévision
Canadian Tire Corporation, Limited
Association canadienne des manufacturiers de jouets
Association canadienne du camionnage
Carol-Wabush Distributing Co. Ltd.
Chesebrough-Pond's (Canada) Inc.
Professeur Robert M. Clark, Université de Colombie-Britannique
Clay Brick Association of Canada
Coleco Canada Limitée
Consolidated Parts Distributors of Canada Ltd.
Cooper Canada Limited
Datafile Limited
Direct Sellers Association
Drug Trading Company Limited
Equipment World Inc.
Association des producteurs et distributeurs de matériel éducatif du Canada
Fasken & Calvin
Favorite Products Company
Federated Co-operatives Limited
Federation of Automobile Dealer Associations of Canada
Gulf Canada Limitée
Heating, Refrigerating and Air Conditioning Institute of Canada

Honda Canada Inc.
Home Hardware Stores Ltd.
J. Hutchinson et Eric G. Owen
Interior Designers of Ontario
Kelly, Douglas & Company, Limited
Karku-Titan Canada Ltd.
Montreal Copy Centre Limited
Conseil de l'industrie de la motocyclette et du vélomoteur
Association des fabricants de véhicules à moteur
Northern Telecom Limited
Revelstoke Companies Limited
Roger Rougier Limitée
Shell Canada Limitée
Shipping Federation of Canada (The)
Simpsons-Sears Limited
Société des comptables en gestion du Canada
Southland Agencies
C.E. Springer & Company Ltd.
Budd Sugarman Interior Design Limited
Sunoco Inc.
Thor-Weld Industries
United Auto Parts
Volkswagen Canada Inc.
Woodward Stores Limited

Au cours de l'une de ses séances, le Comité a obtenu que quatre universitaires faisant autorité dans le domaine de la politique fiscale et particulièrement intéressés par la fiscalité indirecte fassent un exposé théorique sur les diverses assiettes fiscales. Il s'agissait de:

Professeur Richard M. Bird
Université de Toronto

Professeur John F. Due
Université de l'Illinois

Professeur James Johnson
Université McMaster

Professeur François Vaillancourt
Université de Montréal

II. Le système actuel de taxe sur les ventes des fabricants

Sous sa forme actuelle, la taxe fédérale sur les ventes des fabricants remonte à 1923. En général, elle s'applique au prix de vente des articles fabriqués ou produits au Canada, ainsi qu'à la valeur à l'acquitté des marchandises importées. Cette taxe, qui ne frappe les articles qu'une seule fois, est imposée au taux de 9 % sur les biens taxables, à l'exception des matériaux de construction et de l'équipement destiné aux bâtiments, sur lesquels le taux est de 5 %, et de l'alcool et des produits de tabac, taxés à 12 %.

Certains articles tels que les produits alimentaires et les vêtements sont exonérés de la taxe sans aucune condition, tandis que d'autres peuvent être exemptés selon leur utilisation finale ou le statut de l'acheteur. Les matières premières et les produits partiellement transformés échappent à la taxe lorsqu'ils sont achetés ou importés par un fabricant pour subir une transformation plus poussée ou être incorporés à son produit fini. Le fabricant peut aussi acquérir en franchise de taxe la plupart des genres d'équipement de production.

A compter du 1er janvier 1981, l'assiette de la taxe fédérale de vente a été sensiblement accrue grâce à un élargissement de la définition des fabricants ou producteurs. A cette date, toute une gamme d'activités, qualifiées collectivement de «fabrication marginale», ont été réputées constituer des activités taxables. Il s'agissait d'opérations telles qu'assembler, fusionner, mélanger, couper sur mesure, embouteiller, emballer ou remballer. Les personnes effectuant ces activités, étant désormais considérées comme des fabricants, doivent payer la taxe sur le prix de vente des articles ainsi produits.

L'application générale de cette taxe souffre de certaines exceptions notables. Depuis 1980, les taxes frappant les cosmétiques et les carburants de transport sont imposées au dernier intervenant qui approvisionne les détaillants. Les vendeurs de cosmétiques et de carburants sont en fait assujettis depuis plus de deux ans à une taxe au niveau du gros.

On s'est assez vite aperçu qu'une taxe sur les ventes des fabricants entraînait certaines iniquités, du fait que certains fabricants vendent leurs produits à la fois à des grossistes, à des détaillants et à des utilisateurs finals, et qu'ils sont obligés d'acquitter la taxe sur leur prix de vente, peu importe le niveau de distribution auquel intervient la vente. Aussi ces fabricants sont-ils autorisés à payer la taxe fédérale de vente sur un prix plus bas. Lorsqu'un fabricant ne vend pas à des grossistes mais que ses concurrents le font, Revenu Canada détermine souvent une valeur «fictive» inférieure sur laquelle ces assujettis peuvent payer la taxe fédérale de vente. Malheureusement, ces pratiques ne sont pas prévues dans la loi, sont utilisées de manière sélective et arbitraire et ne font l'objet d'aucun examen judiciaire.

III. Historique du processus de réforme fiscale

Plusieurs groupes ont étudié cette taxe au fil des ans, notamment la commission Rowell-Sirois en 1940, le comité Carter sur la taxe de vente de 1956, la Commission royale d'enquête sur la fiscalité de 1966 et le ministère des Finances dans son Livre vert de 1975 et son Livre brun de 1977.

Dans son rapport, le comité Carter de 1956 recommandait de passer à une taxe de gros afin de réduire l'avantage fiscal dont bénéficiaient certaines importations par rapport aux produits canadiens. Il estimait aussi que l'adoption d'une taxe au niveau du gros réglerait les problèmes d'établissement d'une valeur fictive, dans les cas où les fabricants ont des clients situés à différents stades du circuit de distribution.

La Commission royale d'enquête sur la fiscalité de 1966 était d'avis elle aussi que la taxe sur les ventes des fabricants n'était pas neutre et favorisait généralement les produits importés. Elle considérait qu'une taxe de gros constituerait une amélioration, mais que ce serait une taxe imposée au niveau du détail qui serait la plus neutre. Une telle taxe aurait aussi permis à l'État de taxer éventuellement les services.

Le Livre vert publié en 1975 par le gouvernement fédéral exposait en ces termes les lacunes révélées par les examens antérieurs de la taxe sur les ventes des fabricants:

- *«La vente des produits à divers stades du circuit de distribution pose de graves problèmes d'évaluation. Les assujettis n'ont souvent aucune possibilité de recours contre les décisions prises en matière de valeur taxable.*

- *Les produits importés peuvent bénéficier d'un avantage fiscal par rapport aux fabrications canadiennes du fait que la publicité, la garantie et les autres éléments commerciaux ajoutés au Canada sont généralement compris dans la valeur taxable des produits intérieurs, mais pas toujours dans celle des importations.*

- *Le système actuel favorise les produits portant une marque autre que celle du fabricant parce qu'ils peuvent éviter la taxe sur un certain nombre d'éléments qui sont compris dans la valeur taxable des marchandises portant la marque du producteur réel.*

- *Le régime des frais de transport tend à favoriser les articles produits par des fabricants éloignés par rapport à ceux des producteurs locaux et peut encourager l'implantation des fabricants à proximité de leurs sources d'approvisionnement.»*

Le Livre vert évoquait ensuite trois grandes solutions de rechange à la taxe sur les ventes des fabricants:

(1) améliorer la taxe existante au stade des fabricants;

(2) faire passer la taxe au niveau du gros; ou

(3) la faire passer au niveau du détail.

Le Livre vert exprimait une préférence marquée pour un déplacement de la taxe fédérale de vente au niveau du gros. Il déclarait que les avantages d'une taxe au détail comparativement à une taxe de gros—s'agissant d'atténuer les principales distorsions de la concurrence entraînées par le système existant—ne paraissaient pas suffisants pour justifier qu'on envisage sérieusement d'imposer une taxe fédérale de vente au niveau du détail. Tout en exprimant cette préférence pour une taxe de gros, le Livre vert demandait au public de faire connaître son point de vue sur toutes les propositions de rechange.

Vers le milieu de 1977 paraissait le «Livre brun» du Groupe d'étude sur les taxes à la consommation (formé de fonctionnaires des ministères des Finances et du Revenu national). Ce rapport contenait une analyse des quelque 200 présentations reçues à la suite du Livre vert de 1975. Parmi les mémoires reçus, environ un tiers se prononçaient en faveur du maintien de la taxe sur les fabricants, à peu près le quart étaient en faveur d'une taxe au détail et 10 % seulement préconisaient une taxe de gros. Les autres intervenants soit n'exprimaient aucune opinion sur la question, soit proposaient d'autres solutions. Certains de ceux qui appuyaient le maintien de la taxe sur les ventes des fabricants recommandaient que les importateurs soient obligés d'obtenir une licence de manière à être assujettis à la taxe sur leurs ventes au Canada, qu'on élargisse la définition des «fabricants» pour y inclure les personnes vendant des articles sous marque particulière ou effectuant des activités de fabrication marginale, d'inscrire dans la loi des mesures sanctionnant les pratiques existantes en matière d'évaluation et de mettre en place un mécanisme approprié d'appel.

Le Livre brun ne disconvenait pas qu'une taxe sur les ventes au détail fût la plus neutre des trois sortes de taxe à la consommation. Il estimait cependant que le surcroît de neutralité obtenu au moyen d'une taxe au détail n'était pas suffisant pour compenser les problèmes posés par l'intégration de cette taxe avec les systèmes mis en place à cet égard dans neuf provinces ainsi que par le fardeau administratif supplémentaire qui aurait été imposé aux détaillants. Le Groupe d'étude concluait que la solution la plus pratique et la plus efficace aux problèmes posés par la taxe sur les ventes des fabricants consistait à la faire passer au niveau du gros. Cette mesure était celle qui, parmi toutes les solutions de rechange, devrait entraîner le moins de perturbations, «vu qu'elle ne nécessiterait que des modifications relativement mineures du système actuel».

Le budget de novembre 1981 annonçait l'institution d'une taxe au niveau des ventes de gros; il fut suivi en avril 1982 d'un Livre blanc publié par le ministre des Finances sur la «proposition visant à faire passer la taxe fédérale de vente au niveau des ventes de gros». La teneur de ce Livre blanc et du projet de législation qui l'accompagnait est étudiée plus loin. Le Ministre demandait aux intéressés de faire connaître leur point de vue avant la fin de l'été 1982. A la suite des 125 présentations et plus qui furent reçues, la mise en œuvre de la taxe au niveau du gros fut remise d'abord au 1er janvier 1983, puis au milieu de 1984, au plut tôt. En février 1983, le Comité d'examen de la taxe fédérale de vente était formé afin d'étudier la proposition de taxe au niveau du gros et de préconiser des solutions de rechange.

IV. La proposition de taxe au niveau du gros

1. Le budget du 12 novembre 1981

Le budget fédéral du 12 novembre 1981 proposait de modifier profondément la taxe fédérale de vente. Celle-ci, qui était jusque-là prélevée sur les ventes de marchandises des fabricants intérieurs ou sur les importations de produits finis, devait désormais être imposée au niveau du grossiste canadien ou de la dernière entité à approvisionner le détaillant. Pour permettre d'évaluer et de comprendre les changements proposés, il était prévu initialement de ne pas mettre en œuvre la taxe de gros avant le 1er juillet 1982. Le ministre des Finances déclara que, l'adoption d'une taxe au niveau du gros ne visant pas à fournir des recettes supplémentaires à l'État, le taux général de la taxe fédérale de vente serait ramené de 9 à 8 % au 1er janvier 1983. Le délai de six mois prévu pour l'abaissement du taux visait à compenser la perte de recettes entraînée par le remboursement de la teneur en taxe fédérale des stocks des grossistes à la date de transition.

Il fut annoncé également que, pour assurer ce qui paraissait être une application plus juste de la taxe fédérale de vente à l'avenir, les «grands détaillants» qui achèteraient directement aux fabricants seraient assujettis à une taxe supplémentaire pour tenir compte des fonctions de vente en gros que beaucoup d'entre eux assumaient. Le taux et le mode de calcul de cette taxe ne furent pas annoncés alors.

2. La législation proposée

Le 30 avril 1982, le ministre des Finances, l'honorable Allan J. MacEachen, déposait à la Chambre des communes un document donnant plus de détails sur la réforme proposée de la taxe fédérale de vente. A la même occasion, il repoussait de six mois, jusqu'au 1er janvier 1983, la date d'entrée en vigueur des changements, en demandant aux parties intéressées de faire connaître leurs points de vue avant la fin de juin 1982. Un projet de législation correspondant à certaines parties de la réforme proposée fut déposé en même temps.

3. Mécanisme général

Le projet de législation exposait de façon plus précise la proposition, faite dans le budget du 12 novembre 1981, de faire passer le stade d'imposition de la taxe fédérale de vente du fabricant au grossiste ou au dernier niveau du circuit de distribution à approvisionner le détaillant. Il donnait aussi des précisions sur la surtaxe frappant les grands détaillants: une «taxe grand débit» devait être imposée à tous les détaillants qui, au titre de leurs achats, payaient plus de $250,000 de taxe de vente et d'accise dans l'année.

La taxe d'accise sur les «articles de luxe» comme les bijoux, les montres et les accessoires pour fumeurs était également ramenée de 10 à 8 %. D'autres éléments ne figurant pas dans le projet de législation étaient proposés dans le document d'étude:

a) que des intérêts soient versés sur les demandes de remboursement laissées en souffrance plus de 60 jours après la production de tous les documents nécessaires;

b) le remboursement de la teneur en taxe fédérale de vente des mauvaises créances;

c) la mise en place d'un mécanisme officiel de cotisation et d'appel, comme pour l'impôt sur le revenu;

d) des dispositions transitoires pour le remboursement de la taxe fédérale de vente déjà payée sur les stocks auxquels la taxe ne devait plus s'appliquer désormais.

4. Assujettissement à la taxe

En règle générale, la taxe fédérale de vente devait être acquittée par la dernière personne approvisionnant le détaillant. On étendait la définition du grossiste aux producteurs ou aux fabricants afin que leurs ventes directes aux détaillants soient également taxées. Tous les grossistes devaient être munis d'une licence, celle que détenaient alors les fabricants devant être convertie en licence de grossiste. L'exemption de $50,000 en faveur des petits fabricants devait être étendue aux grossistes dont le volume annuel de vente en gros ne dépassait pas $50,000.

La législation proposait de considérer certains autres intervenants comme des grossistes devant obtenir une licence, même s'il s'agissait en fait de détaillants:

a) les points de vente hors taxes;

b) les fournisseurs des entrepreneurs, quand ces derniers achetaient des articles pour des contrats de fourniture et d'installation;

c) les importateurs vendant certains articles prescrits tels que de gros bateaux, des aéronefs, de gros ordinateurs et certains articles d'équipement spécialisé, généralement vendus directement à l'usager par les fabricants canadiens.

5. Exemptions

En règle générale, le grossiste devait être tenu de payer la taxe sur toutes ses ventes à des détaillants, aux exceptions suivantes près:

a) les articles vendus à des fabricants pour transformation plus poussée;

b) les ventes d'articles exemptés sans condition;

c) les articles vendus à d'autres grossistes;

d) les ventes d'articles d'occasion déjà taxés;

e) les ventes à l'exportation;

f) les articles vendus à des clients exemptés (comme les hôpitaux).

6. Assiette de la taxe

Normalement, la taxe de gros est assise sur le prix facturé par le grossiste. Comme dans le système actuel de taxe sur les ventes des fabricants, certains autres éléments étaient également inclus dans l'assiette de la taxe, par exemple l'emballage, la publicité, le financement à court terme, le service après-vente, l'entreposage, la garantie et les commissions (si ces éléments ne faisaient pas déjà partie du prix d'achat du produit). Les

éléments à déduire du prix de vente pour obtenir l'assiette de la taxe, qui étaient autorisés par décision administrative par le passé et donc ne pouvaient faire l'objet d'un appel, devaient être établis dans une large mesure dans le projet de législation.

La législation proposée prévoyait de déduire de l'assiette de la taxe les escomptes ou rabais, les frais d'installation et les frais de transport.

Le projet de législation proposait de corriger une inégalité dans la façon dont les frais de transport étaient incorporés à l'assiette de la taxe. Les importateurs de produits finis qui n'étaient pas des grossistes devaient acquitter la taxe de vente sur la valeur à l'acquitté, augmentée des frais de transport jusqu'au premier point de déclaration en douane au Canada. Par contre, les frais de transport intérieur de produits finis (que ce soit du point de déclaration en douane au grossiste ou du fabricant ou dernier, ou encore du grossiste au détaillant) devaient être déductibles de l'assiette.

On ne prévoyait cependant pas de déduction à l'égard des frais occasionnés par le transport intérieur de matières premières et de produits en cours jusqu'au fabricant. On s'attendait à ce que le calcul de la déduction pour frais de transport soit complexe pour la plupart des grossistes et fasse probablement intervenir une formule. On proposait que Revenu Canada élabore sans retard des lignes directrices pour orienter les assujettis dans ce domaine.

7. Valeurs fictives

A condition que le grossiste réalise au moins 15 % de ses ventes, en quantités représentatives, avec au moins deux détaillants indépendants, il aurait la possibilité d'utiliser une valeur plus faible pour calculer la taxe sur ses ventes à des utilisateurs finals. Ces valeurs fictives étaient analogues, sur le plan des principes, aux «valeurs établies» prévues dans le système existant de taxe sur les ventes des fabricants. Alors que, par le passé, l'établissement de ces valeurs fictives était permis uniquement par des pratiques administratives et non par la loi, le mécanisme relativement complexe proposé pour l'évaluation était inclus dans le projet de législation.

8. Taux de la taxe

Le taux général de la taxe fédérale de vente devait demeurer à 9 % pendant les six mois suivant la date d'entrée en vigueur de la taxe de gros. On proposait que ce taux passe ensuite à 8 %. Sur les matériaux de construction, la taxe devait rester de 5 %, même si dans ce cas aussi la taxe devait passer au niveau du gros, d'où une augmentation appréciable des sommes perçues[3].

9. Moment du paiement

a) Producteurs

Les producteurs, y compris les «fabricants marginaux», auraient continué d'avoir des stocks de matières premières, de travaux en cours et d'articles finis en franchise de taxe. S'ils vendaient des articles taxables à des détaillants ou à des utilisateurs finals, ils devaient payer la taxe de vente à ce moment.

---

(3) Le ministère des Finances a estimé l'augmentation de la taxe sur les matériaux de construction à $60 millions, sur un total de $600 millions, mais que par ailleurs l'abaissement du taux général de 9 à 8 % ferait perdre $60 millions de recettes, annulant l'effet précédent.

b) Grossistes

Les grossistes qui feraient des ventes en gros auraient la possibilité d'avoir des stocks hors taxe ou taxe incluse, selon les circonstances. Le projet de législation prévoyait à cet égard des lignes directrices, caractérisées par la règle des «50-30»:

(i) Si un grossiste réalisait plus de 50 % de ses ventes totales avec des détaillants, il pouvait acquérir ses stocks hors taxes et payer la taxe au moment de la vente. Il pouvait appliquer cette règle à toutes ses activités, à l'une de ses divisions ou succursales ou à l'une de ses gammes de produits, d'après les ventes de l'année civile précédente.

(ii) Si ses ventes à des détaillants représentaient moins de 30 % de son chiffre d'affaire total, le grossiste pouvait encore obtenir une licence, mais devait acheter ses stocks taxe incluse. Au moment de la revente à des détaillants, il devait payer la taxe sur la différence entre son prix coûtant et son prix de vente.

(iii) Les grossistes réalisant entre 30 et 50 % de leurs ventes avec des détaillants pouvaient, à leur choix, avoir des stocks hors taxe ou taxe incluse et être assujettis à la taxe de gros selon les principes décrits en (i) ou (ii) ci-dessus.

c) Détaillants

Les détaillants devaient normalement acheter leurs stocks taxe comprise et demander un remboursement de taxe s'ils vendaient à des clients exemptés. Cependant, d'après le projet de législation, les détaillants réalisant plus de 50 % de leurs ventes d'articles taxables avec des clients exonérés au cours des trois mois précédents pouvaient demander une licence et être autorisés à acquérir leurs stocks hors taxe. On proposait que la licence et l'autorisation soient annulées automatiquement si le détaillant ne répondait plus à cette exigence de plus de 50 % pendant trois années consécutives.

Ce mécanisme de licence permettant à un détaillant d'acquérir des marchandises hors taxe comportait un coût. Ces détaillants devaient facturer la taxe aux utilisateurs finals sur au moins 105 % du prix coûtant ou de la valeur à l'acquitté.

10. Certificats et autorisations

Le projet de législation modifiait le système existant de licences «S» pour les fabricants, «W» pour les grossistes et «C» pour les ventes de cosmétiques. Comme il a été indiqué, tous les fabricants et grossistes de même que certains détaillants étaient obligés de se procurer une licence. Cependant, la détention d'une licence ne suffisait pas pour pouvoir acheter des articles hors taxe. Il fallait pour cela demander à Revenu Canada une «autorisation». Un numéro d'autorisation devait être fourni pour l'achat d'articles destinés à une transformation plus poussée ou à la revente par le titulaire d'une licence.

Les autorisations devaient être accordées à une entité ou être limitée à ses activités de vente en gros, aux activités de grossiste d'une division ou succursale ou à la vente en gros d'une catégorie ou d'une gamme distincte d'articles.

Le projet de législation prévoyait l'annulation de ces autorisations par Revenu Canada pour divers motifs, notamment lorsque les ventes d'un grossiste à des détaillants passaient au-dessous de 30 % pendant chacune des trois années d'imposition précédente.

Les titulaires d'une licence «W» de grossiste, dans le cadre de la taxe existante sur les ventes des fabricants, devaient se conformer aux nouvelles exigences du système proposé, sous peine de ne pouvoir recevoir d'autorisation et de devoir convertir leurs stocks hors taxe en stocks taxe incluse, à l'entrée en vigueur de la nouvelle législation.

11. Ventes réputées

Le projet de législation prévoyait également que certains actes, sans pour autant constituer une vente, devaient être considérés comme tels aux fins de la taxe fédérale de vente, entraînant ainsi le paiement de la taxe au moment de l'acte considéré. Les actes taxables comprenaient:

a) la cessation des activités d'un grossiste ayant des stocks hors taxe;

b) de la location à bail d'articles sur lesquels aucune taxe n'avait été payée;

c) la production de biens destinés à un tiers à partir d'articles ou de matériaux fournis par ce dernier;

d) une cession d'un grossiste à un détaillant avec un lien de dépendance;

e) une cession d'un grossiste à un détaillant, en consignation;

f) l'affectation de biens à l'usage propre du grossiste; et

g) le don de marchandises par un grossiste, sauf dans le cas des articles de remplacement fournis au titre d'une garantie écrite et des échantillons de marchandise vendues habituellement par le grossiste au Canada.

12. Ventes aux entrepreneurs et aux ateliers de réparation

Les ventes aux entrepreneurs et aux ateliers de réparation exigeaient un régime particulier. Ce dernier différait selon que le fournisseur avait des stocks hors taxe ou taxe incluse. Si le vendeur était principalement un grossiste, il avait normalement le droit d'acquérir ses stocks hors taxe et toutes ses ventes, y compris à des entrepreneurs, devaient être assujetties à la taxe. Si, par contre, le vendeur était principalement un détaillant, ses stocks devaient normalement être acquis, taxe incluse, de sorte que ses ventes à des entrepreneurs ou à des ateliers de réparation ne devaient pas subir à nouveau la taxe, tant que l'entrepreneur attestait qu'il achetait les articles non pour les revendre, mais pour les installer en application d'un contrat de fourniture et d'installation.

13. Taxe grand débit (TGD)

On proposait qu'une TGD soit imposée à tout détaillant ou groupe de détaillants associés dont le montant annuel de taxes de vente et d'accise à payer (la «teneur annuelle en taxe») sur des marchandises acquises en vue d'une revente dépassait $250,000. Les groupes associés de vente au détail devaient être considérés comme une entité unique aux fins de cette taxe. Le statut d'associés devait être déterminé en fonctions de règles très voisines de celles employées actuellement aux fins de l'impôt sur le revenu.

a) Calcul de la taxe

Lorsque la teneur annuelle en taxe (TAT) d'un détaillant ou d'un groupe de détaillants associés dépassait $750,000, le TGD devait être de 15 % de la TAT. Cela équivalait à une hausse de 1.35 % de la taxe de vente à 9 %, de 1.2 % de la taxe à 8 % et de 0.75 % de la taxe à 5 %.

Lorsque la TAT d'un détaillant ou d'un groupe de détaillants associés se situait entre $250,000 et $750,000, on proposait un assujettissement gradué à la taxe de manière à éviter de soumettre à un régime complètement différent les détaillants situés juste de part et d'autre du seuil de $250,000. Pour chaque tranche de $2 dont la TAT serait inférieure à $750,000, $1 pourrait être déduit de l'assiette de la taxe à concurrence de $250,000.

Les groupes de détaillants associés devaient être considérés comme des entités uniques aux fins de la TGD de manière que le seuil de $250,000 soit réparti entre les membres du groupe pour déterminer la déduction annuelle.

b) Exemptions

Certaines catégories d'articles devaient être exonérées de la TGD. Ces exemptions n'étaient pas clairement précisées dans le projet de législation, mais elles étaient énumérées dans le document exposant la proposition:

(i) les articles de prix d'achat élevé ne passant pas normalement par des grossistes, comme les automobiles, les camions et les aéronefs;

(ii) les achats d'articles produits hors d'un chantier dans des conditions concurrentielles avec une construction sur place;

(iii) les produits du tabac et les boissons alcoolisées (qui devaient rester taxés au niveau du fabricant);

(iv) les achats des entrepreneurs, uniquement pour des contrats immobiliers;

(v) les achats d'articles revendus en exonération de taxe;

(vi) les achats d'articles vendus à un autre détaillant;

(vii) les achats faits par des détaillants ayant opté pour le régime de grossiste.

c) Remises

La TGD devait être remise par mensualités. Les dispositions de calcul des mensualités devaient être assez parallèles à celles qui s'appliquent actuellement aux versements échelonnés de l'impôt sur le revenu des sociétés. Le solde restant dû à la fin de l'année d'imposition devait être acquitté dans les trois mois suivants. Des règles particulières devaient être instaurées pour les années d'imposition inférieures à douze mois ainsi que pour les groupes de détaillants associés.

V. Analyse de la taxe proposée au niveau du gros

1. Avantages

Dans le Livre blanc d'avril 1982, le ministère des Finances déclarait qu'une taxe de vente idéale était celle qui assurait toute la souplesse voulue aux autorités fiscales en même temps qu'un haut degré de neutralité et de certitude, avec le moins de charges administratives possibles. Ainsi, une bonne taxe de vente devrait:

(i) être neutre dans ses effets sur des marchandises imposables concurrentes, d'une part, et entre les marchandises d'importation et les marchandises de fabrication canadienne, d'autre part;

(ii) être imposée par une loi claire et concise, avec des procédures administratives simples et un minimum d'exceptions, afin que tous les assujettis puissent déterminer leurs obligations fiscales avec certitude;

(iii) imposer le moins de difficultés d'application possibles aux contribuables et à l'administration; et

(iv) être rapidement adaptable aux modifications nécessaires en raison de nouvelles politiques fiscales ou économiques.

Le Livre blanc de 1982 notait que, lorsque le régime actuel avait été instauré, il y a près de 60 ans, il répondait à ces critères. A l'époque, les marchandises tant importées que de fabrication canadienne tendaient à passer par les grossistes et étaient ainsi taxées au même stade, soit lors de leur acquisition par les grossistes. Avec le temps, cependant, le circuit de distribution des produits manufacturés avait subi des transformations importantes. Par exemple, le Livre blanc relevait que, si les marchandises importées continuaient généralement de passer par des grossistes et étaient taxées sur leur coût pour ces derniers, les fabricants canadiens vendaient maintenant une forte proportion de leurs produits directement aux détaillants et aux utilisateurs, en payant la taxe sur ces prix de vente. Le document déclarait ensuite que le coût de la mise en marché de ces articles au niveau des grossistes n'était généralement pas taxé, alors que les frais analogues engagés par les fabricants vendant directement aux détaillants l'étaient. Les articles importés pouvaient être avantagés par rapport aux produits fabriqués au Canada du fait que les coûts de publicité, de garantie et autres frais de mise en marché encourus au Canada étaient généralement compris dans la valeur taxable des articles produits dans le pays, mais pas toujours dans celle des importations. Les frais de transport subis par les fabricants canadiens sur leurs matières premières étaient inclus dans leurs prix de vente, et donc taxés, alors que les frais comparables occasionnés par le transport jusqu'au Canada d'articles entièrement manufacturés n'étaient généralement pas compris dans la valeur taxable des marchandises importées.

D'après le ministère des Finances, une taxe au niveau du gros aurait pour avantages:

«(i) d'éliminer la prévention actuelle qui défavorise les marchandises produites au Canada;

(ii) d'assurer un fardeau plus uniforme aux fabricants concurrents canadiens qui mettent leurs marchandises en marché selon des techniques différentes;

(iii) d'exiger que la taxe soit calculée selon le prix de vente réel dans la plupart des cas, éliminant ainsi plusieurs des ajustements discrétionnaires de la valeur taxable actuellement opérés par Revenu Canada;

(iv) de permettre l'instauration d'un mécanisme d'appel efficace;

(v) de faciliter l'administration en éliminant de nombreuses demandes de remboursement des grossistes (et détaillants) qui ont effectué des ventes taxables à des clients exonérés;

(vi) de permettre aux grossistes d'obtenir leurs stocks non taxés et ainsi réduire leur coût de financement des stocks d'un montant estimatif de $400 millions; et

(vii) de permettre la réduction du taux général de la taxe de 9 à 8 %» (taux majoré depuis de 1%, à titre temporaire, de 1984 à 1988 par le budget du printemps 1983).

De l'avis du Comité, le principal avantage que procurerait une taxe au niveau du gros serait une plus grande neutralité fiscale entre les articles produits au Canada et les produits finis importés par un grossiste, de même qu'à l'égard des articles vendus sous la marque particulière d'un grossiste.

2. Inconvénients

a) Fonctions non taxées

Lorsqu'on étudie les critères d'une bonne taxe de vente, on constate que dans l'ensemble une taxe au niveau du gros semble être plus neutre, par ses effets sur des articles taxables concurrents, qu'une taxe sur les ventes des fabricants. Cependant, une taxe au niveau du gros est loin d'être parfaitement neutre. En particulier dans le cas des produits importés directement par les détaillants et des marchandises vendues sous la marque particulière de ces derniers, certaines fonctions de vente en gros peuvent échapper à la taxe. De même, dans certains secteurs tels que la vente directe (porte à porte) et quelques opérations sous franchise, certaines fonctions de vente au détail sont incluses dans le prix du grossiste, de sorte que l'assiette de la taxe paraît être trop large.

b) Lacunes de la TGD

Le ministère des Finances a indiqué que l'une des raisons de la Taxe grand débit (TGD) était le désir de régler les problèmes posés par les marques particulières et par les importations directes des détaillants. Cependant, la TGD est un instrument peu précis qui ne fait aucune distinction entre la nature et l'importance des fonctions de vente en gros effectuée par divers détaillants. Par exemple, deux entreprises de vente au détail ayant approximativement la même taille seraient assujetties au même montant de TGD même si l'une n'avait aucune activité de vente en gros tandis que l'autre avait des activités appréciables à ce chapitre.

Les activités sous franchise et les groupes d'achat de détaillants échapperaient probablement dans une large mesure à la TGD. Cette proposition introduirait donc

des distorsions dans les formes d'organisation commerciale. Elle entraînerait aussi des coûts appréciables pour l'application de la taxe et la préparation de déclarations annuelles.

c) Marges des détaillants

Non seulement la taxe de gros ne touche pas des fonctions qui devraient être incluses dans son assiette mais sont effectuées en aval et son point d'application, mais elle ne tient pas compte des inégalités de teneur en taxe que présentent des articles taxables achetés par le consommateur à cause de marges différentes au niveau du détail. Les marges des détaillants sont probablement beaucoup plus importantes que celles des grossistes sur la plupart des articles. Par conséquent, l'objectif de neutralité n'est pas atteint parce que les produits s'accompagnant d'une marge élevée au détail ont une teneur en taxe beaucoup plus faible que ceux sur lesquels le détaillant prélève une faible marge.

d) Valeurs fictives

Le ministère des Finances a indiqué qu'une bonne taxe de vente devait être établie par une loi claire et concise et imposer le moins de difficultés d'application possibles aux contribuables et à Revenu Canada et que l'un des avantages d'une taxe au niveau du gros était «d'exiger que la taxe soit calculée selon le prix de vente réel dans la plupart des cas, éliminant ainsi plusieurs des ajustements discrétionnaires de la valeur taxable actuellement opérés par Revenu Canada».

Cependant, comme nous l'avons indiqué, un grossiste, d'après la proposition du gouvernement, pourrait choisir d'utiliser une valeur «fictive» différente lorsqu'il vendrait à plus d'un stade du circuit de distribution ou aurait certaines ventes «réputées». L'assujetti pourrait choisir entre quatre méthodes différentes qui comporteraient le calcul d'un prix de vente moyen (ou d'un rabais moyen par rapport au prix de liste) pour un mois ou les trois mois précédents sur chacun de ses produits, avec la possibilité de raffiner cette méthode en effectuant ses calculs par région de commercialisation. De plus, une cinquième option permettrait à Revenu Canada de prescrire des valeurs fictives.

La législation est naturellement longue, complexe et difficile. Le calcul des moyennes pour les valeurs fictives devrait être effectué chaque mois. Une entreprise ayant des centaines ou des milliers de produits pourrait être obligée d'effectuer une analyse longue et complexe à l'aide d'un ordinateur pour obtenir ces valeurs. On ne sait pas exactement comment le calcul des valeurs fictives serait corrigé ou normalisé à l'égard de postes tels que les rabais accordés trimestriellement ou annuellement en fonction du volume, ou les déductions tardives pour frais de transport.

Le calcul de ces valeurs risquerait d'être lourd, trompeur et difficile lorsqu'on ne sait pas trop qui est le client. Ce problème se présente avec une acuité particulière dans l'industrie des pièces d'automobile, où des opérations complexes peuvent être effectuées et les produits, passer par plusieurs grossistes, donc chacun prélève sa marge.

En résumé, en raison des nouvelles dispositions sur les ventes réputées et des cas de vente à plusieurs paliers, il apparaît que, dans un grand nombre de situations, la taxe serait en fait perçue sur une valeur fictive. Elle serait toutefois prélevée, dans certains cas, sur le prix effectif de vente parce qu'il serait trop compliqué, trop long et trop coûteux de calculer chaque mois des valeurs fictives.

e) Déduction des frais de transport

La façon dont le ministère des Finances permet de déduire les frais de transport de l'assiette de la taxe a un effet discriminatoire dans le cas où les articles passent d'un grossiste à un autre ou d'un point de vente en gros à un autre du même grossiste. Quand les marchandises sont expédiées directement du fabricant au détaillant, le transport échappe entièrement à la taxe. Par contre, quand elles passent du producteur au détaillant par l'intermédiaire de plusieurs grossistes, une partie du transport est assujettie à la taxe. Des problèmes du même genre peuvent surgir dans le cas des importations.

f) Groupes d'achat

Une taxe imposée au niveau du gros pourrait inciter des détaillants à former des groupes d'achat qui, en court-circuitant les grossistes par des achats directs auprès des fabricants, réduiraient l'assiette de la taxe. Il serait peut-être même possible d'obtenir un résultat analogue en chargeant un grossiste d'agir comme mandataire d'un ou de plusieurs détaillants. On peut se demander si le rôle du grossiste ne risquerait pas de s'en trouver affaibli. Étant donné que l'un des critères d'une bonne taxe est qu'elle ne doit pas induire dans les pratiques commerciales des changements motivés par des raisons d'ordre fiscal, il s'agit là d'un aspect négatif important.

g) Ventes réputées

Comme nous l'avons mentionné, il a été proposé que la taxe fédérale de vente soit exigée dans les cas de la cessation d'une entreprise, d'une cession à un point de vente au détail d'un grossiste et de marchandises en consignation.

En théorie, une taxe de vente doit être imposée uniquement quand des marchandises sont vendues. Cependant, dans les cas de vente réputée, la taxe est exigible avant que les articles ne soient vendus et que le vendeur assujetti n'ait une rentrée de fonds. Par exemple, les tapis d'Orient sont souvent livrés en consignation par l'importateur au détaillant, qui parfois ne les vend que longtemps après. Une cession de marchandises, d'un grossiste à ses propres points de vente au détail, entraîne aussi le paiement de la taxe sur une marge de gros imputée. De sérieuses difficultés administratives surgissent dans ces cas lorsqu'on veut établir la valeur taxable et en garder la trace pour pouvoir rajuster les taxes à payer si la marchandise est cédée ou retournée à un prix différent de la valeur réputée sur laquelle la taxe a été payée initialement.

h) Entrepreneurs et ateliers de réparation

Les ventes à des entrepreneurs en construction et à des ateliers de réparation constituent indéniablement un cas complexe qui ne se prête pas facilement à une solution. Cependant, considérer ces acheteurs comme des détaillants aux fins de la taxe de gros serait à la fois onéreux et impraticable dans certains cas. Les entrepreneurs seraient incités à chercher des fournisseurs ayant des stocks taxe incluse afin d'obtenir un rabais, puisque le fournisseur n'aurait pas à payer la taxe sur sa marge. Les fournisseurs qui, ayant des stocks hors taxe, seraient obligés de payer la taxe sur leur prix de vente aux entrepreneurs, seraient désavantagés. De plus, les vendeurs seraient obligés de déterminer le statut d'acheteur. Ces problèmes seraient particulièrement sérieux dans le cas des entrepreneurs en construction.

i) Licences

Une bonne taxe de vente doit imposer le moins de difficultés d'application possibles aux assujettis et à Revenu Canada. La taxe au niveau du gros semble requérir au moins 20,000 licences de plus que le système actuel. De plus, l'obligation d'accorder des autorisations et la règle des «50-30» non seulement entraîneraient une augmentation de la paperasse et des opérations administratives improductives—comme le suivi des échanges de marchandises entre détaillants, l'obtention de certificats d'exemption des entrepreneurs et des ateliers de réparation et la nécessité d'analyser en permanence les catégories d'acheteurs—mais elles se traduiraient aussi par des disparités entre les entreprises autorisées et non autorisées.

j) Dispositions transitoires

Avec une taxe au niveau du gros, certaines entreprises devraient convertir leurs stocks taxe incluse en stocks hors taxe. D'après les précisions qui ont été données, les entreprises qui ont toujours acheté leurs marchandises taxe incluse seraient obligées d'absorber une réduction arbitraire de 25% lorsqu'elles obtiendraient un remboursement de la teneur en taxe de ces stocks, à moins de pouvoir établir clairement cette teneur en taxe à la date de transition. Certes, quelques-uns de ces articles auraient été acquis par d'autres distributeurs—auquel cas une certaine réduction de prix serait de mise—mais lorsque les marchandises auraient été achetées au fabricant, il serait injuste d'obliger les grossistes à absorber une réduction de 25% en obtenant un remboursement parfois inférieur à la taxe effectivement payée.

D'autres coûts liés à la conversion ne seraient pas négligeables pour la plupart des entreprises. Ces dernières seraient obligées d'apporter des modifications coûteuses à leurs systèmes informatiques, à leurs factures, à leurs commandes, à leurs dossiers internes, à leurs catalogues et à leurs tarifs. Elles pourraient également être obligées de renégocier des contrats déjà conclus pour la fourniture de biens et de services. Pour les entreprises utilisant des valeurs fictives, d'importantes corrections devraient être apportées pour se conformer aux nouvelles règles, tandis que d'autres sociétés pourraient pour la première fois recourir à des valeurs fictives. Des entreprises qui n'auraient jamais utilisé des valeurs fictives devraient s'adapter à ce système compliqué. En fait, pour au moins 20,000 nouveaux titulaires de licences dans le cadre d'un système de taxe au niveau du gros, toutes les règles devraient être maîtrisées, notamment celles régissant le calcul de la taxe (détermination du prix de vente et des éléments déductibles comme les rabais, les frais de transport et d'installation, etc.), l'établissement des valeurs fictives et le paiement de la taxe.

Certaines entreprises seraient confrontées à d'autres problèmes lorsqu'elles essaieraient de se conformer aux exigences de calcul de la Taxe grand débit, aux règles spéciales relatives aux entrepreneurs, à la nécessité de définir parfois les frais de transport en amont pour pouvoir les déduire et celle de calculer les frais de transport à l'étranger, dans le prix de certaines importations.

VI. Taxation de l'essence et du carburant diesel

Le Comité a en fait pu étudier le fonctionnement d'une taxe imposée au niveau du gros au Canada. En avril 1980, en effet, la taxe sur les carburants redevenait proportionnelle et passait au niveau des grossistes, ces derniers étant réputés être des fabricants. Le calcul de cette taxe a occasionné des problèmes sérieux, accentués par l'instabilité croissante du marché de l'essence. Nombre de grandes compagnies pétrolières vendent dans une large mesure directement au consommateur, par l'entremise soit de leurs propres stations d'essence, soit de stations-service indépendantes qui leurs achètent du carburant en consignation. Il faut dans ce cas établir des valeurs fictives en fonction des prix de vente aux détaillants indépendants qui achètent de l'essence pour la revendre au consommateur, ce qui nécessite des calculs énormes.

Le problème est aggravé lorsqu'on tient compte que les compagnies pétrolières peuvent avoir plusieurs centaines de zones particulières à l'égard desquelles il faut effectuer des calculs distincts. Comme les compagnies ne vendent pas toutes dans les mêmes zones ni en quantités identiques, il y a des chances pour qu'une valeur fictive établie par une société dans une zone ne soit pas exactement la même que celle obtenue par une autre compagnie dans la même zone—d'où la possibilité de différences entre des marques concurrentes, dans le teneur en taxe du carburant acheté par le consommateur, même dans une zone. Étant donné que les qualités de carburant sont peu nombreuses et les produits assez analogues d'une compagnie à l'autre, nous nous interrogeons sur la nécessité d'appliquer le genre habituel de taxe *ad valorem*. Le rétablissement d'une taxe spécifique sur le litre de carburant simplifierait et uniformiserait considérablement la situation du point de vue fiscal, même si la taxe devait être modifiée chaque mois en fonction des variations de prix sur le marché du détail.

Les provinces utilisent actuellement une méthode de ce genre pour percevoir leurs taxes sur les carburants. La technique particulière varie selon les provinces, mais la taxe provinciale correspond généralement à un certain pourcentage du «prix de détail moyen» déterminé et est fixée, habituellement pour un trimestre, au moyen d'un échantillonnage statistique représentatif des prix du carburant considéré.

VII Modifications de la taxe sur les ventes des fabricants à titre de solution provisoire

Le Comité est tout à fait conscient des défauts de l'actuelle taxe sur les ventes des fabricants, qui ont motivé la proposition de la remplacer par une taxe au niveau du gros, c'est-à-dire une taxe établie sur les prix payés par les détaillants, qu'ils achètent leur marchandise à des fabricants, à des distributeurs ou à des grossistes, ou qu'ils les importent directement. Même si, dans l'ensemble, nous ne sommes pas disposés à recommander un changement de ce genre, nous ne sommes pas prêts non plus à laisser la taxe sur les ventes des fabricants en son état actuel. Ses défauts devront cependant être corrigés dans le cadre du système fiscal actuel jusqu'à ce que le gouvernement soit désireux et capable d'instaurer à la place une forme quelconque de taxe au niveau du consommateur.

Les défauts à corriger sont les suivants:

1. l'avantage fiscal dont bénéficient parfois les articles importés par rapport aux produits concurrents fabriqués au Canada;

2. l'absence d'un système praticable et légalement valide de réduction par rapport aux prix effectifs de vente d'un fabricant, afin de tenir compte de l'inégalité du fardeau fiscal pesant sur les produits canadiens commercialisés par des canaux différents;

3. les lacunes du concept de «fabrication marginale»;

4. le régime des produits vendus sous la marque particulière de grossistes ou de détaillants;

5. l'établissement d'une procédure appropriée de cotisation et d'appel;

6. la prise en compte, aux fins de la taxe de vente, des mauvaises créances des fabricants;

7. l'élimination des sanctions pénales prévues pour le non paiement de la taxe, qui n'équivaut pas à une évasion fiscale;

8. l'élimination de la responsabilité d'un vendeur innocent quand un acheteur lui présente un certificat d'exemption non valide.

1. Atténuation de l'avantage fiscal de certaines importations

Il n'est guère discutable que, dans certains cas, le système actuel favorise les marchandises importées par rapport aux articles concurrents produits au Canada. Par exemple, alors qu'un fabricant canadien d'un produit qui, au lieu de passer par un grossiste au Canada, est vendu directement aux détaillants, paie habituellement la taxe sur son prix de vente à ces détaillants, l'importateur canadien d'articles analogues qui vend lui aussi

à des détaillants paie la taxe sur la valeur à l'acquitté, c'est-à-dire la valeur passible de droits, augmentée des droits de douane éventuels. (La valeur à l'acquitté équivaut bien souvent au coût à la livraison au Canada, non compris les frais de transport dans le pays, encore que ces chiffres ne soient pas nécessairement équivalents lorsque des règles spéciales d'évaluation sont appliquées aux termes de la Loi sur les douanes[4].) Tous les frais occasionnés par l'entreposage, la publicité et la vente de ces produits importés, de même que la marge bénéficiaire de l'importateur, échappent dans ce cas à la taxe de vente, alors qu'ils sont entièrement taxés dans le cas des articles analogues produits au Canada.

L'illustration la plus claire de ce problème est fournie par une comparaison, du point de vue de la taxe de vente, des automobiles construites au pays et des voitures produites au Japon qui sont vendues au Canada. Une analyse des renseignements tirés des publications 63-007 et 65-007 de Statistique Canada révèle qu'en 1982 les automobiles japonaises importées au Canada avaient une valeur passible de droits moyenne de $5,046. Selon le barème de 1983, soit 12.1%, les droits s'élevaient à $611. La taxe de vente de 9%, soit $509, était payable sur la valeur à l'acquitté de $5,657. Le prix moyen de vente au détail de ces voitures était de $8,706, compte non tenu de la taxe provinciale de vente, le coût moyen pour le concessionnaire — abstraction faite de la taxe fédérale de vente — étant estimé à $6,963. Si la même automobile avait été produite au Canada et vendue au concessionnaire au même prix de $6,963 plus taxe de vente, la taxe fédérale sur les ventes aurait été prélevée sur ce chiffre et se serait montée à $627, soit une différence de $118 par automobile ou de 23.2%. Un calcul analogue dans le cas des camions légers révèle une différence de $158 par véhicule, soit 32.1%. Étant donné qu'en 1982 environ 178,000 voitures japonaises et 34,000 camions légers japonais ont été vendus au Canada, l'avantage global dont ces véhicules étrangers ont bénéficié à l'égard de la taxe de vente a été d'environ $26,400,000. On pourrait fournir de nombreux autres exemples d'écart de ce genre en matière de taxe. Cependant, l'importance des automobiles, sur le plan des recettes fournies par la taxe de vente, rend cet exemple encore plus frappant. On estime que la taxe sur les automobiles représente actuellement de 12 à 13% de l'ensemble des recettes fournies par la taxe de vente[5].

L'exemple qui vient d'être donné met en jeu une industrie intérieure dans laquelle les produits sont vendus directement du fabricant au détaillant, où la taxe est établie sur le prix de vente effectif au détaillant, tandis que les produits concurrents sont importés par des grossistes qui vendent aussi à des détaillants, mais paient la taxe sur la valeur à l'acquitté de leurs importations. Il y a cependant d'autres cas de discrimination du même genre:

a) quand un fabricant canadien de pièces d'automobile vend à des grossistes et acquitte la taxe sur son prix effectif de vente, alors que les produits concurrents

---

(4) Les règles actuelles d'évaluation douanière au Canada seront remplacées, le 1er janvier 1985, par de nouvelles dispositions adoptées lors des négociations du GATT à Tokyo. Les nouvelles dispositions auront pour effet d'éliminer un certains nombre de caractéristiques des règles actuelles qui accroissent artificiellement la valeur passible de droits et assurent une protection tarifaire plus élevée aux importations canadiennes. Étant donné que les produits importés sont assujettis à la taxe de vente sur la valeur à l'acquitté (c'est-à-dire leur valeur passible de droits, augmentée de ces derniers), on pourrait observer, à partir de 1985, une réduction appréciable de la taxe de vente sur un grand nombre de produits importés, ce qui rendra plus pressante la nécessité de modifier les règles relatives à la taxe de vente.

(5) Il existe une anomalie dans le cas des automobiles fabriquées aux États-Unis qui sont importées en franchise de droits dans le cadre du pacte de l'automobile; cette situation est analysée à la p. 38 du présent rapport.

sont importés par un distributeur qui vend aussi à des grossistes mais paie la taxe sur la valeur à l'acquitté; et

b) quand un fabricant canadien de machines de bureau vend ces dernières aux utilisateurs et est assujetti à la taxe sur son prix effectif de vente, tandis que les articles concurrents sont importés par un détaillant qui vend aussi aux utilisateurs mais paie la taxe sur la valeur à l'acquitté.

Dans tous ces cas, nous pouvons régler le problème dans le cadre d'une taxe sur les ventes des fabricants en modifiant la législation actuelle pour permettre aux autorités fiscales de considérer ces importateurs comme des fabricants aux fins de la taxe. Une mesure de ce genre n'aurait rien de nouveau dans la Loi sur la taxe d'accise, puisque l'actuel paragraphe 2(1) comprend déjà un certain nombre de dispositions selon lesquelles certaines personnes sont réputées être des fabricants. Un importateur qui serait réputé être un fabricant détiendrait une licence lui permettant d'éviter de payer la taxe de vente au moment de l'importation des marchandises au Canada; il serait cependant tenu de payer la taxe sur ses ventes.

Nous proposons que, si les importateurs d'une catégorie particulière de marchandises les vendent à des personnes situées au stade du circuit de distribution auquel les fabricants canadiens de la même catégorie d'articles paient la taxe, ces importateurs soient réputés être des fabricants. Ainsi, les ventes qu'ils réaliseraient avec des personnes situées au palier de commercialisation auquel les fabricants canadiens sont assujettis à la taxe seraient également taxées à ce niveau. Pour revenir à l'exemple des voitures importées, étant donné que les importateurs vendent aux détaillants et que les fabricants canadiens vendent aussi à des détaillants et paient la taxe sur leur prix de vente à ces derniers, ces importateurs seraient réputés être des fabricants. Cependant, si un détaillant importait des automobiles, il continuerait de payer la taxe sur leur valeur à l'acquitté. Si l'importateur réalisait une partie de ses ventes avec des détaillants et une partie directement avec les consommateurs, à un prix plus élevé, il serait encore obligé d'obtenir une licence à titre de fabricant. Cependant, alors qu'il paierait la taxe sur ses ventes aux détaillants en fonction de son prix effectif de vente à ces derniers, dans le cas de ses ventes aux consommateurs il verserait la taxe sur le prix facturé aux détaillants, conformément à notre proposition en matière de valeur fictive.

Il faut bien se rendre compte que cette proposition ne vise pas à obliger tous les importateurs à obtenir une licence de fabricant. Si nous revenons aux trois exemples donnés précédemment et les modifions quelque peu, nous pouvons le démontrer clairement:

a) des fabricants canadiens vendaient à des grossistes et acquittaient la taxe sur leurs ventes à ce stade, un importateur qui vendrait à des détaillants ne serait pas réputé être un fabricant et continuerait de payer la taxe sur la valeur à l'acquitté des produits au moment de l'importation[6];

---

[6] En théorie, la taxe serait établie sur le coût du grossiste, ce qui représente le même palier du circuit de distribution que la valeur à l'acquitté à l'égard de laquelle la taxe a été versée par l'importateur. En fait, cependant, le fabricant pourrait rester défavorisé puisque l'importateur aurait la possibilité d'assumer des fonctions analogues à celles qu'effectue le fabricant—fonctions qui ne sont toutefois pas reflétées dans l'assiette de la taxe. Nous ne pouvons trouver aucun mécanisme autre qu'une référence au stade du circuit de distribution, qui offre simultanément une réparation au fabricant, une justice naturelle à l'importateur et une orientation aux tribunaux. Aucune solution, à part un déplacement du point d'application de la taxe au niveau du détail, ne peut remédier à ces inconvénients. Le même raisonnement s'applique aux deux exemples suivants.

b) des fabricants canadiens vendaient à des distributeurs et étaient assujettis à la taxe sur leurs ventes à ce palier, un importateur qui vendrait à des grossistes ne serait pas réputé être un fabricant;

c) des fabricants canadiens vendaient à des utilisateurs et payaient la taxe sur leurs ventes à ce niveau, un importateur qui achèterait des produits pour son propre usage ne serait pas réputé être un fabricant.

Le paragraphe 32(1) et l'alinéa 49(1)*a*) du projet de législation proposaient une solution un peu analogue, dans le cadre d'une taxe au niveau du gros, afin de corriger l'avantage fiscal susceptible de bénéficier aux détaillants importants des articles pour les revendre aux utilisateurs, quand les fabricants canadiens des mêmes articles, par exemple du matériel de télécommunication, les vendent directement aux utilisateurs. La proposition que nous avons formulée est analogue, sur le plan conceptuel, à celle qui est préconisée dans ces dispositions projetées en matière de taxe au niveau du gros, à ceci près qu'elles sont conçues dans le cadre d'une taxe sur les ventes des fabricants.

Le mandat assigné au Comité nous obligeait à recommander des solutions qui «ne contreviennent pas aux obligations du Canada en vertu du GATT et ne soient pas la cause de représailles de la part de ses partenaires commerciaux internationaux». Ayant demandé au ministère de la Justice un avis juridique sur cette question importante, nous sommes convaincus que, étant donné que notre proposition aurait pour effet simplement de rendre plus égales les taxes imposées sur les produits intérieurs et les produits importés, et non d'exercer une discrimination à l'égard des importations, elle ne devrait pas être considérée comme contrevenant aux obligations du Canada en vertu de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce.

Etant donné que la proposition comporte le prélèvement d'une taxe interne sur les produits importés, il faut, pour déterminer si elle est compatible avec le GATT, analyser l'article III de l'Accord.

Les dispositions importantes de l'article III en matière de taxes internes sont énoncées aux paragraphes 1 et 2.

«1. Les parties contractantes reconnaissent que les taxes et autres impositions intérieures, ainsi que les lois, règlements et prescriptions affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution ou l'utilisation de produits sur le marché intérieur et les réglementations quantitatives intérieures prescrivant le mélange, la transformation ou l'utilisation en quantités ou en proportions déterminées de certains produits ne devront pas être appliqués aux produits importés ou nationaux de manière à protéger la production nationale.

2. Les produits du territoire de toute partie contractante importés sur le territoire de toute autre partie contractante ne seront pas frappés, directement ou indirectement, de taxes ou autres impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent, directement ou indirectement, les produits nationaux similaires. En outre, aucune partie contractante n'appliquera, d'autre façon, de taxes ou autres impositions intérieures aux produits importés ou nationaux d'une manière contraire aux principes énoncés au paragraphe premier.»

Le paragraphe 1 énonce le principe général voulant que les taxes internes ne soient pas appliquées de manière à protéger la production intérieure. La première phrase du paragraphe 2 interdit d'imposer des taxes discriminatoires sur des produits importés similaires, qui ne doivent pas être frappés, directement ou indirectement, par des taxes internes supérieures à celles qui s'appliquent directement ou indirectement à des produits intérieurs similaires. La deuxième phrase de ce paragraphe interdit d'imposer des taxes internes sur les produits importés ou intérieurs de manière à protéger ces derniers.

La situation inverse, comme celle considérée ici, où l'application d'une taxe interne joue au détriment de la production intérieure, a été étudiée par un certain nombre de groupes de travail du GATT. La notion de «prélèvement compensatoire» imposée aux importations afin qu'elles ne soient pas favorisées par rapport à la production intérieure paraît être acceptée aussi bien par l'OCDE que par le GATT. Ces prélèvements peuvent être imposés même si les droits de douane frappant les produits considérés ont fait l'objet d'une entente internationale lors des négociations tarifaires du GATT. Par conséquent, lorsqu'un prélèvement compensatoire frappe des produits importés de manière à éliminer le désavantage subi par les produits intérieurs à cause d'une taxe intérieure, le pays ne peut valablement être accusé d'enfreindre l'article III. Il n'y a aucune raison, semble-t-il, pour que la taxe exigible sur les importations ne puisse varier d'un produit à l'autre, en fonction du profil du négoce et du degré d'intégration du réseau de distribution.

La procédure à suivre pour qu'un importateur soit réputé être un fabricant doit satisfaire aux exigences de la justice naturelle. Le Comité est préoccupé par le fait que le paragraphe 32(1) et l'alinéa 49(1)*a*) du projet de modifications prévoient seulement l'établissement, par le gouverneur en conseil, d'un règlement traitant l'importateur d'une catégorie particulière de marchandises comme un grossiste aux fins de la taxe au niveau du gros, sans aucune mesure de protection. Nous proposons que, avant qu'un importateur soit réputé être un fabricant, on suive une procédure à deux paliers qui commencerait à la Direction de l'accise du ministère du Revenu national, mais comporterait un droit d'appel devant la Commission du tarif.

Cette sorte de procédure serait ordinairement entamée par un fabricant canadien qui se plaindrait à la Direction de l'accise que des marchandises importées concurrençant sa propre production bénéficient d'un avantage fiscal. Cependant, la Direction pourrait entamer elle-même une procédure. Le Ministre informerait alors toutes les parties intéressées et ferait publier un avis dans la *Gazette du Canada*. Une audience relativement informelle aurait lieu à la Direction de l'accise (peut-être en consultation avec le ministère des Finances et le ministère de l'Industrie et du Commerce) au sujet du profil du négoce des produits intérieurs et des produits importés, afin qu'on puisse décider si le Ministre doit ou non recommander au gouverneur en conseil une réglementation traitant comme des fabricants les importateurs qui vendent les produits considérés à des personnes situées au même stade du circuit de distribution que celui auquel les fabricants canadiens de biens du même genre paient la taxe.

Si personne ne faisait appel de la décision dans un certain délai, la recommandation serait acheminée jusqu'au gouverneur en conseil et un décret du conseil serait vraisemblablement pris. Il serait toutefois possible à une partie intéressée qui aurait exprimé des objections de faire appel de la décision du Ministre devant la Commission du tarif, laquelle serait alors saisie de la question de façon plus formelle, après avoir donné un avis en bonne et due forme à toutes les parties intéressées, notamment par une publica-

tion dans la *Gazette du Canada*[7]. Si la Commission du tarif en décidait ainsi, elle proposerait au Ministre de recommander au gouverneur en conseil de prendre un décret à l'égard de la catégorie considérée d'articles. La décision de la Commission n'aurait pas pour effet, en soi, de modifier la loi ni d'exiger qu'un importateur soit traité comme un fabricant; elle n'aurait qu'une valeur de recommandation au Ministre, lequel pourrait à son choix l'accepter ou la rejeter, mais devrait être prêt à justifier sa décision devant le Parlement[8].

Pour simplifier la mise en œuvre de cette proposition, nous suggérons qu'un importateur qui, autrement, serait réputé être fabricant ait la possibilité d'éviter d'obtenir une licence et de rendre compte de la taxe sur ses ventes en payant une surtaxe ou un «supplément» de taxe de vente exigible au moment de l'importation. Le montant du «supplément» serait fixé par décret du conseil sur la recommandation du ministre du Revenu national, dans le cadre de la procédure visant à traiter un importateur comme un fabricant à l'égard d'un produit particulier. Il serait fixé de manière à rendre à peu près égales, de l'avis de la Direction de l'accise, les situations respectives des produits importés et des produits intérieurs à l'égard de la taxe de vente.

Dans certains cas, pour combattre l'avantage fiscal dont bénéficient les produits importés, il pourrait être plus commode au Ministre d'autoriser les fabricants canadiens à payer la taxe sur une valeur déterminée moins élevée, comparable à la valeur à l'acquitté des produits importés[9]. Nous n'excluons pas cette solution, en particulier dans les cas où le volume des importations est important et la production canadienne, faible.

On pourrait peut-être reprocher à cette proposition le fait qu'elle ne requiert pas de licences pour les grossistes de deuxième et de troisième niveau, quand des articles produits au Canada sont vendus directement du fabricant au détaillant et où la taxe est payée sur leur prix effectif de vente à ces derniers. Si seul l'importateur effectif d'articles concurrents était tenu d'obtenir une licence à titre de fabricant, les grossistes auxquels il vendrait les produits importés ou auxquels les vendraient les personnes qui les lui auraient achetés ne seraient pas touchés, de sorte que la discrimination fiscale avantageant les produits importés ne serait pas entièrement éliminée. Il nous semble toutefois peu probable qu'il existe des grossistes de deuxième ou de troisième niveau distribuant des produits importés quand les produits intérieurs concurrents sont vendus

---

(7) L'expérience acquise par la Commission du tarif dans l'étude de nombreuses questions délicates de douane et de taxe de vente en fait l'instance toute indiquée pour entendre ces appels. Son personnel pourrait cependant devoir être augmenté pour lui permettre de s'acquitter des tâches supplémentaires que nous proposons de lui confier conformément à la présente recommandation et aux autres que contient ce rapport.

(8) On pourrait imaginer une situation où la Commission du tarif ne serait pas disposée à recommander que les importateurs d'un produit particulier soient réputés être des fabricants, mais où le Ministre, étant peut-être davantage préoccupé par le chômage frappant les entreprises canadiennes fabriquant le produit en question, pourrait décider qu'il est dans l'intérêt national de traiter ces importateurs comme des fabricants.

(9) Il est intéressant de noter qu'entre 1923 et 1943 la Loi spéciale des revenus de guerre (qui devait devenir la Loi sur la taxe d'accise) prévoyait un remboursement ou une réduction de la taxe de vente, ne dépassant pas 25%, à l'égard des marchandises fabriquées ou produites au Canada, quand des articles similaires étaient importés au Canada en franchise de droits de douane et qu'on fournissait au Ministre des preuves satisfaisantes que les marchandises canadiennes étaient défavorisées par rapport aux articles importés similaires. Tout désavantage relatif à des produits importés passibles de droits de douane pourrait probablement être corrigé par un rajustement du barème des droits.

directement du fabricant aux détaillants. De plus, il semble être extrêmement difficile de suivre la trace des produits après qu'ils ont été importés et vendus par l'importateur et qu'ils se trouvent entre les mains d'un grossiste de deuxième ou de troisième niveau, en particulier si celui-ci vend de nombreuses catégories d'articles.

Une question plus sérieuse est de savoir si notre proposition pourrait inciter les exportateurs étrangers à établir au Canada des filiales qui, à titre d'importateur-distributeur, revendraient leurs produits aux grossistes qui antérieurement les importaient directement. Même si la filiale canadienne d'un exportateur étranger était réputée être un fabricant et obligée de payer la taxe sur son prix de vente, sa marge serait relativement modeste et l'avantage fiscal revenant aux produits importés continuerait d'exister. Il nous semble cependant que cette situation est elle aussi peu susceptible de se présenter très fréquemment, étant donné qu'un importateur serait normalement peu enclin à encourager son fournisseur étranger—avec lequel il aurait une relation d'indépendance—à établir une filiale au Canada, de crainte d'être supplanté par cette dernière. Si le grossiste canadien n'était pas indépendant du fournisseur étranger et de sa filiale canadienne, le prix de cession pourrait être rajusté, aux fins de la taxe, par le Ministre en application de l'actuel article 34, modifié conformément à nos propositions. Enfin, si la filiale canadienne du fournisseur étranger était une entreprise n'ayant pas d'autres fonctions visibles que la facturation, on pourrait invoquer une jurisprudence établie de longue date en vertu de la Loi sur la taxe d'accise pour ne pas tenir compte de cette filiale aux fins de la taxe de vente[10].

---

(10) Une solution de rechange à celle préconisée dans le corps du rapport nous a été proposée; elle repose sur le point de vue que le problème de la discrimination favorisant les produits importés sur le plan de la taxe de vente se présente principalement dans le cas des produits vendus sous marque particulière ou de droits exclusifs de distribution. La solution proposée consiste à étendre la définition des personnes réputées être des fabricants ou des producteurs, à l'actuel alinéa 2(1)*b*) de la Loi sur la taxe d'accise, à toutes les personnes autres que des fabricants qui soit possèdent une marque ou un nom de commerce particulier ou détiennent des droits exclusifs de distribution leur donnant le contrôle effectif de ces marques ou noms commerciaux au Canada.

Il est certainement vrai que la plupart des produits importés qui sont généralement considérés comme bénéficiant d'un avantage fiscal, par rapport aux articles produits au Canada, portent une marque ou un nom commercial faisant l'objet d'une large publicité. Cependant, quand ces marques ou noms commerciaux appartiennent à l'importateur, le problème auquel nous sommes confrontés n'est pas différent au fond de la situation générale des marques particulières qui existent à l'égard de tous les articles produits au Canada qui sont vendus sous la marque particulière d'un grossiste ou d'un détaillant. La difficulté que présente l'extension de l'alinéa 2(1)*b*) à toutes les marques particulières de grossistes et de détaillants est étudiée ailleurs dans le rapport; bien que certains doutes subsistent à ce sujet, nous ne sommes pas disposés à recommander une extension de ce genre.

Cependant, dans le cas le plus général, la marque ou le nom commercial d'un produit importé appartient à un fabricant étranger, la promotion et la publicité du produit étant effectuées au Canada par le distributeur canadien exclusif. Ce distributeur exclusif est parfois une filiale du fabricant étranger, mais il peut aussi en être indépendant. Un distributeur indépendant ne se lancera normalement dans la publicité et la commercialisation d'un produit que si ses droits de distribution sont protégés par un contrat d'une certaine durée. Il a été avancé que, lorsqu'un importateur détient les droits exclusifs de distribution d'un produit au Canada, il devrait être considéré comme le fabricant, aux fins de la taxe de vente, en vertu d'une version élargie de l'alinéa 2(1)*b*), même si la marque ou le nom commercial appartient à l'exportateur. A première vue, cette proposition ne semble pas du tout déraisonnable au niveau des principes, en particulier du fait que ces distributeurs vendent souvent leurs produits au même stade du circuit de commercialisation que les fabricants canadiens; le cas des distributeurs d'automobiles importées est celui qui vient le premier à l'esprit, puisqu'ils assument d'importantes fonctions de publicité et de promotion.

L'adoption de ce concept donnerait toutefois lieu à un certain nombre de problèmes:

1. Certains produits de marque importés sont commercialisés au Canada par des importateurs qui n'ont des droits exclusifs de distribution que dans leur propre région. Si, par exemple, un fabricant

RECOMMANDATION N° 1

Si les importateurs d'une catégorie particulière d'articles les vendent à des personnes situées au stade du circuit de distribution auquel les fabricants canadiens des mêmes produits paient la taxe de vente, la Loi sur la taxe d'accise devrait prévoir une procédure permettant que ces importateurs soient réputés, aux fins de la taxe de vente, être des fabricants et soient tenus d'obtenir une licence et de payer la taxe de vente à ce stade. Cependant, ces importateurs devraient avoir la possibilité, à leur choix, de payer une surtaxe ou un «supplément» au moment de l'importation, s'ils ne veulent pas détenir une licence à titre de fabricant. Lorsque le volume des importations est important et la production canadienne faible, pour une catégorie d'articles, on pourrait autoriser le fabricant canadien à payer la taxe sur une valeur plus faible, établie de façon à être comparable à la valeur à l'acquitté des importations concurrentes.

étranger a désigné des distributeurs exclusifs dans cinq régions, les provinces de l'Atlantique, le Québec, l'Ontario, les Prairies et la Colombie-Britannique, chacun de ces distributeurs étant indépendants des autres ainsi que de l'exportateur, aucun d'entre eux n'a la qualité de distributeur exclusif au Canada; pourtant, il n'y aurait guère lieu de les traiter autrement, aux fins de la taxe de vente, qu'un distributeur exclusif pour le Canada.

2. Dans certains cas, un importateur peut ne bénéficier d'aucun avantage, au point de vue de la taxe de vente, sur un fabricant canadien, même lorsqu'il détient le droit exclusif de distribuer au Canada un produit importé. Si l'importateur ne fait pas la publicité du produit à une grande échelle et n'est pas obligé de financer d'importantes activités de commercialisation, se contentant d'une promotion relativement modeste, comme c'est normalement le cas pour des produits achetés principalement par des entreprises ou des établissements, il serait difficile de justifier son traitement à titre de fabricant aux fins de la taxe de vente.

3. Il n'est pas du tout inconcevable qu'un contrat de distribution, même lorsqu'il est négocié entre des parties indépendantes, semble comporter, de prime abord, des droits non exclusifs de distribution au Canada. Il se peut toutefois que ce contrat soit résiliable à bref préavis et que les parties se soient entendues verbalement pour que le contrat soit résilié par le distributeur si le fabricant étranger désigne un autre distributeur. Dans ce genre de situation, il pourrait être nécessaire que la loi stipule qu'un distributeur non exclusif est réputé être le fabricant des produits importés s'il représente une proportion très importante, disons 80%, du volume des importations sur un certain nombre d'années. Cependant, si les autres importateurs canadiens n'étaient pas seulement des distributeurs occasionnels des articles considérés, il serait injuste que seul le plus gros importateur soit réputé être un fabricant. Le fait d'accorder au ministre du Revenu national le pouvoir discrétionnaire de déclarer que le plus gros importateur est réputé être un fabricant, aux fins de la taxe de vente, ne semble pas améliorer cette situation.

4. La proposition toucherait les importations d'articles portant une marque particulière et de produits faisant l'objet de droits exclusifs ou quasi-exclusifs de distribution, même lorsqu'il n'existe aucun produit équivalent fabriqué au Canada et qu'aucune inégalité n'est observée entre les produits importés et les articles fabriqués au Canada.

5. Il serait inopportun—et peut-être contraire aux obligations du Canada en vertu du GATT—de traiter le distributeur exclusif d'un produit importé comme le fabricant, aux fins de la taxe de vente, à moins que les distributeurs exclusifs d'articles produits au Canada ne fassent l'objet d'un traitement similaire. N'ayant pu trouver de moyen satisfaisant de régler le cas des marques particulières intérieures, nous nous sommes prononcés contre une extension de l'alinéa 2(1)*b*) à toutes les marques particulières de détaillants ou de grossistes. Il serait incohérent de notre part de considérer que des droits exclusifs de distribution d'articles produits au Canada suffisent pour que le distributeur soit réputé être un fabricant et, eu égard au GATT, nous ne sommes pas disposés à recommander que le distributeur canadien de produits importés soit soumis à un régime différent.

A la lumière de ces considérations, nous sommes obligés de conclure que, même si certains distributeurs exclusifs ou quasi-exclusifs de produits importés devaient être traités comme des fabricants aux fins de la taxe de vente, le critère utilisé à cette fin devrait être la question de savoir si une différence entre le stade du circuit de distribution auquel les importations sont taxées et le stade auquel sont taxés les articles concurrents produits au Canada se traduit par une discrimination en matière de taxe, plutôt que la simple détention de droits de distribution ou d'une marque particulière.

Traitement des valeurs fictives dans un système modifié de taxe sur les ventes de fabricants

L'une des caractéristiques les moins satisfaisantes de l'actuelle Loi sur la taxe d'accise est la façon dont les valeurs fictives y sont traitées. Bien que la loi stipule que la taxe de vente doit être payée sur le prix effectif de vente du fabricant, il a été reconnu il y a longtemps qu'une application stricte de cette exigence entraînait de grandes inégalités quand le fabricant vendait à des acheteurs placés à des stades différents du circuit de distribution. Par exemple, si un fabricant vend un article particulier $1 aux grossistes, $1.20 aux détaillants et $1.50 directement aux consommateurs et que la taxe doive être facturée au taux de, disons, 10% sur tous ces prix, un grossiste qui ne paie qu'une taxe de 10 cents par article est avantagé dans ses ventes aux détaillants par rapport au fabricant lui-même, lequel doit leur facturer 12 cents de taxe par article. De même, si le fabricant doit facturer 15 cents de taxe sur ses ventes aux utilisateurs, il est défavorisé par rapport tant aux grossistes qu'aux détaillants.

Pour tenir compte de cette situation, l'administration avait mis au point une pratique permettant dans certains cas au fabricant, sur ses ventes aux détaillants et aux consommateurs, de calculer la taxe sur le prix facturé aux grossistes, appelé la «valeur établie pour les grossistes», à condition de réaliser une proportion minimale de ses ventes avec des grossistes sans lien de dépendance. Par exemple, le paragraphe 6 du Mémorandum ET-202 stipule:

> *«Un fabricant qui a un prix établi pour les grossistes à l'égard de marchandises de sa fabrication peut rendre compte de la taxe lors de l'expédition ou du transfert de ces marchandises depuis ses locaux de fabrication ou sa succursale de gros*
>
> *a) pour la vente à des détaillants ou à des utilisateurs, ou*
>
> *b) pour la consignation (excepté les échantillons de voyageurs), ou*
>
> *c) pour le stockage dans sa succursale de détail,*
>
> *en calculant sur son prix établi pour les grossistes, sauf dans les cas où des instructions contraires formelles ont été données.»*

De plus, quand le fabricant ne peut satisfaire aux conditions du Mémorandum ET-202, mais qu'il existe au Canada une distribution appréciable, au niveau du gros, des articles considérés, le Ministre prescrit une «valeur déterminée pour les grossistes», d'après l'analyse faite par la Direction de l'accise des marges pratiquées par des grossistes canadiens sur cette catégorie d'articles. Des dispositions du même genre sont souvent prises pour les fabricants qui vendent directement aux consommateurs, au moyen d'un système de valeur établie ou déterminée.

Le système actuel de valeurs fictives souffre d'un certain nombre de défauts graves:

1. Ce système n'a aucune validité sur le plan légal[11]. Étant donné que la loi exige que la taxe soit payée sur le prix effectif de vente, l'autorisation donnée par le Ministre d'acquitter la taxe sur une somme inférieure à ce prix équivaut à une concession

---

[11] Dès 1928, la Cour suprême de l'Ontario a jugée dans l'affaire *Procureur général du Canada* c. *Coleman Products Co.* (1929) 1 D.L.R. 658, que le ministre outrepassait ses pouvoirs en établissant un règlement qui modifiait la règle statutaire voulant que la taxe soit payable sur le prix effectif de vente.

extralégale, qui peut être accordée ou refusée à la discrétion de ses fonctionnaires. La rareté des plaintes au sujet de la façon dont ces questions sont traitées par ces fonctionnaires est certes un hommage rendu à leur intégrité et à leur sagesse, mais il est inconvenant et même scandaleux qu'un fabricant qui estime de bonne foi être en droit de bénéficier, sur son prix effectif de vente aux détaillants ou aux consommateurs, d'une déduction plus élevée que celle que la Direction de l'accise est disposée à lui accorder, doive se rappeler que, s'il voulait porter l'affaire devant les tribunaux, il n'obtiendrait aucune déduction du tout.

2. La Direction de l'accise considère que, si elle a l'obligation morale d'empêcher une concurrence de prix injuste fondée sur les différences de teneur en taxe des produits d'une même catégorie qui sont vendus à des stades différents du circuit de commercialisation, elle n'est pas tenue d'égaliser la teneur en taxe de différentes catégories d'articles non concurrents. Par exemple, étant donné que le stade du grossiste n'existe pas dans le cas des automobiles produites au Canada, la taxe est payée par les fabricants sur leur prix effectif de vente aux détaillants. Par ailleurs, les fabricants de certaines pièces d'automobiles destinées au marché secondaire qui vendent exclusivement à des distributeurs, lesquels revendent les pièces à des grossistes, paient la taxe sur leur prix effectif de vente aux distributeurs. En fin de compte, la teneur en taxe des automobiles achetées par les détaillants peut être considérablement supérieure à celle des pièces d'automobiles qu'ils acquièrent, bien que le taux nominal de la taxe, d'après la Loi sur la taxe d'accise, soit le même pour les deux catégories d'articles.

3. Les circuits de distribution ont subi de profondes transformations au Canada au fil des ans, et il n'est absolument pas inhabituel de constater que dans un secteur particulier il n'existe aucun grossiste, les articles étant vendus directement du fabricant au détaillant, mais à des prix qui varient considérablement en fonction du volume d'achat, du pouvoir de négociation ou de la cote de crédit, par exemple. La Direction de l'accise ne tient pas compte actuellement de ce problème; elle exige que la taxe soit payée sur le prix effectif de vente du fabricant à ses divers clients, même s'il peut en résulter la sorte de concurrence injuste, due à un avantage fiscal, que la déduction pour les grossistes visait à éliminer.

Il faut se réjouir de ce que le gouvernement ait indiqué qu'il était maintenant disposé à donner à la méthode de déduction un fondement légal, au moins en ce qui concerne ses principaux éléments. Le projet de législation sur la taxe au niveau du gros prévoit en effet que, si un grossiste réalise régulièrement au moins 15% de ses ventes d'une catégorie particulière d'articles avec plusieurs détaillants indépendants, il peut calculer la taxe sur ses ventes aux utilisateurs en fonction du prix moyen facturé aux détaillants.

Notre Comité est d'accord avec l'esprit de cette proposition qui, d'après nous, devrait être convenablement modifiée, plus ou moins selon les lignes du Mémorandum ET-202, si l'on veut garder une taxe sur les ventes des fabricants, mais nous estimons que ce genre de législation n'est plus adoptée à l'évolution de la distribution. Les différences se sont estompées entre distributeurs, grossistes et détaillants, et l'on peut trouver des fabricants qui vendent à tous ces stades du circuit de commercialisation, à des prix différents qui ne dépendent généralement pas de l'appartenance de l'acheteur à l'une ou l'autre de ces catégories de négociants.

Nous proposons par conséquent que le principe à suivre pour rédiger une nouvelle législation sur les valeurs fictives soit qu'un fabricant ait le droit de payer la taxe sur toutes ses ventes d'articles similaires en fonction de son prix effectif de vente aux clients, peu

importe le stade du circuit de distribution auquel ils sont situés, auxquels il vend régulièrement à ses prix les plus bas. Cependant, une majorité des membres du Comité s'interrogent sur l'exigence de longue date voulant que ces ventes soient faites à au moins deux clients indépendants du fabricant; d'après eux, un seul client indépendant devrait suffire. Néanmoins, il faudrait qu'au moins 15% des ventes du fabricant soient faites au(x) client(s) le(s) plus favorisé(s) afin que ces ventes puissent servir de base pour le paiement de la taxe sur les autres ventes.

On peut illustrer le fonctionnement de cette proposition en supposant qu'un fabricant vend un produit aux clients suivants:

le client A, avec lequel il réalise 10% de ses ventes au prix de $95 l'unité;

le client B, avec lequel il réalise 8% de ses ventes au prix de $100 l'unité;

le client C, avec lequel il réalise 4% de ses ventes au prix de $105 l'unité; et

un grand nombre d'autres clients, avec lequel il réalise les 78% restants de ses ventes au prix de $110.

Pour atteindre le niveau proposé de 15% de ses ventes, le fabricant devrait inclure dans ses calculs les ventes faites aux deux clients A et B. D'après notre proposition, il devrait payer la taxe sur un prix de vente fictif de $100 sur ses ventes à tous les clients autres que A et B; sur les ventes faites à A et B, la taxe continuerait d'être payée sur le prix effectif de vente. L'incorporation de ce principe à la nouvelle législation se traduirait, à notre avis, par une amélioration sensible par rapport à la proposition du gouvernement de donner un fondement légal au système actuel des valeurs établies pour les grossistes.

La lecture de l'article 37 du projet de législation sur la taxe au niveau du gros—l'article qui donne un fondement légal à la détermination de valeurs fictives quand un grossiste vend directement aux utilisateurs—révèle la complexité extrême que doit présenter une telle législation pour atteindre son but. Cette complexité rend inévitables de nouveaux changements et perfectionnements afin de supprimer les anomalies et de répondre à l'évolution. Il est beaucoup plus facile de modifier les règlements d'application d'une loi que de modifier celle-ci. Aussi préférons-nous que seul le principe général que nous avons énoncé soit incorporé à la législation de la taxe de vente et que le gouverneur en conseil soit habilité à édicter des règlements exposant les modalités d'application de la loi. L'expérience que nous avons des règlements très détaillés de l'impôt sur le revenu portant sur la déduction fiscale pour amortissement nous incite à croire que cette solution est préférable.

Le système actuel des valeurs déterminées pour les grossistes présente des problèmes beaucoup plus considérables du fait qu'il oblige à analyser les profils de commercialisation dans l'ensemble d'une industrie plutôt que pour un fabricant particulier. A l'heure actuelle, si un fabricant vend uniquement à des détaillants mais que certains de ses concurrents vendent à des grossistes, la Direction de l'accise entreprend souvent une enquête sur l'industrie et détermine une valeur pour les grossistes, qui correspond habituellement à une déduction en pourcentage sur le prix de vente du premier fabricant aux détaillants[12]. Tout comme les valeurs établies pour les grossistes, les valeurs déterminées ne sont pas prévues dans l'actuelle Loi sur la taxe d'accise. Cependant, à la différence des valeurs établies, il est beaucoup plus difficile d'entrevoir comment des

[12] La Direction de l'accise n'a actuellement aucun pouvoir légal d'examiner les livres et les registres d'une entreprise afin d'obtenir les renseignements dont elle a besoin pour fixer une valeur déterminée aux autres entreprises du même secteur. Nous suggérons que la législation autorise expressément l'obtention de ces renseignements.

valeurs déterminées pour les grossistes pourraient recevoir un fondement légal juste et raisonnable.

Habituellement, seule la Direction de l'accise a entièrement accès aux renseignements sur les profils de distributions et les marges des concurrents d'un fabricant particulier. Par conséquent, dans le premier cas, les valeurs déterminées pour les grossistes devraient être fixées par le gouverneur en conseil, sur la recommandation du ministre du Revenu national, qui, bien entendu, serait conseillé par la Direction de l'accise. Cependant, un fabricant qui estimerait que la valeur ainsi déterminée est trop élevé devrait disposer d'un droit d'appel devant un tribunal indépendant. Etant donné que les renseignements en possession de la Direction de l'accise doivent rester confidentiels, une audience quasi-judiciaire, où tous les témoins subiraient un interrogatoire et un contre-interrogatoire sous serment, ne serait pas indiquée. C'est la raison pour laquelle le projet de législation sur la taxe au niveau du gros prévoyait une base objective, ne dépendant pas du pouvoir discrétionnaire de l'administration, pour l'établissement de valeur fictive dans le cas où des articles étaient vendus par un grossiste à la fois à des détaillants et à des utilisateurs, mais stipulait que les valeurs fictives devaient être déterminées simplement par le gouverneur en conseil, sans aucun droit d'appel, quand les produits seraient vendus par un grossiste uniquement aux utilisateurs.

Le Comité n'a pu trouvé de méthode entièrement satisfaisante pour la fixation de valeurs déterminées pour les grossistes dans un système modifié de taxe sur les ventes des fabricants — une méthode qui donnerait aux fabricants le sentiment que les fonctionnaires de la Direction de l'accise qui sont chargés de recommander ces valeurs n'ont pas un rôle de juge dans une cause à laquelle la Direction est directement intéressée sur le plan financier. Pour éviter cette situation, nous estimons qu'il serait préférable de donner à la Commission du tarif, qui est indépendante de l'apparail de perception fiscale, le pouvoir de procéder à ce genre d'enquête, au moyen de son propre personnel, en collaboration avec la Direction de l'accise. A l'issue de son enquête, la Commission pourrait recommander au gouverneur en conseil de fixer ou non une valeur déterminée pour les grossistes, et laquelle. L'indépendance de la Commission du tarif donnerait aux fabricants davantage l'assurance que leurs préoccupations sont prises en compte, quand la nécessité de garder les renseignements confidentiels empêche de recourir à une audience quasi-judiciaire ordinaire. On pourrait incorporer à la législation des délais raisonnables de façon que la Direction de l'accise et la Commission répondent sans retard aux demandes de valeur déterminée des fabricants.

RECOMMANDATION N° 2

Un fabricant devrait être autorisé à payer la taxe de vente, à l'égard de toutes ses ventes de produits similaires, sur une valeur établie égale à son plus bas prix de vente à des clients indépendants, à un stade quelconque du circuit de commercialisation, avec lesquels il réalise régulièrement au moins 15 pour cent (15%) de ses ventes. Un principe analogue devrait être employé par le Ministre pour fixer des valeurs déterminées, en fonction de chiffres valables pour l'ensemble d'une industrie, lorsqu'un fabricant ne peut se prévaloir d'un système de valeurs établies, mais les valeurs déterminées devraient pouvoir faire l'objet d'un appel.

3. Fabrication marginale

L'alinéa 2(1)*f*) de la Loi sur la taxe d'accise dispose que «toute personne, ou une autre personne agissant pour le compte de celle-ci, qui prépare des marchandises pour la

vente, notamment en les assemblant, fusionnant, mélangeant, coupant sur mesure, diluant, embouteillant, emballant ou remballant, à l'exclusion d'une personne qui prépare ainsi des marchandises dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs;»

Cette disposition, adoptée dans les Statuts du Canada de 1980-1981, chapitre 68, paragraphe 1(3), et entrée en vigueur le 1er janvier 1981, ne fait jusqu'à un certain point que reformuler la règle législative qui existait avant son adoption dans la mesure où elle fait mention d'une personne qui «assemble», «fusionne» ou «mélange» des produits. Il se peut aussi qu'elle reformule tout simplement la loi qui existait antérieurement à l'égard d'une personne qui dilue des liquides. Cependant, la Cour suprême du Canada avait jugé antérieurement qu'une personne qui achetait de gros rouleaux de feuille d'aluminium, les coupait sur mesure et les emballait en vue d'une vente au Canada n'était pas un fabricant ou un producteur[13]; l'inclusion des mots «coupe sur mesure» a donc apporté un changement à la loi antérieure. De plus, il semble clair qu'avant 1981 quiconque embouteillait, emballait ou réemballait des articles n'était pas un fabricant ou un producteur.

L'adoption de l'alinéa 2(1)*f*) a eu des effets importants sur la taxation des ventes. Dans certains cas, lorsque des articles avaient précédemment été importés en vrac pour être emballés et distribués au Canada, le fait de traiter l'emballage comme une activité de fabrication marginale a incité les importateurs à acheter à l'étranger des articles entièrement emballés afin d'éviter d'être considérés comme des fabricants, ce qui a pu avoir pour effet de diminuer le nombre d'emplois offert au Canada par ces importateurs et leurs achats à l'industrie canadienne de l'emballage. Par exemple, dans sa présentation au Comité, l'Association canadienne des manufacturiers de jouets a prétendu que la règle sur la fabrication marginale avait entraîné la perte de 325 emplois dans les deux plus grosses entreprises canadiennes (qui s'occupent toute deux à la fois de fabrication et d'importation).

La mention, à l'alinéa 2(1)*f*), de quiconque «prépare des marchandises pour la vente» a parfois eu des résultats étonnants. Par exemple, la Direction de l'accise a jugé que, lorsqu'un importateur d'automobiles appose des décalcomanies sur une voiture importée sous forme de «bandes course», il préparait la voiture pour la vente, ce qui l'assujettisait à la taxe à titre de fabricant ou de producteur sur son prix de vente aux détaillants. Certaines personnes ne faisant pas partie de l'administration fédérale ont même prétendu que, si un importateur d'automobiles se contentait d'ôter l'emballage ayant servi à protéger l'automobile pendant le transport, il devenait passible de la taxe à titre de fabricant ou de producteur en application de cet alinéa.

Si cette activité de préparation était effectuée par un concessionnaire détaillant au lieu de l'être par l'importateur, elle échapperait à l'application de cet alinéa, en raison de la dernière disposition de l'alinéa 2(1)*f*). D'autres exemples curieux de fabrication marginale nous ont été présentés, comme le fait de remplacer des touches vierges par des touches gravées sur un appareil de traitement des mots en remplaçant, ou d'apporter des modifications tout à fait mineures à du matériel électrique importé pour le rendre conforme aux prescriptions de l'Association canadienne des normes.

Même si les produits importés bénéficient parfois d'un avantage, sur le plan de la taxe de vente, par rapport aux articles produits au Canada, il y a aussi des cas où il sont net-

---

(13) *La Reine* c. *John Stuart Sales Ltd.*, (1956) C.T.C. 64, conf. (1955) C.T.C. 78 (C. de l'E.).

tement défavorisés. Par exemple, quand des voitures fabriquées aux États-Unis sont importées au Canada par des fabricants canadiens en application du pacte de l'automobile, elles ne sont pas frappées de droits de douane, mais la taxe de vente est payée sur leur «valeur à l'acquitté», laquelle, d'après l'actuelle Loi sur les douanes, est égale au prix facturé par le constructeur américain aux concessionnaires américains d'automobiles, converti en monnaie canadienne. A l'heure actuelle, en raison de la valeur relativement faible du dollar canadien et de la situation de la concurrence dans notre pays, la valeur à l'acquitté dépasse en fait le prix auquel ces automobiles sont facturées aux concessionnaires canadiens. Cette situation inhabituelle incite l'importateur canadien à se rendre passible de la règle sur la fabrication marginale, en se livrant à quelque activité relativement mineure de préparation de ces voitures pour la vente.

Etant donné les résultats absurdes parfois entraînés par l'incorporation de ces termes à la loi, nous recommandons que l'expression «prépare des marchandises pour la vente» soit supprimée.

Au moment où l'alinéa 2(1)*f*) fut adopté, on considérait qu'il annonçait tout simplement l'établissement d'une taxe générale de vente au niveau du gros, auquel cas il aurait eu un effet négligeable. Cependant, si la taxe de vente doit demeurer au niveau des fabricants, il paraît clair que la définition de la fabrication marginale à l'alinéa 2(1)*f*) devra être rendue sensiblement plus étroite. Une suggestion utile a été présentée à notre Comité par la Société des comptables en gestion du Canada, qui a proposé que les personnes qui n'ajoutent qu'une valeur minime aux produits soient exclues du champ d'application du paragraphe 2(1) par l'établissement d'un seuil dans les règlements. Il nous semble que cette proposition pourrait être modifiée de manière appropriée afin de stipuler que, lorsque l'embouteillage, l'emballage ou le réemballage n'accroît pas de plus de 10% les frais directs de main-d'œuvre et de matière d'un produit particulier pour le marchand, ils ne doivent pas être considérés comme des activités de fabrication ou de production.

Enfin, on devrait exclure les opérations énumérées à l'alinéa 2(1)*f*) si elles sont effectuées dans un point de vente au détail par et pour l'exploitant de ce point de vente, sur des articles devant être vendus exclusivement et directement au consommateur.

RECOMMANDATION N°3

On devrait modifier la définition de la «fabrication marginale» à l'alinéa 2(1)*f*) de la Loi sur la taxe d'accise:

a) en supprimant les termes «prépare des marchandises pour la vente»;

b) en excluant les activités d'embouteillage, d'emballage et de réemballage lorsqu'elles n'accroissent pas de plus de 10 pour cent (10%) les frais directs de main-d'œuvre et de matière du marchand à l'égard d'un produit particulier; et

c) en excluant les articles qui sont soumis aux opérations énumérées à cet alinéa dans un point de vente au détail par et pour l'exploitant de ce point de vente afin d'être vendus exclusivement et directement au consommateur.

4. Problème des marques particulières

L'un des problèmes les plus décilats, dans le domaine de la taxe de vente, est la taxation des «marques particulières». Il s'agit généralement de produits commercialisés sous le

nom de marque d'une personne autre que le fabricant. Dans un système de taxe sur les ventes des fabricants, la valeur de la publicité, de la «réputation», de la garantie et de l'entreposage échappe habituellement à la taxe, à la différence de ce qui se passe pour les produits de «marque nationale» commercialisés par leur fabricant sous sa propre marque.

Le Livre brun publié en 1977 par le ministère des Finances déclarait à ce sujet:

> *Les avis étaient partagés sur les marchandises de marque particulière et la fabrication marginale. Plusieurs mémoires n'associaient les marques particulières qu'à des organisations de vente au détail et n'ont pas reconnu le fait que bon nombre de telles marchandises sont mises sur le marché au niveau du grossiste-au-détaillant dans les circuits de distribution. Les chaînes de magasins au détail ont souligné que les marchandises de marque particulière ne posaient pas de problème parce qu'elles étaient achetées à des prix négociés sans lien de dépendance et que leur prix inférieur n'étaient dû qu'à des achats massifs. D'autres mémoires, en particulier deux des fabricants qui vendent des marchandises de marque régulière directement aux détaillants, ont reconnu les avantages dont bénéficiaient ceux qui vendent des marchandises de marque particulière et réclamaient l'imposition de telles marchandises sur la même assiette fiscale que les marchandises de marque régulière. La grande variété d'opinions relativement aux marques particulières est reflétée par les divers commentaires figurant dans les mémoires. Un important grossiste fait remarquer que puisque presque toutes les marchandises de marque particulière sont achetées directement chez le fabricant par le détaillant, l'imposition de la taxe de vente sur le prix auquel le détaillant achète ces produits n'aurait guère d'impact sur les imperfections du système actuel.*

Un avis différent a été exprimé par l'Institut canadien des comptables agréés, qui a fait remarquer:

> *«Une quantité de plus en plus importante de marchandises sous marque particulière est fabriquée à l'intention de grossistes et distribuée par ceux-ci. Une taxe fédérale de vente au niveau du grossiste éliminerait l'avantage fiscal des marchandises de marque particulière dans de telles circonstances.»*

Le point de vue des grossistes et des détaillants est exposé dans deux mémoires présentés par les associations représentant ces catégories. Le premier mémoire, présenté par une association de grossistes, et le deuxième, provenant d'un groupe de détaillants, déclarent respectivement:

> *«Si, dans le cas des articles de marque particulière, l'inégalité fiscale est réellement importante, la Loi pourrait considérer comme fabricant quiconque fait fabriquer pour son compte des produits vendus sous marque particulière.» (Institut canadien des distributeurs d'épicerie)*

> *«Le prix de vente des articles de marque particulière est obtenu dans un marché concurrentiel au niveau de la fabrication, un élément important de l'établissement du prix étant le volume et non la détermination précise des coûts. Par conséquent, le Conseil ne voit aucune raison d'accorder un régime spécial aux articles de marque particulière du simple fait que leur prix de vente est différent.» (Conseil canadien du commerce de détail)*

La taxe proposée au niveau du gros ne semble régler qu'une partie du problème des marques particulières. Dans ce système, la taxe s'appliquerait au prix de vente des mar-

ques particulières des grossistes, peu importe que les articles soient importés ou produits au Canada. Cependant, les marques particulières des détaillants continueraient d'être taxées sur leur coût, de sorte qu'un élément de promotion, de garantie, etc., resterait non taxé. D'après une présentation:

> *«Aucune réforme de la taxe de vente qui résoudrait le problème des marques particulières des grossistes sans s'attaquer à celui des marques particulières des détaillants ne pouvait être qualifiée d'amélioration majeure.»*

A notre avis, une taxe au niveau du gros ne peut être considérée comme une bonne façon de régler le problème des marques particulières.

L'addition d'une Taxe grand débit (TGD) ne fait que compliquer les choses. Étant donné que la TGD s'applique à la teneur en taxe des achats fait par les «grands détaillants», qu'il s'agisse de marques particulières ou de marques nationales, elle ne peut non plus être considérée comme un bon moyen de régler le problème des marques particulières, auquel il faut s'attaquer directement ou pas du tout.

La Loi sur la taxe d'accise contient actuellement une disposition qui a parfois été invoquée avec succès par la Direction de l'accise pour taxer les vendeurs d'articles de marque particulière sur leur prix de vente. D'après l'alinéa 2(1)*b*) de la Loi, un fabricant ou producteur comprend:

> *«toute personne, firme ou corporation qui possède, détient, réclame ou emploie un brevet, un droit de propriété, un droit de vente ou autre droit à des marchandises en cours de fabrication, soit par elle, en son nom, soit pour d'autres ou en son nom par d'autres, que cette personne, firme ou corporation vende, distribue, consigne ou autrement aliène les marchandises ou non.»*

Malheureusement, comme l'a indiqué un commentateur:

> *«Cette disposition formulée en termes plutôt obscurs est à l'origine de certains des procès fiscaux les plus épineux au Canada».*

Bien qu'il n'y ait eu que quatres décisions judiciaires signalées (*Le Roi* c. *Reuben Shore*, (1949) R.C. de l'E. 225; *Goodyear Tire & Rubber Co.* c. *T. Eaton Co.*, (1955) R.C. de l'E. 229, habituellement appelée «l'affaire des pneus de marque particulière» (décision informée pour d'autres motifs par la Cour suprême du Canada); *Rexair of Canada Limited* c. *la Reine*, (1958) R.C.S. 577; et *Turnbull Elevator Co. of Canada Limited (anciennement Gutta Percha Tire & Rubber Limited)* c. *la Reine*, (1963) R.C. de l'E. 221), il est extrêmement difficile de rapprocher les décisions pour en tirer un ensemble de principes juridiques concernant l'application de l'alinéa 2(1)*b*). Voici une interprétation de ces affaires:

> *«. . . nous sommes d'avis que, tant que les acheteurs n'exercent pas cette surveillance étroite sur la production d'articles fabriqués par d'autres de sorte que ces articles soient fabriqués «pour le compte d'autrui», le fait que les articles portent la marque de commerce de l'acheteur et que ce dernier détienne donc probablement un «droit de vente ou autre droit» sur les biens n'est pas pertinent; l'acheteur n'est pas touché par le sens élargi de «fabricant ou producteur» au sous-alinéa 2(1)aa*)(ii) (maintenant l'alinéa 2(1)*b*)*). Dans les affaires Shore, Rexair et Gutta Percha, les acheteurs exerçaient bel et bien cette surveillance étroite sur la production de sorte qu'on pouvait soutenir à bon droit que les articles étaient fabri-*

qués «pour le compte d'autrui». C'est-à-dire qu'il n'y avait pas seulement un rapport d'acheteur à vendeur, encore qu'il ne soit peut-être pas nécessaire d'établir que, pour reprendre les termes du juge Thorson dans l'affaire des «pneus de marque particulière», le fournisseur fabriquait les articles pour l'acheteur, en ce sens qu'il travaillait pour ce dernier à titre d'instrument ou d'alter ego *dans leur fabrication, l'acheteur étant en réalité le fabricant des articles considérés.*

Nous estimons que l'affaire Gutta Percha n'a pas modifié profondément le droit en matière de marques particulières et que, lorsqu'un vendeur produit pour un acheteur des articles de formulation standard qui portent la marque de commerce de ce dernier, mais qu'il existe entre eux uniquement un rapport de vendeur à acheteur, le fait que les biens portent la marque de commerce de l'acheteur ne suffit pas à faire de ce dernier le fabricant, aux fins de la taxe de vente. Si, par contre, l'acheteur fournit la conception ou les spécifications du produit, ou une partie ou la totalité de l'équipement avec lequel les articles sont fabriqués, ou s'il envoit dans l'usine du vendeur des inspecteurs chargés de surveiller les opérations de fabrication, il est probable qu'un tribunal jugera que les articles sont fabriqués «pour» l'acheteur. Par conséquent, si la marque de commerce de l'acheteur est apposée sur les produits par celui qui les a fabriqués, l'article en question s'appliquera et l'acheteur devra être considéré comme le fabricant aux fins de la taxe de vente.»

Il semble difficile de défendre ce genre de législation, qui fait une discrimination entre divers genres de situation mettant en cause des «marques particulières», en taxant certains acheteurs à titre de fabricants et en ne s'occupant pas de nombreux autres cas où la situation économique est, au fond, la même. En 1956, le Comité sur la taxe de vente présidé par feu K.L.M. Carter, F.C.A. (qui devait ensuite présider la Commission royale d'enquête sur la fiscalité) recommanda au ministre du Revenu national que la disposition qui précédait l'alinéa 2(1)*b*) fût remplacée par une clause d'après laquelle un marchand serait réputé être un fabricant aux fins de la taxe de vente:

a) s'il existait entre le fabricant et lui une relation de mandataire à mandant; ou

b) dans le cas de marchandises portant le nom de marque spécial du marchand.

La première partie de la recommandation du Comité Carter ne présente aucune difficulté, car elle est en fait redondante. Même si l'alinéa 2(1)*b*) était supprimé, il resterait que, si A a fabriqué des produits à titre de mandataire de B, ce dernier est en droit considéré comme le fabricant. L'adage juridique *qui per alium facit, per seipsum facere videtur* (quiconque fait faire quelque chose par un autre est réputé l'avoir fait lui-même) ne fait qu'exprimer le principe fondamental du droit voulant que les actes d'un mandataire soient, en droit, ceux de son mandat. Qualifier une personne *d'alter ego* d'une autre revient à dire la même chose, en des termes un peu moins précis.

Les années qui ont suivi le rapport du Comité Carter nous ont permis d'acquérir beaucoup plus d'expérience à l'égard des «marques particulières», ce qui nous conduit à exprimer un certain scepticisme au sujet de la seconde partie de la proposition du Comité, selon laquelle un marchand doit être réputé fabricant aux fins de la taxe de vente à l'égard de tous les articles portant sa marque spéciale. Ce scepticisme repose sur les considérations suivantes:

(1) Nous ne sommes plus trop certains de ce qui constitue une «marque particulière». L'introduction de produit générique ou «sans nom», comme on les

appelle, dans les supermarchés illustre notre remarque: s'agit-il vraiment de marques particulières ou de produits sans marque qui sont vendus par le supermarché grâce à sa réputation générale de détaillant?

(2) Les marchands ont constaté que souvent les consommateurs désiraient savoir qui fabriquait pour eux leurs produits de «marque particulière» et qu'ils se fiaient dans une mesure considérable à la réputation du véritable fabricant. Aussi certains grossistes ont-ils commencé à mettre sur le marché des produits de «marque restreinte», qui portent à la fois le nom de commerce du fabricant et celui du grossiste. On ne sait pas trop si ce cas doit être traité comme celui de la marque nationale d'un fabricant ou de la marque particulière d'un grossiste.

(3) Nous croyons savoir que certains fabricants de gros appareils électroménagers portant une marque nationale approvisionnent maintenant des détaillants qui parfois assument eux-mêmes le service après-vente et la garantie, moyennant une réduction à l'achat.

(4) Il est parfois possible aux fabricants de transférer en partie le coût de la publicité des produits de marque nationale à leurs clients par des ententes de publicité en coopération.

(5) Les écarts de prix entre les produits portant une marque nationale et ceux portant une marque particulière paraissent s'être rétrécis, lorsque les deux catégories de produits sont achetées aux fabricants en grosses quantités comparables.

Compte tenu de ces facteurs, notre Comité n'est pas convaincu qu'il soit judicieux d'adopter la deuxième partie de la recommandation du Comité Carter concernant les marques particulières. La situation, dans ce domaine, semble perdre de son acuité et ce qui pourrait subsister du problème sera éliminé quand le Canada adoptera une taxe fédérale de vente au niveau du détail. Nous recommandons par conséquent de ne pas modifier la loi existante pour qu'elle traite spécifiquement du cas des marques particulières.

RECOMMANDATION N°4

L'alinéa 2(1)*b*) de la Loi sur la taxe d'accise devrait être renforcé par l'ajout d'une disposition réputant que l'acheteur de produits est un fabricant s'il existe entre le fabricant réel et cet acheteur une relation de mandataire à mandant, mais aucun autre changement ne devrait être apporté pour traiter du cas des produits portant la marque particulière d'un grossiste ou d'un détaillant.

5. Cotisations et appels

Il est curieux que l'actuelle Loi sur la taxe d'accise ne dise à peu près rien des cotisations et des appels. L'argent dû à la Couronne au titre des taxes de vente peut être recouvré en Cour fédérale ou dans tout autre tribunal compétent. De plus, la Commission du tarif a un pouvoir très limité en vertu de l'article 59, qui dispose:

«Lorsqu'il se produit un différend ou qu'un doute existe sur la question de savoir si, aux termes de la présente loi, un article ou un transport aérien sont assujettis à

la taxe ou sur le taux qui leur est applicable, la Commission du tarif, instituée par la Loi sur la Commission du tarif, peut déclarer quel taux de taxe est exigible sur l'article ou le transport aérien ou déclarer que l'article ou le transport aérien sont exempts de la taxe en vertu de la présente loi.»

Dans l'affaire des *pneus de marque particulière*, la Cour suprême du Canada, infirmant la décision de la Cour de l'échiquier, a jugé que la Commission du tarif n'avait aucun pouvoir pour décider si Eaton était ou non le fabricant des pneus en question, qu'elle achetait à Dominion Rubber Company.

Le gouvernement, reconnaissant les lacunes de la loi actuelle, s'est déclaré résolu à corriger cette situation en proposant des modifications qui instaureront un mécanisme approprié de cotisations et d'appels. Nous avons pris connaissance des premiers projets de modifications traitant de ces questions, bien qu'ils n'aient pas été publiés. Nous sommes très favorables dans l'ensemble à ces projets, tout en ayant un certain nombre de suggestions qui permettraient de les améliorer:

a) Il ne convient pas, à notre avis, que le délai statutaire de cotisation d'un détenteur de licence soit lié à la date à laquelle la Direction de l'accise commence à vérifier ses livres, étant donné que cette date peut être difficile à déterminer, même après quelques années seulement. Nous recommandons plutôt qu'une cotisation soit établie dans les quatres années suivant la date à laquelle la taxe en question est devenue exigible, s'il n'y a pas fraude ou fausse représentation imputable à la négligence, à l'inattention ou à une omission volontaire. Cette règle serait analogue à celle du paragraphe 152(4) de la Loi de l'impôt sur le revenu, mais elle tient compte du fait que les fabricants ne feraient pas l'objet d'une cotisation annuelle aux fins de la taxe de vente.

b) Le droit d'un contribuable de s'opposer à une cotisation ou d'en appeler de celle-ci ne devrait pas dépendre du paiement ou du non-paiement de la taxe contestée. Nous ne voyons aucune raison pour que le mécanisme d'opposition et d'appel ne soit pas entièrement distinct du mécanisme de perception de la taxe, comme c'est le cas dans la Loi de l'impôt sur le revenu. D'après cette loi, une fois que l'impôt a été établi, il est exigible, même si une opposition ou un appel est en suspens; cependant, le Ministre peut accepter—et accepte habituellement—un gage de paiement si le contribuable conteste la cotisation ou fait appel de cette dernière et qu'il souhaite différer le paiement de l'impôt. L'exigence du paiement de la taxe contestée au moment de l'importation de marchandise peut probablement être maintenue, étant donné que la taxe sera remboursée par la Couronne si elle n'est pas jugée valable.

c) Il faut élaborer une méthode qui permette à un acheteur ne détenant pas de licence, dont un vendeur a exigé la taxe mais qui estime ne pas être obligé de la payer d'après la loi, de contester l'affaire. Il peut arriver que le vendeur insiste tout simplement pour faire payer la taxe sur l'achat et ne veuille pas porter la question lui-même devant un tribunal. Les projets de législation que nous avons vus ne semblent pas bien tenir compte de cette situation.

A ces critiques relativement mineures près, nous estimons que les dispositions que nous avons vues en matière de cotisation, d'opposition et d'appel, dans le projet de législation, sont satisfaisantes. Même si nous ne nous attendons pas à ce qu'un grand nombre d'oppositions ou d'appels soient formulés, il importe de donner aux Canadiens toute possibilité de contester leur assujettissement à une taxe de vente devant un tribunal compétent.

L'actuel paragraphe 28(1) permet au Ministre de déterminer le prix de vente, aux fins de la taxe, lorsque des marchandises sont vendues dans des conditions ou circonstances telles qu'il devient difficile ou impossible d'en déterminer le prix de vente. Le pouvoir conféré au Ministre par ce paragraphe s'applique aux situations suivantes:

«Chaque fois que des marchandises sont fabriquées ou produites au Canada dans des conditions ou circonstances telles qu'il devient difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que

a) le louage de ces marchandises ou le droit de s'en servir, mais non le droit de les posséder au titre de propriétaire est vendu ou donné;

b) ces marchandises, étant grevées de redevances, celles-ci sont incertaines ou ne constituent pas, pour d'autres causes, un moyen sûr d'estimer la valeur des marchandises;

c) ces marchandises sont fabriquées à l'entreprise pour la main-d'œuvre seulement et sans qu'il soit inclus la valeur des marchandises, qui y entrent, ou en vertu de toutes autres manières ou conditions inusitées ou particulières; ou que

d) ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou du producteur et non à vendre;

le Ministre peut en fixer la valeur pour la taxe sous le régime de la présente loi et toutes ces opérations sont, pour les fins de la présente loi, considérées comme des ventes.»

L'alinéa 36(6)*a*) proposé dans le projet de législation visant à instaurer une taxe au niveau du gros, qui devrait remplacer le paragraphe 28(1), dispose:

«Nonobstant les autres dispositions de la présente partie, pour l'application de la présente partie, le Ministre peut fixer le prix de vente des marchandises ou établir une méthode pour le fixer si les marchandises sont, de l'avis du Ministre, vendues ou importées dans des circonstances ou conditions tel qu'il est difficile ou impossible d'en fixer autrement le prix de vente.»

Cette disposition proposée élargit sensiblement le pouvoir donné au Ministre, de deux façons. En premier lieu, elle n'énumère plus les situations dans lesquelles ce dernier peut exercer ce pouvoir; nous sommes évidemment conscients que le transfert de la taxe au niveau du gros oblige à envisager un plus grand nombre de cas que ceux prévus actuellement dans le paragraphe 28(1), mais il ne semble y avoir aucune raison pour ne pas énumérer ces cas. En second lieu, l'addition des termes «de l'avis du Ministre» permet à ce dernier non seulement de fixer le prix de vente ou d'établir une méthode servant à le fixer, mais aussi de juger si les conditions de fait qui lui permettent d'exercer ce pouvoir sont ou non réunies. Il s'agit là d'un pouvoir extraordinaire, qui paraît tout à fait inutile et impossible à justifier, puisque notre système a pu fonctionner pendant des années sans que le Ministre ait le pouvoir de déterminer ces questions de fait, sans droit d'appel. Nous recommandons par conséquent que la fixation du prix de vente ou d'une méthode servant à déterminer ce prix par le Ministre, en application d'une disposition analogue à l'actuel paragraphe 28(1), soit fondée sur une détermination de juste valeur marchande, sous réserve d'un droit d'appel.

Cette observation s'applique encore davantage à l'alinéa 36(6)*b*) proposé, qui permet au Ministre d'établir une méthode servant à fixer le prix de vente de toute marchandise

non assujettie à l'accise si elle est vendue à un prix qui, à son avis, est inférieur au juste prix sur laquelle la taxe devrait être imposée. Cette disposition, qui est calquée sur l'actuel article 34, a suscité de nombreuses critiques au fil des ans. En 1942, la Cour surpême du Canada jugeait dans l'affaire *Noxzema*[14] que la détermination du Ministre d'après ce qui constitue maintenant l'article 34 ne pouvait pas faire l'objet d'un appel, ni d'un réexamen par un tribunal quelconque, situation qui plaçait un fabricant entièrement à la merci du ministère du Revenu national en le privant des droits ordinaires d'appel. Cette disposition avait été instaurée à une époque où il était beaucoup plus courant d'accorder d'importants pouvoirs discrétionnaires au ministre du Revenu.

Depuis 1948, nous avons réduit considérablement le nombre de pouvoirs discrétionnaires conférés par la Loi de l'impôt sur le revenu, nous appuyant plutôt sur des dispositions telles que l'alinéa 69(1)*b*) de cette loi, selon lequel quiconque dispose d'une chose en faveur d'une personne avec laquelle il a un lien de dépendance pour un produit nul ou inférieur à la juste valeur marchande de la chose au moment de la disposition est réputé avoir reçu un produit de la disposition égale à cette juste valeur marchande. Tant le Comité Carter de 1956 que la Commission royale d'enquête de 1966, de même que d'autres commentateurs non officiels, ont proposé que l'actuel article 34 soit remplacé par une disposition analogue à l'alinéa 69(1)*b*) de la Loi de l'impôt sur le revenu, afin de donner au titulaire d'une licence le droit de faire appel devant les tribunaux d'une détermination du Ministre. Nous sommes d'accord avec ce point de vue et recommandons que le gouvernement modifie l'article 34 afin d'en limiter l'application aux opérations comportant un lien de dépendance et de remplacer la notion de «juste prix» par la norme objective de juste valeur marchande. Cela devrait permettre de traiter les cas ordinaires d'opérations avec lien de dépendance.

Prenons cependant l'exemple d'un fabricant d'articles vendus exclusivement à des détaillants et pour lesquels il n'existe pas de grossiste, ce fabricant ayant jusque-là été obligé de payer la taxe sur ses prix effectifs de vente; ce fabricant décide d'établir une société affiliée de vente qui lui achètera les articles dans une opération comportant un lien de dépendance, afin de les revendre aux détaillants. Dans un cas de ce genre, on peut s'attendre à ce que le Ministre exerce le pouvoir qu'il lui est conféré par l'actuel article 34 en obligeant le fabricant à payer la taxe sur ses ventes à sa filiale, en fonction des prix auxquels celle-ci revend les articles aux détaillants. Si l'on modifiait l'actuel article 34 en s'inspirant de l'alinéa 69(1)*b*) de la Loi de l'impôt sur le revenu pour permettre au Ministre de déterminer la juste valeur marchande des articles vendus à la filiale de vente, cela pourrait ne pas être juste pour les autres entreprises du même secteur, qui seraient toujours obligées de payer la taxe sur leurs prix de vente aux détaillants, alors que le fabricant qui écoulerait sa production auprès de sa filiale de vente paierait la taxe sur une valeur équivalant à un prix de gros. Néanmoins, il devrait être possible de traiter ce cas sans donner au Ministre un pouvoir discrétionnaire illimité de déterminer le prix de cession, aux fins de la taxe de vente, comme cela est actuellement prévu par l'article 34. Le pouvoir du Ministre pourrait être limité à la détermination du prix auquel les marchandises auraient été vendues si elles avaient été écoulées au stade du circuit de commercialisation auquel la taxe est payée par les vendeurs de marchandises concurrentes du même genre, et à la possibilité d'obliger le fabricant à payer la taxe sur ses ventes à sa filiale en fonction de ce prix déterminé. C'est-à-dire que, lorsque la taxe est payée sur des marchandises du même genre à un stade du circuit de commercialisation différent de celui de l'opération considérée, le Ministre devrait avoir le droit

---

(14) *Le Roi* c. *Noxzema Chemical Co. of Canada Ltd.*, (1942), C.T.C. 21.

de déterminer la juste valeur marchande à laquelle les marchandises auraient été vendues au stade auquel la taxe est payée par les vendeurs de la marchandise concurrente. Cette détermination pourrait alors faire l'objet d'un appel ordinaire.

Lorsqu'il n'existe aucun vendeur de marchandises concurrentes du même genre, le Ministre devrait être habilité à déterminer le prix sur lequel la taxe aurait été payée si l'on n'avait pas tenu compte de l'opération avec lien de dépendance.

Supposons qu'un fabricant qui jusque-là vendait des articles tels que des pièces d'automobile aussi bien à des gros qu'à des petits détaillants, à des prix très différents, établisse une filiale par laquelle passent ses ventes à tous les clients autres que ceux qu'il approvisionne aux prix les plus faibles. Ce fabricant devrait-il être autorisé à payer la taxe sur les articles cédés à sa filiale de vente en fonction du prix le plus bas facturé à ses clients? La solution de ce problème, selon nous, réside dans notre proposition concernant les valeurs fictives en général; nous avons suggéré à cet égard que, lorsqu'une catégorie particulière de marchandises est vendue régulièrement par un fabricant à des prix variant selon ses clients, le fabricant ait la possibilité de payer la taxe sur son prix de vente le plus bas à un ou des clients indépendants dont les ventes réunies représentent au moins 15% de son chiffre d'affaires. Cette solution, qui dépend non du fait que les clients soient ou non situés au même stade du circuit de commercialisation, mais uniquement du volume de leurs achats, donnerait à chaque fabricant à peu près les mêmes avantages que s'il avait établi une filiale par laquelle passeraient ses ventes à ses clients indépendants. Par conséquent, les fabricants ne seraient incités à établir une filiale de vente aux fins de la taxe et le Ministre n'aurait guère l'occasion d'exercer ses pouvoirs, en application d'un article 34 modifié, pour régler ce genre de situation.

RECOMMANDATION N° 5

On devrait mettre en place, à l'égard des cotisations établies en vertu de la loi, un mécanisme d'opposition et d'appel analogue à celui qui existe actuellement pour l'impôt sur le revenu. A cet égard, il convient cependant de noter les points suivants:

a) en l'absence de fraude ou de présentation de faux renseignements due à une négligence, à une inattention ou à une omission volontaire, nous recommandons que le délai d'établissement d'une cotisation soit limité aux quatres (4) années suivant la date à laquelle la taxe est devenue payable;

b) un contribuable ait le droit de contester une cotisation ou d'en faire appel, peu importe qu'il ait ou non payé la taxe contestée;

c) on élabore une méthode permettant à un acheteur sans licence dont un vendeur a exigé le paiement de la taxe mais qui estime ne pas être obligé en droit de payer celle-ci, de porter la question devant les tribunaux;

d) on devrait modifier le paragraphe 28(1) de la Loi, qui permet au Ministre de déterminer le prix de vente dans certaines circonstances inhabituelles, pour l'obliger à déterminer la juste valeur marchande des marchandises ou de l'opération considérée, sous réserve d'un droit d'appel;

e) on devrait modifier l'article 34 de la Loi, qui permet au Ministre de déterminer le «juste prix» sur lequel la taxe doit être prélevée, afin d'en limiter l'application aux opérations comportant un lien de dépendance et d'obliger le Ministre à déterminer la juste valeur marchande des marchandises en question, sur réserve d'un droit d'appel. Cependant, une définition spéciale de la «juste valeur marchande» sera nécessaire si on veut empêcher une personne qui effectue une opération comportant un lien de dépendance d'obtenir un avantage injustifié sur ses concurrents.

6. Dispositions administratives relatives aux remboursements de taxe

a) Mauvaises créances

Étant donné que la Loi sur la taxe d'accise impose simplement une taxe aux vendeurs sur leurs ventes, aucun allégement n'a été prévu jusqu'ici en faveur de ceux qui ont fait une vente à crédit à un client dont ils ne peuvent se faire payer. Cette question faisant depuis nombre d'années l'objet de plaintes de la part des gens d'affaires, le gouvernement s'est maintenant déclaré disposé à y remédier. Nous recommandons d'incorporer à la loi des dispositions du genre suivant:

«1) Lorsqu'un fabricant ou un producteur détenant une licence qui a vendu des marchandises à crédit à une personne avec laquelle il n'a aucun lien de dépendance établit par la suite, conformément aux principes comptables généralement admis, que la créance qu'il détient au titre de la vente est devenue, en totalité ou en partie, une mauvaise créance, le Ministre peut, sur demande de ce fabricant ou producteur, lui payer:

a) lorsque la totalité de la créance est devenue une mauvaise créance, une somme égale à l'ensemble des taxes prévues à la Partie IV ou V à l'égard de la vente; ou

b) lorsqu'une partie de la créance est devenue une mauvaise créance, une somme égale au produit de l'ensemble des taxes ainsi payées par le rapport entre cette partie de la créance et la totalité de la créance.

2) Aucun paiement ne peut être fait en application du paragraphe (1) à un fabricant ou à un producteur si

a) la créance n'a pas été radiée à titre de mauvaise créance dans les livres de ce fabricant ou producteur au moment où il demande le paiement;

b) l'année d'imposition de ce fabricant ou producteur au cours de laquelle la créance a été radiée n'est pas terminée au moment où il demande le paiement;

c) la vente a eu lieu avant l'entrée en vigueur de la présente disposition.

3) Lorsqu'une personne, après avoir demandé un paiement en vertu du paragraphe (1), recouvre la totalité ou une partie des mauvaises créances à l'égard desquelles la demande est faite, elle doit rembourser une somme égale au produit de la somme qui lui a éventuellement été payée en application de ce paragraphe à l'égard de ses mauvaises créances par le rapport entre les sommes ainsi recouvrées et la créance à l'égard de laquelle une somme lui est entièrement payée en vertu de ce paragraphe.»

Nous estimons que ces dispositions sont tout-à-fait justes et raisonnables et qu'elles répondent complètement à la nécessité d'une réforme dans ce domaine.

b) Intérêt sur les remboursements et les paiements en trop de taxes

Dans ses recommandations figurant à la section 6.2 de la proposition d'avril 1982 visant à faire passer la taxe fédérale de vente au niveau du gros, le gouvernement a proposé de verser de l'intérêt sur les demandes de remboursement produites et les paiements en

trop restant en souffrance plus de 60 jours après une demande valide de remboursement. Le projet modifié de législation visant à donner suite à cette proposition, que nous avons examiné, semble tout à fait approprié, et nous y souscrivons.

c) Déductions tenant lieu de remboursement

Les fabricants et les grossistes détenant une licence qui sont obligés chaque mois de produire une déclaration et de verser les taxes courantes peuvent simultanément demander et recevoir un remboursement des taxes payées en trop. Depuis nombre d'années, la Direction de l'accise approuve sur le plan administratif des ententes permettant à certains contribuables de déduire les taxes à recouvrer par remboursement de leurs remises de taxes courantes, sous réserve d'un examen quand la Direction fait une vérification auprès du contribuable. Nous recommandons que le gouvernement mette cette méthode administrative commode et équitable à la disposition de toutes les personnes ayant droit à des remboursements qui sont aussi obligées de payer des taxes en application de la Loi sur la taxe d'accise.

d) Déductibilité de certaines amendes aux fins de la taxe

La Loi sur la taxe d'accise prévoit actuellement une amende pour production tardive égale à 1½ % par mois de toutes les taxes non payées au moment prescrit par la loi. Cette amende est jugée trop onéreuse si elle ne peut être déduite du revenu imposable d'une entreprise.

Nous proposons que cette amende pour paiement tardif soit modifiée de manière à se composer d'une amendè de ½ % par mois et de frais d'intérêt calculés à un taux prescrit variant de temps à autre. Cette proposition a pour but d'établir plus clairement la déductibilité, aux fins de l'impôt sur le revenu, des frais mensuels que le gouvernement peut raisonnablement s'attendre à imposer, afin de compenser l'avantage qu'obtient un contribuable au titre des taxes non payées à temps.

RECOMMANDATION N° 6

a) Nous approuvons les dispositions que le gouvernement a proposées pour accorder un allégement fiscal aux titulaires de licence qui vendent à crédit à des clients dont ils ne peuvent se faire payer intégralement.

b) Nous approuvons aussi les propositions relatives au versement d'un intérêt sur les remboursements de taxe et à l'imputation des remboursements aux remises mensuelles de taxes.

c) Nous proposons cependant que l'actuelle amende de 1½% par mois pour paiement tardif de la taxe soit divisée en une amende de ½% par mois et en frais d'intérêt calculés à un taux prescrit.

7. Sanction pénale pour non-paiement de la taxe

La loi actuelle dispose à juste titre que tous les intérêts, taxes, amendes et autres sommes à payer en vertu de la loi sont des dettes envers Sa Majesté du chef du Canada et sont recouvrables en Cour fédérale ou devant tout autre tribunal compétent. Cependant, la loi prévoit aussi une sanction pénale pour non-paiement de la taxe, au paragraphe 55(1):

«Quiconque, étant tenu, en vertu ou en conformité de la présente loi, d'acquitter ou de percevoir des taxes ou autres sommes, ou d'apposer ou d'oblitérer des timbres, omet de le faire ainsi qu'il est prescrit, est coupable d'une infraction et, en sus de toute autre peine ou responsabilité imposée par la loi pour un tel défaut, encourt, sur déclaration sommaire de culpabilité, une amende

a) d'au moins l'ensemble de ving-cinq dollars et d'un montant égal à la taxe ou autre somme qu'il aurait dû acquitter ou percevoir ou au montant de timbres qu'il aurait dû apposer ou oblitérer, selon le cas, et

b) d'au plus l'ensemble de mille dollars et d'un montant égal à la taxe ou autre somme susdite ou au montant de timbres précité, selon le cas;

et, à défaut de paiement de ladite amende, un emprisonnement d'au moins trente jours et d'au plus douze mois.»

Il faut bien comprendre que ces dispositions ne traitent pas de l'évasion fiscale, laquelle est visée principalement par le paragraphe 56(2), qui stipule:

«Lorsque

a) un rapport est produit par application ou en conformité de quelque Partie, sauf la Partie I, ou

b) une demande par écrit est faite conformément à la Partie VI afin d'obtenir le remboursement de la taxe payée ou le versement d'un montant égal à cette taxe,

quiconque y fait des déclarations fausses ou trompeuses, ou donne son assentiment ou son acquiescement à leur énonciation, est coupable d'une infraction et encourt une amende

c) d'au moins l'ensemble de cent dollars et d'un montant égal

(i) au double du montant de la taxe qui aurait dû être acquittée dans la période visée par le rapport, ou à l'égard de ladite période, ou

(ii) au double du montant de la taxe ou d'une autre somme qu'il a obtenue et acceptée par suite de la demande, et

d) d'au plus l'ensemble de mille dollars et d'un montant égal au double du montant de la taxe ou de la somme susdite;

et, à défaut de paiement desdites amendes, un emprisonnement d'au plus douze mois.»

Le paragraphe 55(1) traite d'un simple non-paiement de la taxe, dans des conditions qui ne s'apparentent pas à une évasion fiscale. D'après la loi, même si le vendeur n'a pas payé la taxe parce qu'il ne pouvait recouvrer sa créance auprès de l'acheteur, il s'expose à cette sanction pénale et, en cas de non-paiement, est condamné à la prison. Si le gouvernement présente son projet de législation relatif aux mauvaises créances, cet aspect du problème disparaîtra. Cependant, il y aura encore d'autres situations dans lesquelles un vendeur qui n'aura absolument rien fait de mal s'exposera à une sanction pénale pour non-paiement de la taxe, par exemple s'il s'est fait entièrement payer par l'acheteur et a déposé l'argent dans son compte en banque, mais qu'il ne peut verser la taxe

parce que la banque, exigeant le remboursement d'un prêt à vue, s'est payée sur le dépôt. Dans ce cas, imposer une sanction pénale au vendeur revient à le menacer de la prison pour dettes, une pratique à laquelle, dans d'autres situations, le Canada a renoncé il y a de nombreuses années en raison de sa barbarie.

La situation peut en fait être encore pire, puisque la partie de l'amende qui est imposée aux termes du paragraphe 55(1) n'est pas nécessairement imputée au montant de la taxe dû par le vendeur. Dans une situation classique de non-paiement de la taxe de vente, les contribuables A, B et C, exploitant une entreprise sous la raison sociale A et compagnie, peuvent être accusés conjointement du non-paiement de la taxe. Ils seront condamnés même si le non-paiement de la taxe est dû au fait que, leurs comptes étant à découvert à la banque, cette dernière a refusé d'honorer un chèque de la société. La Cour doit alors imposer à chacun des amendes qui comprennent la totalité des taxes dues. La Couronne peut ensuite engager une poursuite civile en Cour fédérale pour percevoir la taxe une quatrième fois. Le fait que ce recours extrême n'ait pas été utilisé plus fréquemment démontre davantage la modération des fonctionnaires fédéraux que le bien-fondé des dispositions de la loi.

Un administrateur de société est particulièrement exposé. Le paragraphe 55(3) stipule en effet:

> *«Quand une compagnie constituée en corporation a été déclarée coupable d'une infraction à la présente loi, tout fonctionnaire, administrateur ou mandataire de la compagnie qui a ordonné, autorisé ou toléré l'infraction, ou y a participé, est passible des mêmes peines que cette compagnie et comme s'il avait lui-même commis cette infraction, et il est ainsi responsable cumulativement avec la compagnie et les fonctionnaires, administrateurs ou mandataires de la compagnie qui peuvent pareillement être responsables en vertu de la présente loi.»*

Nul ne doit excuser les actes d'une personne qui cherche délibérément à ne pas payer la taxe de vente ou une autre taxe légalement exigible. Cependant, menacer d'une amende ou de la prison quelqu'un qui, sans avoir commis de faute, ne peut payer la taxe de vente semble tout à fait déraisonnable et inutile.

RECOMMANDATION N° 7

La sanction pénale prévue au paragraphe 55(1) de la loi pour non-paiement de la taxe, situation qui n'équivaut pas à une évasion fiscale, devrait être abrogée.

8. Responsabilité des vendeurs en matière de paiement de la taxe

Comme il a été mentionné, étant donné que la Loi sur la taxe d'accise établit une taxe frappant les vendeurs, elle ne tient généralement pas compte de la question de savoir si le vendeur a ou non perçu auprès de l'acheteur la taxe qui aurait dû être payée. Cela peut imposer une responsabilité très lourde au vendeur qui, de bonne foi, accepte d'un acheteur un certificat d'exemption en bonne et due forme. Les paragraphes 70(1) et (3) de la loi stipulent:

> *«(1) Lorsqu'un acheteur de marchandises d'un marchand en gros, producteur, fabricant ou importateur a faussement exposé que les marchandises étaient destinées à un usage les soustrayant à la taxe prévue par quelque disposition de la présente loi, le marchand en gros, producteur, fabricant ou importateur,*

selon le cas, a droit de recouvrer de l'acheteur les taxes par lui acquittées au termes de la présente loi, à l'égard desdites marchandises.

(3) Lorsqu'un fabricant ou grossiste détenant une licence délivrée aux termes ou à l'égard de la Partie III ou V a acheté des marchandises d'un autre semblable fabricant muni d'une licence, ou grossiste muni d'une licence, et a faussement exposé ou certifié que les marchandises étaient achetées pour un usage ou dans des conditions qui rendent la vente à lui faite de ces marchandises libre de toute taxe imposée par la Partie III ou V, cet acheteur et le fabricant muni d'une licence ou le grossiste muni d'une licence de qui l'achat des marchandises a été fait, sont conjointement et solidairement responsables du paiement de la taxe et de toute pénalité prévue par le paragraphe 50(4).»

Il convient de noter que le paragraphe 70(3) ne vise pas à imposer une obligation fiscale à un acheteur sans licence qui demande à tort à être exonéré de la taxe, par exemple un agriculteur qui achète un produit qui serait exonéré s'il l'achetait pour sa ferme, mais qui en fait en réalité l'achat pour le compte d'un parent qui n'a pas droit à l'exemption. De plus, bien qu'un acheteur muni d'une licence qui réclame à tort une exemption sur un achat puisse être obligé de payer la taxe, si la Direction de l'accise choisit de le poursuivre, il peut être beaucoup plus facile à la Direction de percevoir la taxe auprès du vendeur, en particulier si celui-ci présente une demande de remboursement que la Direction peut rejeter. Une fois que le vendeur a payé la taxe, le paragraphe 70(1) vise à lui donner le droit de la récupérer auprès de l'acheteur.

Nous doutons cependant que le Parlement du Canada puisse donner à un vendeur le droit de récupérer la taxe de cette façon, puisque la question semble relever du droit de la propriété et des droits civils, lesquels relèvent de la compétence des provinces. D'après la loi provinciale, si l'acheteur a prétendu frauduleusement avoir droit à une exemption, le vendeur sera certainement en droit de récupérer la taxe auprès de lui. Cependant, si l'acheteur pense de bonne foi avoir droit à l'exemption, mais qu'il soit établi ensuite qu'il n'y avait pas droit, le vendeur risque de n'avoir aucun recours en vertu de la loi provinciale.

Les projets de modifications que nous avons vus ont élargi la responsabilité de l'acheteur à tous les acheteurs qui demandent une exemption lorsqu'ils n'y ont pas droit, qu'ils détiennent ou non une licence. Nous convenons qu'il s'agit là d'une réforme souhaitable. Cependant, cette disposition continue d'imposer une obligation conjointe et solidaire au vendeur et à l'acheteur. Bien qu'il convienne peut-être d'imposer une obligation à un vendeur qui fait preuve d'inattention en acceptant un certificat d'exemption ou qui agit de connivence avec des acheteurs qui n'ont pas droit à une exonération, beaucoup d'intervenants devant ce Comité ont prétendu qu'un vendeur qui a agi de bonne foi et a fait preuve de l'attention voulue en acceptant un certificat d'exemption, compte tenu des circonstances, ne devrait pas être responsable du paiement de la taxe et que la Direction devrait, dans ce cas, poursuivre uniquement l'acheteur. Ce point de vue nous paraît tout à fait raisonnable—encore que nous estimions que le fardeau de l'établissement de la bonne foi et de l'attention exercée doive être imposé par la loi au vendeur, puisqu'il gère son entreprise à sa manière et qu'il est en possession des preuves relatives à la transaction. Un principe du même genre devrait s'appliquer à l'égard des demandes de remboursement présentées par un vendeur sans licence.

Il peut se présenter des cas où un vendeur n'est peut-être pas en mesure de convaincre la Direction ou un tribunal d'appel qu'il a agi de manière à éviter la responsabilité du paiement de la taxe à l'égard d'un certificat d'exemption irrégulier. Dans ce cas, il

devrait être responsable de la taxe conjointement et solidairement avec l'acheteur. Cependant, si la Direction choisit de récupérer la taxe auprès du vendeur, celui-ci devrait disposer d'un recours légal pour récupérer la taxe auprès de l'acheteur, que ce dernier ait ou non présenté de faux renseignements. Etant donné que nous doutons de la validité constitutionnelle de l'actuel paragraphe 70(1), il serait préférable que la loi stipule que le paiement de la taxe par le vendeur dans un cas de ce genre a pour effet de lui transférer le droit de la Couronne de percevoir la taxe auprès de l'acheteur, ce qui lui permettrait de poursuivre ce dernier.

RECOMMANDATION N° 8

Lorsqu'un vendeur de marchandises a agi de bonne foi et avec les précautions voulues en acceptant un certificat d'exemption d'un acheteur, il ne devrait pas être assujetti à une obligation conjointe et solidaire avec l'acheteur si le certificat n'est pas régulier. Dans ce cas, seul l'acheteur devrait être responsable de la taxe. Cependant, si le vendeur ne peut établir qu'il a agi de bonne foi et avec les précautions voulues, il devrait pouvoir, une fois qu'il a payé la taxe, se voir céder la créance fiscale de la Couronne à l'égard de l'acheteur.

VIII. Une nouvelle orientation de la fiscalité indirecte au Canada

1. Introduction

Depuis près de 30 ans, le gouvernement canadien se préoccupe des imperfections inhérentes à la taxe sur les ventes des fabricants; il a sollicité l'avis de divers organismes sur la façon de corriger les lacunes les plus sérieuses. Au cours des dernières étapes de ce processus, le gouvernement s'est penché sur la possibilité de transférer la taxe au niveau des grossistes. Cependant, tout au long du processus, les assujettis canadiens ont exprimé de sérieuses inquiétudes sur les propositions de faire passer la taxe à un autre stade que celui du fabricant.

Nous considérons que, en établissant notre Comité, le gouvernement a fait un effort pour comprendre les critiques adressées à sa proposition de faire passer la taxe au niveau du gros, ainsi que pour élaborer des solutions de rechange valables à cette proposition.

Les présentations que nous avons reçues de divers groupes de contribuables et les entretiens que nous avons eus avec eux, ainsi que nos propres délibérations, nous ont menés à estimer qu'il n'y a guère lieu de faire passer la taxe fédérale de vente du niveau des fabricants au stade auquel les détaillants s'approvisionnent. Cependant, ils ont également conduits à estimer que les modifications que nous avons proposé d'apporter à la taxe sur les fabricants ne peuvent déboucher que sur une solution limitée, puisque nos propositions n'assurent pas une assiette fiscale commune dans le cas des articles importés et fabriqués au Canada dans toutes les situations, que des valeurs fictives doivent continuer d'être utilisées afin d'assurer un régime fiscal équitable aux marchandises fabriquées au pays qui sont distribuées par différents canaux et que, dans une large mesure, les problèmes posés par les marques particulières et la fabrication marginale subsisteront.

Notre avis mûrement réfléchi est que le gouvernement canadien devrait entreprendre immédiatement une étude approfondie, en collaboration avec les provinces, de la possibilité de faire passer la taxe, dès que possible, au niveau de la consommation au Canada.

Nous essayons dans la suite de ce chapitre d'élaborer un cadre dans lequel cette étude pourrait se dérouler.

2. Nécessité d'une taxe sur les ventes

Au cours de ses délibérations, notre Comité a eu l'occasion de se pencher sur le rôle que joue la taxe de vente dans les recettes publiques. Une taxe à la consommation a un rôle important et valable à jouer dans le régime fiscal fédéral; elle constitue une source stable de recettes, ainsi qu'un moyen efficace d'influer sur la consommation et l'utilisation des ressources.

Certains observateurs ont préconisé que le gouvernement fédéral abandonne le champ de la taxation des ventes au profit des provinces, vraisemblablement en contrepartie

d'un accroissement de sa part du champ de l'impôt personnel. Cette proposition néglige le fait que les provinces préfèrent peut-être leur part actuelle des impôts directs à une exploitation exclusive des taxes à la consommation. Elle ne tient pas compte non plus du fait que le gouvernement fédéral profite d'une structure fiscale qui taxe la consommation aussi bien que le revenu.

3. Critères d'évaluation d'une taxe de vente

Toute taxe de vente doit satisfaire à un certain nombre de critères si l'on veut qu'elle soit jugée équitable par les assujettis. Voici les critères que nous avons pu définir:

a) Équité

Pour une taxe de vente théoriquement pure, l'équité signifie que chaque contribuable doit verser une proportion identique de son revenu discrétionnaire sous forme de taxe de vente.

Toutes les formes de taxe de vente, qu'elles frappent les fabricants, les grossistes ou les détaillants, sont criticables sur le plan de l'équité. Elles sont par nature régressives, en ce sens que les personnes à faible revenu versent en taxe de vente une proportion plus élevée de leur revenu disponible que les contribuables à revenu supérieur. Face à ce problème de régressivité, les gouvernements ont choisi d'accorder des exemptions sur une vaste gamme d'articles.

On peut aussi critiquer les taxes de vente qui ne s'appliquent pas aux services comme aux biens. Dans une société complexe telle que celle du Canada, le consommateur peut acheter toute une série de services ainsi qu'un large éventail de biens. Il ne devrait donc pas être en mesure d'éviter ou de modifier le fardeau de la taxe en choisissant de consommer des services plutôt que des biens. Cependant, les inégalités et les complexités administratives qu'entraînerait la taxation de tous les services risqueraient de la rendre impopulaire.

Au Canada, ce problème de régressivité de même que d'autres considérations de politique fiscale ont conduit à imposer l'actuelle taxe touchant les ventes des fabricants sur une gamme relativement limitée d'articles. Si l'on voulait que la taxe continue de rapporter des recettes appréciables et soit prélevée à des taux qui demeurent acceptables pour le public, il pourrait être nécessaire d'élargir son champ d'application, même si l'on risquait, ce faisant, d'accroître sa régressivité. Le gouvernement devra s'attaquer au problème de la régressivité par les autres moyens dont il dispose en matière de recettes ou de dépenses.

Malgré ces critiques des taxes à la consommation, notre Comité conclut que la structure des recettes publiques bénéficie d'une taxe de vente de large application frappant les biens et certains services. Par exemple, le professeur Sijbren Cnossen, dans un document récent, a déclaré qu'il semblait tout à fait justifié d'élargir le plus possible l'asssiette d'une taxe à la consommation, un régime préférentiel faussant les choix du consommateur ainsi que du producteur[15]. A cet égard, la meilleure façon de répondre à l'impératif d'équité consisterait à imposer cette taxe au niveau auquel les biens et les services sont acquis par le consommateur.

---

[15] «*Sales taxation in OECD member countries*», Sijbren Cnossen, Bureau international de documentation fiscale, Bulletin d'avril 1983.

b) Neutralité

L'un des principaux soucis du gouvernement, qui l'ont poussé à proposer un déplacement de la taxe au niveau des grossistes, était le manque de neutralité d'une taxe de vente sur les fabricants. Une taxe est neutre, dans un sens, quand elle représente une proportion constante du prix de vente au consommateur de tous les articles taxables. Notre étude a révélé qu'il n'y avait pas toujours neutralité, à l'heure actuelle, entre les produits fabriqués au Canada et les articles importés. L'avantage fiscal des automobiles japonaises par rapport aux véhicules fabriqués au pays est un exemple de ce manque de neutralité. De même, il ne manque pas de preuves pour montrer que la neutralité n'est pas réalisée lorsque des produits fabriqués au Canada sont taxés à des paliers différents du circuit de production-distribution. Par exemple, nombre de fabricants canadiens doivent payer la taxe de vente sur leurs prix effectifs de vente tant aux grossistes qu'aux détaillants—même si le prix facturé aux grossistes est inférieur—parce qu'ils ne répondent pas aux conditions fixées dans le Mémorandum ET-202.

La neutralité exige aussi qu'on réduise au minimum les possibilités, pour les assujettis, de s'organiser de manière à diminuer le fardeau de la taxe. Ces possibilités de planification fiscale sont exploitées à l'heure actuelle quand certaines fonctions telles que la publicité, la garantie, l'entreposage et le service après-vente sont déplacées en aval du point d'imposition de la taxe.

Les assujettis n'ont jamais cessé de critiquer le déplacement proposé de la taxe au niveau des grossistes, parce que cette mesure n'apporterait pas une neutralité suffisante et ce, pour les raisons suivantes:

(i) les marges au détail peuvent varier sensiblement tant pour

- des produits similaires que pour
- des articles concurrents dans le choix du consommateur;

(ii) des articles concurrents peuvent être vendus soit directement au consommateur, soit par l'intermédiaire de détaillants; et

(iii) des articles peuvent être importés directement soit par des détaillants, soit par des consommateurs.

Si l'on désire obtenir une neutralité suffisante, la seule solution est d'imposer une taxe au niveau auquel les articles sont vendus au consommateur final.

c) Administration

L'administration d'une taxe de vente n'est jamais chose facile dans une société complexe. Voici quelques-unes des raisons expliquant cette complexité:

(i) le nombre de titulaires de licence;

(ii) l'identification des assujettis;

(iii) la définition de la valeur taxable;

(iv) la définition des biens et services exonérés;

(v) la distinction des biens et des services; et

(vi) les possibilités d'échapper à la taxe.

Si le seul objectif était de réduire au minimum le nombre de titulaires de licences, on choisirait évidemment une taxe sur les fabricants. Nous estimons que le passage de la taxe au niveau des grossistes obligerait à délivrer environ 20,000 licences de plus. En faisant passer la taxe au niveau du détail, sous forme d'une taxe à palier unique ou de taxe à la valeur ajoutée, on pourrait être obligé d'accorder peut-être 300,000 licences de plus, généralement à des assujettis déjà munis d'une licence provinciale. Par conséquent, plus la taxe se rapproche du consommateur, plus son administration est lourde, du moins sous l'angle du nombre des titulaires de licences. Cet alourdissement du fardeau administratif doit être mis en regard des améliorations obtenues sur le plan de la neutralité.

La proposition de taxe au niveau des grossistes a suscité de vigoureuses critiques au sujet des difficultés que poserait la détermination des personnes devant obtenir une licence. La nécessité d'établir des règles spéciales dans le cas des grossistes-détaillants et le régime des entrepreneurs sont deux exemples de ces difficultés.

La nécessité de conserver des valeurs fictives pour les cessions comportant un lien de dépendance et les ventes aux consommateurs est un autre défaut d'une taxe au niveau des grossistes. Dans le système proposé de taxe de gros, le nombre des valeurs fictives serait susceptible d'augmenter, mais leur champ d'application pourrait être plus étroit qu'avec l'actuelle taxe sur les fabricants.

Une taxe au niveau du consommateur ne devrait pas être plus complexe que le système actuel ou qu'une taxe au niveau des grossistes en ce qui concerne l'identification des assujettis, la définition du prix de vente et les exemptions. En fait, l'élargissement de l'assiette de la taxe à un plus grand nombre de biens et de services atténuerait cette complexité, tout en réglant certains des problèmes posés par la distinction des biens et des services et l'éducation des percepteurs de la taxe.

Si la taxe passait au niveau auquel les consommateurs achètent des biens et des services, le nombre des vendeurs responsables du paiement de la taxe augmenterait considérablement. On prétend souvent que, certains de ces vendeurs ne s'embarrassant pas de la taxe, on pourrait observer une plus grande «déperdition fiscale». Les articles importés directement par le consommateur pourraient aussi échapper à la taxe. Notre seule réponse à ces arguments est que neuf des dix provinces imposent une taxe à ce niveau et semblent avoir trouvé ce palier d'application acceptable.

4. Quelques problèmes pratiques posés par une taxe de vente

a) Articles de marque particulière

Tout au long du processus de réforme de la taxe, certains ont exprimé la crainte que les produits de marque particulière soient avantagés fiscalement par rapport aux marques nationales de fabricants canadiens. Bien que l'existence de ce prétendu avantage fiscal ait fait l'objet de débats animés, le déplacement de la taxe au stade où les détaillants s'approvisionnent n'apporterait qu'une amélioration partielle. La proposition de taxe au niveau des grossistes éliminerait l'avantage fiscal des marques particulières des grossistes, mais non des détaillants.

Une taxe imposée au niveau du consommateur est la seule solution réaliste au problème des marques particulières.

b) Frais de transport

La proposition du gouvernement d'exclure de l'assiette de la taxe tous les frais de transport intérieur au Canada a été bien accueillie par les assujettis. Cependant, nos études ont révélé que l'exclusion du transport intérieur, combinée à la taxation du transport jusqu'à la frontière canadienne, serait difficile, sinon impossible du point de vue administratif et entraînerait de nombreuses anomalies, en particulier dans le cas du transport aérien et maritime.

Par conséquent, notre Comité recommande que, si l'on maintient la taxe au niveau du fabricant, le transport à partir des installations de celui-ci continue de pouvoir être déduit ou exclu, comme dans le système actuel. Nous sommes également d'avis que les difficultés administratives entraînées par l'inclusion du transport jusqu'à la frontière dans l'assiette de la taxe, pour les produits importés, dépassent les avantages apportés par cette mesure.

Si la taxe passait au niveau du consommateur, le Comité est d'avis que tous les frais de transport devraient être inclus dans le prix d'achat des biens et des services taxables. Si le gouvernement désirait fournir des allégements aux résidents des régions éloignées, le meilleur moyen à cette fin serait un crédit d'impôt, dans la déclaration de revenu du consommateur.

c) Entrepreneurs

Le Comité convient que, quelle que soit la réforme tentée, on doit tenir compte du cas de l'industrie du bâtiment de manière à:

(i) assurer que les éléments de construction préfabriquée soient taxés à un niveau équivalent à celui des éléments identiques construits sur place; et

(ii) réduire au minimum les difficultés de remboursement de la taxe pour les entrepreneurs participant à des projets exemptés.

5. Possibilités d'orientation nouvelle

Nos délibérations nous ont menés à conclure que ni une taxe améliorée au niveau des fabricants, ni la taxe proposée au niveau des grossistes, ne sont de bonnes solutions à long terme pour la taxation des ventes au Canada. Cela nous a conduits à envisager d'autres possibilités. Les options viables qui s'offrent au gouvernement du Canada semblent se limiter à une taxe fédérale-provinciale sur les ventes au détail, à une taxe fédérale sur les ventes au détail et à une taxe fédérale à la valeur ajoutée.

a) Taxe fédérale-provinciale sur les ventes au détail

Une taxe de ce genre serait administrée conjointement au niveau du détail par le gouvernement fédéral et les diverses provinces. Pour être la plus efficace possible, cette taxe devrait avoir la même assiette dans tout le Canada. Son produit serait partagé entre chaque province et le gouvernement fédéral d'après leurs taux respectifs de taxation. Une solution de rechange moins attrayante consisterait à avoir des assiettes différentes pour les taxes fédérale et provinciales. Cela signifierait que certains biens ou services subiraient les deux taxes, d'autres aucune et d'autres encore la taxe fédérale ou la taxe provinciale seulement.

Bien que l'imposition d'une telle taxe soit certainement possible, notre Comité est d'avis qu'elle serait difficile à réaliser rapidement. Par exemple, l'Alberta ne taxe pas les ventes au détail actuellement. De plus, l'assiette et le taux de la taxe varient considérablement d'une province à l'autre. Si le gouvernement fédéral voulait s'entendre avec les provinces sur une assiette et un taux communs, les délibérations seraient probablement assez longues.

Cela ne veut pas dire que cette option soit exclue à priori. En fait, il pourrait être utile de sonder la possibilité d'imposer une taxe de ce genre dans le cadre des relations fiscales fédérales-provinciales. Cependant, les taux auxquels la taxe devrait être imposée, ainsi que la souplesse fiscale moins grande dont disposeraient alors les deux parties, nous incitent à croire que le processus ne pourrait peut-être pas connaître une issue satisfaisante dans les délais raisonnables.

b) Taxe fédérale unilatérale sur les ventes au détail

Le gouvernement fédéral pourrait prélever sa propre taxe de vente au détail, comme le font neuf des dix provinces. Il devrait pour cela avoir une administration distincte pour traiter avec les vendeurs, lesquels devraient obtenir une licence pour percevoir la taxe. Ces vendeurs devraient calculer la taxe fédérale de vente à un taux différent de celui établi par les diverses autorités provinciales — et ce, sur des biens et services qui pourraient être taxés différemment par le gouvernement fédéral et les provinces.

Il pourrait cependant être possible d'atténuer certains de ces problèmes en imposant une taxe indirecte aux détaillants sur une vaste gamme de biens et certains services.

c) Taxe fédérale à la valeur ajoutée (TVA)

Le gouvernement fédéral pourrait essayer d'appliquer aux prix à la consommation une taxe qui serait perçue par un mécanisme de valeur ajoutée. Cette taxe pourrait être un prélèvement indirect frappant tout un éventail de biens ainsi que certains services; elle serait perçue auprès de ceux qui fournissent ces biens et services taxables à tous les paliers du circuit de production-distribution.

Un système de ce genre est employé par presque tous les pays membres de la Communauté économique européenne (CEE) et d'autres pays tels que la Norvège et la Suède. Ces pays sont passés d'une autre forme de taxe à la consommation à la TVA à une date relativement récente et avec un minimum de perturbations.

Le Royaume-Uni a instauré une TVA en avril 1973. Son importance dans les recettes fiscales a augmenté, la politique du gouvernement actuel étant de transférer le fardeau fiscal des impôts directs aux impôts indirects. Au Royaume-Uni, la TVA doit être facturée par presque toutes les entreprises sur leurs ventes, mais le coût de la taxe retombe sur le consommateur. Un entrepreneur qui paie la TVA sur ses dépenses peut normalement la récupérer. La taxe s'applique aux ventes faites au Royaume-Uni. Son taux normal est de 15 %.

Une transaction entre particuliers (par exemple la vente d'une voiture d'occasion) échappe à la taxe, mais toute vente faite dans le cadre d'une entreprise y serait assujettie. Pour que la taxe soit supportée par le consommateur final, elle est facturée et prélevée à chaque palier du circuit de production et de distribution. Ainsi, la TVA touche l'homme d'affaires de deux façons. D'abord, il doit facturer la TVA

sur ses ventes taxables de biens et de services; c'est sa «taxe à la vente». Ensuite, il achète certains biens et services pour son entreprise, sur lesquels il peut payer la TVA (par exemple sur les matières premières et les composantes, les immobilisations et certains services). On parle alors de «taxe à l'achat».

Le négociant enregistré doit rendre compte aux autorités fiscales de la taxe à la vente qu'il facture à ses clients, mais il peut récupérer sa taxe à l'achat soit en la déduisant de la taxe à la vente à verser au fisc, soit en se la faisant rembourser par ce dernier. Ainsi, toutes les taxes à la vente sont récupérées par les entreprises et supportées en fin de compte par le consommateur.

La TVA peut être régressive. Pour y remédier, on exonère certaines fournitures essentielles. On y parvient en établissant un taux nul pour le produit considéré ou en l'exonérant complètement de la TVA. Les deux méthodes ont pour résultat de ramener la TVA à zéro, mais elles sont de nature différente. L'établissement d'un taux nul signifie que le produit considéré est taxable, mais à un taux de 0 %. Toute TVA payée à l'achat peut donc être récupérée, mais uniquement par remboursement direct, puisqu'il n'y a par définition aucune taxe à la vente dont on puisse la déduire.

L'exonération signifie que le produit considéré n'est pas taxable, de sorte qu'une personne qui fait uniquement des ventes exonérées ne peut s'inscrire ni récupérer la TVA payée éventuellement à l'achat.

L'entrepreneur peut répercuter la totalité ou une partie de ses frais de TVA sur le consommateur si le marché le permet. Par conséquent, la taxe est finalement supportée par le consommateur.

L'imposition d'une taxe de ce genre obligerait à délivrer une licence à de nombreux assujettis, mais elle présenterait les avantages:

(i) de la neutralité;

(ii) d'un allégement fiscal au titre des ressources utilisées par les producteurs;

(iii) d'une réduction de la teneur en taxe des exportations; et

(iv) d'une amélioration des recettes publiques.

Si le Canada voulait imposer une TVA, il obtiendrait une neutralité élevée, puisque la taxe serait calculée, en fin de compte, en fonction du prix de vente au consommateur. On obtiendrait donc un rapport constant entre la taxe et le prix de vente final pour tous les biens et services taxables. De même, les hommes d'affaires ne seraient guère incités à s'organiser de manière à transférer le fardeau de la taxe puisqu'elle frapperait le consommateur.

Il s'agirait d'une TVA assise sur la consommation, chaque entreprise devant facturer la taxe sur toutes ses ventes taxables et pouvant déduire toute taxe payée sur les éléments utilisés dans sa production, peu importe leur nature (par exemple, matières premières, composantes, immobilisations ou services taxables). Cela assurerait aux producteurs, à l'égard des ressources qu'ils utilisent, un allégement bien supérieur à celui offert par le système actuel de taxe au niveau des fabricants, par la taxe proposée au niveau des grossistes ou par les taxes sur les ventes au détail en vigueur au Canada. Un système de TVA permettrait aussi d'offrir des allégements

à l'exportation, en ce qui concerne tant la taxe à la vente que la taxe à l'achat. Cela réduirait la teneur en taxe des produits exportés davantage que ne le permet normalement un système de taxation des fabricants, des grossistes ou des détaillants.

Un système de valeur ajoutée imposerait une taxe, avec une déduction compensatoire de la taxe à l'achat, sur les ventes faites à chaque palier du circuit de production et de distribution. Ce système apporterait donc à l'État des recettes beaucoup plus régulières qu'une taxe imposée à un palier unique.

Un système de TVA présenterait aussi moins de risques d'évasion fiscale. Étant donné que la taxe serait perçue par étapes, même si l'assujetti ne remettait pas la taxe facturée à un client, il n'obtiendra aucune déduction de sa taxe à l'achat.

Avant d'imposer une taxe de ce genre, le gouvernement doit évidemment considérer si ses avantages appréciables sur le plan de l'équité et de la neutralité compensent sa complexité plus grande au niveau administratif.

Les provinces n'ont actuellement pas le pouvoir constitutionnel de prélever des taxes indirectes sur les ventes; une solution à long terme pourrait consister en une modification constitutionnelle qui leur permettrait de le faire, avant que ne soit instaurée une TVA fédérale-provinciale administrée conjointement. Un mécanisme de ce genre serait peut-être très intéressant pour les provinces, puisqu'il diminuerait les «fuites» sur les ventes au détail entre provinces et les importations directes des consommateurs, réduirait les frais d'administration et stimulerait les exportations en diminuant leur teneur en taxe.

Si l'imposition d'une TVA à paliers multiples entraînait une certaine distorsion dans la répartition des recettes fiscales entre les provinces, on pourrait y remédier par le biais du système fédéral-provincial de péréquation fiscale.

RECOMMANDATIONS

a) Que le gouvernement étudie immédiatement la possibilité d'imposer la taxe fédérale de vente au niveau auquel les biens et services taxables sont fournis au consommateur final, en associant les provinces à ce processus dès le début.

b) Qu'une attention particulière soit accordée à l'instauration d'une taxe fédérale à la valeur ajoutée au niveau auquel les biens et certains services taxables sont vendus au consommateur final et que les provinces soient invitées à participer à l'administration d'une telle taxe.

Appendice:

Rapport minoritaire de Normand Guérin, membre du comité

Résumé

Je partage l'opinion de la majorité du comité à l'effet de ne pas recommander la mise en application immédiate du projet visant à faire passer le niveau d'imposition de la taxe fédérale vers celui du gros, mais de recommander plutôt que des améliorations soient faites à la taxe au niveau du fabricant pour corriger les principales lacunes qu'on lui reproche.

Avec regret toutefois, je suis incapable de partager l'opinion de la majorité de mes collègues du comité concernant la façon d'améliorer la structure de la taxe au niveau du fabricant. Je ne crois pas que la recommandation faite par la majorité du comité corrigera effectivement le traitement défavorable des produits fabriqués au Canada par rapport aux marchandises importées et je ne partage pas son opinion à l'effet que l'écart fiscal en faveur des produits de marques particulières ne puisse pas être corrigé, ou ne nécessite pas de l'être, à l'intérieur de la structure actuelle.

À mon avis, ces deux lacunes peuvent être corrigées d'une façon adéquate par une solution différente. En bref, la solution que je recommanderai dans les pages qui suivent sera de faire en sorte que soient considérées comme fabricants toutes les personnes qui ont un droit leur donnant l'exclusivité des marques des produits qu'elles vendent, ce qui les obligerait à payer la taxe sur le prix de vente de ces produits.

Je suis en désaccord également avec les recommandations du rapport concernant les valeurs fictives, la fabrication marginale et les mauvaises créances. Dans chaque cas, je fais une recommandation différente.

Finalement, je ne partage pas l'opinion de la majorité qui recommande le rejet de tout système de taxe au niveau du gros comme solution à long terme et qui préconise plutôt une taxe au niveau du détail. Pour ma part, je recommanderai, si éventuellement il s'avère impossible de faire les corrections voulues à l'intérieur de la structure actuelle, l'adoption d'une taxe au niveau du gros, après lui avoir apporté les améliorations qui s'imposent.

Mon rapport est présenté dans l'ordre suivant:

I Recommandation pour une forme améliorée de taxe au niveau du fabricant

II Les défauts du plan proposé par la majorité pour corriger l'avantage fiscal dont jouissent les marchandises importées

III Une meilleure solution aux problèmes des marchandises importées et des marchandises de marques exclusives

IV Les valeurs fictives

V La fabrication marginale

VI Les mauvaises créances

VII La taxe au niveau du détail

VIII La taxe au niveau du gros comme solution à long terme

I Recommandation pour une forme améliorée de taxe au niveau du fabricant

Après avoir pesé le pour et le contre du projet visant à changer le niveau d'imposition de la taxe de vente fédérale vers celui du gros, je suis d'accord avec la majorité du comité pour ne pas recommander la mise en application immédiate du projet.

À mon avis, un tel changement n'est pas justifié car je crois que les lacunes les plus sérieuses du régime de la taxe actuelle peuvent être corrigées par des amendements appropriés à la loi. De plus, avant de faire un tel changement, il faudrait, à mon avis, que des études plus approfondies que celles qui ont été faites jusqu'à présent soient entreprises pour en déterminer les conséquences pour les nombreuses entreprises qui existent au pays et corriger le projet de ses défauts.

Je crois toutefois qu'un régime de taxe au stade du gros peut être suffisamment amélioré pour devenir éventuellement une forme efficace de taxation pour le Canada. Ceci sera discuté dans la dernière partie de mon rapport.

Les deux principales lacunes du régime actuel que le comité a été chargé de solutionner sont: premièrement, la disparité du fardeau fiscal existant entre les produits canadiens et les produits importés et, deuxièmement, la disparité du fardeau fiscal entre les produits canadiens vendus à différents niveaux d'imposition.

De ces deux lacunes, la première est évidemment la plus sérieuse puisqu'elle affaiblit la position concurrentielle des fabricants canadiens. La situation du chômage étant ce qu'elle est au Canada actuellement, il est urgent d'y apporter un correctif.

La principale recommandation faite par la majorité du comité vise à solutionner le problème des importations mais, à mon avis, cette recommandation, tel que je l'expliquerai, n'apportera pas une réponse satisfaisante au problème alors qu'une autre solution le ferait.

Pour ce qui est de la disparité du fardeau entre les produits canadiens vendus à différents stades de commercialisation, il faut faire une distinction selon qu'il s'agit de produits qui sont en concurrence ou non.

La disparité qui existe entre les produits qui ne sont pas en concurrence, telle que celle que l'on retrouve en comparant le fardeau fiscal des automobiles et celui des accessoires électriques, produits mis en marché de façon différente, ne peut être effectivement corrigée qu'en déplaçant le niveau d'imposition à celui du détail, comme le souligne le rapport du comité. Heureusement toutefois, ceci n'est pas le genre de disparité qui est le plus nuisible. Avec un taux de taxe modéré comme celui qui existe actuellement, il est très peu probable que cet écart puisse vraiment influencer la décision du consommateur dans son choix de produits.

La disparité est plus grave lorsqu'elle survient entre des produits analogues car alors elle peut favoriser un fabricant aux dépens d'un autre. Ce genre de disparité a été corrigé en bonne partie par Revenu Canada qui permet aux fabricants, dans certaines circonstances, de calculer la taxe à partir du prix de vente aux grossistes lorsque des ventes

sont faites à des détaillants ou à des consommateurs. Pareillement, lorsque des ventes sont faites à des détaillants et à des usagers, la taxe peut être calculée sur les ventes aux usagers à partir du prix de vente aux détaillants. Plusieurs situations subsistent toutefois où le manque d'uniformité du fardeau fiscal cause un tort sérieux à certains fabricants.

La situation la plus flagrante est celle du distributeur national qui fait lui-même la mise en marché d'un produit. Les coûts de publicité, de distribution, de garantie, etc. encourus par cette personne ne sont pas compris dans la valeur taxable alors que les frais analogues engagés par un fabricant qui fait lui-même sa mise en marché le sont.

Bien souvent, le distributeur est une personne qui est perçue par le public comme un fabricant mais qui a confié à d'autres ses activités de fabrication, ou qui achète chez d'autres fabricants des marchandises semblables à celles qu'il produit lui-même, ou encore qui échange des biens avec d'autres fabricants. Presque toujours, il s'agit de produits dont la marque est exclusive au distributeur car autrement, il ne serait pas rentable pour lui d'engager d'importants frais de mise en marché.

La majorité du comité est venue à la conclusion qu'une seule solution existe au problème des marques exclusives et c'est l'imposition de la taxe au niveau du détail. Je ne suis pas d'accord avec cette conclusion. Comme je l'expliquerai, je crois qu'une solution existe pour mettre fin immédiatement au préjudice que subissent certains fabricants. Cette solution ferait aussi échec aux stratagèmes qui permettent d'éviter la taxe et mettrait ainsi un terme à l'érosion de la base d'imposition.

Avant d'élaborer sur cette autre solution, j'expliquerai ce qui, à mon sens, constitue les principaux défauts du plan recommandé par la majorité du comité. Plusieurs des points que je soulèverai sont mentionnés dans le rapport du comité mais, à mon avis, on ne leur a pas apporté une réponse satisfaisante.

II Défauts du plan proposé par la majorité pour corriger l'avantage fiscal dont jouissent les marchandises importées

La majorité du comité recommande que les lacunes du régime actuel, en ce qui a trait aux produits importés, soient corrigées en faisant en sorte que les importateurs soient réputés fabricants s'ils sont situés à un palier de commercialisation précédant celui auquel sont vendues des marchandises canadiennes semblables. Ainsi, ces importateurs devraient payer la taxe sur le prix de vente de leurs produits. Pour ce faire, le comité recommande une procédure en deux étapes. Premièrement, une plainte devra être faite à Revenu Canada par un fabricant canadien de marchandises analogues, ou bien Revenu Canada devra lui-même démarrer le processus d'enquête. Après la publication d'un avis aux parties intéressées, Revenu Canada entendra les parties de façon officieuse. Ensuite, une recommandation sera faite par le ministre du Revenu au gouverneur en conseil qui décidera si les importateurs de la catégorie de biens en question, qui sont situés à un stade de commercialisation déterminé, seront réputés fabricants. La deuxième étape sera une audience devant la Commission du tarif si une des parties intéressées s'objecte à la recommandation du ministre. La Commission du tarif fera alors sa recommandation au gouverneur en conseil qui pourra encore une fois l'accepter ou la rejeter.

À mon avis, cette recommandation ne corrigera pas adéquatement l'écart fiscal en faveur des produits importés parce qu'elle comporte les défauts suivants:

1. Lourdeur du processus

Les fabricants canadiens qui subissent une discrimination par rapport aux importations seront souvent en conflit d'intérêt pour porter plainte.

Cela se produira lorsque les fabricants importent eux-mêmes des marchandises semblables à celles qu'ils fabriquent, ou lorsque l'importateur est un de leurs principaux clients. Il est vrai que le plan prévoit la possibilité que le fisc puisse mettre en marche le processus d'enquête, mais il lui sera difficile de découvrir l'existence des situations discriminatoires et d'obtenir les preuves nécessaires s'il n'a pas la participation de plein gré des fabricants.

Le processus exigera de longs délais pour accumuler les preuves de discrimination et en arriver à une décision finale. Entre temps, le tort fait aux fabricants canadiens persistera.

Les frais que devront encourir les fabricants pour savoir s'il y a lieu de porter plainte, faire la preuve de l'existence de la discrimination et refaire cette preuve périodiquement, seront prohibitifs pour les petits fabricants ou pour quiconque produit un certain genre de marchandises en quantité limitée.

Les coûts que devra assumer le gouvernement pour faire les enquêtes suite aux plaintes, y compris les nombreuses plaintes sans fondement qui pourraient être faites, pour accorder des audiences aux parties intéressées et finalement pour mettre la décision en force seront hors de proportion avec les bénéfices qui en découleront.

Les enquêtes de marché qui devront être faites pour de nombreux produits seront très ennuyeuses pour les grands grossistes et les grands détaillants chez qui ces enquêtes seront concentrées.

Les fabricants seront toujours dans l'incertitude jusqu'au moment de la décision finale puisque celle-ci relèvera en fin de compte du niveau politique.

2. Multiplicité de produits

Comme il y a une myriade de produits sur le marché, auxquels s'ajoutent quotidiennement de nombreux nouveaux produits, et comme il existe plusieurs variantes de produits semblables dues à des facteurs comme leur durabilité, leur conception, leur capacité, etc., une enquête pour chaque produit deviendra une tâche insurmontable. Il ne sera pas possible non plus de limiter les enquêtes à des catégories générales de produits car cela se traduirait par un fardeau fiscal exagéré dans certains cas et insuffisant dans d'autres.

3. Maintien de la disparité en faveur de plusieurs marchandises importées

Le plan ne corrigera pas l'écart fiscal en faveur des importations de catégories de marchandises non produites au Canada. Le prix de vente de ces marchandises est souvent très supérieur à leur valeur à l'acquitté en raison de programmes élaborés de commercialisation. Des exemples où le prix de vente était quatre fois la valeur à l'acquitté ont même été portés à l'attention de notre comité. Comme ces importateurs sollicitent les mêmes dollars des consommateurs que les fabricants canadiens, les produits qu'ils importent continueront de bénéficier d'un traitement de faveur en demeurant taxables sur la valeur à l'acquitté.

Le plan n'éliminera pas l'écart fiscal en faveur des marchandises importées là où l'importateur est au même palier que les acheteurs de marchandises canadiennes mais assume des activités de commercialisation comparables à celles des fabricants canadiens. Ce problème sera particulièrement aigu dans le cas de certaines catégories de marchandises, telles que les produits connexes au domaine de l'alimentation, où les fabricants canadiens vendent à des entreprises qui revendent à des grossistes avec une marge de profit restreinte. Les importateurs de ces catégories de marchandises pourront agir comme distributeurs nationaux et vendre à des grossistes et à des détaillants tout en continuant de payer la taxe sur la valeur à l'acquitté.

4. Effets préjudiciables aux activités de fabrication au Canada

Le plan proposé n'encouragera pas les importateurs à implanter des usines au Canada et les incitera même à fermer celles qui existent déjà car, de cette façon, ils pourront continuer à payer la taxe sur la valeur à l'acquitté. Un tel résultat, pour une mesure qui vise à protéger l'industrie canadienne, est pour le moins paradoxal.

5. Injustice envers certains importateurs

En vertu du plan proposé, tous les importateurs situés à un stade de commercialisation précédant celui des acheteurs de produits canadiens semblables seront imposés sur leur prix de vente même s'ils ne bénéficient pas d'un meilleur prix que les importateurs situés au stade suivant. Dans le cas où les grossistes importateurs seront réputés fabricants, les petites entreprises qui payent probablement un prix plus élevé pour leurs biens que les grands détaillants seront ainsi taxables sur leur prix de vente alors que les grands détaillants continueront de payer la taxe sur la valeur à l'acquitté.

Cette situation créera en outre une injustice aux contribuables ayant des structures corporatives différentes de celles de leurs concurrents. Par exemple, les compagnies qui vendent à des consommateurs par l'entremise de magasins affiliés seront désavantagées par rapport aux détaillants qui exploitent une chaîne de magasins corporatifs. Les premiers seront taxables sur leur prix de vente lorsque la prescription sera au niveau du gros alors que les derniers seront taxables sur leur prix coûtant même si les deux payent le même prix.

6. Possibilité d'éviter la taxe

Il sera possible pour les importateurs d'éviter l'imposition en devenant des mandataires de leurs clients. Ainsi, l'importation serait faite au nom du client lequel serait à l'abri de l'imposition puisqu'il est à un palier suivant.

Il sera aussi possible à un importateur de faire perdre à la loi une bonne partie de l'effet désiré en insérant entre lui et l'exportateur un intermédiaire qui ferait un faible profit. (Je ne crois pas que la majorité du comité ait raison de penser que les probabilités de retrouver cette situation soient faibles).

Les importateurs qui vendent à des clients situés à différents stades de commercialisation pourront minimiser l'impact de la loi en formant des entités corporatives distinctes pour importer et revendre aux clients situés à des paliers plus éloignés dans la chaîne de distribution des produits. Par exemple, un importateur qui vend à des grossistes et à des détaillants et qui est réputé fabricant à cause de ses ventes

aux grossistes pourra former une compagnie distincte pour importer et vendre aux détaillants, et cette compagnie continuera de payer la taxe sur la valeur à l'acquitté.

7. Bouleversement des pratiques de commerce

Avec le plan proposé, les fabricants auront avantage à contourner le stade du gros afin que les grossistes-importateurs deviennent fabricants réputés. Par contre, lorsque les fabricants canadiens vendent à des grossistes, les importateurs auront eux aussi avantage à contourner le niveau du gros car en vendant directement aux détaillants, ils éviteront l'imposition additionnelle. Le même phénomène se reproduira à tous les stades qui précèdent celui du gros. Les grossistes et les intermédiaires situés à des paliers précédents verront donc leur existence mise en danger de ces deux façons.

8. Complexité de la méthode de majoration

Pour résoudre le problème d'identification des stocks qui surgira lorsque des entreprises vendent des produits pour lesquels elles sont réputées fabricants et d'autres produits pour lesquels elles ne le sont pas, le plan proposé prévoit que tous les fabricants réputés aient la faculté de choisir de payer la taxe à l'importation sur la valeur à l'acquitté, majorée d'un certain pourcentage établi lors de l'enquête. À mon avis, cette recommandation ne tient pas suffisamment compte de la difficulté de déterminer un taux de majoration approprié. De plus, cela occasionnerait un travail additionnel aux importateurs qui auront à choisir entre les deux méthodes.

9. L'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT)

Même si une personne qui fait autorité en la matière a émis l'avis que le plan proposé par la majorité ne contrevient pas aux engagements du Canada en vertu de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce, il me semble désirable de vérifier que tous les aspects de la question ont bient été considérés. Deux points en particulier m'apparaissent problématiques. Le premier est le fait qu'on amenderait la loi spécifiquement pour imposer une taxe additionnelle aux importateurs situés à un palier précédant celui des acheteurs de produits canadiens, sans ajouter une disposition correspondante pour augmenter la taxe sur les marchandises canadiennes dans les situations inverses. Le deuxième est le fait que l'on permettra aux fabricants canadiens, tel que je le mentionne plus loin, de payer la taxe sur le prix de vente le plus bas sans accorder un traitement semblable à toutes les marchandises importées.

III Une meilleure solution aux problèmes des marchandises importées et des marchandises de marques exclusives

La disparité du fardeau fiscal à l'égard des marchandises importées provient, tel que mentionné précédemment, du fait que les importateurs peuvent entreprendre des activités de commercialisation normalement faites par les fabricants canadiens, telles que la publicité, la promotion, l'entreposage, la garantie, le service aux clients, etc. Ces importateurs peuvent exclure ces coûts de la valeur taxable alors que les fabricants canadiens doivent les inclure dans leur prix de vente taxable. Ce problème tire à conséquence toutefois uniquement lorsque les dépenses de mise en marché sont élevées et, à mon avis, cela se produit uniquement si l'importateur a l'exclusivité des marques de produits qu'il vend, sans quoi des frais de commercialisation élevés ne seraient pas justifiés.

Il est donc possible de résoudre le problème des importations en faisant une modification à la loi pour obliger les personnes qui ont l'exclusivité des marques de produits qu'elles vendent à payer la taxe sur leur prix de vente. Ces personnes seraient alors réputées fabricants. Ainsi, on éviterait les défauts du plan recommandé par la majorité du comité selon lequel une enquête doit être faite sur chaque produit. Du même coup, on corrigerait la disparité du fardeau fiscal entre les produits canadiens vendus à différents stades de commercialisation laquelle, comme je l'explique précédemment, survient elle aussi surtout lorsque le vendeur vend des produits portant ses marques exclusives.

Comme le rapport du comité l'indique, la majorité des membres a rejeté cette solution mais, à mon avis, les objections qu'ils ont soulevées peuvent être surmontées.

Recommandation

Afin de corriger la disparité du fardeau fiscal entre les marchandises canadiennes et importées, et la disparité entre les marchandises canadiennes vendues à différents stades de commercialisation, je recommande que la loi soit amendée de façon à désigner «réputée fabricant» toute personne qui a un droit lui donnant exclusivité sur les marques de commerce des produits qu'elle vend.

L'idée de cette recommandation n'est pas nouvelle. Elle fut suggérée déjà en 1956 par le Comité Carter, et elle fut reprise par la Commission royale d'enquête sur la fiscalité en 1966. Même si cette dernière recommandait un changement de niveau d'imposition, elle y voyait là une façon d'améliorer la taxe à la fabrication. La Commission suggérait toutefois de limiter l'application d'une telle mesure aux grossistes seulement.

Comme c'est le cas pour toute modification faite à la loi, une telle recommandation soulève certains problèmes qu'il faut résoudre.

1. Les exclusivités partielles ou sans droit

Il est à prévoir qu'il existera des situations où des personnes qui n'ont pas une exclusivité assurée par contrat, ou par un autre droit, seront en fait les seules personnes, ou presque, à vendre les produits d'une marque donnée et assumeront les mêmes fonctions de commercialisation que si elles avaient un droit d'exclusivité. Pour résoudre ce problème, la loi pourrait contenir une disposition visant à inclure dans cette catégorie de personnes qui sont réputées fabricants celles qui, sans avoir un droit d'exclusivité, sont en fait les seules personnes, ou presque les seules personnes, à vendre les produits d'une marque donnée. Pour éviter d'imposer les personnes qui n'ont pas d'aetivités importantes de commercialisation mais qui peuvent, peut-être sans le savoir, être les seules personnes au Canada à revendre les produits d'une marque donnée, cette disposition de la loi pourrait être rédigée de façon à limiter son application aux personnes qui entreprennent des activités de commercialisation de produits à travers le pays ou une grande région.

2. Les marques exclusives vendues avec la même marge de profit que les marques de fabricants

La principale objection qui a toujours été faite contre l'adoption d'un amendement à la loi visant les produits vendus sous marque privée vient des détaillants qui font valoir la similitude de la marge de profit réalisée sur les produits de marques exclusives et de marques de fabricants. Ceci est une objection valable et, pour y répon-

dre, la loi pourrait permettre à cette catégorie de fabricants d'exclure de leur prix de vente un pourcentage égal au pourcentage de profit réalisé à la vente, en quantité appréciable, de produits analogues pour lesquels ils n'ont pas l'exclusivité de la marque de commerce. Par exemple, si un produit de marque exclusive vendu $ 100 coûte $ 65, alors qu'un produit semblable de la marque du fabricant vendu aussi $ 100 coûte $ 70, la personne réputée fabricant n'aurait qu'à payer la taxe sur $ 5 seulement.

Une telle disposition, accompagnée du règlement qui accorde le droit de payer la taxe sur un prix déterminé aux grossistes, devrait apporter une solution satisfaisante à cette objection qui a toujours été la pierre d'achoppement de cette proposition.

Il est vrai que cette mesure exigerait des personnes visées une analyse complète de leurs activités pour déterminer leur marge de profit sur les différentes catégories de produits. Toutefois, comme les entreprises qui ont des marques exclusives sont généralement des entreprises d'envergure dont les systèmes comptables sont élaborés, ces données devraient être facilement disponibles sans frais administratifs substantiels.

3. Les stocks non taxés et les stocks acquittés

Afin de résoudre le problème d'identification des stocks qui surgirait lorsqu'une personne est réputée fabricant pour une partie seulement des marchandises qu'elle vend, une disposition pourrait être insérée dans la loi pour permettre à de telles personnes d'acquérir toute marchandise acquittée et de payer la taxe à la fin du mois ou à la fin de l'année, sur le profit réalisé à la vente des marchandises de marques exclusives.

4. L'exclusivité régionale

Comme l'indique le rapport du comité, il est possible que des personnes puissent tenter de contourner les dispositions concernant l'exclusivité des marques en fractionnant par régions leur réseau de distribution. Ceci n'est peut-être pas un problème aussi sérieux qu'on le pense au premier abord, parce qu'il est douteux que des personnes qui ont l'exclusivité d'une marque simplement pour une région entreprennent des activités de commercialisation élaborées causant une disparité fiscale. De toute façon, si on venait à établir que la loi est effectivement contournée par cette méthode, un amendement approprié pourrait être fait pour viser spécifiquement ce problème.

Avantages de cette solution

En comparant la solution proposée par la majorité du comité et celle que je recommande qui est fondée sur l'exclusivité des marques, on s'apercevra que la dernière possède les avantages suivants:

a) Elle résout le problème des importations là où la disparité est à son maximum, c'est-à-dire lorsque la marchandise fait l'objet de publicité et de mise en marché très poussées.

b) Elle fournit une règle prédéterminée au lieu d'exiger une enquête pour chaque produit. Ainsi, on minimise les délais et les incertitudes.

c) Elle évite des frais administratifs substantiels aux contribuables et au gouvernement.

d) Elle élimine la disparité du fardeau fiscal pour toutes les marchandises importées et non pas seulement celles qui sont semblables aux marchandises produites au Canada.

e) Elle résout d'une façon efficace l'écart fiscal en faveur des produits de marques exclusives là où une disparité existe.

f) Elle met un frein à l'érosion de la base d'imposition.

g) Elle permet d'abroger les dispositions de la loi concernant les personnes qui recoupent les stocks en vrac ou font d'autres activités dites de «fabrication marginale». (Ceci est expliqué dans une autre partie du rapport).

h) Elle permet d'uniformiser le régime d'imposition de tous les produits, y compris les cosmétiques. Ceci éliminerait les complications administratives de la loi actuelle qui force les grossistes à suivre des règles tout à fait différentes pour leurs ventes de produits cosmétiques et leurs ventes d'autres produits.

i) Elle ne contrevient nullement aux engagements du Canada en vertu de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce.

j) Elle ne crée pas d'injustice entre les concurrents qui ont des structures corporatives différentes.

k) Elle ne cause pas d'interférence dans les pratiques commerciales.

l) Elle n'agit pas comme contre-stimulant à la fabrication au Canada.

IV Les valeurs fictives

Je n'appuie pas la recommandation de la majorité du comité en ce qui a trait à la modification à apporter aux règles qui permettent présentement aux fabricants de payer la taxe sur leur prix de vente aux grossistes lorsqu'ils vendent à des détaillants ou à des consommateurs. Cette recommandation veut que les fabricants soient autorisés à payer la taxe sur leur prix de vente le plus bas en autant que 15% des ventes soit fait à ce prix, peu importe le palier commercial auquel les ventes sont faites.

Même si cette recommandation apparaît, à première vue, très attrayante pour le contribuable car elle fait miroiter des possibilités de réduction de taxe très substantielle, la réalité pourrait être toute autre. En réduisant la valeur imposable à son niveau le plus bas, le taux de taxe devra augmenter de façon proportionnelle si le gouvernement désire maintenir ses recettes à leur niveau actuel. Le gain anticipé serait donc très illusoire. De plus, une telle disposition occasionnerait un cauchemar administratif au contribuable de même qu'au gouvernement, car un grand nombre de ventes, peut-être même 85% des ventes, seraient taxables non pas sur le prix de vente réel, tel qu'indiqué sur la facture, mais sur une valeur fictive. Ceci, à mon avis, est inacceptable pour plusieurs raisons:

- Le calcul de la taxe à partir des valeurs fictives exige beaucoup de temps des contribuables et du gouvernement.

- L'utilisation du prix le plus bas favorisera les compagnies qui vendent une partie de leur production à de très gros clients.

- L'utilisation du prix le plus bas pour fins d'imposition viole le principe de neutralité vis-à-vis les économies d'échelle. Si toutes les ventes sont taxables au prix le plus bas, le fardeau fiscal du client qui achète en grande quantité sera proportionnellement plus élevé que celui du client qui achète en petite quantité.

- En proposant l'utilisation du prix le plus bas pour les ventes à tous les clients sans égard à leur niveau de commerce sous prétexte que les niveaux de commerce sont maintenant brouillés, la majorité du comité fait preuve d'inconsistance par rapport à ses autres recommandations. En effet, les recommandations concernant la marchandise importée, les valeurs déterminées et aussi celles du prix équitable sont toutes fondées sur l'existence de stades de commercialisation très bien cloisonnés.

- La recommandation viole possiblement les engagements du pays sous l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce puisqu'elle permettrait aux fabricants canadiens de payer la taxe sur un prix moins élevé que le prix de vente dans la plupart des cas, alors que les importations seraient taxées sur le plein prix payé par les importateurs (valeur à l'acquitté).

- La proposition inciterait les contribuables à utiliser des stratagèmes permettant d'éviter la taxe, par exemple en manipulant les prix, en modifiant les modèles, etc.

- La recommandation est contraire au mandat du comité puisqu'elle produit une augmentation substantielle du nombre des ventes imposables à des valeurs fictives.

Pour remplacer la recommandation de la majorité du comité, je propose que les règles actuelles qui déterminent les valeurs fictives soient conservées mais qu'elles soient examinées en détail pour s'assurer qu'elles accomplissent ce pourquoi elles ont été conçues.

V La fabrication «marginale»

En adoptant la recommandation voulant que les vendeurs de marques exclusives soient réputés fabricants, le besoin d'avoir dans la loi une disposition concernant la fabrication «marginale» est pratiquement éliminé. Une des raisons principales de l'existence de cette mesure réside dans le fait que les activités d'embouteillage, d'emballage ou d'étiquetage peuvent changer substantiellement la valeur marchande des produits. Généralement, la cause de l'augmentation dans la valeur ne provient pas de l'activité elle-même mais du fait que les biens acquièrent un nouveau nom qui bénéficie d'une publicité intensive ou d'une réputation favorable. Avec une disposition pour les marques exclusives, le besoin d'une telle mesure est donc grandement diminué.

Il se peut qu'une disposition concernant la fabrication marginale soit quand même jugée utile pour s'assurer que la marchandise emballée par le client reçoive le même traitement fiscal que celle emballée par le fabricant. Si cet aspect de la question est suffisamment important pour justifier le maintien des règles concernant la fabrication marginale, je recommanderais que la loi soit modifiée afin que les personnes visées soient tenues d'acquérir leur marchandise à l'acquitté et soient obligées, au moment de la vente, de payer la taxe uniquement sur la partie du prix de vente qui correspond à la

fraction que représente le coût des activités d'emballage sur le coût total de la marchandise. Je fais cette recommandation parce que je crois que cette formule produirait essentiellement le même montant de taxe qui aurait été payé si la marchandise avait été achetée déjà emballée.

Cette recommandation mettrait fin à la situation regrettable qui s'est développée depuis la mise en vigueur des dispositions concernant la fabrication «marginale», c'est-à-dire le déplacement des activités d'emballage vers l'extérieur du pays. Cette situation survient lorsque le gain fiscal excède les coûts additionnels de transport et de douane qui en résultent. Le déplacement des activités d'emballage vers l'extérieur du pays a fait perdre des emplois au Canada à ceux qui faisaient l'emballage et à ceux qui fabriquent du matériel d'emballage. Il est donc important d'y remédier.

Je n'appuie pas la recommandation de la majorité du comité qui vise à modifier les règles concernant la fabrication «marginale» pour en limiter l'application uniquement aux situations où les coûts d'emballage représentent plus de 10 % de la valeur des biens. Une telle disposition, lorsqu'elle serait applicable, continuerait d'être une incitation au déplacement des activités d'emballage vers l'extérieur du pays et elle produirait une disparité fiscale indésirable entre les biens qui franchissent le seuil de 10 % et ceux qui ne le franchissent pas. De plus, elle favoriserait les entreprises qui ont des procédés d'emballage automatisés et causerait une injustice aux fabricants qui emballent leurs propres produits.

VI Les mauvaises créances

La majorité du comité recommande un allégement fiscal aux fabricants pour leurs mauvaises créances. La méthode recommandée est semblable à celle contenue dans le projet visant à faire passer la taxe au niveau des ventes en gros. Tous les fabricants seront sans doute heureux de cette mesure. On devra toutefois s'assurer qu'en transposant une mesure semblable à une taxe de fabricant, on respecte les règles d'équité. Si on accorde un crédit de taxe aux fabricants pour les mauvaises créances découlant de ventes faites aux détaillants et aux usagers alors qu'un tel crédit n'est pas accordé aux grossistes, détenteurs de licence ou non, qui font des ventes identiques, il en résultera une iniquité. Cette iniquité devient encore plus évidente lorsqu'on considère que pour les ventes aux détaillants et aux consommateurs, le fabricant remet la taxe seulement sur le prix de vente aux grossistes.

Je crois néanmoins qu'un dégrèvement pour les mauvaises créances est justifié afin de prévenir une sorte de double imposition qui se produirait autrement, du fait que le prix de vente pour les ventes à crédit comprend déjà un élément pour couvrir les pertes sur créances. Je recommande donc qu'un crédit de taxe soit accordé aux fabricants pour leurs mauvaises créances mais qu'il soit limité aux ventes taxables sur le plein prix de vente.

VII La taxe au niveau du détail

La majorité du comité conclut que ni la taxe actuelle au niveau des fabricants, ni la taxe proposée au niveau du gros ne sont satisfaisantes et que la taxe idéale serait une taxe sur les ventes en détail, préférablement administrée conjointement avec les provinces, et perçue selon la méthode de la taxe sur la valeur ajoutée.

Il est indéniable qu'une taxe unique remplaçant le double système qui existe actuellement simplifierait grandement le fardeau administratif des entreprises. Néanmoins,

après une étude aussi limitée que celle que nous avons faite, je suis incapable de conclure, comme le fait la majorité du comité, qu'une taxe fédérale au niveau du fabricant ou au stade du gros doit être rejetée comme solution à long terme, et que tous les efforts doivent être dirigés vers l'imposition d'une taxe sur les ventes en détail, conjointement avec les provinces.

Tel que l'indique le rapport du groupe d'étude de 1977, faire passer la taxe au niveau des ventes en détail et l'imposer conjointement avec les provinces entraîneraient de nombreuses difficultés. La principale serait la nécessité d'uniformiser la portée des taxes fédérales et provinciales à travers le Canada. La gamme des produits et des services taxés actuellement diffère sensiblement d'un gouvernement à l'autre. De plus, l'Alberta n'impose pas de taxe sur les ventes en détail. Une telle entente pourrait donc être difficile à réaliser puisqu'elle enlèverait aux deux niveaux de gouvernement un outil utile qu'ils ont utilisé régulièrement dans le passé pour atteindre des objectifs économiques et sociaux, et leur ferait perdre ainsi une partie de leur autonomie fiscale. Il faut donc prévoir un laps de plusieurs années avant qu'une telle entente puisse être réalisée d'autant plus que la situation n'est pas perçue par toutes les parties comme étant critique. Entre temps, les lacunes du système actuel qui ont grand besoin d'être corrigées continueraient d'exister.

La prétendue supériorité d'une taxe sur les ventes en détail est contestable. Considérons ce qui suit.

- On dit d'une taxe sur les ventes en détail qu'elle est plus neutre, mais souvent cet aspect est exagéré. La neutralité, à mon avis, est un facteur important principalement quand on compare le fardeau fiscal de produits concurrentiels. Ce genre de neutralité peut être atteint avec une taxe au niveau du gros et, à un degré moindre, avec une taxe au niveau du fabricant. Pour ce qui est du manque de neutralité pour les produits qui ne sont pas en concurrence, je ne crois pas que ce soit là un facteur primordial pour déterminer le choix de niveau d'imposition, car avec le taux de taxe modéré qui existe actuellement, il est peu probable que cela incite vraiment le consommateur à acheter un produit plutôt qu'un autre.

- On dit aussi qu'une taxe sur les ventes en détail est plus facile à administrer qu'une taxe au niveau des fabricants ou des grossistes parce qu'elle évite le problème des valeurs fictives. Il est vrai que ces deux dernières formes de taxes comportent cette difficulté mais il faut tenir compte qu'on la retrouve chez un nombre limité de contribuables. Par contre, une taxe sur les ventes en détail exige que l'on mette sous licence quelque 300 000 nouveaux contribuables et que l'on entraîne les employés de ces entreprises pour qu'ils appliquent la taxe correctement sur chaque transaction. Tout compte fait, je ne crois pas que l'on puisse dire qu'une taxe au niveau des ventes en détail soit supérieure sous cet aspect.

- Une taxe sur les ventes en détail permet, dit-on, de taxer plus facilement les services. À mon avis, il n'est pas nécessaire qu'une taxe sur les marchandises et une taxe sur les services soient au même niveau. Ceci est prouvé par le fait que le gouvernement impose actuellement une taxe sur le transport aérien et, depuis peu, une taxe sur les services de programmation de télécommunication au niveau de la vente à l'usager alors que la taxe sur les marchandises est au niveau du fabricant.

- Finalement, il faut tenir compte qu'une taxe de vente combinée, fédérale et provinciale, produisant autant de revenu que les taxes actuelles, exigerait un taux d'imposition aux alentours de 15% à 18% dans certaines provinces. Avec un taux aussi élevé l'évasion fiscale risque de devenir un problème sérieux. Une taxe sur la valeur ajoutée minimiserait l'évasion fiscale mais imposerait un lourd fardeau administratif aux contribuables et entraînerait probablement des problèmes de rajustement aux frontières des provinces.

VIII La taxe au niveau du gros comme solution à long terme

Quant à la taxe au niveau du gros, je partage l'avis de la majorité du comité à l'effet que ses avantages par rapport à une taxe améliorée au niveau du fabricant ne sont pas suffisants pour en justifier l'adoption à ce moment. Toutefois, je ne crois pas que les problèmes qui ont été identifiés à cette forme d'imposition soient si grands ou si insurmontables qu'il faille la considérer comme étant moins désirable à long terme qu'une taxe sur les ventes en détail.

À mon avis, les principales difficultés qui ont été soulevées en rapport avec le projet visant à imposer la taxe au niveau du gros sont les suivantes:

1. La taxe grand débit

La principale pierre d'achoppement de toute imposition au niveau du gros réside dans la difficulté qu'il y a d'accorder un traitement équitable aux grands détaillants qui effectuent des fonctions de commercialisation habituellement assumées par les grossistes. La taxe grand débit prévue dans le projet, conçue à partir de la différence entre la marge de profit des grands détaillants et celle des petits détaillants, a été critiquée à juste titre parce qu'elle s'applique à tous les grands détaillants, peu importe qu'ils effectuent ou non des activités de grossiste. À mon avis, toutefois, cela ne veut pas dire que le problème est insurmontable. Je crois que l'on devrait tenter à nouveau de trouver une façon de mesurer plus précisément les fonctions de grossiste assumées par les grands détaillants.

Par exemple, il me semble possible de concevoir une taxe qui serait calculée à partir de l'excédent de la marge de profit d'un grand détaillant sur celle de l'ensemble des moyens et petits détaillants. Normalement, cet excédent devrait représenter la valeur des fonctions de grossiste qui ont été assumées. Il est vrai que ceci exigerait une analyse détaillée des comptes des entreprises visées, mais comme il n'y a qu'environ 200 grands détaillants au pays, les frais qui en découleraient seraient minimes par rapport aux frais d'administration d'une taxe sur les ventes en détail.

2. La classification des marchandises

Avec une taxe au stade du gros, les grossistes devront faire la répartition de leurs ventes entre les marchandises taxables à 9%, celles taxables à 5% et celles exonérées. Ceci est un problème sérieux lorsque des grossistes vendent une multitude de produits différents. Il pourrait être résolu toutefois par une révision du libellé des exemptions et par l'adoption d'un taux uniforme d'imposition. Par exemple, au lieu d'aider l'industrie du bâtiment par un taux de taxe moindre sur les matériaux de construction, on pourrait accorder une exemption complète sur les produits de base tels que l'acier de structure, le ciment, le bois, et imposer le plein taux sur les autres matériaux. Une autre solution serait d'utiliser un régime de subvention directe au lieu d'accorder une exemption.

3. Les intégrations verticales, les ententes de mandataires et les groupements d'achat

L'imposition au niveau du gros a aussi été critiquée parce qu'elle favorise l'intégration verticale des détaillants et des grossistes, encourage ces entreprises à faire des ententes par lesquelles une personne devient le mandataire de l'autre et favorise la formation de groupements d'achat. Ce problème est identique à celui des grands détaillants car, dans tous ces cas, les détaillants deviennent alors effectivement des grands détaillants. En imposant l'excédent de la marge de bénéfice tel que mentionné précédemment, le problème pourrait être résolu.

4. Les détaillants qui vendent à d'autres détaillants

Les détaillants qui vendent principalement aux consommateurs mais qui vendent aussi à d'autres détaillants entrevoient des difficultés avec le projet car ils seront imposés sur la marge de profit réalisée sur ces ventes si elles excèdent $ 50 000 par année. On pourrait simplifier le problème en augmentant le seuil d'imposition ou en le reliant à la marge de profit réalisée sur ces ventes afin d'éliminer les ventes d'accommodation qui sont souvent faites entre détaillants.

5. La désignation des entrepreneurs

Selon le projet, les ventes aux entrepreneurs sont considirées comme des ventes en gros mais le traitement accordé à ces ventes varie selon le statut du fournisseur. Ceci cause une injustice. De plus, en obligeant tous les vendeurs à différencier les ventes aux entrepreneurs des autres ventes des problèmes d'ordre administratifs surgiront. Plusieurs de ces difficultés seraient aplanies si les entrepreneurs étaient désignés comme étant des consommateurs.

6. La réduction du taux de 9% à 8%

Plusieurs des mémoires soumis au comité allèguent que la réduction annoncée du taux de la taxe, qui passera de 9% à 8%, ne compense pas suffisamment le fait que la marge de profit du grossiste sera incluse dans le montant imposable. Certains croient qu'il en résultera une augmentation des prix, ce qui ne ferait qu'attiser l'inflation. D'autres sont d'avis que cela grugera les profits déjà amenuisés par la récession en cours.

Selon les renseignements fournis à notre comité par les statisticiens du ministère des Finances, il semble bien qu'une taxe au niveau du gros, au taux de 8%, produira essentiellement le même revenu qu'une taxe de 9% au niveau du fabricant. Mais cela n'est qu'une moyenne. En prenant chaque produit individuellement, la situation est bien différente. Les fabricants de certains produits, comme l'essence et les automobiles canadiennes, gagneront beaucoup par la réduction du taux car ces produits sont déjà taxés sur le prix payé par les détaillants. Par contre, d'autres fabricants perdront nécessairement un montant correspondant puisque le total de la taxe demeurera le même. Il a été dit que cela était justifié car on élimine ainsi l'avantage que certains contribuables avaient sur d'autres.

Malgré tout, je me sens incapable d'appuyer une proposition qui enlève de l'argent à un contribuable pour le donner à un autre. Néanmoins, il faut admettre que ceci se produit chaque fois que la loi est amendée pour augmenter le taux de la taxe ou éliminer certaines exemptions. Ce qui compte essentiellement, c'est que les produits concurrentiels supportent un fardeau fiscal comparable. Le projet atteint ce but.

Pour ce qui est du moment de la mise en application du taux réduit, je crois qu'il devrait coïncider avec la mise en vigueur de la taxe au niveau du gros et non pas six mois plus tard tel que proposé. Il est vrai que ce délai visait à compenser le gouvernement pour le remboursement de la taxe sur les stocks des grossistes, mais il faudra trouver une autre solution, car un tel délai occasionnerait de sérieuses complications dans l'établissement des prix et serait inéquitable pour ceux qui ne peuvent inclure ce coût additionnel dans leur prix de vente.

7. Nécessité de conserver les valeurs fictives

La taxe au niveau du gros a été critiqué parce qu'elle doit nécessairement prévoir un système de valeurs fictives pour taxer les ventes aux usagers lorsque des marchandises semblables sont aussi vendues à des détaillants. Cela est vrai mais on doit évaluer cet argument en tenant compte des difficultés qui existent lorsque la taxe est imposée à n'importe quel autre niveau. Il faut aussi tenir compte qu'avec une taxe au niveau du gros, il y aurait proportionnellement moins de ventes taxées sur des valeurs fictives qu'actuellement.

8. Les difficultés de transition

Une bonne partie de la résistance au projet provient des difficultés de transition qui sont anticipées, telles que le besoin de mettre sous licence de nouveaux contribuables, le besoin de déterminer le montant de taxe inclus dans les stocks, le besoin de rajuster les prix de vente, de modifier le logiciel des ordinateurs, de renégocier les contrats, d'entraîner le personnel, etc. Ces problèmes existent et on se doit de leur apporter une solution appropriée. Toutefois, on doit tenir compte que les mêmes problèmes existeraient d'une façon encore plus prononcée si le Canada suivait la recommandation de la majorité du comité et faisait passer la taxe au niveau des ventes en détail.

Somme toute, je crois que plusieurs des problèmes de la taxe au niveau du gros peuvent être corrigés pour rendre cette forme d'imposition plus intéressante. Cette taxe a plusieurs avantages. Elle peut être administrée facilement puisque le nombre de contribuables est maintenu au minimum et elle peut être mise en application dans un laps de temps assez court.

Je recommande donc, s'il s'avère éventuellement impossible de corriger les problèmes de la taxe actuelle, qu'une taxe au niveau du gros soit adoptée comme solution de rechange.

Je recommande également que des recherches plus intensives soient faites, de façon continue, pour trouver des solutions aux lacunes du régime actuel et aux faiblesses des régimes qui pourraient être utilisées comme solution de rechange. À mon avis, un changement de niveau d'imposition ne devrait pas être fait sans que toutes les implications aient été étudiées de façon plus poussée. Considérant le montant de revenu généré par cette taxe, six milliards de dollars, et son impact important sur l'économie du Canada, un investissement plus important dans ce domaine serait grandement justifié.

Respectueusement,

Normand Guérin, c.a.