

**IN THE MATTER OF Section 53 of the
Supreme Court Act;**

**AND IN THE MATTER OF the questions
referred by the Governor in Council
concerning the authority of the Legislature
of Quebec or of the Legislature of a
Province to enact legislation imposing a tax
similar to the goods and services tax
imposed by Part IX of the *Excise Tax Act*,
by Order in Council P.C. 1993-1740 dated
the 26th day of August 1993;**

and

**The Attorney General of Canada and the
Attorney General of Quebec *Interveniers***

and

Wilfrid Lefebvre, Q.C. *Amicus curiae*

INDEXED AS: REFERENCE RE QUEBEC SALES TAX

File No.: 23690.

1993: December 9; 1994: June 23.

Present: Lamer C.J. and La Forest, L'Heureux-Dubé,
Gonthier, McLachlin, Iacobucci and Major JJ.

REFERENCE BY THE GOVERNOR IN COUNCIL

Constitutional law — Distribution of legislative powers — Taxation — Provincial sales tax — Proposed amendments to Quebec sales tax designed to transform it into tax similar to federal goods and services tax — Whether proposed amendments within legislative authority of province — Constitution Act, 1867, s. 92(2).

The Governor General in Council referred to this Court two questions concerning the constitutional validity of proposed amendments to Quebec's sales tax ("QST") designed to transform the QST into a tax similar in all essential respects to the federal goods and services tax ("GST"). Under the proposed amendments, every purchaser of a taxable supply must pay a tax equal to 8 percent of the value of the consideration given for

DANS L'AFFAIRE DE l'article 53 de la *Loi sur la Cour suprême*;

**ÉT DANS L'AFFAIRE DES questions
soumises par le gouverneur en conseil sur la
compétence de la législature du Québec ou
de la législature d'une province d'adopter
une loi imposant une taxe similaire à la taxe
sur les produits et services imposée par la
partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, par
le décret C.P. 1993-1740 en date du 26 août
1993;**

et

**Le procureur général du Canada et le
procureur général du Québec *Intervenants***

et

Wilfrid Lefebvre, c.r. *Amicus curiae*

**RÉPERTORIÉ: RENVOI RELATIF À LA TAXE DE VENTE DU
QUÉBEC**

N^o du greffe: 23690.

1993: 9 décembre; 1994: 23 juin.

Présents: Le juge en chef Lamer et les juges La Forest, L'Heureux-Dubé, Gonthier, McLachlin, Iacobucci et Major.

RENVOI PAR LE GOUVERNEUR EN CONSEIL

Droit constitutionnel — Partage des pouvoirs législatifs — Taxation — Taxe de vente provinciale — Modifications proposées visant à transformer la taxe de vente du Québec en une taxe semblable à la taxe fédérale sur les produits et services — Les modifications proposées relèvent-elles de la compétence législative de la province? — Loi constitutionnelle de 1867, art. 92(2).

Le gouverneur général en conseil a soumis à notre Cour deux questions concernant la constitutionnalité des modifications proposées à la taxe de vente du Québec («TVQ»), qui visent à transformer la TVQ en une taxe qui, pour l'essentiel, serait semblable à la taxe fédérale sur les produits et services («TPS»). En vertu des modifications proposées, tout acquéreur d'une fourniture taxable doit payer une taxe égale à 8 pour 100 de la con-

the supply. As with the GST, a purchaser who uses the good or service in the production of other taxable supplies will be entitled to a refund from the government equal to the amount of tax initially paid on its inputs. Zero-rated supplies will be subject to the tax in the same way as any other taxable supply as they move through the production chain to the ultimate consumer, but the consumer will pay a tax set at 0 percent, and suppliers will be entitled to the input tax refund. In contrast to zero-rated supplies, the vendor of an exempt supply will not be entitled to the input tax refund. The collection of the tax will be assured by every person engaged in commercial activities who makes a taxable supply. The persons collecting the tax are agents of the Minister of Revenue and are required to be registered with the Minister. Small suppliers — those whose annual revenues are less than \$30,000 — will be exempted from the obligation to register and thus collect the tax.

The questions referred to this Court read as follows:

1. Is it within the legislative authority of the Legislature of Quebec to impose, by way of provisions similar to those in the schedule attached hereto, a tax in respect of the supply of property or a service to a recipient who receives it for the sole purpose of making a new supply of it, or in respect of the supply of a property or a service to a recipient who receives it for the sole purpose of its becoming a component part of another property or service to be supplied by the recipient, particularly in view of the input tax refund provisions? If not, in what particular or particulars and to what extent?
2. Is it within the legislative authority of the Legislature of a Province to impose a tax within the province similar to the goods and services tax imposed pursuant to the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, Part IX, as amended by S.C. 1990, c. 45? If not, in what particular or particulars and to what extent?

Held: Both questions should be answered in the affirmative.

The proposed tax could be validly adopted by the Quebec legislature pursuant to s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. The fact that the tax is recouped through a series of indemnifications before the good reaches the final consumer does not make it an indirect tax for constitutional purposes. Imposing the tax at each level in

trepartie de la fourniture. Comme dans le cas de la TPS, l'acquéreur qui utilise le bien ou service pour la production d'autres fournitures taxables aura droit à un remboursement du gouvernement, d'un montant égal à la taxe initialement payée sur les intrants. La taxe frappe les fournitures détaxées comme toute autre fourniture taxable, tout au long de la chaîne de production jusqu'au consommateur ultime, mais la taxe imposée au consommateur est fixée à 0 pour 100 et les fournisseurs ont droit au remboursement de la taxe sur les intrants. Contrairement au vendeur de fournitures détaxées, le vendeur d'une fourniture exonérée n'a pas droit au remboursement de la taxe sur les intrants. La perception de la taxe relève de toute personne qui exerce une activité commerciale et effectuée une fourniture taxable. Les personnes qui perçoivent la taxe sont les mandataires du ministre du Revenu et doivent s'inscrire auprès du Ministre. Les petits fournisseurs — les personnes dont les revenus annuels sont inférieurs à 30 000 \$ — sont exemptés de l'obligation de s'inscrire et, en conséquence, de celle de percevoir la taxe.

Voici les deux questions soumises à notre Cour:

1. La législature du Québec est-elle compétente pour imposer, selon des modalités semblables à celles contenues au document produit en annexe, une taxe à l'égard de la fourniture d'un bien ou d'un service à un acquéreur qui le reçoit uniquement afin d'en effectuer à nouveau la fourniture, ou à l'égard de la fourniture d'un bien ou d'un service à un acquéreur qui le reçoit uniquement afin qu'il soit composant d'un autre bien ou d'un autre service dont il effectuera la fourniture, compte tenu notamment des modalités relatives au remboursement de la taxe sur les intrants? Dans la négative, à quel égard ou à quels égards et dans quelle mesure?
2. La législature d'une province est-elle compétente pour adopter une loi visant à imposer une taxe, à l'intérieur de la province, similaire à la taxe sur les produits et services imposée par la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, modifiée par L.C. (1990), ch. 45? Dans la négative, à quel égard ou à quels égards et dans quelle mesure?

Arrêt: Les deux questions reçoivent une réponse affirmative.

La législature du Québec pourrait adopter la taxe proposée dans le respect du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Il ne s'agit pas, aux fins de la Constitution, d'une taxe indirecte du fait qu'elle est récupérée au moyen d'une série de prélèvements avant que le produit n'atteigne le consommateur final. Exiger le paie-

the consumption chain is simply a method of tax collection by instalments. The reimbursement of the tax initially "paid" through the mechanism of the input tax refund means that there is no tax to be passed on. Since the person who ultimately pays the tax is the one intended to bear the burden, the tax is direct. While registrants are likely to pass on to consumers the administrative burdens they bear as tax collectors, these burdens are not taxes. Nor will the proposed tax result in taxation of persons outside the province by indirect means. Since a supply shipped outside Quebec is identified as a zero-rated supply, no tax is collected from the recipient and the registrant making the supply is eligible for an input tax refund corresponding to the tax initially paid. The fact that someone might not bother claiming the exemption and would thereby pass on the tax to consumers in other provinces would not alter the general tendency of the tax.

The exemption in the draft legislation for zero-rated supplies does not give rise to an indirect tax since it is simply an application of the general regime with a tax rate of zero. The ultimate consumer of zero-rated supplies pays no tax, while the person supplying the good or service is entitled to the input tax refund for any tax paid prior to making the zero-rated supply. Exempt supplies are similar in that the person receiving such supplies does not pay any tax, but the suppliers of exempt supplies are generally not entitled to the input tax refund, raising the possibility that they might seek to recover the amount paid from the ultimate consumer. Since nearly all the exempt supplies enumerated are services, however, virtually all of their inputs must be "transformed" before they are resold. It will therefore be impossible for the tax to be passed on with the good or service. While there will clearly be exceptions to this general characterization of services as necessarily involving transformation or consumption, the general tendency of this exemption is to create a direct tax consistent with the constitutional imperatives recognized in earlier decisions.

The exemption of small suppliers from the obligation to register with the Minister of Revenue and collect the tax on the Minister's behalf would, standing alone, unquestionably have the effect of creating indirect tax-

ment de la taxe à chaque étape de la chaîne de consommation constitue simplement un mode de perception de la taxe par versements. Vu que la taxe initialement «payée» est remboursée par le biais du remboursement de la taxe sur les intrants, aucune taxe n'est alors reportée sur autrui. Puisque la personne qui paie la taxe en bout de ligne est celle qui devait en assumer le fardeau, il s'agit d'une taxe directe. Même si les inscrits reportent vraisemblablement sur les consommateurs les fardeaux administratifs qu'ils assument en leur qualité de percepteurs d'impôt, ces fardeaux ne sont pas des taxes. La taxe proposée n'entraînera pas non plus la taxation de personnes à l'extérieur de la province par des moyens détournés. Puisque la fourniture expédiée hors du Québec est une fourniture détaxée, aucune taxe n'est perçue auprès de la personne qui la reçoit et, pour sa part, l'inscrit effectuant la fourniture a droit à un remboursement de taxe sur les intrants correspondant à la taxe initialement payée. L'effet général de la taxe ne saurait changer du simple fait qu'une personne ne se donne pas la peine de réclamer l'exemption et reporte ainsi la taxe sur les consommateurs dans d'autres provinces.

L'exemption prévue dans l'avant-projet de loi pour les fournitures détaxées ne donne pas naissance à une taxe indirecte puisqu'elle reflète simplement l'application du régime général lorsque le taux de taxe est nul. Le consommateur final d'une fourniture détaxée ne paie aucune taxe, alors que la personne qui fournit le produit ou le service a droit à un remboursement de la taxe sur les intrants relativement à toute taxe payée avant la fabrication de la fourniture détaxée. Les fournitures exonérées sont similaires du fait que la personne qui les reçoit ne paie aucune taxe; cependant, les fournisseurs de fournitures exonérées n'ont généralement pas droit au remboursement de la taxe sur les intrants, d'où la possibilité qu'ils cherchent à recouvrer auprès du consommateur final le montant payé. Toutefois, les fournitures exonérées qui sont énumérées étant à quelques exceptions près des services, pratiquement tous les intrants de ces fournitures doivent être «transformés» avant leur revente. Il sera donc impossible de reporter la taxe sur autrui avec le produit ou service en question. Même s'il y aura évidemment des exceptions à cette qualification générale voulant que les services comportent nécessairement une transformation ou une consommation, cette exemption a pour effet général de créer une taxe directe compatible avec les impératifs constitutionnels reconnus dans les décisions antérieures.

L'exemption du petit fournisseur de l'obligation de s'inscrire auprès du ministre du Revenu et de percevoir la taxe pour le compte de celui-ci aurait certes, prise isolément, l'effet de donner lieu à une taxe indirecte. Le

tion. Small suppliers are required to pay the tax on the goods they purchase and unless they choose to register and incur the accompanying administrative costs, they will not be eligible for the input tax refund and will inevitably seek to recoup any money they pay from the consumers of their products. This fact does not, however, alter the general tendency of the tax. The exemption recognizes non-compliance with the tax scheme by certain small suppliers who face prohibitive costs of administration. The statistics relating to the importance of small suppliers in the total value of taxable supplies demonstrate that their position is exceptional in the overall scheme. The exemption is thus simply an incidental element of the efficient administration of the proposed tax.

Cases Cited

Referred to: *Reference Re Goods and Services Tax*, [1992] 2 S.C.R. 445; *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575; *Allard Contractors Ltd. v. Coquitlam (District)*, [1993] 4 S.C.R. 371; *Brewers and Maltsters' Association v. Attorney-General for Ontario*, [1897] A.C. 231; *Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1943] A.C. 550; *Attorney-General for Quebec v. Reed* (1884), 10 App. Cas. 141; *Canadian Pacific Railway Co. v. Attorney General for Saskatchewan*, [1952] 2 S.C.R. 231; *Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1960] S.C.R. 619; *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45.

Statutes and Regulations Cited

Act respecting the Québec sales tax and amending various fiscal legislation, S.Q. 1991, c. 67, ss. 93 to 172.
Constitution Act, 1867, ss. 91, 92(2).
Education and Hospitalization Tax Act, R.S.S. 1953, c. 61, s. 5(3).
Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15 [am. 1990, c. 45], Part IX, Schedule V, Parts I to VI.
School Cafeteria Food and Beverages (GST) Regulations, SOR/91-29.
Supreme Court Act, R.S.C., 1985, c. S-26, s. 53.

petit fournisseur est tenu de payer la taxe sur les produits qu'il achète et, à moins qu'il ne décide de s'inscrire et d'assumer les coûts administratifs incidents, il ne sera pas admissible au remboursement de la taxe sur les intrants et cherchera inévitablement à récupérer, auprès des consommateurs de ses produits, toute somme qu'il aura payée. Ce fait ne modifie toutefois pas l'effet général de la taxe. L'exemption reconnaît qu'il y a un non-respect du régime fiscal par certains petits fournisseurs qui font face à des coûts administratifs prohibitifs. Les statistiques sur la valeur des fournitures taxables effectuées par les petits fournisseurs par rapport à celle de la totalité des fournitures taxables démontrent que la position des petits fournisseurs est exceptionnelle dans l'ensemble du régime. L'exemption est donc simplement un élément accessoire visant le bon fonctionnement de la taxe proposée.

Jurisprudence

Arrêts mentionnés: *Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445; *Bank of Toronto c. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575; *Allard Contractors Ltd. c. Coquitlam (District)*, [1993] 4 R.C.S. 371; *Brewers and Maltsters' Association c. Attorney-General for Ontario*, [1897] A.C. 231; *Atlantic Smoke Shops, Ltd. c. Conlon*, [1943] A.C. 550; *Attorney-General for Quebec c. Reed* (1884), 10 App. Cas. 141; *Canadian Pacific Railway Co. c. Attorney General for Saskatchewan*, [1952] 2 R.C.S. 231; *Cairns Construction Ltd. c. Government of Saskatchewan*, [1960] R.C.S. 619; *Attorney-General for British Columbia c. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45.

Lois et règlements cités

Education and Hospitalization Tax Act, R.S.S. 1953, ch. 61, art. 5(3).
Loi constitutionnelle de 1867, art. 91, 92(2).
Loi sur la Cour suprême, L.R.C. (1985), ch. S-26, art. 53.
Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15 [mod. 1990, ch. 45], partie IX, annexe V, parties I à VI.
Loi sur la taxe de vente du Québec et modifiant diverses dispositions législatives d'ordre fiscal, L.Q. 1991, ch. 67, art. 93 à 172.
Règlement sur les aliments et les boissons de cafétérias d'école (TPS), DORS/91-29.

Authors Cited

- Canada. Department of Finance. *Budget 89: The Goods and Services Tax*. Ottawa: Department of Finance, April 27, 1989.
- Canada. Department of Finance. *Goods and Services Tax: An Overview*. Ottawa: Department of Finance, August 1989.
- Canada. Department of Finance. *Goods and Services Tax: A Summary*. Ottawa: Department of Finance, 1990.
- Canada. Department of Finance. *The White Paper: Tax Reform 1987*. Ottawa: Department of Finance, 1987.
- La Forest, G. V. *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*, 2nd ed. Canadian Tax Paper No. 65. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1981.
- Mill, John Stuart. *Principles of Political Economy, with Some of Their Applications to Social Philosophy*, vol. II. Boston: Little & Brown, 1848.
- Whalley, John, and Deborah Fretz. *The Economics of the Goods and Services Tax*. Canadian Tax Paper No. 88. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1990.

REFERENCE by the Governor General in Council, pursuant to s. 53 of the *Supreme Court Act*, concerning the constitutional validity of proposed amendments to Quebec's sales tax. Both questions answered in the affirmative.

Jean-Marc Aubry, Q.C., James M. Mabbutt, Q.C., and Marie-Claude P. Larin, for the intervenor the Attorney General of Canada.

Jean-François Jobin and Monique Rousseau, for the intervenor the Attorney General of Quebec.

Wilfrid Lefebvre, Q.C., and Patrice Marceau, for the *amicus curiae*.

The judgment of the Court was delivered by

GONTHIER J. —

I — Introduction

In this reference, we are asked to consider the constitutional validity of proposed amendments to the Province of Quebec's sales tax ("QST"). These amendments are designed to transform the QST

Doctrine citée

- Canada. Ministère des Finances. *Budget 89: La taxe sur les produits et services*. Ottawa: Ministère des Finances, 27 avril 1989.
- ^a Canada. Ministère des Finances. *Livre blanc: Réforme fiscale 1987*. Ottawa: Ministère des Finances, 1987.
- Canada. Ministère des Finances. *Taxe sur les produits et services: Vue d'ensemble*. Ottawa: Ministère des Finances, août 1989.
- ^b Canada. Ministère des Finances. *Taxe sur les produits et services: Vue d'ensemble*. Ottawa: Ministère des Finances, 1990.
- La Forest, G. V. *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*, 2nd ed. Canadian Tax Paper No. 65. Toronto: Association canadienne d'études fiscales, 1981.
- Mill, John Stuart. *Principles of Political Economy, with Some of Their Applications to Social Philosophy*, vol. II. Boston: Little & Brown, 1848.
- ^d Whalley, John, and Deborah Fretz. *The Economics of the Goods and Services Tax*. Canadian Tax Paper No. 88. Toronto: Association canadienne d'études fiscales, 1990.

^e RENVOI par le gouverneur général en conseil, conformément à l'art. 53 de la *Loi sur la Cour suprême*, concernant la constitutionnalité des modifications proposées à la taxe de vente du Québec. Les deux questions reçoivent une réponse affirmative.

^g *Jean-Marc Aubry, c.r., James M. Mabbutt, c.r., et Marie-Claude P. Larin*, pour l'intervenant le procureur général du Canada.

Jean-François Jobin et Monique Rousseau, pour l'intervenant le procureur général du Québec.

^h *Wilfrid Lefebvre, c.r., et Patrice Marceau*, pour l'*amicus curiae*.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE GONTHIER —

I — Introduction

^j On nous demande, dans le présent renvoi, d'examiner la constitutionnalité des modifications proposées à la taxe de vente de la province de Québec («TVQ»). Ces modifications visent à transformer

into a tax similar in all essential respects to the federal goods and services tax ("GST"). Pursuant to an agreement between the Province of Quebec and the Government of Canada on August 30, 1990, the tax bases of the federal and provincial consumption taxes were substantially harmonized and the Province of Quebec accepted responsibility for administering the GST in Quebec. The proposed amendments which form the subject of this reference would represent the final steps in harmonizing the QST and GST. The GST was the subject of an earlier reference to this Court and was held to be *intra vires* Parliament (*Reference Re Goods and Services Tax*, [1992] 2 S.C.R. 445 ("GST Reference")). The validity of the federal tax, however, is in no way determinative of the issues raised in this reference. Although the desire to harmonize federal and provincial consumption taxes is administratively and politically attractive, it remains to be determined whether the proposal is compatible with the Constitution.

II — The Facts

The principal difference between the existing QST and the GST derives from the concept of "non-taxable supplies" present in the provincial regime. This concept ensures that the QST is a retail sales tax, that is, one which is collected at the retail level. The GST, in contrast, is a value-added tax which is collected and reimbursed at every stage along the production and marketing chain with the final consumer ultimately being the one to pay the tax. The net result of the two taxes is identical: the ultimate consumer pays the tax; however, the mechanism for achieving this end differs. Pursuant to s. 53 of the *Supreme Court Act*, R.S.C., 1985, c. S-26, the Governor General in Council seeks to determine whether the mechanism through which the GST is collected as well as certain other aspects of the GST would be *intra vires* the provincial legislatures. A draft set of provisions which would transform the QST into a tax similar to the GST was annexed to the Order-in-Council containing the questions referred to this Court by the Governor General in Council. These provisions

la TVQ en une taxe qui, pour l'essentiel, serait semblable à la taxe fédérale sur les produits et services («TPS»). Conformément à une entente conclue le 30 août 1990 entre la province de Québec et le gouvernement du Canada, les assiettes des taxes fédérale et provinciale à la consommation ont été en grande partie harmonisées et la province de Québec a accepté la responsabilité de l'application de la TPS au Québec. Les modifications proposées, qui font l'objet du présent renvoi, représenteraient les dernières étapes de l'harmonisation de la TVQ et de la TPS. La TPS a déjà fait l'objet d'un renvoi devant notre Cour qui l'a jugée relever de la compétence du législateur fédéral (*Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445 («*Renvoi sur la TPS*»)). Cependant, la validité de la taxe fédérale n'est aucunement déterminante quant aux questions soulevées dans le présent renvoi. Bien que la volonté d'harmoniser les taxes fédérale et provinciale à la consommation soit administrativement et politiquement attrayante, il reste à déterminer si la proposition est conforme à la Constitution.

II — Les faits

La différence principale entre la TVQ et la TPS réside dans le concept des «fournitures non taxables» que l'on trouve dans le régime provincial. Ce concept fait en sorte que la TVQ soit une taxe de vente au détail, c'est-à-dire une taxe perçue à l'étape de la vente au détail. Par contre, la TPS est une taxe à la valeur ajoutée qui est perçue et remboursée à chaque étape de la chaîne de production et de commercialisation, et qui est en fin de compte payée par le consommateur final. Les deux taxes ont un même résultat: le consommateur ultime paie la note. Cependant, il y a différence quant au moyen de réaliser cette fin. Conformément à l'art. 53 de la *Loi sur la Cour suprême*, L.R.C. (1985), ch. S-26, le gouverneur général en conseil recherche une opinion quant à la conformité du mécanisme de perception de la TPS et de certains autres aspects de cette taxe avec la compétence des législatures provinciales. Un avant-projet des dispositions qui transformeraient la TVQ en une taxe semblable à la TPS est joint au décret contenant les questions que le gouverneur général

(the "draft Act") are found in the annex to this judgment.

As was noted by this Court in the *GST Reference*, the GST contemplates three classes of goods and services: taxable supplies, exempt supplies and zero-rated supplies. In addition to the three classes, there is also a special exemption for small business: the small supplier exemption. It is this structure which has been reproduced in the draft provisions and which was the focus of oral argument before the Court. A brief review of these elements will set the factual background for the constitutional questions submitted by the Governor General in Council.

The general operation of the proposed tax is clear from an examination of the concept of taxable supply. A taxable supply is defined in s. 1 of the draft Act as the provision of property or a service in any manner, including sale, transfer, barter, exchange, licence, lease, gift or alienation in the course of a commercial activity. Every purchaser of a taxable supply must pay a tax equal to 8 percent of the value of the consideration given for the supply (in certain cases reduced to 4 or 0 percent (zero-rated supplies); draft Act, s. 2). As with the GST, the purchaser of a taxable supply who uses that good or service in the production of other taxable supplies will be entitled to a refund from the government equal to the amount of tax initially paid on its inputs (the input tax refund or the input tax credit under the GST; draft Act, s. 13). To the extent that taxable supplies are not used by the purchaser to produce other taxable supplies, by definition they will be consumed by the purchaser for non-commercial purposes. In such a case, the purchaser will not be eligible for an input tax refund. The tax will thus be collected and refunded at each stage of the production and marketing process until the ultimate consumer is reached. The input tax refund mechanism, in the case of taxable

en conseil soumet à notre Cour (voir l'annexe aux présents motifs).

Comme notre Cour l'a fait remarquer dans le *Renvoi sur la TPS*, celle-ci vise trois catégories de produits et services: les fournitures taxables, les fournitures exonérées et les fournitures détaxées. Outre ces trois catégories, il existe aussi une exemption spéciale pour les petites entreprises: l'exemption du petit fournisseur. L'avant-projet de loi reprend cette structure sur laquelle ont porté les plaidoiries devant notre Cour. Un bref examen de ces éléments servira à établir le contexte factuel des questions constitutionnelles soumises par le gouverneur général en conseil.

L'examen du concept de la fourniture taxable illustre le fonctionnement général de la taxe proposée. L'article 1 de l'avant-projet de loi définit une fourniture taxable comme la délivrance d'un bien ou la prestation d'un service, de quelque manière que ce soit, y compris par vente, transfert, troc, échange, licence, louage, donation ou aliénation, dans le cadre d'une activité commerciale. Tout acquéreur d'une fourniture taxable doit payer une taxe égale à 8 pour 100 de la contrepartie de la fourniture (dans certains cas, le taux de la taxe est réduit à 4 pour 100 ou est nul («les fournitures détaxées»), art. 2 de l'avant-projet de loi). Comme dans le cas de la TPS, l'acquéreur d'une fourniture taxable qui utilise le bien ou service pour la production d'autres fournitures taxables aura droit à un remboursement du gouvernement, d'un montant égal à la taxe initialement payée sur les intrants (le remboursement de la taxe sur les intrants ou le crédit d'impôt sur les intrants en vertu de la TPS, art. 13 de l'avant-projet de loi). Dans la mesure où des fournitures taxables ne sont pas utilisées par l'acquéreur pour produire d'autres fournitures taxables, elles sont par définition consommées par l'acquéreur à des fins non commerciales. Dans ce cas, l'acquéreur n'a pas droit à un remboursement de la taxe sur les intrants. Par conséquent, la taxe est perçue et remboursée à chaque étape du processus de production et de commercialisation jusqu'au consommateur ultime. Le mécanisme de remboursement de la taxe sur les intrants, dans le cas des fournitures taxables, fait donc en sorte que le paie-

supplies, thus ensures that the tax is paid by the ultimate consumer.

Zero-rated and exempt supplies, in contrast, will not attract any tax from the ultimate consumer. Zero-rated supplies will be subject to the tax in the same way as any other taxable supply as they move through the production chain to the ultimate consumer. The consumer, however, will pay a tax set at "0 percent", and suppliers will be entitled to the input tax refund. The result is that no net revenue will be raised for the government at any stage in the production and marketing chain. In contrast to zero-rated supplies, the vendor of an exempt supply will not be entitled to the input tax refund. In the case of exempt supplies, therefore, the tax will be paid to the government at the penultimate stage in the supply chain rather than by the ultimate consumer.

The collection of the tax will be assured by every person engaged in commercial activities who makes a taxable supply. The persons collecting the tax are agents of the Minister of Revenue and are required to be registered with the Minister (draft Act, ss. 25 and 28). Registration must occur before a taxable supply is made and is a condition precedent of eligibility for the input tax refund. Registrants are required to file returns in which they calculate their net tax for a reporting period (draft Act, s. 30). The net tax is essentially the difference between the amount of tax collected and the input tax refund for which the person is eligible in a given reporting period (draft Act, s. 29). On the basis of these calculations, the registrant will either be entitled to a refund from the government or be obliged to pay over the excess tax collected. Registrants will face significant administrative costs in complying with the proposed scheme. As is the case with the GST, certain persons, however, will be exempted from the obligation to register and thus collect the tax. Anyone whose annual revenues are less than \$30,000 will have the option

ment de la taxe soit à la charge du consommateur final.

Par contre, le consommateur final ne paie aucune taxe sur les fournitures détaxées et les fournitures exonérées. La taxe frappe les fournitures détaxées comme toute autre fourniture taxable, tout au long de la chaîne de production jusqu'au consommateur ultime. Toutefois, la taxe imposée au consommateur est fixée à «0 pour 100» et les fournisseurs ont droit au remboursement de la taxe sur les intrants, si bien que le gouvernement ne retire finalement aucune recette nette à quelque étape que ce soit de la chaîne de production et de commercialisation. Contrairement au vendeur de fournitures détaxées, le vendeur d'une fourniture exonérée n'a pas droit au remboursement de la taxe sur les intrants. En conséquence, dans le cas des fournitures exonérées, la taxe est payée au gouvernement à l'avant-dernière étape de la chaîne de production plutôt que par le consommateur ultime.

La perception de la taxe relève de toute personne qui exerce une activité commerciale et effectue une fourniture taxable. Les personnes qui perçoivent la taxe sont les mandataires du ministre du Revenu et doivent s'inscrire auprès du Ministre (art. 25 et 28 de l'avant-projet de loi). L'inscription doit avoir lieu avant que ne soit effectuée une fourniture taxable et constitue une condition préalable de l'admissibilité au remboursement de la taxe sur les intrants. Tout inscrit doit produire une déclaration dans laquelle il a calculé sa taxe nette pour la période de déclaration qui y est visée (art. 30 de l'avant-projet de loi). La taxe nette est essentiellement la différence entre le montant de la taxe perçue et le remboursement de la taxe sur les intrants auquel la personne est admissible au cours d'une période de déclaration (art. 29 de l'avant-projet de loi). Selon le cas, l'inscrit a alors droit à un remboursement du gouvernement ou est tenu de verser la taxe excédentaire perçue. Le respect du régime proposé entraîne d'importants coûts administratifs pour les inscrits. Toutefois, comme dans le cas de la TPS, certaines personnes sont exemptées de l'obligation de s'inscrire et, en conséquence, de celle de percevoir la taxe. La faculté de s'inscrire

of registering (draft Act, ss. 18, 19 and 25). These persons are identified as small suppliers.

In order to test the constitutionality of the proposal to harmonize the QST and GST, the Governor General in Council, by Order-in-Council dated August 26, 1993, referred the following two questions to this Court:

1. Is it within the legislative authority of the Legislature of Quebec to impose, by way of provisions similar to those in the schedule attached hereto, a tax in respect of the supply of property or a service to a recipient who receives it for the sole purpose of making a new supply of it, or in respect of the supply of a property or a service to a recipient who receives it for the sole purpose of its becoming a component part of another property or service to be supplied by the recipient, particularly in view of the input tax refund provisions? If not, in what particular or particulars and to what extent?
2. Is it within the legislative authority of the Legislature of a Province to impose a tax within the province similar to the goods and services tax imposed pursuant to the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, Part IX, as amended by S.C. 1990, c. 45? If not, in what particular or particulars and to what extent?

These same two questions were stated by Chief Justice Lamer as constitutional questions on September 7, 1993.

III — Analysis

The first constitutional question deals with the basic operation of the proposed tax and the elimination of the concept of non-taxable supplies from the current QST. The second and more general constitutional question requires that I address not only the basic operation of the tax, but the various exemptions which form part of the existing federal regime and which were highlighted above. The central issue in this reference is whether the proposed tax, in its general operation as well as its specific details, is a tax within the provincial tax-

s'applique à quiconque dont les revenus annuels sont inférieurs à 30 000 \$ (art. 18, 19 et 25 de l'avant-projet de loi). Ces personnes sont qualifiées de petits fournisseurs.

Pour faire vérifier la constitutionnalité du projet d'harmonisation de la TVQ avec la TPS, le gouverneur général en conseil a soumis à notre Cour les deux questions suivantes par décret en date du 26 août 1993:

1. La législature du Québec est-elle compétente pour imposer, selon des modalités semblables à celles contenues au document produit en annexe, une taxe à l'égard de la fourniture d'un bien ou d'un service à un acquéreur qui le reçoit uniquement afin d'en effectuer à nouveau la fourniture, ou à l'égard de la fourniture d'un bien ou d'un service à un acquéreur qui le reçoit uniquement afin qu'il soit composant d'un autre bien ou d'un autre service dont il effectuera la fourniture, compte tenu notamment des modalités relatives au remboursement de la taxe sur les intrants? Dans la négative, à quel égard ou à quels égards et dans quelle mesure?
2. La législature d'une province est-elle compétente pour adopter une loi visant à imposer une taxe, à l'intérieur de la province, similaire à la taxe sur les produits et services imposée par la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, modifiée par L.C. (1990), ch. 45? Dans la négative, à quel égard ou à quels égards et dans quelle mesure?

Le 7 septembre 1993, le juge en chef Lamer a formulé ces deux mêmes questions à titre de questions constitutionnelles.

III — Analyse

La première question constitutionnelle concerne l'application générale de la taxe proposée et l'élimination du concept des fournitures non taxables de la TVQ actuelle. La deuxième question constitutionnelle est plus générale et exige que j'examine non seulement l'application générale de la taxe, mais aussi les diverses exemptions du régime fédéral actuel, que j'ai déjà mentionnées. La question au cœur du présent renvoi est de savoir si la taxe proposée, tant dans son application générale que dans ses détails spécifiques, est une taxe qui relève

ing power contained in s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. Section 92(2) stipulates:

92. In each Province the Legislature may exclusively make Laws in relation to Matters coming within the Classes of Subjects next herein-after enumerated; that is to say, —

2. Direct Taxation within the Province in order to the raising of a Revenue for Provincial Purposes.

The *amicus curiae* and the Attorneys General of Quebec and Canada have agreed that the tax will be collected within the province only and that it will be used to generate revenue for provincial purposes. My analysis of the proposed tax will therefore focus on determining if it is direct.

I begin with an examination of the legal principles applicable to determining whether a tax is direct within the meaning of s. 92(2). I then analyze the proposed QST in light of these principles beginning with the general scheme. Finally, I consider the constitutional validity of the three categories of exemptions: “zero-rated supplies”, “exempt supplies” and the “small supplier exemption”.

1. *The Applicable Principles of Law*

It is well established that whether a given tax is direct or indirect in terms of the *Constitution Act, 1867* is a question of law and not of economic incidence. The test predominately relied on in the jurisprudence to distinguish between the two types of taxes is the formulation employed by John Stuart Mill in his 1848 treatise, *Principles of Political Economy*, Book V, c. III, at p. 371:

A direct tax is one which is demanded from the very persons who, it is intended or desired, should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another; such as the excise or customs.

Though this formulation is no longer used by economists, it has served and continues to serve the legal purpose of providing a relatively clear

du pouvoir de taxation que le par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* confère aux provinces. Ce paragraphe se lit ainsi:

92. Dans chaque province, la législature pourra exclusivement légiférer relativement aux matières entrant dans les catégories de sujets ci-dessous énumérés, à savoir:

2. la taxation directe dans les limites de la province, en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux;

L'*amicus curiae* et les procureurs généraux du Québec et du Canada ont convenu que la taxe sera perçue à l'intérieur de la province seulement et servira à fournir des revenus aux seules fins provinciales. Mon analyse de la taxe proposée visera donc à déterminer si cette taxe est directe.

Examinons en premier lieu les principes de droit applicables pour établir si une taxe est directe au sens du par. 92(2). Compte tenu de ces principes, je ferai ensuite l'analyse de l'économie générale de la TVQ proposée. Enfin, je me pencherai sur la constitutionnalité des trois catégories d'exemptions: les «fournitures détaxées», les «fournitures exonérées» et l'«exemption du petit fournisseur».

1. *Les principes de droit applicables*

Il est bien établi que de savoir si une taxe est directe ou indirecte selon la *Loi constitutionnelle de 1867* est une question de droit et non d'incidence économique. Le critère le plus souvent utilisé dans la jurisprudence pour distinguer ces deux types de taxe est la formule employée par John Stuart Mill dans son traité de 1848 intitulé *Principles of Political Economy*, livre V, ch. III, à la p. 371:

[TRADUCTION] La taxe directe est celle qu'on exige de la personne même qui doit l'assumer. Les taxes indirectes sont celles qu'on exige d'une personne dans l'expectative et l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre: c'est le cas des taxes d'accise et des droits de douane.

Bien que cette formule ne soit plus utilisée par les économistes, elle a servi et continue de servir en droit à établir un point de repère relativement clair

bench mark for applying the division of taxation powers contained in ss. 91 and 92 of the *Constitution Act, 1867*. Definitively adopted for that purpose in *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575 (P.C.), the distinction has subsequently been applied in a number of cases including *Allard Contractors Ltd. v. Coquitlam (District)*, [1993] 4 S.C.R. 371.

The application of Mill's distinction during the last century allows us to predict the constitutional fate of some taxes with a measure of confidence. In analyzing a given tax, it should be remembered that the courts examine the general tendency of the tax, rejecting exceptional factual circumstances as legally irrelevant (*Lambe, supra; Brewers and Maltsters' Association of Ontario v. Attorney-General for Ontario*, [1897] A.C. 231). Customs duties and excise taxes, as Mill noted, are indirect taxes. The tax in these two cases is paid by the importer or manufacturer with, it has been said, "the expectation and intention" that it will generally be passed on to the purchaser as an element of the price. There is no intention in either case to place the burden of the tax on the manufacturer or importer, who simply act as conduits through which to pass on the burden to others. The tax is therefore not paid by the person who is intended to bear the burden. Property, income and consumption taxes, in contrast, have been historically held to be direct taxes since their general tendency is that the person intended to bear the burden of the tax is the one who pays it. The intention apparent in the case of customs duties and excise taxes that the tax be passed on with the good is absent from property, income and consumption taxes.

The case law interpreting s. 92(2) contains various indicia or propositions which serve to guide the courts. Five of these are of particular relevance in determining the constitutionality of the proposed provincial value-added tax.

As noted above, one indicium is whether the intention of the legislator as to who should bear the tax is clear. In the case of direct taxes, Viscount Simon recognized that "the taxing authority is not

dans le partage des pouvoirs de taxation prévus aux art. 91 et 92 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Définitivement adoptée à cette fin dans l'arrêt *Bank of Toronto c. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575 (C.P.), cette distinction a été par la suite appliquée dans un certain nombre d'affaires dont *Allard Contractors Ltd. c. Coquitlam (District)*, [1993] 4 R.C.S. 371.

L'application de la distinction établie par Mill au cours du siècle dernier nous permet de prédire avec une relative certitude le sort constitutionnel de certaines taxes. Dans l'analyse d'une taxe donnée, les tribunaux examinent, rappelons-le, l'effet général et considèrent non pertinentes en droit les circonstances factuelles exceptionnelles (*Lambe, précité; Brewers and Maltsters' Association of Ontario c. Attorney-General for Ontario*, [1897] A.C. 231). Comme l'a fait remarquer Mill, les droits de douane et les taxes d'accise sont des taxes indirectes. Dans ces cas, la taxe est payée soit par l'importateur ou le fabricant «dans l'expectative et l'intention», a-t-on dit, qu'elle soit généralement reportée sur l'acquéreur par le biais du prix. Dans aucun cas, n'a-t-on l'intention d'imposer le fardeau de la taxe au fabricant ou à l'importateur; celui-ci est un simple conduit qui reporte ce fardeau sur autrui. La taxe n'est donc pas payée par la personne qui doit en assumer le fardeau. Par contre, les taxes foncières, l'impôt sur le revenu et les taxes à la consommation sont traditionnellement considérés comme des taxes directes puisque ces taxes, de par leur effet général, sont payées par la personne qui doit en assumer le fardeau. Contrairement à ce qui se passe pour les droits de douane et les taxes d'accise, l'intention de reporter la taxe sur autrui n'existe pas.

La jurisprudence sur l'interprétation du par. 92(2) fournit divers critères ou indications qui servent de guide aux tribunaux. Cinq d'entre eux sont tout particulièrement pertinents pour décider de la constitutionnalité du projet de taxe provinciale à la valeur ajoutée.

Comme je l'ai fait remarquer, un premier critère est la présence d'une volonté du législateur de désigner clairement la personne qui doit assumer la taxe. En ce qui concerne les taxes directes, le

indifferent as to which of the parties to the transaction ultimately bears the burden, but intends it as a 'peculiar contribution' on the particular party selected to pay the tax" (*Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1943] A.C. 550, at p. 564). A related indicium of direct taxation is whether everyone knows how much tax they really pay (Mill, Book V, c. VI, cited with approval by Viscount Simon in *Atlantic Smoke Shops*; see also *Attorney-General for Quebec v. Reed* (1884), 10 App. Cas. 141 (P.C.)). At Confederation, the decision to limit the provincial legislatures to direct taxation was aimed at transparency and thought to enhance political accountability. Though the criterion of accountability may not be the central focus of the more recent jurisprudence pertaining to s. 92(2), transparency still serves to identify a tax as direct.

A third indicium, one of indirectness, was recognized by Rand J. in *Canadian Pacific Railway Co. v. Attorney General for Saskatchewan*, [1952] 2 S.C.R. 231. He pointed to the attachment of a tax to a good as a strong indication that the tax is indirect (at pp. 251-52):

If the tax is related or relateable, directly or indirectly, to a unit of the commodity or its price, imposed when the commodity is in course of being manufactured or marketed, then the tax tends to cling as a burden to the unit or the transaction presented to the market.

Thus, where the tax "clings" to the product in the sense that its amount attaches to the good and moves together with the good through the chain of supply, an element of indirectness may be present. The validity of Rand J.'s indicator is demonstrated most vividly by customs duties and excise taxes. This test was recently applied in *Allard Contractors, supra*, at pp. 394-98, to identify a volumetric fee on soil removal as an indirect tax.

vicomte Simon a reconnu que [TRADUCTION] «le fisc n'est pas indifférent quant à identifier celle des parties à la transaction qui en assume finalement le fardeau, mais entend en faire une «contribution particulière» de la part de la personne désignée pour la payer» (*Atlantic Smoke Shops, Ltd. c. Conlon*, [1943] A.C. 550, à la p. 564). La connaissance par chacun du montant de taxe réellement payé est une autre indication de la nature directe d'une taxe (Mill, livre V, ch. VI, cité et approuvé par le vicomte Simon dans *Atlantic Smoke Shops*; voir aussi *Attorney-General for Quebec c. Reed* (1884), 10 App. Cas. 141 (C.P.)). À l'époque de la Confédération, la décision de restreindre les législatures provinciales au champ de taxation directe avait pour but de favoriser la transparence et l'imputabilité politique. Quoique le critère de l'imputabilité ne constitue peut-être pas l'élément central de la jurisprudence plus récente sur le par. 92(2), la transparence sert encore à déterminer si une taxe est directe.

Un troisième critère, visant cette fois le caractère indirect d'une taxe, est reconnu par le juge Rand dans l'arrêt *Canadian Pacific Railway Co. c. Attorney General for Saskatchewan*, [1952] 2 R.C.S. 231. Celui-ci souligne que le rattachement de la taxe à un bien particulier constitue une forte indication de son caractère indirect (aux pp. 251 et 252):

[TRADUCTION] Si la taxe se rapporte ou est susceptible de se rapporter, directement ou indirectement, à un objet ou à son prix, et est imposée à l'étape de la fabrication ou de la vente, cette taxe tend alors à s'attacher comme un fardeau à l'objet en question ou à l'opération marchande.

En conséquence, si la taxe «s'attache» au produit en ce sens que son montant se greffe au produit tout au long de la chaîne de production, cela peut être une indication de son caractère indirect. Les droits de douane et les taxes d'accise illustrent au mieux ce critère du juge Rand. Il a récemment été invoqué dans l'arrêt *Allard Contractors*, précité, aux pp. 394 à 398, pour qualifier de taxe indirecte des droits volumétriques pour l'enlèvement de terre.

At first glance, provincial consumption taxes would appear to be taxes which attach to a good; however, the case law has unequivocally and correctly recognized such taxes as direct (see *Atlantic Smoke Shops, supra*, and *Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1960] S.C.R. 619). In particular, a number of cases have held that consumption taxes will be direct even though they may be passed on when the good or service initially taxed is incorporated or transformed into a new good or service (see *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45; *Cairns, supra*). Thus where a tax is imposed on the consumption of fuel oil, the fact that the oil may be used in the manufacture of another good and thereby passed on as part of the cost of that good does not render the tax unconstitutional. The good is consumed and the tax therefore cannot be passed on with the good as is the case with an import duty.

The final proposition of relevance in determining the constitutional validity of the proposed value-added tax is that the nature of a tax is not affected by the system of collection (see *Kingcome, supra*; *Atlantic Smoke Shops, supra*, and *Cairns, supra*). The fact that a retailer collects the tax from a consumer on behalf of the government and then physically pays the money over to the government does not alter the characterization of such a tax as direct. The person intended to bear the burden of the tax, the consumer, is still the one who in reality pays it even though the retailer as agent for the government collects it. It is true that the retailer bears a burden in relation to the collection of the tax; however, this burden is part of the general cost of doing business and cannot be related to or passed on in a recognizable form with any particular good.

In approaching new taxes, the constitutional fate of which is unknown, it is not without interest to refer to an important effect of the s. 92(2) limitation to direct taxation. In addition to the historical desire to promote transparency and accountability, one finds a concern in the case law and literature

De prime abord, les taxes provinciales à la consommation sembleraient constituer des taxes rattachées à un produit; toutefois, la jurisprudence a clairement et à juste titre reconnu que ces taxes sont directes (voir les arrêts *Atlantic Smoke Shops, précité*, et *Cairns Construction Ltd. c. Government of Saskatchewan*, [1960] R.C.S. 619). Dans un certain nombre de décisions, on a jugé que les taxes à la consommation sont des taxes directes même si elles peuvent être reportées sur autrui lorsque le produit ou le service initialement taxé est incorporé dans un nouveau produit ou service ou transformé en un tel produit ou service (voir les arrêts *Attorney-General for British Columbia c. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45; *Cairns, précité*). Par exemple, une taxe à la consommation de combustible n'est pas inconstitutionnelle du fait que ce combustible peut servir à la fabrication d'un autre bien et être inclus dans le coût de ce bien. Le produit est consommé et la taxe ne peut être reportée sur autrui avec le produit comme dans le cas des droits de douane.

Enfin, il faut souligner que le mode de perception d'une taxe n'en touche pas la nature (voir les arrêts *Kingcome, Atlantic Smoke Shops* et *Cairns, précités*) et n'en détermine donc pas la constitutionnalité. Le fait qu'un détaillant perçoive d'un consommateur une taxe pour le compte du gouvernement et qu'il rembourse ensuite cette taxe au gouvernement ne change rien au caractère direct de cette taxe. La personne qui doit assumer le fardeau de la taxe, le consommateur, est encore celle qui la paie réellement, même si c'est le détaillant qui la perçoit à titre de mandataire du gouvernement. Il est vrai que le détaillant a le fardeau de percevoir la taxe, mais ce fardeau fait partie des frais généraux du commerce et ne saurait être reporté sur autrui sous une forme identifiable au moment de la fourniture d'un produit particulier ni lui être rattaché.

Dans l'examen de nouvelles taxes, dont le sort constitutionnel est inconnu, il est intéressant de souligner un effet important de la limite imposée par le par. 92(2) à la taxation directe. Outre la volonté historique de favoriser la transparence et l'imputabilité, on trouve dans la jurisprudence et la

regarding taxation of persons outside the province by indirect means or taxation which interferes with interprovincial or international trade. The prohibition against excise taxes and customs duties clearly achieves this latter purpose. As my colleague La Forest J. noted in his study of the taxation power under the Canadian Constitution, “the person who ultimately pays an excise tax may have no other connection with the province benefiting from the tax than that the product was originally produced or manufactured there” (G. V. La Forest, *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution* (2nd ed. 1981), at p. 202).

My review of the jurisprudence interpreting s. 92(2) has revealed that apart from excise taxes, import duties, or taxes of a similar nature and the two more general limitations highlighted in the preceding paragraph, the provinces have come to enjoy considerable freedom in constructing their tax systems. Having examined the basic principles informing the interpretation and application of s. 92(2), I now turn to a detailed examination of the tax proposed in the draft Act.

2. *The General Scheme of the Proposed Tax*

A perusal of the economics literature reveals that value-added taxes are often seen as refined versions of consumption taxes (see, for example, Whalley and Fretz, *The Economics of the Goods and Services Tax* (1990)). Collection earlier in the production and marketing chain is thought to increase compliance by collecting the bulk of tax revenues from larger organizations believed to have more dependable accounting systems. Furthermore, until someone resells a good they have purchased, they can be assumed to be the consumer and therefore liable to pay the tax. To avoid the ultimate burden of paying the tax, they must prove that the good or service was used in the provision of another taxable supply. This “onus” is easily discharged by collecting the tax on behalf of the government when taxable supplies are made to other persons and by filing returns which detail the amount of tax collected and the amount “paid” in

doctrine une préoccupation concernant la taxation de personnes à l’extérieur de la province par des taxes ou des moyens indirects entravant le commerce interprovincial ou international. L’interdiction de percevoir des taxes d’accise et des droits de douane en est une expression. Comme le fait remarquer mon collègue le juge La Forest dans son étude sur le pouvoir de taxation en vertu de la Constitution canadienne, [TRADUCTION] «il se peut que le seul lien que la personne qui paie en fin de compte une taxe d’accise ait avec la province bénéficiaire de cette taxe soit que le bien y a été produit ou fabriqué à l’origine» (G. V. La Forest, *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution* (2^e éd. 1981), à la p. 202).

Mon examen de la jurisprudence portant sur l’interprétation du par. 92(2) fait ressortir que mis-à-part les taxes d’accise, les droits de douane ou taxes semblables et les deux restrictions plus générales mentionnées dans le paragraphe précédent, les provinces en sont venues à jouir d’une liberté considérable dans l’établissement de leurs régimes fiscaux. Après cette étude des principes fondamentaux qui sous-tendent l’interprétation et l’application du par. 92(2), passons à un examen détaillé de la taxe proposée dans l’avant-projet de loi.

2. *L’économie générale de la taxe proposée*

Les traités de doctrine économique considèrent souvent les taxes à la valeur ajoutée comme des formes évoluées de taxes à la consommation (voir, par exemple, Whalley et Fretz, *The Economics of the Goods and Services Tax* (1990)). La perception de la majeure partie de la taxe aux différentes étapes de la chaîne de production et de commercialisation est jugée en accroître le rendement dans la mesure où la majeure partie des revenus fiscaux sont perçus auprès de grandes organisations qui, croit-on, possèdent des systèmes de comptabilité plus fiables. Par ailleurs, jusqu’à ce qu’une personne revende un bien qu’elle a acheté, on peut présumer qu’elle en est le consommateur et qu’elle est assujettie au paiement de la taxe. Pour éviter d’avoir à payer la taxe, une personne doit prouver que le bien ou le service a été utilisé pour produire une autre fourniture taxable. La personne peut facilement s’acquitter de ce «fardeau» en perce-