

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 *Intervenors*

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*;

a **ET 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

b 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;

c et

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

et

Wilfrid Lefebvre, c.r. *Amicus curiae*

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

Nº du greffe: 23690.

f 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.

g **RENOVI 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).

j 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.

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 effectue 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.

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

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 taxa-

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 reporteraient 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.

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 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.

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.

Jurisprudence

d

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.

g

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.

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.

j

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.
- 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.

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.

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.

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

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 transformerait 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.

a

b

c

d

e

f

g

h

i

j

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 ^a 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 ^b *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 ^c des droits de douane.

^d 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.

^e 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.

f. 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-

respect of inputs. Enforcement is thereby enhanced by the documentary record created.

As was noted above, consumption taxes have historically been held to be direct taxes. In *Cairns, supra*, this Court held that a tax on consumers of tangible personal property purchased at the retail level was direct. A similar conclusion was reached in *Atlantic Smoke Shops, supra*, where the tax was on tobacco purchased for consumption from a retail vendor. To the extent that the proposed value-added tax is in fact a consumption tax on the ultimate consumer, these cases provide some support for its validity. The real question in determining if the tax is direct, however, is not whether it is a consumption tax, but whether the person intended to bear the burden of the tax is the person paying the tax.

The unique feature of a value-added tax, its collection along the production and marketing chain, may be the chief attraction for governments. However, the collection mechanism, which provides for the tax as the good moves through the consumption chain, may at first sight appear to raise the spectre of an indirect tax.

It was maintained before us that value-added taxes are similar to excise taxes or customs duties in that the tax is in some sense passed on with the good and indemnification occurs when the good is sold. It will be remembered that Rand J. in *Canadian Pacific Railway Co. v. Attorney General for Saskatchewan, supra*, identified the fact that the tax tended to cling to a good as an indication of indirectness. The fact that the tax is recouped through a series of indemnifications before the good reaches the final consumer does not, however, make the value-added tax an indirect tax for constitutional purposes. Close examination of the

vant la taxe pour le compte du gouvernement là où des fournitures taxables sont vendues à d'autres personnes, et en remplissant une déclaration indiquant le montant de la taxe perçue ainsi que le

^a montant «payé» à l'égard des intrants. Le recouvrement de la taxe se trouve alors favorisé grâce aux documents ainsi établis.

Comme je l'ai déjà fait remarquer, les taxes à la consommation sont traditionnellement considérées comme des taxes directes. Dans l'arrêt *Cairns*, précité, notre Cour a jugé qu'une taxe imposée aux consommateurs de biens meubles corporels au moment de la vente au détail constituait une taxe directe. L'arrêt *Atlantic Smoke Shops*, précité, en arrive à la même conclusion à l'égard d'une taxe sur le tabac acheté à un vendeur au détail à des fins de consommation. Dans la mesure où la taxe à la valeur ajoutée proposée est en fait une taxe à la consommation imposée au consommateur ultime, ces arrêts appuient dans une certaine mesure sa validité. Cependant, pour déterminer si la taxe est directe, il faut se demander non pas s'il s'agit d'une taxe à la consommation, mais plutôt si la personne qui la paie est celle qui doit en assumer le fardeau.

^f Le prélèvement d'une taxe à la valeur ajoutée tout au long de la chaîne de production et de commercialisation en représente sans doute l'attrait principal pour les gouvernements. Cependant, le mécanisme de perception, qui permet l'imposition de la taxe sur le produit tout au long de la chaîne de consommation, semble à première vue soulever le spectre d'une taxe indirecte.

On a fait valoir que les taxes à la valeur ajoutée sont semblables à des taxes d'accise ou à des droits de douane en ce qu'elles sont en quelque sorte reportées sur autrui avec le produit et donnent lieu à une indemnisation au moment de la vente du produit. Dans l'arrêt *Canadian Pacific Railway Co. c. Attorney General for Saskatchewan*, précité, on se rappellera que le juge Rand a dit que la tendance d'une taxe à s'attacher à un bien constitue une indication de son caractère indirect. Cependant, la taxe à la valeur ajoutée n'est pas, aux fins de la Constitution, une taxe indirecte du fait qu'elle est récupérée au moyen d'une série de prélèvements

proposed tax reveals that the person who ultimately pays the tax is the one intended to bear the burden, and, therefore, the tax is direct.

As noted above, the proposed tax will be paid and then reimbursed at each stage until final consumption. Imposing the tax at each level in the consumption chain is simply a method of tax collection by instalments. The persons who collect the tax along the chain and who are reimbursed are really tax collectors. The draft Act, it will be remembered, explicitly identifies these persons as agents of the Minister of Revenue in their capacity as tax collectors (draft Act, s. 28). Rather than putting forward a new and different type of tax, the essence of the proposed amendments is simply to substitute a new mechanism of collection.

The availability of the input tax refunds is the key to understanding what is truly going on prior to the stage of ultimate consumption. Eligibility for an input tax refund relieves the consumer turned supplier from the burden of the tax which is then charged to the person who purchases the good. 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. The input tax refund thus guarantees that the person who ultimately pays the tax is the one who was intended should bear the burden and that therefore the proposed tax is a form of direct taxation. Though the input tax refund mechanism operates behind the scenes to produce this result and though the GST, for example, can be included in the price and appear only on the final invoice, consumers are fully aware, often to their dismay, that they are paying the tax. Indeed the federal government made it very clear in the background papers to the GST, that in replacing the hidden federal sales tax it was "committed to ensuring that Canadians [be] informed in a clear and visible manner that the GST is being applied" (*Goods and Services Tax: An Overview*, Department of Finance, August

avant que le produit n'atteigne le consommateur final. Un examen attentif de la taxe proposée révèle que la personne qui la paie en bout de ligne est celle qui devait en assumer le fardeau. Il s'agit donc d'une taxe directe.

Comme je l'ai déjà mentionné, la taxe proposée sera payée puis remboursée à chaque étape jusqu'à la consommation finale. Exiger le paiement de la taxe à chaque étape de la chaîne de consommation constitue simplement un mode de perception de la taxe par versements. Les personnes qui perçoivent la taxe tout au long de la chaîne de production et qui bénéficient ensuite d'un remboursement sont en fait des percepteurs d'impôt. L'avant-projet de loi, on s'en souviendra, précise que ces personnes sont, en leur qualité de percepteurs d'impôt, des mandataires du ministre du Revenu (art. 28 de l'avant-projet de loi). Les modifications proposées visent essentiellement à établir un nouveau mécanisme de perception et non à créer une taxe de type nouveau.

La possibilité d'obtenir des remboursements de taxe sur les intrants est déterminante de la nature véritable des transactions avant l'étape de la consommation finale. L'admissibilité à un remboursement de la taxe sur les intrants dégage le consommateur devenu fournisseur du fardeau de la taxe qui est alors imposée à la personne qui achète le produit. 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. Le remboursement de la taxe sur les intrants fait en sorte que la personne qui paie la taxe en définitive est bien celle devant en assumer le fardeau et, par conséquent, que la taxe proposée est un type de taxe directe. Bien que le mécanisme de remboursement de la taxe sur les intrants engendre ce résultat par voie détournée et, bien que la TPS puisse être incluse dans le prix et n'apparaître que sur la facture, les consommateurs sont parfaitement conscients qu'ils paient la taxe, souvent à leur grand déplaisir. En fait, le gouvernement fédéral a clairement précisé dans la documentation relative à la TPS, qu'en remplaçant la taxe fédérale cachée de vente il «[tenait] à ce que les Canadiens soient informés de l'application de la TPS de façon

1989, at p. 20; see also *Budget 89: The Goods and Services Tax*, Department of Finance, April 27, 1989, at pp. 19 and 25). As noted above, such transparency is one of the hallmarks of direct taxation.

The *amicus curiae*, however, attacked the proposed tax by focusing on the input tax refund. The *amicus curiae* argued that the person who initially "pays" the tax is not the person whom the legislature has chosen to bear the burden. These persons, it was argued, pass the tax and the burden back to the government by the mechanism of the input tax refund. I cannot accept this argument. The registrants are not in any constitutionally significant sense the persons paying the tax when they resell the good or another good or service which the taxed good was used to produce. The input tax refund in such a case operates to ensure that any tax initially paid is fully reimbursed. Registrants therefore do not pay the tax or bear the burden, as stated above, they merely function as tax collectors transferring the revenues to the government as was the case in *Cairns, supra*, and *Kingcome, supra*.

This view of the tax is supported by the presence of provisions in earlier versions of retail sales taxes which required a vendor to collect the tax even though the person alleged the good was being purchased for the purpose of resale. Section 5(3) of *The Education and Hospitalization Tax Act*, R.S.S. 1953, c. 61, the Act considered in *Cairns*, required persons in such a situation to deposit with the vendor an amount equal to the tax otherwise payable under the Act. The "deposit" was then refunded on receipt of evidence satisfactory to the Minister that the property was purchased for the purpose of resale. In other words, the "deposit" was refunded only when the Minister received sufficient evidence that the tax would be paid further down the chain. Under the draft Act and the GST, eligibility for a refund results from simply filing a return; however, as with s. 5(3) in the Saskatchewan Act,

claire et visible» (*Taxe sur les produits et services: Vue d'ensemble*, Ministère des Finances, août 1989, à la p. 21; voir aussi, *Budget 89: La taxe sur les produits et services*, Ministère des Finances, 27 avril 1989, aux pp. 19 et 25). Comme je l'ai déjà fait remarquer, cette transparence est l'une des caractéristiques de la taxation directe.

Cependant, l'*amicus curiae* a contesté la taxe proposée en s'arrêtant au remboursement de la taxe sur les intrants. À son avis, la personne qui «paie» initialement la taxe n'est pas celle que le législateur a choisie pour en assumer le fardeau. À cet égard, il a soutenu que cette personne reporte en fait la taxe et le fardeau sur le gouvernement par le truchement du remboursement de la taxe sur les intrants. Je ne puis accepter cet argument. Du point de vue constitutionnel, les inscrits ne sont absolument pas les personnes qui paient la taxe lorsqu'ils revendent le produit ou un autre produit ou service que le bien taxé a servi à produire. Dans un tel cas, le remboursement de la taxe sur les intrants comporte le remboursement complet de toute taxe initialement payée. En conséquence, comme je l'ai dit plus haut, les inscrits ne paient pas la taxe ni n'en assument le fardeau. Ils agissent simplement à titre de percepteurs d'impôt faisant remise des revenus au gouvernement comme dans le cas des arrêts *Cairns* et *Kingcome*, précités.

Cette description de la taxe trouve appui dans la législation antérieure en matière de taxes de vente dont les dispositions imposaient au vendeur de percevoir la taxe même lorsque le bien est déclaré être acheté pour revente. Le paragraphe 5(3) de l'*Education and Hospitalization Tax Act*, R.S.S. 1953, ch. 61, qui faisait l'objet de l'arrêt *Cairns*, exigeait en tel cas le dépôt auprès du vendeur d'un montant égal à la taxe par ailleurs payable en vertu de la Loi. Ce «dépôt» était ensuite remboursé sur preuve (à la satisfaction du Ministre) que le bien avait été acheté pour revente. En d'autres termes, il y avait remboursement du «dépôt» seulement lorsque le Ministre avait une preuve suffisante que la taxe serait payée plus loin dans la chaîne de consommation. Aux termes de l'avant-projet de loi et de la TPS, il suffit de produire une déclaration pour être admissible à un remboursement. On se trouve

compliance with the statutory regime is thereby enhanced.

It is true that as tax collectors registrants bear hidden burdens in relation to the role assigned them under the scheme. These burdens consist of the administrative cost of keeping records and filing returns as well as the cost of transferring funds to the government prior to reimbursement. In the *GST Reference*, these costs were identified as administrative burdens and it was held that the obligation on a province to collect and remit the GST was not taxation of a province's property (*supra*, at pp. 483 and 481). It is likely that these burdens will be passed on to consumers; however, this fact does not alter the general tendency of the tax for the purposes of s. 92(2). These burdens are not taxes. These costs will not attach to any particular good, but rather will be part of the general cost of doing business. As a general cost of doing business, the burdens would often be transferred in one form or another, but they are not related to any particular good. It is not "the tax" that is passed on. The requirement that the tax be direct is satisfied. It is paid by the very person intended to bear its burden.

As to the concern that a value-added tax might result in taxation of persons outside the province by indirect means, it must be recognized that the collection of the bulk of tax revenues prior to the retail level creates the possibility that a good shipped to another province will carry with it the provincial tax as part of its price. This situation does not arise with the existing sales taxes because they are imposed exclusively at the retail level and not at the wholesale or manufacturing level. Absent provision for a refund in cases where the good is shipped outside the province, the manufacturer or wholesaler would clearly attempt to recoup the tax paid on the particular good from the consumers in the destination province.

The drafters of the proposed Act, however, have avoided this problem. Section 12 identifies "a sup-

ainsi, comme dans le cas du par. 5(3) de la loi de la Saskatchewan, à favoriser le respect de la loi.

Il est vrai que les inscrits, en leur qualité de perceuteurs d'impôt, assument des coûts cachés pour s'acquitter du rôle que le régime leur attribue. Parmi ces coûts cachés, mentionnons entre autres les frais administratifs de comptabilité et de production de déclarations, et les coûts liés à la remise des fonds au gouvernement préalablement au remboursement. Il est indiqué dans le *Renvoi relatif à la TPS* que ces coûts constituaient des fardeaux administratifs et que l'obligation d'une province de percevoir et de remettre la TPS n'en fait pas une taxe sur un bien de la province (précité, aux pp. 483 et 481). Ces fardeaux seront vraisemblablement reportés sur les consommateurs; cela ne modifie toutefois en rien l'effet général de la taxe pour les fins du par. 92(2). Ces fardeaux ne sont pas des taxes. Ils ne s'attachent pas à un bien particulier, mais font plutôt partie des frais généraux de l'entreprise. À ce titre, ils seraient souvent reportés sur autrui sous une forme ou une autre, mais ils ne s'attachent pas à un bien particulier. Ce n'est pas «la taxe» qui est reportée sur autrui. L'exigence du caractère direct de la taxe est remplie. Elle est payée par la personne même qui doit en assumer le fardeau.

En ce qui a trait au risque qu'une taxe à la valeur ajoutée puisse entraîner la taxation de personnes à l'extérieur de la province par des moyens détournés, il faut reconnaître que la perception de la majeure partie des revenus fiscaux avant la vente au détail signifie que le prix d'un bien expédié dans une autre province comprendra vraisemblablement la taxe provinciale. Ce n'est pas le cas des taxes de vente actuelles parce qu'elles sont imposées exclusivement au moment de la vente au détail et non au moment de la vente en gros ou de la fabrication. En l'absence d'une disposition prévoyant un remboursement en cas d'expédition hors de la province, le fabricant ou le grossiste tenterait de toute évidence de récupérer auprès du consommateur dans la province de destination la taxe payée sur le produit en question.

Cependant, les rédacteurs de la loi proposée ont éludé cette difficulté. L'article 12 prévoit que «la

ply shipped outside Québec" as "a zero-rated supply. 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 refund thus ensures that the proposed tax has no extra-territorial effects. 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 preceding review of the general scheme of the proposed tax and my conclusion that the tax, through the mechanism of the input tax refund, operates as a direct tax leads to an affirmative answer in respect of the first constitutional question.

3. The Various Exemptions

Having found the general operation of the proposed tax to be constitutional, it is necessary to consider the three categories of exceptions contained in the draft Act. As noted by the *amicus curiae*, the fact that the general tendency of the basic tax is direct cannot justify the creation of an exemption which would in effect be an indirect tax. The general tendency doctrine justifies ignoring, for constitutional purposes, particular factual exceptions; it does not allow the provincial legislatures to create indirect taxes by calling them exceptions to a tax the general tendency of which is direct.

(a) The Zero-Rated Supplies

Section 12 of the draft Act identifies the supply of a number of goods and services as zero-rated supplies. This exemption poses no concerns from the point of view of s. 92(2). As noted above in respect of a supply outside Quebec, this exemption is simply an application of the general regime with a tax rate of zero. The ultimate consumer of zero-rated supplies therefore pays no tax. The person supplying the good or service, on the other hand, is entitled to the input tax refund for any tax paid

fourniture expédiée hors du Québec» est une fourniture détaxée. Puisqu'il s'agit d'une fourniture détaxée, aucune taxe n'est perçue auprès de la personne qui la reçoit. Pour sa part, l'inscrit effectuant la fourniture a droit à un remboursement de taxe sur les intrants correspondant à la taxe initialement payée. Ce remboursement garantit donc que la taxe proposée n'aura aucun effet extraterritorial. L'effet général de la taxe ne saurait d'ailleurs 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.

Cet examen de l'économie générale de la taxe proposée et ma conclusion que cette taxe fonctionne comme taxe directe par le biais du remboursement de la taxe sur les intrants emportent une réponse affirmative à la première question constitutionnelle.

3. Les diverses exemptions

Vu ma conclusion de la constitutionnalité de la taxe proposée dans son application générale, il reste à examiner les trois catégories d'exceptions contenues dans l'avant-projet de loi. Comme l'*amicus curiae* l'a fait remarquer, que la taxe de base soit directe selon son effet général ne saurait justifier la création d'une exemption qui serait en réalité une taxe indirecte. Même si, pour les fins de la Constitution, il justifie d'ignorer des exceptions factuelles particulières, le principe de l'effet général ne permet pas au législateur provincial de créer des taxes indirectes en les qualifiant d'exceptions à une taxe ayant un effet général direct.

a) Les fournitures détaxées

L'article 12 de l'avant-projet de loi énumère un certain nombre de biens et services qui constituent des fournitures détaxées. Cette exemption ne présente aucun problème eu égard au par. 92(2). Comme je l'ai mentionné auparavant relativement à une fourniture expédiée hors Québec, cette exemption reflète simplement l'application du régime général lorsque le taux de taxe est nul. Ainsi, le consommateur final d'une fourniture détaxée ne paie aucune taxe. Par contre, la per-

prior to making the zero-rated supply. The net result is that no tax revenues are generated in the case of zero-rated supplies. My finding that the mechanism of the general regime is valid can thus be extended to this category of exceptions.

sonne 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 détaxées ne donnent donc lieu à aucun revenu fiscal. Ma conclusion que le mécanisme du régime général est valide peut ainsi s'étendre à cette catégorie d'exceptions.

(b) The Exempt Supplies

The category of exempt supplies, created by s. 11 of the draft Act, is similar to the zero-rated supplies in that the person receiving such supplies does not pay any tax. The difference between exempt supplies and zero-rated supplies, as noted above, however, is that the suppliers of exempt supplies are generally not entitled to the input tax refund. Provision has been made for a partial rebate for certain identified organizations (see draft Act, ss. 20 to 23). In the case of exempt supplies, therefore, the tax is paid at the penultimate stage in the consumption chain by the supplier. This scenario raises the possibility that the proposed tax will operate as an excise tax with the supplier seeking to recover the amount paid from the ultimate consumer. In such a case, the tax would be indirect and would be *ultra vires* the provinces.

b

b) Les fournitures exonérées

La catégorie des fournitures exonérées, créée par l'art. 11 de l'avant-projet de loi, est semblable à celle des fournitures détaxées du fait que la personne recevant ces fournitures ne paie aucune taxe. Cependant, comme je l'ai indiqué, la différence entre les fournitures exonérées et les fournitures détaxées réside dans le fait que les fournisseurs de fournitures exonérées n'ont généralement pas droit au remboursement de la taxe sur les intrants. Un remboursement partiel est prévu dans le cas de certains organismes (voir les art. 20 à 23 de l'avant-projet de loi). Dans le cas des fournitures exonérées, la taxe est payée par le fournisseur à l'avant-dernière étape de la chaîne de consommation. Ce scénario soulève la possibilité que la taxe proposée ait l'effet d'une taxe d'accise, le fournisseur cherchant à recouvrer auprès du consommateur final le montant payé. Dans un tel cas, la taxe serait indirecte et excéderait la compétence provinciale.

The Attorney General of Canada and the Attorney General of Quebec argued that the category of exempt supplies does not create an indirect tax in practice. The essence of their argument was that because of the nature of the exempt supplies the vast majority of taxed inputs will be consumed or transformed in the production of the exempt supplies and, therefore, it will be impossible for the tax to be passed on with the good or service. The consumption or transformation of the inputs means that any tax paid becomes part of the general cost of producing the good or service rather than being passed on to the consumer with the particular good. This argument is supported by the decisions of the Privy Council and this Court which recognized that a tax will be direct even though the good which is subject to the tax is incorporated or trans-

g

Le procureur général du Canada et celui du Québec soutiennent que la catégorie des fournitures exonérées ne crée pas dans les faits une taxe indirecte. Ils font valoir essentiellement qu'en raison de la nature des fournitures exonérées, la vaste majorité des intrants taxés sont consommés ou transformés dans le cadre de la production de ces fournitures et qu'il est donc impossible de reporter la taxe sur autrui avec le produit ou service en question. La consommation ou la transformation des intrants signifie que toute taxe payée devient partie intégrante du coût général de production du bien ou service, plutôt que d'être reportée sur autrui avec le produit en question. Cet argument trouve appui dans les arrêts du Conseil privé et de notre Cour qui reconnaissent qu'une taxe est directe même si le produit assujetti à la taxe est

j

formed into a new good or service (see *Kingcome, supra*; *Cairns, supra*).

The *amicus curiae* conceded that the exemption is valid as far as taxed inputs are in fact consumed in the production of exempt supplies, but argued that the exemption is invalid to the extent it allows goods to be supplied without transformation or consumption. Although the *amicus curiae* did not convincingly point to specific examples to justify his position, it is necessary to test the validity of the argument advanced by the Attorneys General by examining the specific supplies covered by s. 11.

The supply of a residential complex, health care service, educational service, child and personal care service, legal aid service, and a supply made by a public sector body are the exempt supplies enumerated in s. 11. The full content of these various supplies is ascertained by examining the corresponding provisions of the GST (Schedule V, Parts I to VI of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, as amended by S.C. 1990, c. 45) and the supplies described in ss. 93 to 172 of the *Act respecting the Québec sales tax and amending various fiscal legislation* (S.Q. 1991, c. 67, "QST amending Act").

For the purposes of this reference, it is not necessary to undertake a detailed examination of each of these provisions. Since nearly all the categories enumerated in s. 11 of the draft Act are services, the section itself suggests that virtually all of the inputs of the exempt supplies must be "transformed" before they are resold. None of these categories are analogous to retail sales where the retailer merely takes an existing good and resells it. For example, paper, pens, computers and charts are all transformed by the educator in order to produce an educational service such as a course. Similarly, child care and legal aid workers do not buy child care and legal aid services and then resell them. In each case, they take various inputs

transformé en un nouveau produit ou service ou y est incorporé (voir les arrêts *Kingcome* et *Cairns*, précités).

^a L'*amicus curiae* reconnaît que l'exemption est valide dans la mesure où les intrants taxés sont effectivement consommés en cours de production des fournitures exonérées, mais qu'elle ne l'est pas dans la mesure où elle permet la fourniture de produits sans transformation ni consommation. Bien que l'*amicus curiae* n'ait pas cité d'exemples convaincants à l'appui de sa position, une vérification s'impose de la validité de l'argument des procureurs généraux par un examen des fournitures particulières visées par l'art. 11.

Les fournitures exonérées dans l'art. 11 sont: la fourniture d'un immeuble d'habitation, d'un service de santé, d'un service d'enseignement, d'un service d'aide juridique, d'un service de garde d'enfants et de soins personnels, et les fournitures effectuées par un organisme du secteur public. Les détails de ces diverses fournitures se retrouvent dans les dispositions correspondantes de la TPS (annexe V, parties I à VI de la *Loi sur la taxe d'excise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, modifiée par L.C. 1990, ch. 45) ainsi que les art. 93 à 172 de la *Loi sur la taxe de vente du Québec et modifiant diverses dispositions législatives d'ordre fiscal* (L.Q. 1991, ch. 67, «*Loi modifiant la TVQ*»).

^b Pour les fins du présent renvoi, il n'est pas nécessaire de procéder à un examen détaillé de chacune de ces dispositions. Les catégories de fournitures énumérées à l'art. 11 de l'avant-projet de loi étant à quelques exceptions près des services, cette disposition laisse elle-même entendre que pratiquement tous les intrants des fournitures exonérées doivent être «transformés» avant leur revente. Aucune de ces catégories n'est analogue aux ventes au détail où le détaillant procède simplement à la revente d'un produit existant. Par exemple, l'enseignant transforme le papier, les stylos, les ordinateurs et les graphiques pour produire un service d'enseignement, tel un cours. De même, les employés des services de garde d'enfants et des services d'aide juridique n'achètent pas ces services pour les revendre. Dans chaque cas, ces per-

and transform them into a product which is entirely different from the inputs.

There will clearly be exceptions to this general characterization of services as necessarily involving transformation or consumption. One might argue, for example, that the toilet used in the construction of an apartment is not "transformed" in the creation of a residential complex. However, in *Cairns* it was held that a tax on such inputs is valid because there is a transformation in putting the components together to make a house. A similar analysis applies to the other categories of services enumerated in s. 11. Taking medical services as an example, the more detailed provisions of the federal and Quebec legislation exempt the supply of drugs and medical or surgical equipment when they are administered in conjunction with the supply of laboratory, radiological or other diagnostic services in a "health care establishment" (see *QST amending Act*, ss. 108 to 110; *Excise Tax Act*, Schedule V, Part II, ss. 1 to 3). I therefore agree with the Attorneys General that the general tendency of this exemption is to create a direct tax consistent with the constitutional imperatives recognized in earlier decisions.

In addition to the above reasons, my conclusion is based on the fact that the specific provisions related to exempt supplies contained in both the federal and Quebec legislation cited above are extremely detailed and therefore narrowly limit the scope of the exemption. It is conceivable, however, that there will be instances where the wording of the statute could authorize simple resale and therefore the classic passing on of the tax characteristic of indirect taxes. While recognizing the theoretical potential of this possibility, my examination of both the federal and Quebec legislation revealed that the legislators have taken some care to limit such results. In the case of educational services, for example, while cafeteria meals are exempted, the supply of carbonated beverages and pre-packaged goods for sale to consumers are not, nor are sup-

sonnes prennent divers intrants et les transforment en un produit entièrement différent des intrants.

Il y aura évidemment des exceptions à cette qualification générale voulant que les services comportent nécessairement une transformation ou une consommation. Par exemple, on pourrait soutenir que les toilettes installées dans un appartement en construction ne sont pas «transformées» pour créer un immeuble d'habitation. L'arrêt *Cairns* a cependant décidé qu'une taxe sur ce type d'intrants est valide parce qu'il y a transformation lorsqu'on assemble des composantes pour construire une maison d'habitation. Les autres catégories de services énumérées à l'art. 11 s'analysent de la même façon. Prenons, par exemple, les services de santé. Dans ce cas, des dispositions particulières des lois fédérale et québécoise exonèrent la fourniture de médicaments et d'équipement médical ou chirurgical lorsqu'ils sont administrés ou utilisés dans un «établissement de santé», dans le cadre d'une fourniture de service de laboratoire ou de radiologie ou d'un autre service de diagnostic (voir la *Loi modifiant la TVQ*, art. 108 à 110, et la *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie II, art. 1 à 3). Je suis donc d'accord avec les procureurs généraux pour dire que cette exemption a pour effet général de créer une taxe directe compatible avec les impératifs constitutionnels reconnus dans les décisions antérieures.

Outre ces motifs, ma conclusion s'appuie aussi sur le fait que les dispositions des lois fédérale et québécoise qui portent spécifiquement sur les fournitures exonérées sont extrêmement détaillées et limitent donc strictement la portée de l'exemption. On peut toutefois concevoir qu'il y ait des cas où le texte de la loi pourrait permettre une simple revente et, en conséquence, le report sur autrui qui est la caractéristique classique des taxes indirectes. Bien que je reconnaisse qu'il y a là une certaine possibilité, du moins en théorie, l'examen des lois fédérale et québécoise fait voir que le législateur a mis un certain soin à la circonscrire. Par exemple, dans le cas des services d'enseignement, la fourniture d'aliments dans les cafétérias d'école est exonérée, mais ne le sont pas la fourniture de boissons gazeuses et d'aliments préemballés pour vente à

plies from vending machines (see *QST amending Act*, s. 131; *Excise Tax Act*, Schedule V, Part III, s. 12; and *School Cafeteria Food and Beverages (GST) Regulations*, SOR/91-29, December 18, 1990). Similarly, the provisions applicable to public sector bodies exhaustively list the municipal and provincial government services which are exempt (see *QST amending Act*, ss. 161 to 168; *Excise Tax Act*, Schedule V, Part VI, ss. 19 to 22). In the case of charities, which are included in the definition of public sector bodies, supplies of corporeal property acquired for the purposes of resale are, as a general rule, subject to the tax (see *QST amending Act*, s. 141(5); *Excise Tax Act*, Schedule V, Part VI, s. 2(e)). Three exceptions to this general rule exist for cases where a supply of corporeal moveable property is made in the context of fund-raising campaigns, in the course of a business activity carried on exclusively by volunteers or where the supply is made at cost (for the volunteer and direct cost exemptions respectively, see *QST amending Act*, ss. 142 and 148; and *Excise Tax Act*, Schedule V, Part VI, ss. 3 and 6). The fund-raising exemption is limited by a number of conditions which include that the body does not carry on the business of selling such property, that all sales persons are volunteers and that the consideration for each item sold does not exceed \$5 (see *QST amending Act*, s. 144; *Excise Tax Act*, Schedule V, Part VI, s. 4). The overwhelming impression one gets from these provisions is that the exceptions are limited in scope and, as such, particular cases of any recoupment of the tax would not affect the general tendency of the tax.

des consommateurs, ni d'ailleurs les fournitures de distributeurs automatiques (voir la *Loi modifiant la TVQ*, art. 131, la *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie III, art. 12, et le *Règlement sur les aliments et les boissons de cafétérias d'école (TPS)*, DORS/91-29, 18 décembre 1990). De même, les dispositions applicables aux organismes du secteur public dressent une liste exhaustive des exonérations reliées aux services fournis par un gouvernement ou une municipalité (voir la *Loi modifiant la TVQ*, art. 161 à 168, et la *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie VI, art. 19 à 22). Dans le cas des associations de bienfaisance visées par la définition des organismes du secteur public, la fourniture d'un bien corporel acquis pour fins de revente est, en règle générale, assujettie à la taxe (voir la *Loi modifiant la TVQ*, par. 141(5), et la *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie VI, al. 2e). Il existe trois exceptions à cette règle générale dans les cas où la fourniture d'un bien meuble corporel se fait dans le contexte d'une campagne de financement, dans le cadre d'une entreprise exploitée exclusivement par des bénévoles ou si elle est effectuée au prix coûtant (pour l'exemption relative aux bénévoles et au coût direct respectivement, voir la *Loi modifiant la TVQ*, art. 142 et 148, et la *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie VI, art. 3 et 6). L'exemption relative aux campagnes de financement est assortie d'un certain nombre de conditions: que l'organisme n'exploite pas une entreprise dont l'objet est de vendre de tels biens, que tous les vendeurs soient des bénévoles et que la contrepartie de chaque article vendu ne dépasse pas cinq dollars (voir la *Loi modifiant la TVQ*, art. 144, et la *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie VI, art. 4). Il se dégage manifestement de ces dispositions que ces exceptions ont une portée limitée. De tels cas particuliers de récupération de la taxe ne sauraient donc modifier l'effet général de la taxe.

(c) The Small Supplier Exemption

The final element of the proposed tax challenged before us was the small supplier exemption. As noted above, every person engaged in a commercial activity would be obligated under the draft Act to register with the Minister of Revenue and collect the tax on the Minister's behalf. This

c) L'exemption du petit fournisseur

L'exemption du petit fournisseur est le dernier élément de la taxe proposée à faire l'objet d'une contestation. Selon l'avant-projet de loi, quiconque exerce une activité commerciale sera tenu de s'inscrire auprès du ministre du Revenu et de percevoir la taxe pour le compte de celui-ci. Cette inscription

mandatory registration imposes unavoidable administrative costs, the relative significance of which will vary with the size of the business involved. As I concluded above, though these costs will form part of the costs of doing business and will in all likelihood be passed on to the purchasers of taxable supplies, they do not make the tax indirect. The provisions pertaining to small suppliers which exempt certain businesses from these costs would, standing alone, unquestionably have the effect of creating indirect taxation. 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. There can be no doubt, however, that unregistered small suppliers will inevitably seek to recoup any money they pay from the consumers of their products. As will be seen though, this reality does not lead to the conclusion that the exemption is *ultra vires* the provincial legislature.

It would seem that a likely cause of non-compliance with the tax scheme by small suppliers, assuming rational economic behaviour, would be that the costs of administration are prohibitive as a result of resource constraints and the competitive circumstances of the market. The proposed regime and the GST could be seen as explicitly acknowledging this possibility by creating an exception for the smallest suppliers. The *amicus curiae*, however, questioned the legitimacy of this exception because it was recognized explicitly by the legislator. With respect, I am unable to agree with the position taken by the *amicus curiae*. The choice of the legislator to recognize and legalize particular factual realities by providing an option to small suppliers not to participate in the collection system cannot alter the general tendency of the tax.

The statistics relating to the importance of small suppliers in the total value of taxable supplies demonstrate that the position of small suppliers is exceptional in the overall scheme. Though there

obligatoire comporte des coûts administratifs inévitables dont l'importance relative varie en fonction de la taille de l'entreprise en cause. Pour les raisons déjà exposées, bien que ces coûts fassent partie des frais généraux et soient, selon toute vraisemblance, reportés sur les acquéreurs de fournitures taxables, ils ne rendent pas pour autant la taxe indirecte. Selon les dispositions relatives aux petits fournisseurs, l'exemption accordée à certaines entreprises quant à ces coûts aurait certes, prise isolément, l'effet de donner lieu à une taxe indirecte. En effet, le petit fournisseur est tenu de payer la taxe sur les produits qu'il achète et il ne sera pas admissible au remboursement de la taxe sur les intrants, sauf s'il décide de s'inscrire et d'assumer les coûts administratifs incidents. Cependant, il ne fait pas de doute que les petits fournisseurs non inscrits chercheront à récupérer des consommateurs de leurs produits toute somme qu'ils auront payée. Comme on le verra cependant, ce fait n'emporte pas la conclusion que cette exemption excède la compétence du législateur provincial.

Il semblerait que, présumant d'un comportement économique rationnel, il faille retenir comme cause probable de non-respect du régime fiscal par les petits fournisseurs, les coûts administratifs prohibitifs qu'ils devraient assumer en raison des contraintes en matière de ressources et de la concurrence au sein du marché. On peut voir dans le régime proposé et la TPS une reconnaissance explicite de cette possibilité par cette exception pour les plus petits fournisseurs. Cependant, l'*amicus curiae* met en doute la légitimité de cette exception parce qu'elle a été explicitement reconnue par le législateur. En toute déférence, je suis incapable de souscrire à cette position de l'*amicus curiae*. Le choix du législateur de reconnaître et de légaliser certaines situations particulières en permettant aux petits fournisseurs de ne pas participer au système de perception ne saurait modifier l'effet général de la taxe.

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 four-

are an estimated 400,000 small suppliers in Quebec, they account for a very small portion of total economic activity. The statistics provided to us indicate that small suppliers were responsible for approximately 0.61 percent of the taxable supplies made by Canadian firms and individuals and a slightly higher percentage when Quebec is viewed in isolation. It should be recognized that these figures include small suppliers who transform their taxed inputs. In those cases, the tax is direct under the principles recognized in *Cairns, supra*, and other cases. Furthermore, the Attorney General of Quebec noted that a large number of small suppliers choose to register in any event as they are entitled to do (or are obliged to because their customers insist). Finally, the exceptional nature of the circumstances contemplated by the exemption as reflected in these statistics and facts seems particularly persuasive when one considers that the persons envisaged by this exemption under the GST are typically students who run their own summer business, small non-profit and charitable groups selling goods or services to raise funds and people who work part-time such as retired accountants or persons selling goods from their home (*Goods and Services Tax: A Summary*, October 1990, Department of Finance, at p. 58).

- a* nisseurs est exceptionnelle dans l'ensemble du régime. Bien que l'on estime à 400 000 le nombre de petits fournisseurs au Québec, ils représentent une infime partie de l'ensemble de l'activité économique. D'après les statistiques qui nous ont été fournies, la part des fournitures taxables effectuées par les petits fournisseurs représente approximativement 0,61 pour 100 des fournitures taxables effectuées par les entreprises et les particuliers canadiens; ce pourcentage est légèrement supérieur lorsque le Québec est pris isolément. Il faut aussi reconnaître que ces chiffres comprennent les petits fournisseurs qui transforment leurs intrants taxés.
- b* Dans ces cas, la taxe est directe selon les principes reconnus dans l'arrêt *Cairns*, précité, et d'autres décisions. De plus, le procureur général du Québec fait remarquer qu'un nombre important de petits fournisseurs choisissent, en tout état de cause, de s'inscrire comme ils ont le droit de le faire (ou le font pour répondre aux exigences de leurs clients). Enfin, la nature exceptionnelle des circonstances envisagées par l'exemption qui ressort de ces statistiques semble particulièrement évidente si on considère que les personnes visées par cette exemption de la TPS sont généralement des étudiants exploitant leur propre entreprise pendant l'été, des associations de bienfaisance ou sans but lucratif qui vendent des produits ou des services pour recueillir des fonds, et des personnes qui travaillent à temps partiel, tels des comptables à la retraite ou des personnes qui vendent des produits de leur domicile (*Taxe sur les produits et services*:
- c* *Vue d'ensemble*, octobre 1990, Ministère des Finances, aux pp. 64 et 65).

To hold that the exemption is *ultra vires* the provincial legislatures would be an absurd result given that the exemption, as it was conceived in the case of the GST, was originally created because of the significantly higher compliance costs for small firms relative to large firms (see, for example, *The White Paper: Tax Reform 1987*, Department of Finance, June 18, 1987, at p. 23). The exemption in the proposed legislation is therefore an express policy decision based on, we can presume, the unjustifiable nature of imposing these administrative costs on firms below a certain level of revenues. The Attorney General of Quebec suggested

- d* Conclure que l'exemption excède la compétence du législateur provincial serait un résultat absurde. En effet, l'exemption, du moins celle prévue dans la TPS, avait été initialement créée parce que les petites entreprises avaient des coûts de perception relativement beaucoup plus élevés que les grandes entreprises (voir, par exemple, le *Livre blanc: Réforme fiscale 1987*, Ministère des Finances, 18 juin 1987, à la p. 23). Aussi, l'exemption prévue dans l'avant-projet de loi est-elle l'expression d'une décision de principe reconnaissant qu'il serait injustifiable d'imposer de tels coûts administratifs à des entreprises dont les revenus sont infé-

that incurring these costs would be untenable both for the Minister of Revenue, presumably in terms of revenues generated, as well as for the small suppliers given the particular competitive circumstances and resource constraints they face.

The small supplier exemption is thus simply an incidental element of the efficient administration of the proposed consumption tax. It is, however, a crucial element of the efficient collection of the tax. The acceptance by this Court and the Privy Council that provincial consumption taxes could be collected by suppliers necessarily laid the foundation for the particular case raised by this exemption as well as its validity. Implicit in the decision to accept that suppliers could collect consumption taxes without transforming the tax into an indirect tax through the imposition of the associated costs was the recognition that the administration of such taxes will necessarily cause certain costs to be attached to the scheme which will not affect the scheme's constitutional validity. No doubt the small supplier (exempted from these costs) would attempt to collect the tax from the consumer, but that in my mind is precisely the person who the legislature intended would pay it. That is what the Act as a whole is aimed at. Small suppliers, like all other suppliers, may register for reimbursement, but they may if they find it convenient choose not to do so. They are simply exempted in this way, then, for administrative convenience and not to change the general incidence of the tax. By the effect of the general scheme, of which their operations form a minimal part, they are effectively agents of the government for collection of the tax like other suppliers. What we have here is a mere administrative device to complete the contours of the scheme by avoiding expensive collection machinery in this residuary part of the scheme as well as inconvenience to these small suppliers. Because of the minimal role small suppliers play in the total scheme envisaged by the tax, they

rieurs à un certain niveau. Selon le procureur général du Québec, le ministre du Revenu lui-même ne saurait assumer de tels coûts eu égard aux revenus à percevoir, non plus que les petits fournisseurs, en raison de la concurrence et des contraintes en matière de ressources auxquelles ils doivent faire face.

L'exemption du petit fournisseur est donc simplement un élément accessoire visant le bon fonctionnement de la taxe proposée à la consommation. Il s'agit même d'un aspect important de la perception efficace de la taxe. En acceptant que des taxes provinciales à la consommation puissent être perçues par des fournisseurs, notre Cour et le Conseil privé ont nécessairement ouvert la voie au cas particulier soulevé par la présente exemption et à la reconnaissance de sa validité. En décidant que des fournisseurs peuvent percevoir des taxes à la consommation sans que celles-ci ne deviennent pour autant des taxes indirectes en raison des coûts connexes, on a implicitement reconnu que l'application de ces taxes comportera nécessairement certains coûts reliés au régime sans que ceci n'ait d'incidence sur sa constitutionnalité. Sans doute le petit fournisseur (exempté de ces coûts) tentera-t-il de percevoir cette taxe auprès du consommateur, mais voilà justement, à mon avis, la personne que le législateur a voulu faire payer. C'est ce que vise l'ensemble de la Loi. À l'instar des autres fournisseurs, les petits fournisseurs peuvent s'inscrire pour obtenir un remboursement, mais peuvent choisir de ne pas le faire si cela leur convient. Ils se trouvent alors simplement exemptés pour des motifs de commodité administrative et non pour modifier l'incidence générale de la taxe. De par l'effet du régime général dont les opérations des petits fournisseurs représentent une petite partie, ces derniers sont en réalité, à l'instar des autres fournisseurs, les mandataires du gouvernement aux fins de la perception de la taxe. Nous sommes donc en présence d'un simple mécanisme administratif qui vient parfaire le régime en évitant, d'une part, le recours à un mécanisme coûteux de perception dans cette partie résiduaire du régime, et d'autre part, les inconvénients pour ces petits fournisseurs. Compte tenu du rôle minime que les petits fournisseurs jouent dans l'ensemble du régime envisagé

would be effectively in the same position as all other retailers who fall within the scheme.

IV — Conclusion

Careful scrutiny of the proposal to transform the QST into a value-added tax similar in all essential respects to the GST reveals that the proposed tax could be validly adopted by the Legislature of Quebec pursuant to s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. Both the general regime of the tax, through the mechanism of the input tax refund, and the various exemptions create a tax the general tendency of which is direct. The constitutional questions are therefore answered 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?

Answer: Yes.

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?

Answer: Yes.

SCHEDULE

DRAFT HARMONIZATION QUÉBEC SALES TAX — GOODS AND SERVICES TAX

Definitions

1. For the purposes of this document, unless the context indicates otherwise,

par la taxe, ils se trouveraient en fait dans la même position que tous les autres détaillants visés par le régime.

a IV — Conclusion

Un examen attentif de la proposition de transformer la TVQ en une taxe à la valeur ajoutée qui, pour l'essentiel, serait semblable à la TPS, fait ressortir que la législature du Québec pourrait adopter la taxe proposée dans le respect du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Le régime général de la taxe, avec son mécanisme de remboursement de la taxe sur les intrants, et les diverses exemptions créent une taxe qui a un effet général direct. Les questions constitutionnelles reçoivent donc les réponses suivantes:

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?

Réponse: Oui.

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?

Réponse: Oui.

ANNEXE

ÉBAUCHE D'UNE HARMONISATION DE LA TAXE DE VENTE DU QUÉBEC AVEC LA TAXE SUR LES PRODUITS ET SERVICES

Définitions

1. Pour l'application du présent document, à moins que le contexte n'indique un sens différent, l'expression:

“commercial activity” means

(1) any business carried on by a person,

(2) any adventure or concern of a person in the nature of trade, and

(3) any activity engaged in by a person that involves the supply of an immovable or of a right or interest in respect of an immovable by that person;

however, “commercial activity” does not include

(4) an activity engaged in by a person to the extent that it involves the making of an exempt supply by the person,

(5) an activity engaged in by an individual without a reasonable expectation of profit, or

(6) the performance of any activity or duty in relation to an office or employment;

“person” means a corporation, trust, individual, partnership or succession or a body that is an association, club, commission, union or other organization of any kind;

“prescribed” means prescribed by regulation or determined in accordance with rules prescribed by regulation;

“recipient”, in respect of a supply, means the person who pays or agrees to pay consideration for the supply or, if no consideration is or is to be paid for the supply, the person to whom the supply is made;

“registrant” means a person who is registered, or who is required to apply to be registered, under this document;

“service” means anything other than property, money and anything that is supplied to an employer by a person who is or agrees to become an officer or employee of the employer in the course of or in relation to his office or employment;

“small supplier”, at any time, means a person who, at that time, is a small supplier under sections 18 and 19, unless the person is not, at that time, a small supplier under section 148 of the Excise Tax Act (Statutes of Canada);

“supplier”, in respect of a supply, means the person making the supply;

«acquéreur», à l’égard d’une fourniture, signifie la personne qui paie ou accepte de payer la contrepartie de la fourniture ou, si aucune contrepartie n’est payée ou n’est à payer pour la fourniture, la personne à qui la fourniture est effectuée;

«activité commerciale» signifie:

1^o une entreprise exploitée par une personne;

2^o un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial d'une personne;

3^o une activité exercée par une personne qui implique la fourniture par celle-ci d'un immeuble ou d'un droit dans un immeuble;

toutefois, l’expression «activité commerciale» exclut:

4^o une activité exercée par une personne dans la mesure où elle implique la réalisation par celle-ci d'une fourniture exonérée;

5^o une activité exercée par un particulier sans期待 raisonnable de profit;

6^o l’accomplissement d'une activité ou d'une fonction relative à une charge ou à un emploi;

«fournisseur», à l’égard d’une fourniture, signifie la personne qui effectue la fourniture;

«fourniture» signifie 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;

«fourniture taxable» signifie une fourniture qui est effectuée dans le cadre d'une activité commerciale, mais ne comprend pas une fourniture exonérée;

«inscrit» signifie une personne qui est inscrite, ou qui est tenue de présenter une demande d’inscription, en vertu du présent document;

«personne» signifie une corporation, une fiducie, un particulier, une société, une succession ou un organisme qui est une association, un club, une commission, un syndicat ou une autre organisation;

«petit fournisseur» signifie une personne qui, à un moment quelconque, est un petit fournisseur en vertu des articles 18 et 19, sauf si, à ce moment, cette personne n'est pas un petit fournisseur en vertu de l'article 148 de la Loi sur la taxe d'accise (Statuts du Canada);

“supply” means the provision of property or a service in any manner, including sale, transfer, barter, exchange, licence, lease, gift or alienation;

“taxable supply” means a supply that is made in the course of a commercial activity, but does not include an exempt supply.

TAXATION

Imposition of tax

Taxable supply made in Québec

2. Every recipient of a taxable supply made in Québec shall, on the earlier of the day the consideration for the supply is paid and the day the consideration for the supply becomes due, pay to the Minister of Revenue a tax in respect of the supply equal to 8 % of the value of the consideration for the supply.

Notwithstanding the first paragraph, the rate of the tax is 4 % in respect of the supply of incorporeal movable property or an immovable or service, other than

(1) the supply of a telephone service;

(2) the supply of a telecommunication or a telecommunication service in respect of which the tax prescribed by the Telecommunications Tax Act (R.S.Q., chapter T-4) would apply but for section 14 of the said Act.

However, the rate of the tax in respect of a taxable supply that is a zero-rated supply is 0 %.

Corporeal property brought into Québec

3. Every person who brings into Québec corporeal property for consumption or use in Québec by the person or at his expense by another person shall, immediately after arrival of the property in Québec, pay to the Minister a tax equal to 8 % of the value of the property, except in the case of an immovable, in which case the tax shall be equal to 4 % of its value.

For the purposes of the first paragraph, the value of the property means

(1) in the case of property produced by the person outside Québec but in Canada and brought into Québec within 12 months after it is produced, the cost price of the property, including the tax paid or payable by the

«prescrit» signifie prescrit par règlement ou déterminé conformément à des règles prescrites par règlement;

a «service» signifie tout ce qui n'est pas un bien, ni de l'argent, ni tout ce qui est fourni à un employeur par une personne qui est son salarié ou son cadre, ou qui accepte de le devenir, dans le cadre de la charge ou de l'emploi de la personne ou relativement à cette charge ou à cet emploi.

b

IMPOSITION DE LA TAXE

Assujettissement

Fourniture taxable effectuée au Québec

2. Tout acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Québec doit, au premier en date du jour où la contrepartie de la fourniture est payée et du jour où cette contrepartie devient due, payer au ministre du Revenu une taxe à l'égard de la fourniture égale à 8 % de la valeur de la contrepartie de la fourniture.

Malgré le premier alinéa, le taux de la taxe est de 4 % à l'égard de la fourniture d'un bien meuble incorporel, d'un immeuble ou d'un service, autre que:

f 1^o la fourniture d'un service de téléphone;
2^o la fourniture d'une télécommunication ou d'un service de télécommunication à l'égard de laquelle la taxe prévue par la Loi concernant la taxe sur les télécommunications (L.R.Q., chapitre T-4) s'appliquerait si ce n'était de l'article 14 de cette loi.

g Toutefois, le taux de la taxe à l'égard d'une fourniture taxable qui est une fourniture détaxée est nul.

Apport au Québec d'un bien corporel

h 3. Toute personne qui apporte au Québec un bien corporel, pour consommation ou utilisation au Québec par elle-même ou à ses frais par une autre personne, doit, immédiatement après l'apport, payer au ministre une taxe à l'égard de ce bien égale à 8 % de la valeur de celui-ci sauf s'il s'agit d'un immeuble auquel cas la taxe est égale à 4 % de sa valeur.

i Pour l'application du premier alinéa, la valeur d'un bien signifie:

j 1^o dans le cas d'un bien produit par la personne hors du Québec au Canada et apporté au Québec dans les 12 mois de sa production, le prix de revient du bien, y compris la taxe payée ou payable par cette personne en vertu

person under Part IX of the Excise Tax Act (Statutes of Canada) in respect of the elements of the cost price;

(2) in the case of property supplied to the person outside Québec by way of sale and consumed or used in Québec within 12 months after it is supplied, the value of the consideration for the supply;

(3) in the case of property supplied to the person by way of lease, licence or similar arrangement outside Québec, the value of the consideration for the supply that can reasonably be attributed to the right of enjoyment of the property in Québec;

(4) in any other case, the fair market value of the property.

Notwithstanding the second paragraph, the value of property brought into Québec in prescribed circumstances shall be determined in the prescribed manner.

The first paragraph does not apply in respect of

(1) corporeal property, where tax under section 2 is payable in respect of the supply of the property;

(2) prescribed goods;

(3) corporeal property brought into Québec by a registrant for exclusive consumption or use in the course of the commercial activities of the registrant and in respect of which the registrant would, if he had paid tax under the first paragraph in respect of the property, be entitled to apply for an input tax refund.

A person who brings corporeal property into Québec includes any person who causes such property to be brought into Québec.

Taxable supply made outside Québec

4. Every recipient of a taxable supply of incorporeal movable property or a service that is made outside Québec shall pay to the Minister a tax in respect of the supply, calculated at the rate provided for in the second paragraph on the basis of the value of the consideration for the supply, if the recipient is resident in Québec and may reasonably be regarded as having received the property or service for use in Québec otherwise than exclusively in the course of a commercial activity.

The rate of tax to which the first paragraph refers is the rate that would be applicable in respect of the supply under section 2 if the supply were made in Québec.

de la partie IX de la Loi sur la taxe d'accise (Statuts du Canada) à l'égard des éléments de ce prix de revient;

2^a dans le cas d'un bien fourni à la personne hors du Québec par vente et consommé ou utilisé au Québec dans les 12 mois de la fourniture, la valeur de la contrepartie de la fourniture;

3^b dans le cas d'un bien fourni à la personne par louage, licence ou accord semblable hors du Québec, la valeur de la contrepartie de la fourniture qui est raisonnablement attribuable au droit de jouissance du bien au Québec;

4^c dans tout autre cas, la juste valeur marchande du bien.

Malgré le deuxième alinéa, la valeur d'un bien apporté au Québec dans les circonstances prescrites doit être déterminée de la manière prescrite.

Le premier alinéa ne s'applique pas à l'égard, selon le cas:

1^d d'un bien corporel, si la taxe prévue à l'article 2 est payable à l'égard de la fourniture du bien;

2^e des biens prescrits;

3^f d'un bien corporel qu'un inscrit apporte au Québec pour consommation ou utilisation exclusive dans le cadre de ses activités commerciales et à l'égard duquel l'inscrit aurait le droit de demander un remboursement de la taxe sur les intrants s'il avait payé la taxe prévue au premier alinéa à l'égard du bien.

Une personne qui apporte au Québec un bien corporel s'entend aussi d'une personne qui fait apporter au Québec un bien corporel.

Fourniture taxable effectuée hors du Québec

4. Tout acquéreur d'une fourniture taxable d'un bien meuble incorporel ou d'un service effectuée hors du Québec doit payer au ministre une taxe à l'égard de la fourniture calculée au taux prévu au deuxième alinéa sur la valeur de la contrepartie de la fourniture, s'il réside au Québec et s'il est raisonnable de considérer qu'il a reçu le bien ou le service pour utilisation au Québec autrement qu'exclusivement dans le cadre d'une activité commerciale.

Le taux de la taxe auquel réfère le premier alinéa est celui qui serait applicable à l'égard de la fourniture en vertu de l'article 2 si celle-ci était effectuée au Québec.

Taxable supply of a road vehicle

5. A supply, made otherwise than in the course of a commercial activity, of a road vehicle that must be registered under the Highway Safety Code (R.S.Q., chapter C-24.2) following an application by the recipient of the supply is deemed to be a taxable supply.

Presumptions respecting place of supply*Supply deemed to be made in Québec*

6. A supply is deemed to be made in Québec if

(1) in the case of a supply by way of sale of corporeal movable property, the property is, or is to be, delivered in Québec to the recipient of the supply;

(2) in the case of a supply of corporeal movable property otherwise than by way of sale, possession or use of the property is given or made available in Québec to the recipient of the supply;

(3) in the case of a supply of incorporeal movable property,

(a) the property may be used in whole or in part in Québec and the recipient is resident in Québec or registered under this document, or

(b) the property relates to an immovable situated in Québec, to corporeal movable property ordinarily situated in Québec or to a service to be performed in Québec;

(4) in the case of a supply of an immovable or of a service in relation to an immovable, the immovable is situated in Québec;

(5) in the case of a supply of a telecommunication service, the instrument or facility for the emission, transmission or reception of the service in respect of which the invoice for the supply is, or is to be, issued is ordinarily situated in Québec;

(6) the supply is a supply of a prescribed service; or

(7) in the case of a supply of any other service,

(a) the service is or is to be performed wholly in Québec; or

(b) the service is or is to be performed in part in Québec.

Fourniture taxable d'un véhicule routier

5. La fourniture, effectuée autrement que dans le cadre d'une activité commerciale d'un véhicule routier qui doit être immatriculé en vertu du Code de la sécurité routière (L.R.Q., chapitre C-24.2) suite à une demande de son acquéreur est réputée constituer une fourniture taxable.

Présomptions relatives au lieu de la fourniture*Fourniture réputée effectuée au Québec*

6. Une fourniture est réputée effectuée au Québec si:

c 1^o dans le cas de la fourniture d'un bien meuble corporel par vente, celui-ci est délivré au Québec à l'acquéreur de la fourniture ou doit l'être;

d 2^o dans le cas de la fourniture d'un bien meuble corporel autrement que par vente, la possession ou l'utilisation du bien est accordée au Québec à l'acquéreur de la fourniture ou y est mise à sa disposition;

3^o dans le cas de la fourniture d'un bien meuble incorporel, selon le cas:

e a) le bien peut être utilisé en tout ou en partie au Québec et l'acquéreur réside au Québec ou est inscrit en vertu du présent document;

f b) le bien se rapporte à un immeuble situé au Québec, à un bien meuble corporel habituellement situé au Québec ou à un service qui doit être exécuté au Québec;

g 4^o dans le cas de la fourniture d'un immeuble ou d'un service relatif à un immeuble, l'immeuble est situé au Québec;

h 5^o dans le cas de la fourniture d'un service de télécommunication, l'appareil ou les installations permettant l'émission, la transmission ou la réception du service à l'égard duquel la facture pour la fourniture est émise ou doit l'être, sont habituellement situés au Québec;

i 6^o la fourniture constitue la fourniture d'un service prescrit;

j 7^o dans le cas de la fourniture de tout autre service:

a) celui-ci est exécuté en tout au Québec ou doit l'être;

b) celui-ci est exécuté en partie au Québec ou doit l'être.

<u>Consideration</u>	<u>Contrepartie</u>
<i>Value of consideration — general rule</i>	<i>Valeur de la contrepartie — règle générale</i>
7. The value of the consideration, or any part thereof, for a supply is deemed to be equal,	7. La valeur de la contrepartie d'une fourniture ou d'une partie de cette contrepartie est réputée égale:
(1) where the consideration or that part is expressed in money, to the amount of the money; and	1 ^o dans le cas où la contrepartie ou la partie de celle-ci est exprimée en argent, à ce montant d'argent;
(2) where the consideration or that part is expressed otherwise than in money, to the fair market value of the consideration or that part at the time the supply was made.	2 ^o dans le cas où la contrepartie ou la partie de celle-ci est exprimée autrement qu'en argent, à la juste valeur marchande de la contrepartie ou de la partie de celle-ci au moment où la fourniture est effectuée.
<i>Duties, fees and taxes</i>	<i>Droits et taxes à inclure</i>
8. The consideration for a supply includes any duty, fee or tax imposed under an Act of the legislature of Québec, another province, the Northwest Territories, the Yukon Territory or of the Parliament of Canada on the recipient or the supplier of the supply in respect of the supply, production, importation into Canada, consumption or use of the property or service supplied that is payable by the recipient or the supplier.	8. La contrepartie d'une fourniture comprend les droits, les frais ou les taxes qui sont imposés, en vertu d'une loi du Québec, d'une autre province, des Territoires du Nord-Ouest, du territoire du Yukon ou du Canada, à l'acquéreur ou au fournisseur, à l'égard de la fourniture, de la production, de l'importation au Canada, de la consommation ou de l'utilisation du bien ou du service fourni et qui sont payables par l'acquéreur ou le fournisseur.
Notwithstanding the first paragraph, the consideration for a supply does not include the tax payable under this document or a prescribed duty, fee or tax.	Malgré le premier alinéa, la contrepartie d'une fourniture ne comprend pas la taxe payable en vertu du présent document ni les droits, les frais ou les taxes prescrits.
<i>Expense incurred in supply of a service</i>	<i>Dépense engagée dans une fourniture de service</i>
9. Where, in making a supply of a service, a person incurs an expense for which the person is reimbursed by the recipient of the supply, the amount of the reimbursement is deemed to be part of the consideration for the supply of the service, except to the extent that the expense was incurred by the person as a mandatary of the recipient.	9. Dans le cas où une personne engage une dépense en effectuant la fourniture d'un service et que l'acquéreur de cette fourniture lui rembourse cette dépense, le montant du remboursement est réputé faire partie de la contrepartie de la fourniture, sauf dans la mesure où la dépense est engagée par la personne à titre de mandataire de l'acquéreur.
<i>Specific rules respecting taxation</i>	<i>Règles particulières relatives à l'imposition</i>
<i>Supply by a small supplier</i>	<i>Fourniture par un petit fournisseur</i>
10. Where a person makes a taxable supply and the consideration, or a part thereof, for the supply becomes due, or is paid before it becomes due, at a time when the person is a small supplier who is not a registrant, that consideration or part thereof, as the case may be, shall not be included in calculating the tax payable in respect of the supply.	10. La totalité ou la partie de la contrepartie d'une fourniture taxable qui devient due, ou qui est payée avant qu'elle ne devienne due, à un moment où la personne qui effectue la fourniture est un petit fournisseur qui n'est pas un inscrit, ne doit pas être incluse dans le calcul de la taxe payable à l'égard de la fourniture.
This section does not apply to a supply of an immovable by way of sale.	j Le présent article ne s'applique pas à l'égard de la fourniture d'un immeuble par vente.

EXEMPT SUPPLY*Exempt supply*¹

11. The following supplies are exempt:
- (1) a supply of a residential complex;
 - (2) a supply of a health care service;
 - (3) a supply of an educational service;
 - (4) a supply of a child and personal care service;
 - (5) a supply of a legal aid service;
 - (6) a supply made by a public sector body.

ZERO-RATED SUPPLY*Zero-rated supply*²

12. The following supplies are zero-rated:
- (1) a supply of medication;
 - (2) a supply of a medical device;
 - (3) a supply of basic groceries;
 - (4) a supply of agriculture and fishing products;
 - (5) a supply shipped outside Québec;
 - (6) a supply of a travel service;
 - (7) a supply of a transportation service.

INPUT TAX REFUND*Exclusively commercial activities*

13. Where property or a service is acquired or brought into Québec by a registrant for consumption, use or supply exclusively in the course of commercial activities of the registrant, the input tax refund of the registrant in respect of the property or service for a reporting period of the registrant is the amount of any tax that became payable or, if it had not become paya-

¹ Supplies described in sections 93 to 172 of the *Act respecting the Québec sales tax and amending various fiscal legislation* (S.Q. 1991, c. 67).

² Supplies described in sections 173 to 198 of the Act mentioned in footnote 1.

FOURNITURE EXONÉRÉE*Fourniture exonérée*¹

- a 11. Les fournitures suivantes sont exonérées:
 - 1^o la fourniture d'un immeuble d'habitation;
 - 2^o la fourniture d'un service de santé;
 - 3^o la fourniture d'un service d'enseignement;
 - 4^o la fourniture d'un service de garde d'enfants et de soins personnels;
 - 5^o la fourniture d'un service d'aide juridique;
 - c 6^o les fournitures effectuées par un organisme du secteur public.

FOURNITURE DÉTAXÉE*Fourniture détaxée*²

- d 12. Les fournitures suivantes sont détaxées:
 - 1^o la fourniture de médicaments;
 - 2^o la fourniture d'un appareil médical;
 - 3^o la fourniture d'un produit alimentaire de base;
 - 4^o la fourniture des produits de l'agriculture et de la pêche;
 - f 5^o la fourniture expédiée hors du Québec;
 - 6^o la fourniture d'un service à un voyageur;
 - 7^o la fourniture d'un service de transport.

REMBOURSEMENT DE LA TAXE SUR LES INTRANTS*Activités exclusivement commerciales*

- h 13. Le remboursement de la taxe sur les intrants d'un inscrit à l'égard d'un bien ou d'un service qu'il acquiert, ou apporte au Québec, pour consommation, utilisation ou fourniture exclusive dans le cadre de ses activités commerciales correspond, pour une période de déclaration de l'inscrit, au montant de la taxe devenue payable ou, si elle n'est pas devenue payable, payée par celui-ci

¹ Il s'agit des fournitures qui sont décrites aux articles 93 à 172 de la *Loi sur la taxe de vente du Québec et modifiant diverses dispositions législatives d'ordre fiscal* (L.Q., 1991, chapitre 67).

² Il s'agit des fournitures qui sont décrites aux articles 173 à 198 de la Loi mentionnée à la note 1.

ble, was paid by the registrant in that period in respect of the acquisition or bringing into Québec by the registrant of the property or service.

For the purposes of this section, where an invoice for an amount is issued to a registrant in respect of a taxable supply made in Québec to the registrant, tax under section 2 calculated on that amount is deemed to have become payable on the date of the invoice.

^a Pour l'application du présent article, dans le cas où une facture est émise à un inscrit à l'égard d'une fourniture taxable qui lui est effectuée au Québec, la taxe prévue à l'article 2 calculée sur le montant de la facture est réputée devenue payable à la date apparaissant sur celle-ci.

^b

Application

14. Where property or a service is acquired or brought into Québec by a registrant for non-exclusive consumption, use or supply (in this section referred to as the "intended use") in the course of commercial activities of the registrant, the input tax refund of the registrant in respect of the property or service for a reporting period of the registrant is the amount determined by the formula

^d

$$A \times B.$$

For the purposes of this formula,

(1) A is the amount that would be determined under the first paragraph of section 13 in respect of the property or service if that section were read without reference to the word "exclusively"; and

(2) B is the percentage that the intended use of the property or service in those commercial activities of the registrant is of the total intended use of the property or service.

Restriction

15. In determining an input tax refund of a registrant, no amount shall be included in respect of the tax payable by the registrant in respect of the following supplies made to, or brought into Québec by, the registrant:

^e

^f

(1) a supply of a membership in a club the main purpose of which is to provide recreational, sporting or dining facilities;

^h

(2) a supply or the bringing into Québec of property or a service that is acquired or brought in by the registrant at any time in or before a reporting period of the registrant exclusively for the personal consumption, use or enjoyment (in this section and in section 16 referred to as the "benefit") in that period of a particular individual who was, is or agrees to become an officer or employee of the registrant, or of another individual related to the particular individual;

ⁱ

^j

au cours de cette période à l'égard de l'acquisition ou de l'apport du bien ou du service.

^a Pour l'application du présent article, dans le cas où une facture est émise à un inscrit à l'égard d'une fourniture taxable qui lui est effectuée au Québec, la taxe prévue à l'article 2 calculée sur le montant de la facture est réputée devenue payable à la date apparaissant sur celle-ci.

^b

Application

14. Le remboursement de la taxe sur les intrants d'un inscrit à l'égard d'un bien ou d'un service qu'il acquiert, ou apporte au Québec, pour consommation, utilisation ou fourniture — appelée «usage projeté» dans le présent article — non exclusive dans le cadre de ses activités commerciales correspond, pour une période de déclaration de l'inscrit, au montant déterminé selon la formule suivante:

^d

$$A \times B.$$

Pour l'application de cette formule:

1^o la lettre A représente le montant qui serait déterminé en vertu du premier alinéa de l'article 13 à l'égard du bien ou du service, si cet article était lu en faisant abstraction du mot «exclusive»;

2^o la lettre B représente la proportion de l'usage projeté du bien ou du service dans le cadre de ces activités commerciales de l'inscrit par rapport à l'usage projeté total du bien ou du service.

Restriction

15. Dans le calcul du remboursement de la taxe sur les intrants d'un inscrit, aucun montant ne doit être inclus à l'égard de la taxe payable par celui-ci relativement aux fournitures, ou aux apports au Québec, suivants:

^h

1^o la fourniture d'un droit d'adhésion à un club dont l'objet principal est d'offrir des installations pour les loisirs, les sports ou les repas;

ⁱ

2^o la fourniture ou l'apport d'un bien ou d'un service que l'inscrit acquiert ou apporte au cours d'une période de déclaration, ou avant, exclusivement pour la consommation, l'utilisation ou la jouissance personnelle — appelée «avantage» dans le présent article et dans l'article 16 —, au cours de cette période, soit d'un particulier qui est le cadre ou le salarié de l'inscrit, ou qui a accepté de le devenir ou cessé de l'être, soit d'un autre particulier lié à un tel particulier;

(3) a supply made in or before a reporting period of the registrant of property, by way of lease, licence or similar arrangement, primarily for the personal consumption, use or enjoyment in that period of

(a) where the registrant is an individual, the registrant or another individual related to the registrant;

(b) where the registrant is a partnership, an individual who is a member of the partnership or another individual who is an employee, officer or shareholder of, or related to, a member of the partnership;

(c) where the registrant is a corporation, an individual who is a shareholder of the corporation or another individual related to the shareholder; and

(d) where the registrant is a trust, an individual who is a beneficiary of the trust or another individual related to the beneficiary.

Exceptions

16. Paragraph 2 of section 15 does not apply in the following cases:

(1) the registrant makes a taxable supply of the property or service to the particular individual or the other individual for consideration that becomes due in that period and that is equal to the fair market value of the property or service at the time the consideration becomes due; or

(2) if no amount were payable for the benefit by the particular individual who was, is or agrees to become an officer or employee of the registrant, no amount would be included under sections 34 to 47.17 of the Taxation Act (R.S.Q., chapter I-3) in respect of the benefit in computing the income of the particular individual.

Similarly, paragraph 3 of section 15 does not apply where the registrant makes a taxable supply of the property in that period to such an individual for consideration that becomes due in that period and that is equal to the fair market value of the supply at the time the consideration becomes due.

Restriction

17. In determining an input tax refund of a registrant, no amount shall be included in respect of the tax payable by the registrant in respect of the supply or bringing

3^o la fourniture d'un bien effectuée par louage, licence ou accord semblable au cours d'une période de déclaration de l'inscrit, ou avant, principalement pour la consommation, l'utilisation ou la jouissance personnelle, au cours de cette période, d'un des particuliers suivants:

a) si l'inscrit est un particulier, celui-ci ou un autre particulier qui lui est lié;

b) si l'inscrit est une société, un particulier qui est membre de celle-ci ou un autre particulier qui est un salarié, un cadre ou un actionnaire d'un membre de la société ou qui est lié à un membre de la société;

c) si l'inscrit est une corporation, un particulier qui est actionnaire de celle-ci ou un autre particulier qui est lié à cet actionnaire;

d) si l'inscrit est une fiducie, un particulier qui est bénéficiaire de celle-ci ou un autre particulier qui est lié à ce bénéficiaire.

Exceptions

16. Le paragraphe 2^o de l'article 15 ne s'applique pas dans les situations suivantes:

1^o l'inscrit effectue une fourniture taxable du bien ou du service à l'un des particuliers visés à ce paragraphe, pour une contrepartie qui devient due au cours de la période qui y est visée et qui est égale à la juste valeur marchande du bien ou du service au moment où la contrepartie devient due;

2^o si aucun montant n'était payable pour l'avantage par le particulier qui est le cadre ou le salarié de l'inscrit, ou qui a accepté de le devenir ou cessé de l'être, aucun montant ne serait inclus à l'égard de l'avantage dans le calcul du revenu de ce particulier en vertu des articles 34 à 47.17 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., chapitre I-3).

h) De même, le paragraphe 3^o de l'article 15 ne s'applique pas si l'inscrit effectue une fourniture taxable du bien au cours de la période visée à ce paragraphe à l'un des particuliers qui y est visé, pour une contrepartie qui devient due au cours de cette période et qui est égale à la juste valeur marchande de la fourniture au moment où la contrepartie devient due.

Restriction

17. Dans le calcul du remboursement de la taxe sur les intrants d'un inscrit, aucun montant ne doit être inclus à l'égard de la taxe payable par celui-ci relative-

into Québec of a book for which he is entitled to compensation under section 24.

SMALL SUPPLIER

Small supplier

18. A person is a small supplier throughout a particular calendar quarter and the first month immediately following the particular calendar quarter if the total referred to in paragraph (1) does not exceed the sum of the total referred to in paragraph (2) and \$30 000:

(1) the total of all amounts each of which is the value of consideration that became due in the four calendar quarters immediately preceding the particular calendar quarter, or that was paid in those four calendar quarters without having become due, to the person or an associate of the person at the beginning of the particular calendar quarter for taxable supplies, other than supplies by way of sale of capital property of the person or of the associate, made by the person or the associate in the course of commercial activities;

(2) where, in the four calendar quarters immediately preceding the particular calendar quarter, the person or an associate of the person at the beginning of the particular calendar quarter made a taxable supply of a right to participate in a game of chance, the total of all amounts each of which is

(a) an amount of money paid or payable by the person or associate as a prize or winnings in the game or in satisfaction of the bet; or

(b) consideration paid or payable by the person or the associate for property or a service that is given as a prize or winnings in the game or in satisfaction of the bet.

Exception

19. Notwithstanding section 18, where at any time in a calendar quarter, the total referred to in paragraph (1) exceeds the sum of the total referred to in paragraph (2) and \$30 000:

(1) the total of all amounts each of which is the value of the consideration that became due in the calendar quarter or was paid in that calendar quarter without having become due, to a person or to an associate of the person at the beginning of the calendar quarter for taxable supplies, other than supplies by way of sale of capi-

ment à la fourniture, ou à l'apport au Québec, d'un livre pour lequel il a droit à une compensation en vertu de l'article 24.

PETIT FOURNISSEUR

Statut de petit fournisseur

18. Une personne est un petit fournisseur tout au long d'un trimestre civil donné et le premier mois suivant immédiatement ce trimestre si le total visé au paragraphe 1^o n'excède pas la somme du total visé au paragraphe 2^o et de 30 000 \$:

1^o le total des montants dont chacun représente la valeur de la contrepartie devenue due au cours des quatre trimestres civils qui précèdent immédiatement le trimestre civil donné, ou payée au cours de ces trimestres sans qu'elle soit devenue due, à la personne ou à un associé de celle-ci au début du trimestre civil donné pour des fournitures taxables, autres que des fournitures de leurs immobilisations par vente, effectuées par la personne ou l'associé dans le cadre d'activités commerciales;

2^o dans le cas où, au cours des quatre trimestres civils qui précèdent immédiatement le trimestre civil donné, la personne ou un associé de celle-ci au début de ce trimestre effectue la fourniture taxable d'un droit de participer à un jeu de hasard, le total des montants dont chacun représente, selon le cas:

a) un montant d'argent payé ou payable par la personne ou l'associé à titre de prix ou de gains dans le jeu ou en règlement du pari;

b) la contrepartie payée ou payable par la personne ou l'associé pour un bien ou un service donné à titre de prix ou de gains dans le jeu ou en règlement du pari.

Exception

19. Malgré l'article 18, une personne n'est pas un petit fournisseur tout au long de la période commençant immédiatement avant un moment d'un trimestre civil et se terminant le dernier jour de ce trimestre si, à ce moment, le total visé au paragraphe 1^o excède la somme du total visé au paragraphe 2^o et de 30 000 \$:

1^o le total des montants dont chacun représente la valeur de la contrepartie devenue due au cours du trimestre civil, ou payée au cours de ce trimestre sans qu'elle soit devenue due, à la personne ou à un associé de celle-ci au début du trimestre civil pour des fournitures taxables, autres que des fournitures de leurs immo-

tal property of the person or of the associate, made by the person or the associate in the course of commercial activities;

(2) where, in the calendar quarter, the person or an associate of the person at the beginning of the calendar quarter made a taxable supply of a right to participate in a game of chance, the total of all amounts each of which is

(a) an amount of money paid or payable by the person or associate as a prize or winnings in the game or in satisfaction of the bet; or

(b) consideration paid or payable by the person or the associate for property or a service that is given as a prize or winnings in the game or in satisfaction of the bet;

the person is not a small supplier throughout the period beginning immediately before that time and ending on the last day of the calendar quarter.

REBATE AND COMPENSATION

Rebate to certain organizations

Definitions

20. For the purposes of this section and sections 21 to 23,

“charity” includes a non-profit organization that operates an institution, or part thereof, for the purpose of providing nursing home intermediate care service or residential care service, within the meaning of those expressions in the Canada Health Act (Statutes of Canada);

“claim period” of a person at any time means the reporting period of the person that includes that time;

“municipality” includes an organization designated by the Minister to be a municipality, but only in respect of supplies (other than taxable supplies) made by the organization of municipal services specified in the designation;

“percentage of government funding” of a person for a fiscal year of the person means the percentage determined in prescribed manner;

“selected public service body” means

bilisations par vente, effectuées par la personne ou l'associé dans le cadre d'activités commerciales;

^a 2^o dans le cas où, au cours du trimestre civil, la personne ou un associé de celle-ci au début de ce trimestre effectue la fourniture taxable d'un droit de participer à un jeu de hasard, le total des montants dont chacun représente, selon le cas:

- ^b a) un montant d'argent payé ou payable par la personne ou l'associé à titre de prix ou de gains dans le jeu ou en règlement du pari;
- ^c b) la contrepartie payée ou payable par la personne ou l'associé pour un bien ou un service donné à titre de prix ou de gains dans le jeu ou en règlement du pari.

^d

REMBOURSEMENT ET COMPENSATION

Remboursement à certains organismes

Définitions

20. Pour l'application du présent article et des articles 21 à 23, l'expression:

«municipalité» comprend un organisme désigné par le ministre comme municipalité mais seulement à l'égard des fournitures, sauf les fournitures taxables, effectuées par l'organisme de services municipaux précisés dans la désignation;

^g «organisme de bienfaisance» comprend un organisme sans but lucratif qui administre la totalité ou une partie d'un établissement afin de donner des soins intermédiaires en maison de repos ou des soins en établissement, selon le sens que donne à ces expressions la Loi canadienne sur la santé (Statuts du Canada);

«organisme déterminé de services publics» signifie:

ⁱ

1^o une administration hospitalière;

^j

2^o une administration scolaire ou une université constituée et administrée autrement qu'à des fins lucratives;

- (1) a hospital authority;
 - (2) a school authority or university that is established and operated otherwise than for profit;
 - (3) a public college; or
 - (4) a municipality.
- a** «période de demande» d'une personne à un moment quelconque signifie sa période de déclaration qui comprend ce moment;
- b** «pourcentage de financement public» d'une personne pour son exercice signifie le pourcentage déterminé de la manière prescrite.

Tax payable

21. For the purposes of sections 22 and 23, the tax payable by a person in respect of property or a service does not include an amount that the person has claimed or is entitled to claim as an input tax refund in respect of the property or service.

Taxe payable

21. Pour l'application des articles 22 et 23, la taxe payable par une personne à l'égard d'un bien ou d'un service ne comprend pas un montant que la personne a demandé ou a le droit de demander à titre de remboursement de la taxe sur les intrants à l'égard du bien ou du service.

d*Qualifying non-profit organization*

22. For the purposes of this subdivision, a person is a qualifying non-profit organization at any time in a fiscal year of the person if, at that time, the person is a non-profit organization and the percentage of government funding of the person for the year is at least 40%.

Organisme sans but lucratif admissible

22. Pour l'application de la présente section, une personne est un organisme sans but lucratif admissible à un moment quelconque de son exercice si, à ce moment, la personne est un organisme sans but lucratif et son pourcentage de financement public pour l'exercice est d'au moins 40%.

*Rebate**Remboursement*

23. A person who, on the last day of the claim period or the fiscal year of the person, is a selected public service body, a charity or a qualifying non-profit organization, is entitled to a rebate equal to one of the following percentages, as the case may be, of the amount of the tax that became payable during that period in respect of property or a service:

*23. Une personne qui, le dernier jour de sa période de demande ou de son exercice, est un organisme déterminé de services publics, un organisme de bienfaisance ou un organisme sans but lucratif admissible, a droit à un remboursement égal, selon le cas, à l'un des pourcentages suivants du montant de la taxe devenue payable au cours de cette période à l'égard d'un bien ou d'un service:***g**

- (1) 50% for a charity or a qualifying non-profit organization, unless it is a selected public service body;

h

1^o 50% pour un organisme de bienfaisance ou un organisme sans but lucratif admissible sauf s'il constitue un organisme déterminé de services publics;

- (2) 40% for a municipality;

i

2^o 40% pour une municipalité;

- (3) 30% for a school authority, a public college or a university;

j

3^o 30% pour une administration scolaire, un collège public ou une université;

- (4) 19% for a hospital authority.

4^o 19% pour une administration hospitalière.

This section does not apply to tax payable in respect of a prescribed property or service.

Le présent article ne s'applique pas relativement à la taxe payable à l'égard d'un bien ou d'un service prescrit.

Compensation*Compensation in respect of a printed book*

24. Where a person pays tax in respect of a supply of a book or in respect of a book brought into Québec by the person, the person is entitled to compensation in an amount equal to that tax.

The supplier shall pay to that person the amount of the compensation and the supplier may deduct the amount of the compensation from the amount the supplier is required to remit to the Minister under section 30.

Such compensations are deemed to be repayments for the purposes of the Act respecting the Ministère du Revenu (R.S.Q., chapter M-31).

This section refers to a printed book or its updating, identified by an International Standard Book Number (ISBN) issued in accordance with the international book numbering system, or a talking book or the carrier thereof, acquired by a person because of a visual handicap.

TAX COLLECTION AND REMITTANCERegistration*Required registration*

25. Every person who is engaged in a commercial activity in Québec shall, before the day the person first makes, otherwise than as a small supplier, a taxable supply in Québec in the course of that activity, apply to the Minister to be registered.

The following persons are not required to apply for registration pursuant to the first paragraph:

(1) a person who is a small supplier;

(2) a person whose only commercial activity is making supplies of immovables by way of sale otherwise than in the course of a business; and

(3) a non-resident person who does not carry on any business in Québec.

Optional registration

26. Notwithstanding the second paragraph of section 25, any person who is engaged in a commercial activity in Québec may apply to the Minister to be registered.

Compensation*Compensation à l'égard d'un livre imprimé*

a **24.** Dans le cas où une personne paie la taxe à l'égard de la fourniture d'un livre ou à l'égard d'un livre qu'elle apporte au Québec, celle-ci a droit à une compensation d'un montant égal à cette taxe.

La personne qui effectue la fourniture doit payer à cette personne le montant de cette compensation et elle peut le déduire du montant qu'elle doit verser au ministre en vertu de l'article 30.

c Cette compensation est réputée être un remboursement aux fins de la Loi sur le ministère du Revenu (L.R.Q., chapitre M-31).

d Le livre visé au présent article est soit un livre imprimé ou sa mise à jour, identifié par un numéro international normalisé du livre (ISBN), attribué en conformité avec le système de numérotation international du livre, soit un livre parlant ou son support, qu'une personne acquiert en raison d'un handicap visuel.

MESURES DE PERCEPTION ET DE VERSEMENTInscription*Inscription obligatoire*

f **25.** Toute personne qui exerce une activité commerciale au Québec doit, avant le jour où elle effectue, autrement qu'à titre de petit fournisseur, sa première fourniture taxable au Québec dans le cadre de cette activité, présenter une demande d'inscription au ministre.

Les personnes suivantes ne sont pas tenues de présenter la demande d'inscription prévue au premier alinéa:

h **1^o** la personne qui est un petit fournisseur;

2^o la personne dont la seule activité commerciale consiste à effectuer la fourniture d'un immeuble par vente, autrement que dans le cadre d'une entreprise;

i **3^o** la personne qui ne réside pas au Québec et qui n'y exploite pas d'entreprise.

Inscription facultative

j **26.** Malgré le deuxième alinéa de l'article 25, une personne qui exerce une activité commerciale au Québec peut présenter une demande d'inscription au ministre.

Any person not resident in Québec who in the ordinary course of carrying on business outside Québec regularly solicits orders for the supply of corporeal movable property for delivery in Québec may also apply to be registered.

Notwithstanding the first paragraph, no person who is a small supplier may make an application to be registered under that paragraph unless he applies to the Minister of National Revenue to be registered under subsection 3 of section 240 of the Excise Tax Act (Statutes of Canada).

Registration by the Minister

27. The Minister may register any person applying to be registered and, for that purpose, the Minister, or any person he authorizes, shall assign a registration number to the person and notify the person in writing by way of a registration certificate of the registration number and the effective date of the registration.

The registration certificate shall be kept at the principal place of business of its holder in Québec and may not be transferred.

Collection

Mandatary of the Minister

28. Every person who makes a taxable supply other than a supply referred to in section 5 shall, as mandatary of the Minister, collect the tax payable by the recipient under section 2 in respect of the supply.

Remittance

Determination of net tax

Net tax of a registrant

29. The net tax for a particular reporting period of a registrant is the positive or negative amount determined by the formula

$$A - B.$$

For the purposes of this formula,

(1) A is the total of

Une personne qui ne réside pas au Québec et qui dans le cours normal de l'exploitation d'une entreprise hors du Québec fait régulièrement des démarches pour obtenir des commandes pour la fourniture d'un bien meuble corporel pour délivrance au Québec, peut également présenter une telle demande.

Malgré le premier alinéa, une personne qui est un petit fournisseur ne peut présenter la demande d'inscription qui y est prévue, à moins qu'elle ne présente une demande d'inscription au ministre du Revenu national en vertu du paragraphe 3 de l'article 240 de la Loi sur la taxe d'accise (Statuts du Canada).

Inscription par le ministre

27. Le ministre peut inscrire toute personne qui lui présente une demande d'inscription et, à cette fin, le ministre, ou toute personne qu'il autorise, doit lui attribuer un numéro d'inscription et l'aviser par écrit, au moyen d'un certificat d'inscription, de ce numéro ainsi que de la date d'entrée en vigueur de l'inscription.

Le certificat d'inscription doit être gardé à la principale place d'affaires de son titulaire au Québec et est inaccessible.

Perception

Mandataire du ministre

28. Toute personne qui effectue une fourniture taxable autre qu'une fourniture visée à l'article 5 doit, à titre de mandataire du ministre, percevoir la taxe payable par l'acquéreur en vertu de l'article 2 à l'égard de cette fourniture.

Versement

Détermination de la taxe nette

Taxe nette d'un inscrit

29. La taxe nette pour une période de déclaration donnée d'un inscrit correspond au montant positif ou négatif déterminé selon la formule suivante:

$$A - B.$$

Pour l'application de cette formule:

1º la lettre A représente le total des montants suivants:

(a) all amounts that became collectible and all other amounts collected by the registrant in the particular reporting period as or on account of tax under section 2, and

(b) all amounts that are required under this document to be added in determining the net tax of the registrant for the particular reporting period;

(2) B is the total of

(a) all amounts each of which is an input tax refund for the particular reporting period or a preceding reporting period of the registrant claimed by the registrant in the return under this document filed by the registrant for the particular reporting period, and

(b) all amounts each of which is an amount that may be deducted by the registrant under this document in determining the net tax of the registrant for the particular reporting period and that is claimed by the registrant in the return under this document filed by the registrant for the particular reporting period.

Net tax remittance or refund

Net tax of a registrant

30. Every registrant who is required to file a return under this document shall in the return calculate his net tax for the reporting period for which the return is required to be filed.

Where the net tax for a reporting period of a registrant is a positive amount, the registrant shall remit that amount to the Minister on or before the day on or before which the return for that period is required to be filed.

Where the net tax for a reporting period of a registrant is a negative amount, the registrant may claim in the return for that reporting period that amount as a net tax refund for the period, payable to the registrant by the Minister.

Payment of net tax refund

31. Where a net tax refund payable to a registrant is claimed in a return filed under this document by the registrant, the Minister shall pay the refund to the person with all due dispatch after the return is filed.

a) les montants devenus percevables et les montants perçus par l'inscrit au cours de la période de déclaration donnée au titre de la taxe prévue à l'article 2;

b) les montants qui doivent, en vertu du présent document, être ajoutés dans le calcul de la taxe nette de l'inscrit pour la période de déclaration donnée;

b 2^o la lettre B représente le total des montants suivants:

a) les montants dont chacun représente un remboursement de la taxe sur les intrants pour la période de déclaration donnée ou une période de déclaration antérieure de l'inscrit, demandé par celui-ci dans la déclaration produite en vertu du présent document pour la période de déclaration donnée;

b) les montants dont chacun représente un montant qui peut être déduit par l'inscrit en vertu du présent document dans le calcul de sa taxe nette pour la période de déclaration donnée et qui est demandé par celui-ci dans la déclaration produite en vertu du présent document pour cette période.

Versement ou remboursement de la taxe nette

Taxe nette d'un inscrit

f 30. Tout inscrit tenu de produire une déclaration en vertu du présent document doit y calculer sa taxe nette pour la période de déclaration qui y est visée.

g Si la taxe nette pour une période de déclaration d'un inscrit correspond à un montant positif, il doit verser ce montant au ministre au plus tard le jour où il est tenu de produire la déclaration pour cette période.

h Si la taxe nette pour une période de déclaration d'un inscrit correspond à un montant négatif, il peut demander, dans la déclaration relative à cette période, ce montant à titre de remboursement de la taxe nette, payable à l'inscrit par le ministre.

i

Paiement du remboursement de la taxe nette

j 31. Le ministre doit payer avec diligence le remboursement de la taxe nette payable à un inscrit qui le demande dans une déclaration qu'il est tenu de produire en vertu du présent document.

Input tax refund*Food, beverages and entertainment*

32. Where sections 421.1 to 421.4 of the Taxation Act (R.S.Q., chapter I-3) apply, or would apply if the registrant were a taxpayer under that Act, in respect of a supply of food, beverages or entertainment to, or any allowance in respect of such a supply paid by, a registrant in a taxation year of the registrant, x % of the total of all amounts, each of which is an input tax refund in respect of such a supply that the registrant may claim during that taxation year, shall be added in determining the net tax

(1) where the registrant ceases in or at the end of that taxation year to be registered, for the last reporting period of the registrant in that taxation year;

(2) where the reporting period of the registrant is the calendar year, for the calendar year in which the taxation year ends; and

(3) in any other case, for the reporting period of the registrant that begins immediately after the end of that taxation year.

Reporting period and return*Reporting period**Reporting period*

33. The reporting period of a registrant or of a person who is not a registrant is a calendar month.

Notwithstanding the first paragraph, a registrant whose accounting period is not the calendar month may use a reporting period corresponding to that period, where the following conditions are met:

(1) the accounting system of the registrant comprises twelve periods;

(2) the periods end within seven days prior or subsequent to the last day of a particular calendar month;

(3) the periods comprise no fewer than 28 days and no more than 35 days.

A reporting period referred to in the second paragraph is deemed to end on the last day of the particular calendar month.

Remboursement de la taxe sur les intrants*Nourriture, boissons et divertissements*

32. Dans le cas où les articles 421.1 à 421.4 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., chapitre I-3) s'appliquent, ou s'appliqueraient si l'inscrit était un contribuable en vertu de cette loi, à l'égard de la fourniture de nourriture, de boissons ou de divertissements à un inscrit ou à l'égard d'une allocation relative à une telle fourniture payée par un inscrit, au cours d'une année d'imposition de celui-ci, un montant correspondant à x % du total des montants dont chacun représente un remboursement de la taxe sur les intrants à l'égard d'une telle fourniture que l'inscrit peut demander pendant cette année d'imposition doit être ajouté dans le calcul de la taxe nette pour la période de déclaration suivante:

1^o la dernière période de déclaration de l'inscrit dans cette année d'imposition, dans le cas où il cesse au cours ou à la fin de cette année d'être inscrit;

2^o l'année civile dans laquelle se termine l'année d'imposition, dans le cas où la période de déclaration de l'inscrit correspond à l'année civile;

3^o la période de déclaration de l'inscrit qui commence immédiatement après cette année d'imposition, dans tout autre cas.

Période de déclaration et déclaration*Période de déclaration**Période de déclaration mensuelle*

33. La période de déclaration d'un inscrit ou d'une personne qui n'est pas un inscrit correspond au mois civil.

Malgré le premier alinéa, un inscrit dont la période comptable diffère du mois civil peut utiliser une période de déclaration qui correspond à cette période, si les conditions suivantes sont rencontrées:

1^o le système comptable de l'inscrit comporte douze périodes;

2^o les périodes se terminent dans les sept jours antérieurs ou postérieurs au dernier jour d'un mois civil donné;

3^o les périodes comportent un nombre de jours qui n'est pas inférieur à 28 ni supérieur à 35.

Une période de déclaration visée au second alinéa est réputée se terminer le dernier jour du mois civil donné.

Return*Filing by a registrant*

34. Every registrant shall file a return with the Minister for each reporting period of the registrant within one month after the end of that reporting period.^a

Taxable supply made outside Québec

35. Every person who is liable to pay tax under section 4 (in this section referred to as the "taxpayer") shall prepare a return for the reporting period of the person in which the tax becomes payable.^b

Every taxpayer shall file the return with and as prescribed by the Minister and remit the amount of tax under section 4 that became payable in the reporting period to which the return relates to the Minister not later than the day that is one month after the end of that reporting period.^c

Remittance of tax

36. Every person who is liable to pay tax under section 2 in respect of a supply referred to in section 5 shall, at the time of the supply, remit to the Minister or a prescribed person the tax payable in respect of the supply.^d

Both questions referred were answered in the affirmative.

Solicitor for the intervener the Attorney General of Canada: John C. Tait, Ottawa.

Solicitors for the intervener the Attorney General of Quebec: Monique Rousseau, Alain Gingras and Jean-François Jobin, Québec.

Solicitor appointed by the Court as amicus curiae: Wilfrid Lefebvre, Montréal.

Déclaration*Production par un inscrit*

34. Tout inscrit doit produire une déclaration au ministre pour chacune de ses périodes de déclaration, dans le mois suivant la fin de la période de déclaration.^a

Production — apport au Québec et fourniture taxable effectuée hors du Québec

35. Toute personne responsable du paiement de la taxe en vertu de l'article 4 — appelée «redevable» dans le présent article — doit établir une déclaration pour sa période de déclaration au cours de laquelle la taxe devient payable.^b

Le redevable doit produire la déclaration au ministre de la manière prescrite par ce dernier et lui verser le montant de la taxe prévue à l'article 4 qui est devenue payable au cours de la période de déclaration visée par la déclaration, dans le mois suivant la fin de cette période.^c

Versement de la taxe

36. Toute personne responsable du paiement de la taxe prévue à l'article 2 à l'égard d'une fourniture visée à l'article 5 doit, au moment de la fourniture, verser au ministre ou à une personne prescrite la taxe payable à l'égard de la fourniture.^d

Les deux questions reçoivent une réponse affirmative.

Procureur de l'intervenant le procureur général du Canada: John C. Tait, Ottawa.

Procureurs de l'intervenant le procureur général du Québec: Monique Rousseau, Alain Gingras et Jean-François Jobin, Québec.

Procureur nommé par la Cour en qualité d'amicus curiae: Wilfrid Lefebvre, Montréal.