

**Kingstreet Investments Ltd. and
501638 NB Ltd.** *Appellants/Respondents on
cross-appeal*

v.

**Province of New Brunswick as represented
by the Department of Finance and New
Brunswick Liquor Corporation** *Respondents/
Appellants on cross-appeal*

and

**Attorney General of Manitoba, Attorney
General of British Columbia, Attorney
General of Alberta, Canadian Constitution
Foundation and Consumers' Association of
Canada** *Interveners*

**INDEXED AS: KINGSTREET INVESTMENTS LTD. v.
NEW BRUNSWICK (FINANCE)**

Neutral citation: 2007 SCC 1.

File No.: 31057.

2006: June 20; 2007: January 11.

Present: McLachlin C.J. and Bastarache, Binnie, LeBel,
Deschamps, Fish, Abella, Charron and Rothstein JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR
NEW BRUNSWICK

*Constitutional law — Remedy — Restitution — Ultra
vires taxes — Taxpayers seeking reimbursement of
user charges paid pursuant to ultra vires legislation
— Whether Crown immune from claims for recovery of
ultra vires taxes — Whether such claims must be ana-
lysed on basis of constitutional principles rather than
unjust enrichment.*

*Restitution — Unjust enrichment — Ultra vires taxes
— Taxpayers seeking reimbursement of user charges
paid pursuant to ultra vires legislation — Whether tax-
payers' claims for recovery of ultra vires taxes must be*

**Kingstreet Investments Ltd. et
501638 NB Ltd.** *Appelantes/Intimées au
pourvoi incident*

c.

**Province du Nouveau-Brunswick représentée
par le ministère des Finances et la Société des
alcools du Nouveau-Brunswick** *Intimées/
Appelantes au pourvoi incident*

et

**Procureur général du Manitoba, procureur
général de la Colombie-Britannique,
procureur général de l'Alberta, Canadian
Constitution Foundation et Association des
consommateurs du Canada** *Intervenants*

**RÉPERTORIÉ : KINGSTREET INVESTMENTS LTD. c.
NOUVEAU-BRUNSWICK (FINANCES)**

Référence neutre : 2007 CSC 1.

N° du greffe : 31057.

2006 : 20 juin; 2007 : 11 janvier.

Présents : La juge en chef McLachlin et les juges
Bastarache, Binnie, LeBel, Deschamps, Fish, Abella,
Charron et Rothstein.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DU NOUVEAU-
BRUNSWICK

*Droit constitutionnel — Réparation — Restitution
— Taxes ultra vires — Demande de remboursement par
des contribuables de redevances d'exploitation payées
en application de mesures législatives ultra vires — La
Couronne bénéficie-t-elle d'une immunité à l'égard des
actions en remboursement de taxes ultra vires? — Ces
actions doivent-elles être analysées en fonction de prin-
cipes constitutionnels ou des règles de l'enrichissement
sans cause?*

*Restitution — Enrichissement sans cause — Taxes
ultra vires — Demande de remboursement par des
contribuables de redevances d'exploitation payées en
application de mesures législatives ultra vires — Les*

analysed on basis of constitutional principles rather than unjust enrichment.

Restitution — Defences — Passing-on defence — Protest and compulsion exception — Taxpayers seeking reimbursement of user charges paid pursuant to ultra vires legislation — Whether passing-on defence applicable to deny recovery — Whether taxpayers' payments made under protest and compulsion recoverable.

Since 1988, the corporate taxpayers have been operating a number of night clubs in New Brunswick that are licensed to sell alcoholic beverages. They purchase their alcohol from the provincial liquor corporation's retail stores and, in addition to the retail price, pay a user charge, as prescribed by regulation. The taxpayers challenged the constitutional validity of the user charge and seek by way of relief reimbursement of all amounts paid over the years with compound interest. The Court of Queen's Bench declared the user charge to constitute an unconstitutional indirect tax but denied recovery. The court found that the taxpayers had passed on the tax burden to their customers in the form of increased prices and applied the passing-on defence to the taxpayers' claim for unjust enrichment. The court also applied the general rule against recovery of *ultra vires* taxes. The majority of the Court of Appeal allowed the restitutionary claim with respect to all monies paid from the time the taxpayers protested by commencing legal proceedings against the Province. For monies paid prior to the commencement of legal proceedings, which were held not to have been paid under protest, the majority denied the claim on the basis of the passing-on defence.

Held: The appeal is allowed in part. The cross-appeal is dismissed.

This case should be decided on the basis of constitutional principles rather than unjust enrichment as an unjust enrichment analysis is ill-suited to deal with the issues raised by *ultra vires* taxes. The taxpayers in this case have recourse to a remedy as a matter of constitutional right. This remedy is the only appropriate one because it raises important constitutional principles

actions en remboursement de taxes ultra vires doivent-elles être analysées en fonction de principes constitutionnels ou des règles de l'enrichissement sans cause?

Restitution — Moyens de défense — Moyen de défense fondé sur le transfert de la perte — Exception des paiements faits sous la contrainte et sous toutes réserves — Demande de remboursement par des contribuables de redevances d'exploitation payées en application de mesures législatives ultra vires — Le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte peut-il être invoqué pour refuser le remboursement demandé? — Les paiements faits sous toutes réserves et sous la contrainte par des contribuables sont-ils recouvrables?

Depuis 1988, les contribuables, des sociétés, exploitent au Nouveau-Brunswick plusieurs boîtes de nuit titulaires de licences les autorisant à vendre des boissons alcooliques. Elles achètent ces boissons des magasins de vente au détail de la Société des alcools de la province et, outre le prix de détail, elles paient une redevance d'exploitation prescrite par règlement. Les contribuables ont contesté la constitutionnalité de la redevance d'exploitation et réclament, à titre de réparation, le remboursement de toutes les sommes payées au fil des ans, majorées des intérêts composés. La Cour du Banc de la Reine a déclaré que la redevance d'exploitation était une taxe indirecte inconstitutionnelle, mais elle a refusé d'en ordonner le remboursement. Elle a jugé que les contribuables avaient transféré le fardeau de la taxe à leurs clients en augmentant leurs prix et elle a appliqué à l'action des contribuables pour enrichissement sans cause le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte. De plus, le tribunal a invoqué la règle générale qui interdit le recouvrement de taxes *ultra vires*. En Cour d'appel, les juges majoritaires ont accueilli la demande de restitution pour la totalité des sommes payées depuis la date à laquelle les demanderesse avaient fait connaître leur opposition en intentant une action contre la province. Pour les sommes payées avant l'introduction de l'action, jugées ne pas avoir été payées sous toutes réserves, les juges majoritaires ont rejeté la demande de restitution par application du moyen de défense fondé sur le transfert de la perte.

Arrêt : Le pourvoi est accueilli en partie. Le pourvoi incident est rejeté.

La présente affaire doit être tranchée en fonction de principes constitutionnels plutôt que de la notion d'enrichissement sans cause, l'analyse axée sur l'enrichissement sans cause se prêtant mal aux questions que soulèvent les taxes *ultra vires*. En l'espèce, les contribuables utilisent un recours relevant d'un droit constitutionnel. Ce recours est le seul qui soit approprié,

which would be ignored by treating the claim under another category of restitution. [12] [34]

Restitution is generally available for the recovery of monies collected under legislation that is subsequently declared to be *ultra vires*. Such restitution is warranted to guarantee respect for constitutional principles, in particular, in this case, the principle that the Crown may not levy a tax except with authority of the Parliament or the Legislature. This principle of “no taxation without representation” is central to our conception of democracy and the rule of law. When the government collects and retains taxes pursuant to *ultra vires* legislation, it undermines the rule of law. To permit the Crown to retain an *ultra vires* tax would thus condone a breach of this most fundamental constitutional principle. As a result, a taxpayer who has made a payment pursuant to *ultra vires* legislation has a right to restitution. In a public law context, a rule which would, for policy considerations, immunize public authorities from restitutionary claims with respect to monies paid under invalid legislation must be rejected. To privilege policy considerations in the case of *ultra vires* taxes threatens to undermine the rule of law. Moreover, the availability of suspended declarations of invalidity and the possibility for Parliament or a legislature to enact valid taxes and apply them retroactively, so as to limit or deny recovery of *ultra vires* taxes, are sufficient to guard against the possibility of fiscal chaos. [12] [14-15] [20-21] [25]

The passing-on defence is not available to the Crown in the context of a claim for the recovery of taxes paid pursuant to *ultra vires* legislation. The defence is inconsistent with the basic premise of restitution law. Restitutionary principles provide for restoration of what has been taken or received from the plaintiff without justification. Restitution law is not concerned by the possibility of the plaintiff obtaining a windfall because it is not founded on the concept of compensation for loss. The defence is also economically misconceived and creates serious difficulties of proof as there are inherent difficulties in a commercial marketplace of proving that the loss was not passed onto consumers. [42] [44] [47-48]

puisqu’il soulève d’importants principes constitutionnels qui ne seraient pas pris en considération si l’action était abordée sous l’angle d’une autre catégorie de restitution. [12] [34]

Les règles relatives à la restitution peuvent généralement être invoquées pour recouvrer des sommes perçues en vertu de dispositions législatives ultérieurement déclarées *ultra vires*. Une telle réparation est justifiée pour garantir le respect des principes constitutionnels, particulièrement, en l’espèce, le principe suivant lequel la Couronne ne peut lever une taxe que sous l’autorité du Parlement ou d’une législature. Le principe « Pas de taxation sans représentation » est au cœur même de notre conception de la démocratie et de la primauté du droit. Lorsque le gouvernement perçoit et conserve une taxe en vertu d’une loi *ultra vires*, il sape la primauté du droit. En permettant à la Couronne de conserver une taxe *ultra vires*, on se trouverait à accepter une atteinte à ce principe constitutionnel absolument fondamental. C’est pourquoi le citoyen qui a fait un paiement en vertu d’une loi *ultra vires* a droit à la restitution. Dans un contexte de droit public, une règle qui mettrait les pouvoirs publics à l’abri des demandes de restitution de sommes payées en vertu d’une loi invalide doit être rejetée. Faire primer des considérations d’intérêt public dans le cas de taxes *ultra vires* risque d’ébranler la primauté du droit. De plus, la possibilité d’obtenir le prononcé d’une déclaration d’invalidité dont l’effet est suspendu et la possibilité qu’ont le Parlement et les législatures d’imposer des taxes valides et de les appliquer rétroactivement, de manière à limiter ou à refuser le recouvrement de taxes *ultra vires*, suffisent à prévenir un éventuel chaos fiscal. [12] [14-15] [20-21] [25]

La Couronne n’est pas admise à invoquer le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte dans le contexte du recouvrement de taxes payées en vertu de dispositions *ultra vires*. Ce moyen de défense est incompatible avec le principe fondamental du droit de la restitution. Les principes applicables en matière de restitution pourvoient à la restitution au demandeur de ce qui lui a été pris ou de ce qui a été reçu de lui sans justification. La possibilité que le demandeur obtienne un profit fortuit n’a pas d’importance du point de vue du droit de la restitution, parce que celui-ci ne repose pas sur le concept de l’indemnisation d’une perte. En outre, le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte n’est pas judicieux sur le plan économique et soulève d’importantes difficultés d’application en ce qui concerne la preuve, vu les difficultés inhérentes qui se posent lorsqu’il s’agit de prouver, dans un marché commercial, que la perte n’a pas été transférée aux consommateurs. [42] [44] [47-48]

Since the passing-on defence is generally inapplicable in the context of *ultra vires* taxes, it is unnecessary to deal with the doctrine of protest and compulsion which functions as an exception to the passing-on defence. However, as a general rule, this doctrine should be discarded insofar as it applies to payments made to public authorities, whether pursuant to unconstitutional legislation or as the result of a misapplication of otherwise valid legislation. [52] [57]

Claims for the recovery of *ultra vires* taxes may be subject to an applicable limitation period. Here, the six-year limitation period set out in s. 9 of the New Brunswick *Limitation of Actions Act* applies. The taxpayers can therefore only recover, with interest, the user charges paid during the six years preceding the filing date of their notice of application. However, this is not an appropriate case for the awarding of compound interest as the taxpayers did not allege any wrongful conduct on behalf of the Province that might warrant moral sanction. [59] [61-62]

Cases Cited

Discussed: *Air Canada v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1161; **referred to:** *Air Canada v. Ontario (Liquor Control Board)*, [1997] 2 S.C.R. 581; *Eurig Estate (Re)*, [1998] 2 S.C.R. 565; *Amax Potash Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1977] 2 S.C.R. 576; *Woolwich Equitable Building Society v. Inland Revenue Commissioners*, [1993] A.C. 70; *Reference re Goods and Services Tax*, [1992] 2 S.C.R. 445; *United States v. Butler*, 297 U.S. 1 (1936); *Peel (Regional Municipality) v. Canada*, [1992] 3 S.C.R. 762; *Pacific National Investments Ltd. v. Victoria (City)*, [2004] 3 S.C.R. 575, 2004 SCC 75; *Garland v. Consumers' Gas Co.*, [2004] 1 S.C.R. 629, 2004 SCC 25; *Canadian Pacific Air Lines Ltd. v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1133; *Ross v. The King* (1902), 32 S.C.R. 532; *Abel Skiver Farm Corp. v. Town of Sainte-Foy*, [1983] 1 S.C.R. 403; *Willmor Discount Corp. v. Vaudreuil (City)*, [1994] 2 S.C.R. 210; *Ville de Sept-Îles v. Lussier*, [1993] R.J.Q. 2717; *Commissioner of State Revenue (Victoria) v. Royal Insurance Australia Ltd.* (1994), 182 C.L.R. 51; *British Columbia v. Canadian Forest Products Ltd.*, [2004] 2 S.C.R. 74, 2004 SCC 38; *Hanover Shoe, Inc. v. United Shoe Machinery Corp.*, 392 U.S. 481 (1968); *Law Society of Upper Canada v. Ernst & Young* (2002), 59 O.R. (3d) 214; *Mackin v. New Brunswick (Minister of Finance)*, [2002] 1 S.C.R. 405, 2002 SCC 13; *Miron v.*

Comme le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte est d'une manière générale inapplicable dans le contexte de taxes *ultra vires*, il n'est pas nécessaire de traiter de la doctrine du paiement fait sous toutes réserves et sous la contrainte, doctrine qui joue le rôle d'une exception à ce moyen de défense. Toutefois, cette doctrine devrait en règle générale être écartée dans le cas des paiements faits à des autorités publiques, que ce soit en vertu d'une loi inconstitutionnelle ou par suite de l'application erronée d'une loi par ailleurs valide. [52] [57]

Les actions en remboursement de taxes *ultra vires* peuvent être soumises à un délai de prescription. Dans le présent cas, c'est le délai de prescription de six ans prévu par l'art. 9 de la *Loi sur la prescription* du Nouveau-Brunswick qui s'applique. Par conséquent, les contribuables ne peuvent recouvrer que les redevances d'exploitation payées au cours des six années qui ont précédé le dépôt de leur avis de requête, redevances qui seront majorées des intérêts. Toutefois, il n'est pas opportun en l'espèce d'attribuer des intérêts composés, puisque les contribuables n'ont allégué aucun comportement fautif de la province susceptible de justifier une sanction exprimant la réprobation morale. [59] [61-62]

Jurisprudence

Arrêt analysé : *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161; **arrêts mentionnés :** *Air Canada c. Ontario (Régie des alcools)*, [1997] 2 R.C.S. 581; *Succession Eurig (Re)*, [1998] 2 R.C.S. 565; *Amax Potash Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1977] 2 R.C.S. 576; *Woolwich Equitable Building Society c. Inland Revenue Commissioners*, [1993] A.C. 70; *Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445; *United States c. Butler*, 297 U.S. 1 (1936); *Peel (Municipalité régionale) c. Canada*, [1992] 3 R.C.S. 762; *Pacific National Investments Ltd. c. Victoria (Ville)*, [2004] 3 R.C.S. 575, 2004 CSC 75; *Garland c. Consumers' Gas Co.*, [2004] 1 R.C.S. 629, 2004 CSC 25; *Lignes aériennes Canadien Pacifique Ltée c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1133; *Ross c. The King* (1902), 32 R.C.S. 532; *Abel Skiver Farm Corp. c. Ville de Sainte-Foy*, [1983] 1 R.C.S. 403; *Willmor Discount Corp. c. Vaudreuil (Ville)*, [1994] 2 R.C.S. 210; *Ville de Sept-Îles c. Lussier*, [1993] R.J.Q. 2717; *Commissioner of State Revenue (Victoria) c. Royal Insurance Australia Ltd.* (1994), 182 C.L.R. 51; *Colombie-Britannique c. Canadian Forest Products Ltd.*, [2004] 2 R.C.S. 74, 2004 CSC 38; *Hanover Shoe, Inc. c. United Shoe Machinery Corp.*, 392 U.S. 481 (1968); *Law Society of Upper Canada c. Ernst &*

Trudel, [1995] 2 S.C.R. 418; *Bank of America Canada v. Mutual Trust Co.*, [2002] 2 S.C.R. 601, 2002 SCC 43.

Statutes and Regulations Cited

Civil Code of Lower Canada, arts. 1047, 1048.
Civil Code of Québec, S.Q. 1991, c. 64, art. 1491.
Constitution Act, 1867, ss. 53, 90, 92(9).
Fees Regulation — Liquor Control Act, N.B. Reg. 89-167, s. 5.
Limitation of Actions Act, R.S.N.B. 1973, c. L-8, s. 9.
Liquor Control Act, R.S.N.B. 1973, c. L-10, s. 200(3).

Authors Cited

Baudouin, Jean-Louis, et Pierre-Gabriel Jobin. *Les obligations*, 6^e éd. Cowansville, Qué.: Yvon Blais, 2005.
 Birks, Peter. “Restitution from the Executive: A Tercentenary Footnote to the Bill of Rights”, in P. D. Finn, ed., *Essays on Restitution*. Sydney, Australia: Law Book Co., 1990, 164.
 Goff of Chieveley, Robert Goff, Baron, and Gareth Jones. *The Law of Restitution*, 4th ed. London: Sweet & Maxwell, 1993.
 Hogg, Peter W. *Constitutional Law of Canada*, vol. 2, loose-leaf ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1992 (updated 2005, release 1).
 Hogg, Peter W., and Patrick J. Monahan. *Liability of the Crown*, 3rd ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 2000.
 Maddaugh, Peter D., and John D. McCamus. *The Law of Restitution*. Aurora, Ont.: Canada Law Book, 2004 (loose-leaf updated September 2005).

APPEAL and CROSS-APPEAL from a judgment of the New Brunswick Court of Appeal (Ryan, Robertson and Richard J.J.A.) (2005), 254 D.L.R. (4th) 715, 285 N.B.R. (2d) 201, 744 A.P.R. 201, 8 B.L.R. (4th) 182, 2005 G.T.C. 1510, [2005] N.B.J. No. 205 (QL), 2005 NBCA 56, reversing in part a decision of Russell J. (2004), 236 D.L.R. (4th) 733, 273 N.B.R. (2d) 6, 717 A.P.R. 6, [2004] N.B.J. No. 75 (QL), 2004 NBQB 84. Appeal allowed in part and cross-appeal dismissed.

Eugene J. Mockler, Q.C., and *Adam B. Neal*, for the appellants/respondents on cross-appeal.

David D. Eidt, for the respondents/appellants on cross-appeal.

Young (2002), 59 O.R. (3d) 214; *Mackin c. Nouveau-Brunswick (Ministre des Finances)*, [2002] 1 R.C.S. 405, 2002 CSC 13; *Miron c. Trudel*, [1995] 2 R.C.S. 418; *Banque d'Amérique du Canada c. Société de Fiducie Mutuelle*, [2002] 2 R.C.S. 601, 2002 CSC 43.

Lois et règlements cités

Code civil du Bas-Canada, art. 1047, 1048.
Code civil du Québec, L.Q. 1991, ch. 64, art. 1491.
Loi constitutionnelle de 1867, art. 53, 90, 92(9).
Loi sur la prescription, L.R.N.-B. 1973, ch. L-8, art. 9.
Loi sur la réglementation des alcools, L.R.N.-B. 1973, ch. L-10, art. 200(3).
Règlement sur les droits — Loi sur la réglementation des alcools, Règl. du N.-B. 89-167, art. 5.

Doctrine citée

Baudouin, Jean-Louis, et Pierre-Gabriel Jobin. *Les obligations*, 6^e éd. Cowansville, Qué. : Yvon Blais, 2005.
 Birks, Peter. « Restitution from the Executive : A Tercentenary Footnote to the Bill of Rights », in P. D. Finn, ed., *Essays on Restitution*. Sydney, Australia : Law Book Co., 1990, 164.
 Goff of Chieveley, Robert Goff, Baron, and Gareth Jones. *The Law of Restitution*, 4th ed. London : Sweet & Maxwell, 1993.
 Hogg, Peter W. *Constitutional Law of Canada*, vol. 2, loose-leaf ed. Scarborough, Ont. : Carswell, 1992 (updated 2005, release 1).
 Hogg, Peter W., and Patrick J. Monahan. *Liability of the Crown*, 3rd ed. Scarborough, Ont. : Carswell, 2000.
 Maddaugh, Peter D., and John D. McCamus. *The Law of Restitution*. Aurora, Ont. : Canada Law Book, 2004 (loose-leaf updated September 2005).

POURVOI et POURVOI INCIDENT contre un arrêt de la Cour d'appel du Nouveau-Brunswick (les juges Ryan, Robertson et Richard) (2005), 254 D.L.R. (4th) 715, 285 R.N.-B. (2^e) 201, 744 A.P.R. 201, 8 B.L.R. (4th) 182, 2005 G.T.C. 1510, [2005] A.N.-B. n^o 205 (QL), 2005 NBCA 56, qui a infirmé en partie une décision du juge Russell (2004), 236 D.L.R. (4th) 733, 273 R.N.-B. (2^e) 6, 717 A.P.R. 6, [2004] A.N.-B. n^o 75 (QL), 2004 NBBR 84. Pourvoi accueilli en partie et pourvoi incident rejeté.

Eugene J. Mockler, c.r., et *Adam B. Neal*, pour les appelantes/intimées au pourvoi incident.

David D. Eidt, pour les intimées/appelantes au pourvoi incident.

Eugene Szach and Stewart J. Pierce, for the intervener the Attorney General of Manitoba.

Nancy E. Brown and Jonathan Penner, for the intervener the Attorney General of British Columbia.

Nicholas James Parker and David Kamal, for the intervener the Attorney General of Alberta.

Barbara A. McIsaac, Q.C., and *Howard R. Fohr*, for the intervener the Canadian Constitution Foundation.

Joseph J. Arvay, Q.C., and *Brent B. Olthuis*, for the intervener the Consumers' Association of Canada.

The judgment of the Court was delivered by

BASTARACHE J. —

1. Facts

Since 1988, the corporate appellants have been operating a number of night clubs in the cities of Fredericton and Moncton, New Brunswick, that are licensed to sell alcoholic beverages. They purchase their alcohol from the New Brunswick Liquor Corporation's retail stores and, in addition to the retail price, pay a user charge, as prescribed by regulation adopted pursuant to the *Liquor Control Act*, R.S.N.B. 1973, c. L-10, s. 200(3). That user charge has varied over the years from 11 percent of the retail price to the current 5 percent: see *Fees Regulation — Liquor Control Act*, N.B. Reg. 89-167, s. 5. The trial judge found, and the parties agree, that the appellants have paid over \$1 million in such charges. The appellants have challenged the constitutional validity of the user charge and seek by way of relief reimbursement of all amounts paid over the years with compound interest.

The appellants' initial argument was that the user charge constituted an indirect tax, which is *ultra vires* the Province of New Brunswick's

Eugene Szach et Stewart J. Pierce, pour l'intervenant le procureur général du Manitoba.

Nancy E. Brown et Jonathan Penner, pour l'intervenant le procureur général de la Colombie-Britannique.

Nicholas James Parker et David Kamal, pour l'intervenant le procureur général de l'Alberta.

Barbara A. McIsaac, c.r., et *Howard R. Fohr*, pour l'intervenante Canadian Constitution Foundation.

Joseph J. Arvay, c.r., et *Brent B. Olthuis*, pour l'intervenante l'Association des consommateurs du Canada.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE BASTARACHE —

1. Faits

Depuis 1988, les sociétés appelantes exploitent à Fredericton et à Moncton (Nouveau-Brunswick) plusieurs boîtes de nuit titulaires de licences les autorisant à vendre des boissons alcooliques. Elles achètent ces boissons des magasins de vente au détail de la Société des alcools du Nouveau-Brunswick et, outre le prix de détail, elles paient une redevance d'exploitation prescrite par un règlement pris en application du par. 200(3) de la *Loi sur la réglementation des alcools*, L.R.N.-B. 1973, ch. L-10. Cette redevance est passée, au fil des ans, de 11 à 5 pour 100 du prix de détail : voir le *Règlement sur les droits — Loi sur la réglementation des alcools*, Règl. du N.-B. 89-167, art. 5. Le juge de première instance a conclu, et les parties sont d'accord, que les appelantes ont payé plus d'un million de dollars en redevances. Les appelantes ont contesté la constitutionnalité de la redevance d'exploitation et elles réclament, à titre de réparation, le remboursement de toutes les sommes payées au fil des ans, majorée des intérêts composés.

Les appelantes ont tout d'abord soutenu que la redevance d'exploitation constituait une taxe indirecte, qui serait de ce fait *ultra vires* du pouvoir

constitutional taxing power. However, the day before the trial began, appellants' counsel forwarded a letter to the Clerk's office informing the court that he would argue in the alternative that the user charge constituted a direct tax that was illegally imposed by regulation rather than originating in the legislature. The appellants may have realized that their submission that the charge constituted an indirect tax weighed in favour of the Province's argument that the club owners had in fact passed on the cost of the charge to their customers by increasing their prices.

The appellants also attempted to argue that the user charge, if held to constitute a tax, was *ultra vires* in the administrative law sense. It was argued that, as a matter of statutory interpretation, the legislature authorized the imposition of a user charge and not a tax. Robertson J.A., on behalf of a majority of the Court of Appeal, concluded that this was a last-minute attempt to characterize the user charge as a misapplication of an otherwise valid statutory provision, in order to avoid the application of the general rule against the recovery of *ultra vires* taxes proposed by La Forest J. in *Air Canada v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1161 ("*Air Canada*").

The trial judge held that the user charge constituted an indirect tax which, since it was not tailored to the cost of regulating the licensees, could not constitute a "[l]icenc[e] in order to [*sic*] the raising of a Revenue for Provincial, Local, or Municipal Purposes" in accordance with s. 92(9) of the *Constitution Act, 1867* ((2004), 273 N.B.R. (2d) 6, 2004 NBQB 84, at para. 4). As a matter of fact, he held that the user charge had been passed on and that it therefore qualified as an indirect tax. Accordingly, the trial judge declared the impugned regulation to be *ultra vires* the Province of New Brunswick. The Province did not appeal from this judgment. Before the Court of Appeal, the parties agreed that the user charge constitutes an unlawful

de taxation conféré à la province du Nouveau-Brunswick (« Province ») par la Constitution. Cependant, la veille du procès, l'avocat des appelantes a envoyé au bureau du greffier une lettre dans laquelle il informait le tribunal qu'il ferait plutôt valoir que la redevance d'exploitation était une taxe directe illégalement imposée par voie de règlement plutôt que par la législation. Les appelantes se sont peut-être rendu compte qu'en plaçant que la redevance constituait une taxe indirecte, elles donnaient du poids à l'argument de la Province suivant lequel les propriétaires de boîtes de nuit avaient en fait transféré le coût de la redevance à leurs clients, en augmentant leurs prix.

Les appelantes ont également tenté de faire valoir que la redevance d'exploitation, s'il était jugé qu'elle constitue une taxe, était *ultra vires* au sens du droit administratif. Elles ont avancé que, selon les règles d'interprétation législative, la législation a autorisé l'imposition d'une redevance d'exploitation et non d'une taxe. S'exprimant au nom des juges majoritaires de la Cour d'appel, le juge Robertson a conclu que les appelantes cherchaient à prétendre, à la dernière minute, que la redevance d'exploitation constituait une application erronée d'une disposition législative par ailleurs valide en vue d'empêcher l'application de la règle générale s'opposant au remboursement de taxes *ultra vires* proposée par le juge La Forest dans *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161 (« *Air Canada* »).

Le juge de première instance a estimé que la redevance d'exploitation était une taxe indirecte qui, n'ayant pas été établie en fonction du coût de la réglementation applicable aux titulaires de licences, ne pouvait constituer une « licenc[e], dans le but de prélever un revenu pour des objets provinciaux, locaux ou municipaux » conformément au par. 92(9) de la *Loi constitutionnelle de 1867* ((2004), 273 R.N.-B. (2^e) 6, 2004 NBBR 84, par. 4). Il a en fait statué que le coût de la redevance d'exploitation avait été transféré à des tiers et qu'il s'agissait donc d'une taxe indirecte. Par conséquent, le juge de première instance a déclaré que le règlement attaqué était *ultra vires* de la province du Nouveau-Brunswick. La Province n'a pas interjeté appel de

3

4

tax ((2005), 285 N.B.R. (2d) 201, 2005 NBCA 56, at para. 1). Robertson J.A. rejected the appellants' attempts to recharacterize the user charge as either a direct tax which could not be imposed by way of regulation, or as *ultra vires* in the administrative law sense. I agree: the trial judge's decision that the user charge constitutes an unconstitutional indirect tax must stand.

5

As a result, this Court is only concerned with the appellants' claim for relief. The principal issue is whether money paid to a public authority pursuant to *ultra vires* legislation is recoverable. The case is argued on the basis of a claim for unjust enrichment. The Province relies on the common law bar to recovery of unconstitutional taxes articulated by La Forest J. in *Air Canada*. The Province further relies on La Forest J.'s judgment in *Air Canada*, at p. 1202, for the proposition that "[t]he law of restitution is not intended to provide windfalls to plaintiffs who have suffered no loss." It submits that where the burden of an *ultra vires* tax has been passed on, the requirement for a corresponding deprivation has not been met.

6

By contrast, the appellants submit that La Forest J.'s common law bar to recovery for *ultra vires* taxes was *obiter* and did not win a majority of votes in *Air Canada*. They rely on Wilson J.'s dissenting opinion in that case and on this Court's unanimous decision in *Air Canada v. Ontario (Liquor Control Board)*, [1997] 2 S.C.R. 581 ("*Ontario (Liquor Control Board)*"), for the proposition that the responsibility of ensuring the applicability and the constitutionality of a law lies with the governmental agency in charge of administering that law, not the taxpayer. Turning to the passing-on defence, the appellants argue that it is inconsistent with basic restitutionary principles, that it is economically misconceived, and that it is fraught with practical difficulties related to proof. In their submission, the trial judge's finding that the cost of

cette décision. Devant la Cour d'appel, les parties se sont mises d'accord sur le fait que la redevance d'exploitation constitue une taxe illégale ((2005), 285 R.N.-B. (2^e) 201, 2005 NBCA 56, par. 1). Le juge Robertson a rejeté les tentatives faites par les appelantes pour plutôt qualifier la redevance d'exploitation de taxe directe ne pouvant être imposée par voie de règlement ou de taxe *ultra vires* au sens du droit administratif. Je suis d'accord avec lui : la décision du juge de première instance, à savoir que la redevance d'exploitation constitue une taxe indirecte inconstitutionnelle, doit être confirmée.

En conséquence, notre Cour ne doit examiner que la réparation demandée par les appelantes. Il s'agit essentiellement de déterminer si les sommes versées à une autorité publique en vertu d'une loi *ultra vires* peuvent être recouvrées. La cause est plaidée dans le cadre d'une action pour enrichissement sans cause. La Province invoque la règle de common law formulée par le juge La Forest, dans *Air Canada*, qui interdit le remboursement de taxes inconstitutionnelles. Elle s'appuie en outre sur les commentaires du juge La Forest dans cet arrêt, aux p. 1202-1203, pour soutenir que « [l]e droit en matière de restitution n'a pas pour objet de donner des profits fortuits à des demandeurs qui n'ont subi aucune perte. » Elle affirme que, lorsqu'une taxe *ultra vires* a été transférée à des tiers, l'exigence d'un appauvrissement correspondant n'est pas remplie.

Les appelantes prétendent pour leur part que la règle de common law interdisant le remboursement de taxes inconstitutionnelles formulée par le juge La Forest était une opinion incidente, qui n'a pas recueilli l'appui d'une majorité de juges dans *Air Canada*. Se fondant plutôt sur l'opinion dissidente de la juge Wilson dans cet arrêt, ainsi que sur la décision unanime de notre Cour dans *Air Canada c. Ontario (Régie des alcools)*, [1997] 2 R.C.S. 581 (« *Ontario (Régie des alcools)* »), elles plaident que c'est l'organisme gouvernemental chargé de l'application d'une disposition, et non le contribuable, qui doit s'assurer de l'applicabilité et de la constitutionnalité de cette disposition. Quant au moyen de défense fondé sur le transfert de la perte, les appelantes font valoir qu'il est incompatible avec les principes fondamentaux applicables en matière de

the tax was passed on to bar patrons is irrelevant to their unjust enrichment claim.

2. Judicial History

2.1 *New Brunswick Court of Queen's Bench* (2004), 273 N.B.R. (2d) 6, 2004 NBQB 84

Russell J. dismissed the appellants' claim for relief. The trial judge found as a matter of fact that the appellants had passed on the tax burden to their customers in the form of increased prices. On this basis, he applied the passing-on defence to the appellants' claim for unjust enrichment and denied recovery. Moreover, the trial judge applied the general rule against recovery of *ultra vires* taxes enunciated by La Forest J. in *Air Canada*, at pp. 1206-7. As in *Air Canada*, he found the regulation to be deficient only in form, insofar as it resulted from the Province's failure to tailor the charge to the cost of regulating the licensees. Finally, the trial judge emphasized that fiscal turmoil could result if restitution were allowed, and that government would be driven to the inefficient course of re-imposing the tax.

2.2 *New Brunswick Court of Appeal* (2005), 285 N.B.R. (2d) 201, 2005 NBCA 56

Robertson J.A., writing on behalf of the majority, noted that the distinction between monies paid under mistake of fact and monies paid under mistake of law has been abolished and that the issue must therefore be decided on the basis of restitutionary principles. He considered this Court's decision in *Air Canada* but was not prepared to immunize public authorities from restitutionary claims resulting from invalid legislation.

restitution, qu'il est peu judicieux sur le plan économique et qu'il soulève de nombreuses difficultés d'application au plan de la preuve. La conclusion du juge de première instance selon laquelle le coût de la taxe a été transféré aux clients des bars est à leur avis sans pertinence en ce qui concerne leur action pour enrichissement sans cause.

2. Historique judiciaire

2.1 *La Cour du Banc de la Reine du Nouveau-Brunswick* (2004), 273 R.N.-B. (2^e) 6, 2004 NBBR 84

Le juge Russell a rejeté la demande de réparation des appelantes, estimant que, dans les faits, ces dernières avaient transféré le fardeau de la taxe à leurs clients en augmentant leurs prix. Il a donc appliqué à leur action pour enrichissement sans cause le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte et il a refusé le recouvrement. De plus, le juge de première instance a invoqué la règle générale énoncée par le juge La Forest aux p. 1206-1207 de l'arrêt *Air Canada*, qui interdit le recouvrement de taxes *ultra vires*. Il a jugé que, tout comme dans *Air Canada*, le règlement comportait un simple vice de forme, tenant au fait que la Province n'avait pas établi la redevance d'exploitation en fonction du coût de la réglementation applicable aux titulaires de licences. Enfin, le juge de première instance a insisté sur le fait qu'un chaos fiscal pourrait s'en suivre si la restitution était autorisée, et que le gouvernement se verrait alors dans l'obligation d'adopter le moyen inefficace qui consiste à imposer la taxe de nouveau.

2.2 *La Cour d'appel du Nouveau-Brunswick* (2005), 285 R.N.-B. (2^e) 201, 2005 NBCA 56

Le juge Robertson, qui a rédigé l'opinion majoritaire, a souligné que, vu l'abolition de la distinction entre les paiements faits par suite d'une erreur de droit et ceux faits par suite d'une erreur de fait, la question devait être tranchée en fonction des principes de la restitution. Il a examiné la décision de notre Cour dans *Air Canada*, mais il n'était pas disposé pour autant à mettre les autorités publiques à l'abri des demandes de restitution découlant d'une loi invalide.

9

However, he was prepared to recognize the validity of the passing-on defence, relying on La Forest J.'s statement in *Air Canada* to the effect that the law of restitution is not intended to provide windfalls to plaintiffs. He concluded that the equities lie with the Province because, when a benefit accrues to the government, it accrues to the public interest, and because to hold otherwise would cause bar patrons to pay the tax twice. Robertson J.A. acknowledged that the defence has been much criticized for being contrary to restitutionary principles, economically misconceived and fraught with practical difficulties. However, he rejected the economic argument because there is nothing preventing the plaintiffs from proving that they are still out of pocket despite having passed on a portion of the tax — as a result of reduced sales, for example. Turning to the practicality of the defence, Robertson J.A. considered the evidentiary difficulties and costs associated with discerning whether the tax has effectively been passed on. He resolved these concerns by placing the initial burden of proof on the Province, with the caveat that there is a rebuttable presumption of passing on in the case of an illegal indirect tax, and the further caveat that the defence would have no application in cases where monies were paid under compulsion and protest. Robertson J.A. emphasized that the plaintiffs should not be entitled to a windfall and expressed concern that the government be able to defend claims for unjust enrichment to avoid potential fiscal disruption.

10

Accordingly, the majority allowed the restitutionary claim with respect to all monies paid from the time the claimants protested by commencing legal proceedings against the Province (May 25, 2001). For monies paid prior to the commencement of legal proceedings, which were held not to have been paid under protest, the majority denied the claim on the basis of the passing-on defence. In the

Cependant, s'appuyant sur l'observation du juge La Forest dans *Air Canada* selon laquelle le droit en matière de restitution n'a pas pour objet de donner des profits fortuits à des demandeurs, le juge Robertson était prêt à reconnaître la validité du moyen de défense fondé sur le transfert de la perte. Il a conclu que la mise en balance des droits favorisait la Province, étant donné que tout avantage dont jouit le gouvernement profite à l'intérêt public et que, si on devait conclure autrement, les clients des bars se trouveraient à payer la taxe deux fois. Le juge Robertson a reconnu qu'on a beaucoup reproché à ce moyen de défense d'être incompatible avec les principes applicables en matière de restitution, d'être peu judicieux sur le plan économique et de soulever de nombreuses difficultés d'application. Il a toutefois rejeté l'argument fondé sur l'aspect économique, parce que rien n'empêche les appelantes d'établir qu'elles ont néanmoins subi une perte même si elles ont recouvré une partie de la taxe — par suite d'une diminution des ventes, par exemple. Abordant les aspects pratiques de ce moyen de défense, le juge Robertson a considéré les difficultés d'application au plan de la preuve et les coûts à engager pour déterminer si la taxe a effectivement été transférée. Il a résolu ces difficultés en indiquant que la charge de la preuve initiale incombait à la Province, tout en précisant d'une part qu'il existe une présomption réfutable selon laquelle la taxe illégale indirecte a été transférée, et d'autre part que le moyen de défense ne saurait s'appliquer lorsque les sommes ont été payées sous la contrainte et sous toutes réserves. Le juge Robertson a souligné que les demanderesses ne devraient pas avoir droit à des profits fortuits et que le gouvernement devait pouvoir se défendre dans des actions pour enrichissement sans cause pour éviter d'éventuelles perturbations fiscales.

Les juges majoritaires ont en conséquence accueilli la demande de restitution pour la totalité des sommes payées depuis la date à laquelle les demanderesses avaient fait connaître leur opposition en intentant une action contre la Province (25 mai 2001). Pour les sommes payées avant l'introduction de l'action, jugées ne pas avoir été payées sous réserve, les juges majoritaires ont

alternative, Robertson J.A. concluded that if he was wrong with respect to the existence of the passing-on defence in Canadian restitutionary law, then the claimants would be entitled to all monies paid subject to the six-year limitation period set down in the *Limitation of Actions Act*, R.S.N.B. 1973, c. L-8.

Ryan J.A. dissented and held that the appellants' claim should fail because they had recouped the cost from their customers. Ryan J.A. was of the view that the passing-on defence goes to the existence of one of the three elements of a claim for unjust enrichment, namely a corresponding deprivation. Thus, regardless of whether payments were made under protest and compulsion, if the costs were passed on, then there was no deprivation and no unjust enrichment. In his opinion, payment under protest could not alter the fact that one of the three elements of an unjust enrichment claim had not been established.

3. Introduction

This appeal concerns whether restitution is available for the recovery of monies collected under legislation that is subsequently declared to be *ultra vires*. For the reasons given below, I find that restitution is generally available. I agree with Robertson J.A. that there is no general immunity affecting recovery of an illegal tax. I would, however, decide the case on the basis of constitutional principles rather than unjust enrichment. An unjust enrichment analysis is ill-suited to deal with the issues raised by *ultra vires* taxes. The Court's central concern must be to ensure the constitutionality of fiscal legislation. Moreover, the availability of suspended declarations of invalidity as ordered in *Eurig Estate (Re)*, [1998] 2 S.C.R. 565, and the possibility of retroactive ameliorating legislation are sufficient to guard against the possibility of fiscal chaos. I would also reject the passing-on defence

rejeté la demande de restitution par application du moyen de défense fondé sur le transfert de la perte. Subsidiairement, le juge Robertson a conclu que, dans le cas où il ferait erreur quant à l'existence de ce moyen de défense en droit relatif à la restitution au Canada, les appelantes auraient droit à la totalité des sommes payées, sous réserve du délai de prescription de six ans fixé dans la *Loi sur la prescription*, L.R.N.-B. 1973, ch. L-8.

Pour le juge Ryan, dissident, la demande des appelantes devait être rejetée parce que celles-ci avaient recouvré auprès de leurs clients les sommes qu'elles avaient dû payer. Il a estimé que le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte concerne la présence de l'un des trois éléments d'une demande fondée sur l'enrichissement sans cause, à savoir un appauvrissement correspondant. Ainsi, que les paiements aient ou non été faits sous toutes réserves et sous la contrainte, il n'y a eu ni appauvrissement ni enrichissement sans cause si les coûts ont été transférés. Selon le juge Ryan, le paiement des sommes sous toutes réserves ne pouvait rien changer au fait que l'existence de l'un des trois éléments d'une action pour enrichissement sans cause n'avait pas été établi.

3. Introduction

Le présent pourvoi porte sur la possibilité d'invoquer les règles relatives à la restitution pour recouvrer des sommes perçues en vertu de dispositions législatives ultérieurement déclarées *ultra vires*. Pour les motifs exposés ci-après, je conclus que d'une manière générale elles peuvent l'être. Je suis d'accord avec le juge d'appel Robertson sur le fait qu'aucune immunité générale n'est applicable au recouvrement d'une taxe illégale. Je trancherais cependant l'affaire en fonction de principes constitutionnels plutôt que de la notion d'enrichissement sans cause. L'analyse axée sur l'enrichissement sans cause se prête mal aux questions que soulèvent les taxes *ultra vires*. Le principal souci de la Cour doit être de veiller à la constitutionnalité de la législation fiscale. De plus, la possibilité d'obtenir, comme dans *Succession Eurig (Re)*, [1998] 2 R.C.S. 565, le prononcé d'une déclaration d'invalidité dont

11

12

raised by the Crown in this case. Accordingly, I would allow the appeal in part.

4. Restitution for *Ultra Vires* Taxes

4.1 *Constitutional Remedy*

13 This case is about the consequences of the injustice created where a government attempts to retain unconstitutionally collected taxes. Because of the constitutional rule at play, the claim can be dealt with more simply than one for unjust enrichment in the private domain. Taxes were illegally collected. Taxes must be returned subject to limitation periods and remedial legislation, when such a measure is deemed appropriate. As will later be discussed, no passing-on defence should be entertained.

14 The Court's central concern must be to guarantee respect for constitutional principles. One such principle is that the Crown may not levy a tax except with authority of the Parliament or the legislature: *Constitution Act, 1867*, ss. 53 and 90. This principle of "no taxation without representation" is central to our conception of democracy and the rule of law. As Hogg and Monahan explain, this principle "ensures not merely that the executive branch is subject to the rule of law, but also that the executive branch must call the legislative branch into session to raise taxes" (P. W. Hogg and P. J. Monahan, *Liability of the Crown* (3rd ed. 2000), at p. 246. See also P. W. Hogg, *Constitutional Law of Canada* (loose-leaf ed.), vol. 2, at pp. 55-16 and 55-17; *Eurig*, at para. 31, *per* Major J.).

15 When the government collects and retains taxes pursuant to *ultra vires* legislation, it undermines the rule of law. To permit the Crown to retain an *ultra vires* tax would condone a breach of this most fundamental constitutional principle. As a result, a

l'effet est suspendu et celle de l'adoption d'une loi rétroactive apportant des améliorations suffisent à prévenir un éventuel chaos fiscal. Je rejeterais aussi le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte invoqué par la Couronne dans cette affaire. Par conséquent, je ferais droit en partie à l'appel.

4. Restitution en cas de taxes *ultra vires*

4.1 *Le recours constitutionnel*

La présente affaire a trait aux conséquences de l'injustice qui est créée lorsqu'un gouvernement tente de conserver des taxes perçues d'une façon inconstitutionnelle. Vu la règle constitutionnelle en jeu, il est possible de statuer sur l'action plus simplement que si elle visait un enrichissement sans cause dans la sphère privée. Des taxes ont été illégalement perçues. Elles doivent être restituées, sous réserve des délais de prescription et des lois correctives éventuellement jugées appropriées. Comme nous le verrons plus loin, le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte ne devrait pas être examiné.

La Cour doit avant tout veiller au respect des principes constitutionnels. Or, suivant un de ces principes, la Couronne ne peut lever une taxe que sous l'autorité du Parlement ou d'une législature : *Loi constitutionnelle de 1867*, art. 53 et 90. Le principe « Pas de taxation sans représentation » est au cœur même de notre conception de la démocratie et de la primauté du droit. Comme l'expliquent Hogg et Monahan, il [TRADUCTION] « garantit non seulement que le pouvoir exécutif est soumis à la primauté du droit, mais aussi qu'il doit convoquer le Parlement pour lever des impôts » (P. W. Hogg et P. J. Monahan, *Liability of the Crown* (3^e éd. 2000), p. 246. Voir aussi P. W. Hogg, *Constitutional Law of Canada* (éd. feuilles mobiles), vol. 2, p. 55-16 et 55-17; *Eurig*, par. 31, le juge Major).

Lorsque le gouvernement perçoit et conserve une taxe en vertu d'une loi *ultra vires*, il sape la primauté du droit. En permettant à la Couronne de conserver une taxe *ultra vires*, on se trouverait à accepter une atteinte à ce principe constitutionnel

citizen who has made a payment pursuant to *ultra vires* legislation has a right to restitution: P. Birks, “Restitution from the Executive: A Tercentenary Footnote to the Bill of Rights”, in P. D. Finn, ed., *Essays on Restitution* (1990), c. 6, at p. 168.

This Court has previously recognized this right. In *Amax Potash Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1977] 2 S.C.R. 576, the Court struck down a provision that purported to bar recovery of *ultra vires* taxes. At p. 590, Dickson J. (as he then was) based his holding on constitutional principles:

Section 5(7) of *The Proceedings against the Crown Act*, in my opinion, has much broader implications than mere Crown immunity. In the present context, it directly concerns the right to tax. It affects, therefore, the division of powers under *The British North America Act, 1867*. It also brings into question the right of a Province, or the federal Parliament for that matter, to act in violation of the Canadian Constitution. Since it is manifest that if either the federal Parliament or a provincial Legislature can tax beyond the limit of its powers, and by prior or *ex post facto* legislation give itself immunity from such illegal act, it could readily place itself in the same position as if the act had been done within proper constitutional limits. To allow moneys collected under compulsion, pursuant to an *ultra vires* statute, to be retained would be tantamount to allowing the provincial Legislature to do indirectly what it could not do directly, and by covert means to impose illegal burdens.

In *Woolwich Equitable Building Society v. Inland Revenue Commissioners*, [1993] A.C. 70, the House of Lords has also recognized a right to restitution for payments made pursuant to *ultra vires* taxes. Without even referring to unjust enrichment, Lord Goff held, at p. 172, that restitution was available as a matter of “common justice”:

. . . the retention by the state of taxes unlawfully exacted is particularly obnoxious, because it is one of the most fundamental principles of our law — enshrined in a famous constitutional document, the Bill of Rights 1688 — that taxes should not be levied without the authority of Parliament; and full effect can only be given to that

absolument fondamental. C’est pourquoi le citoyen qui a fait un paiement en vertu d’une loi *ultra vires* a droit à la restitution : P. Birks, « Restitution from the Executive : A Tercentenary Footnote to the Bill of Rights », dans P. D. Finn, dir., *Essays on Restitution* (1990), ch. 6, p. 168.

Notre Cour a déjà reconnu ce droit. En effet, dans *Amax Potash Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1977] 2 R.C.S. 576, elle a annulé une disposition qui visait à empêcher le remboursement de taxes *ultra vires*. À la p. 590, le juge Dickson (plus tard Juge en chef) a fondé sa décision sur des principes constitutionnels :

À mon avis, le par. 5(7) de *The Proceedings against the Crown Act* va beaucoup plus loin que de simplement accorder une immunité à la Couronne. Dans le présent contexte, il touche directement au droit de lever des impôts. Par conséquent, il touche à la répartition des pouvoirs prévue à l’*Acte de l’Amérique du Nord Britannique, 1867*. Il soulève également la question du droit d’une province, ou même du Parlement fédéral, de violer la constitution canadienne. Il est évident que si le Parlement fédéral ou une législature provinciale peuvent imposer des impôts en outrepassant leurs pouvoirs et se donner à cet égard une immunité par le biais d’une loi existante ou *ex post facto*, ils pourraient ainsi se placer dans la même situation que s’ils avaient agi en vertu de leurs pouvoirs constitutionnels respectifs. Refuser la restitution de revenus perçus sous la contrainte en vertu d’une loi *ultra vires* revient à permettre à la législature provinciale de faire indirectement ce qu’elle ne peut faire directement, et imposer des obligations illégales par des moyens détournés.

Dans *Woolwich Equitable Building Society c. Inland Revenue Commissioners*, [1993] A.C. 70, la Chambre des lords a elle aussi reconnu un droit à la restitution à l’égard de paiements effectués en vertu de taxes *ultra vires*. Sans même évoquer la notion d’enrichissement sans cause, lord Goff a statué, à la p. 172, que la restitution pouvait être accordée au nom de la [TRADUCTION] « simple justice » :

[TRADUCTION] . . . la rétention par l’État de taxes illégalement exigées est particulièrement odieuse : un des principes les plus fondamentaux de notre droit — inscrit dans un document constitutionnel illustre, le *Bill of Rights* de 1688 — veut que les taxes ne puissent être levées que sous l’autorité du Parlement. Or, pour donner

principle if the return of taxes exacted under an unlawful demand can be enforced as a matter of right.

18 However, the general availability of restitution for *ultra vires* taxes has to date not been clearly established. In *Air Canada*, La Forest J. was of the opinion that policy considerations operated to take claims for taxes paid pursuant to unlawful legislation outside of the restitutionary context. He proposed a general rule that the Crown should be immune to claims for recovery of unconstitutional and *ultra vires* levies. But La Forest J. did not command a majority in that case and so the status of his proposed immunity rule was never clear. It is necessary, therefore, to consider why such an immunity rule should be rejected before discussing the proper basis for restitution in this case.

4.2 *Rejecting the Immunity Rule*

19 In *obiter* statements pronounced in *Air Canada*, La Forest J. explained on behalf of three members of a six-judge panel that, while

[i]t is clear that the principles of unjust enrichment can operate against a government to ground restitutionary recovery . . . in this kind of case, where the effect of an unconstitutional or *ultra vires* statute is in issue, I am of the opinion that special considerations operate to take this case out of the normal restitutionary framework, and require a rule responding to the specific underlying policy concerns in this area. [Emphasis added; p. 1203.]

20 Like Robertson J.A., I accept Wilson J.'s rationale for rejecting a rule which would immunize public authorities from restitutionary claims with respect to monies paid under invalid legislation. Wilson J. was of the view that "[w]here the payments were made pursuant to an unconstitutional statute there is no legitimate basis on which they can be retained" (*Air Canada*, at p. 1216). As Professor Hogg explained at p. 55-13:

pleinement effet à ce principe, il faut que la restitution des taxes illégalement exigées puisse être ordonnée à titre de droit.

Il n'en reste pas moins que, d'une manière générale, le droit à la restitution de taxes *ultra vires* n'a jamais encore été clairement établi. Dans *Air Canada*, le juge La Forest avait estimé que des considérations d'intérêt public faisaient sortir du cadre de la restitution les actions en recouvrement de taxes payées en vertu de dispositions illégales. Il avait proposé, comme règle générale, que la Couronne bénéficie d'une immunité à l'égard des actions en recouvrement d'impôts ou de taxes *ultra vires*. Mais, comme le juge La Forest n'avait pas rallié une majorité de juges dans cette affaire, l'autorité de la règle d'immunité qu'il avait proposée est toujours demeurée incertaine. Aussi est-il nécessaire de voir pourquoi cette règle devrait être rejetée avant d'aborder le véritable fondement du droit à la restitution en l'espèce.

4.2 *Rejet de la règle d'immunité*

Dans des remarques incidentes formulées dans *Air Canada*, le juge La Forest, qui s'exprimait au nom de trois des six juges saisis du pourvoi, a tenu à préciser ce qui suit :

Il est évident que les principes de l'enrichissement illégitime peuvent jouer contre un gouvernement et justifier le recouvrement aux fins de restitution, mais dans une affaire comme celle-ci, où il est question de l'effet d'une loi inconstitutionnelle ou *ultra vires*, je suis d'avis que certaines considérations spéciales font sortir l'affaire du cadre normal de la restitution et exigent une règle qui réponde aux questions de politiques sous-jacentes spécifiques à ce domaine. [Je souligne; p. 1203.]

Tout comme le juge d'appel Robertson, j'adhère aux raisons pour lesquelles la juge Wilson a rejeté une règle qui mettrait les pouvoirs publics à l'abri des demandes de restitution de sommes payées en vertu d'une loi invalide. La juge Wilson a estimé que, « [l]orsque les paiements ont été effectués en vertu d'une loi inconstitutionnelle, rien ne justifie que ces sommes soient retenues » (*Air Canada*, p. 1216). Comme l'a expliqué le professeur Hogg, à la p. 55-13 :

Where a tax has been paid to government under a statute subsequently held to be unconstitutional, can the tax be recovered by the taxpayer? In principle, the answer should be yes. The government's right to the tax was destroyed by the holding of unconstitutionality, and the tax should be refunded to the taxpayer. [Footnote omitted.]

This very principle was recognized by a unanimous Court in *Reference re Goods and Services Tax*, [1992] 2 S.C.R. 445, where it was held that an *ultra vires* law cannot constitute a juristic reason for the state's enrichment.

As Wilson J. explained in dissent in *Air Canada*, the immunity rule proposed by La Forest J. amounts to saying that “the principle should be reversed *for policy reasons* in the case of payments made to governmental bodies” (p. 1215 (emphasis in original)). Those policy reasons, according to La Forest J., included the fact that the unconstitutional tax at issue in *Air Canada* came close to raising a merely technical issue. Relying on this passage, the trial judge in the present case held that the impugned regulation was deficient only in form, insofar as it resulted from the Province's failure to tailor the charge to the cost of regulating the licensees. In my view, privileging policy considerations in the case of *ultra vires* taxes threatens to undermine the rule of law.

Professor Hogg has explained that

the constitutional principle that ought to dominate all others in this context is the principle that the Crown may not levy a tax except by the authority of the Parliament or Legislature. This principle, enshrined in the Bill of Rights of 1688, ensures not merely that the executive branch is subject to the rule of law, but also that the executive branch must call the legislative branch into session to raise taxes (and vote supply). To permit the Crown to retain a tax that has been levied without legislative authority is to condone a breach of one of the most fundamental constitutional principles. [Footnote omitted; pp. 55-16 and 55-17.]

[TRADUCTION] Lorsqu'un impôt a été payé au gouvernement en vertu d'une loi jugée inconstitutionnelle par la suite, le montant de cet impôt peut-il être recouvré par le contribuable? En principe, la réponse devrait être affirmative. Le droit du gouvernement à cette somme a été anéanti par la déclaration d'inconstitutionnalité et l'impôt devrait être remboursé au contribuable. [Note en bas de page omise.]

Ce principe même a été reconnu dans le *Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445, où la Cour a jugé à l'unanimité qu'une loi *ultra vires* ne peut pas constituer un motif juridique justifiant l'enrichissement de l'État.

Comme l'a expliqué la juge dissidente Wilson dans *Air Canada*, la règle d'immunité proposée par le juge La Forest équivaut à affirmer que « le principe devrait être écarté *pour des raisons d'intérêt public* dans le cas de paiements faits à des organismes gouvernementaux » (p. 1215 (souligné dans l'original)). Ces raisons d'intérêt public incluaient, selon le juge La Forest, le fait que la taxe inconstitutionnelle en cause dans *Air Canada* soulevait une question qu'on pouvait qualifier de purement technique. S'appuyant sur ce passage, le juge de première instance dans la présente espèce a statué que le règlement contesté comportait un simple vice de forme, tenant au fait que la Province n'avait pas établi la redevance en fonction du coût de la réglementation applicable aux titulaires de licences. À mon avis, en faisant primer des considérations d'intérêt public dans le cas de taxes *ultra vires*, on risque d'ébranler la primauté du droit.

Le professeur Hogg a donné les explications suivantes :

[TRADUCTION] [L]e principe constitutionnel qui devrait l'emporter sur tous les autres dans ce contexte est celui d'après lequel la Couronne ne peut lever un impôt que sous l'autorité du Parlement ou d'une législature. Ce principe, inscrit dans la Déclaration des droits de 1688, garantit non seulement que le pouvoir exécutif est soumis à la primauté du droit, mais aussi qu'il doit convoquer le Parlement pour lever des impôts (et voter des crédits). Permettre à la Couronne de garder un impôt levé sans l'autorisation du pouvoir législatif équivaut à accepter la violation de l'un des principes constitutionnels les plus fondamentaux. [Note en bas de page omise; p. 55-16 et 55-17.]

21

22

23

Professors Hogg and Monahan argue, at pp. 246-47, that permitting taxpayers to recover taxes paid pursuant to unconstitutional statutes is more consistent with the well-settled rule that the Crown may recover monies paid out of the consolidated revenue fund without legislative authority, where the expenditure was not authorized. Such has always been the case,

even if it was made under a mistake of law, and even if the recipient could have raised the defences of estoppel or change of position to an action by a private plaintiff. In this situation, the governing rule is the fundamental constitutional principle that prohibits the Crown from spending public funds except under the authority of the Parliament or Legislature. To apply the ordinary rules of restitution so as to render an unauthorized expenditure irrecoverable would in effect permit an important constitutional safeguard to be evaded. The same reasoning ought to apply when it is the subject suing the Crown to recover a payment made to the Crown, since the same constitutional principle is in issue. [Emphasis added; footnotes omitted; p. 247.]

24

If the constitutional rule requiring the Crown to only spend public funds under legislative authority has sufficient weight to compel recovery of an unauthorized expenditure by the Crown, notwithstanding the principles of unjust enrichment, then it is difficult to understand a common law bar to the recovery of unconstitutionally imposed taxes. Presumably, the constitutional limitations on the Crown's power to spend are of equal importance as the constitutional limitations on the Crown's power to raise revenue. In my view, these principles are really two sides of the same coin.

25

Another policy reason given by La Forest J. for the immunity rule was a concern for fiscal inefficiency and fiscal chaos (p. 1207). My view is that concerns regarding potential fiscal chaos are best left to Parliament and the legislatures to address, should they choose to do so. Where the state leads evidence before the court establishing a real concern about fiscal chaos, it is open to the court to suspend

Les professeurs Hogg et Monahan font valoir, aux p. 246-247, que le fait de permettre aux contribuables de recouvrer des taxes payées en application de lois inconstitutionnelles s'accorde mieux avec la règle bien établie voulant que la Couronne puisse recouvrer des sommes prélevées sur le Trésor sans autorisation législative. Il en a toujours été ainsi,

[TRADUCTION] même lorsque la somme a été payée par suite d'une erreur de droit et même lorsque la personne qui l'a reçue aurait pu invoquer les moyens de défense de la préclusion ou du changement de situation à l'encontre d'une action intentée par un particulier. Dans un tel cas, il convient d'appliquer le principe constitutionnel fondamental suivant lequel la Couronne ne peut dépenser des fonds publics que sous l'autorité du Parlement ou d'une législature. Appliquer les règles ordinaires de restitution de manière à ce qu'une dépense non autorisée devienne irrécouvrable aurait pour effet de permettre qu'une garantie constitutionnelle importante ne soit pas respectée. Le même raisonnement devrait s'appliquer lorsque c'est le sujet qui poursuit la Couronne pour recouvrer une somme qu'il lui a versée, puisque le même principe constitutionnel est en cause. [Je souligne; notes en bas de page omises; p. 247.]

Si la règle constitutionnelle suivant laquelle la Couronne ne peut dépenser des fonds publics qu'en vertu d'une autorisation législative a suffisamment de poids pour imposer, malgré les principes de l'enrichissement sans cause, le recouvrement par la Couronne d'une dépense non autorisée, on voit mal comment la common law pourrait interdire le recouvrement de taxes exigées d'une façon inconstitutionnelle. Les limites constitutionnelles au pouvoir de dépenser de la Couronne sont vraisemblablement de même importance que les limites constitutionnelles à son pouvoir de prélever des taxes. À mon avis, ces principes sont en fait les deux côtés de la même médaille.

Le juge La Forest a aussi invoqué, pour justifier la règle de l'immunité, des craintes relatives à l'inefficacité fiscale et au chaos fiscal (p. 1207). À mon avis, il est préférable de laisser au Parlement et aux législatures le soin d'examiner, s'ils le désirent, les risques de chaos fiscal. Lorsque l'État soumet au tribunal une preuve établissant l'existence de réelles craintes de chaos fiscal, le tribunal peut

the declaration of invalidity to enable government to address the issue. In *Eurig*, Major J. suspended a declaration of invalidity for six months. Because, in that case, unconstitutionally levied probate fees were used to defray the costs of court administration in the Province, he expressed concern that an immediate deprivation of this source of revenue might have harmful consequences for the administration of justice. Moreover, this Court's decision in *Air Canada* demonstrates that it will be open to Parliament and to the legislatures to enact valid taxes and apply them retroactively, so as to limit or deny recovery of *ultra vires* taxes. Obviously, such legislation must also be constitutionally sound.

La Forest J.'s proposed immunity rule seems to have arisen in part out of a concern that the provinces might be constitutionally barred from passing remedial legislation by the holding in *Amax Potash*. La Forest J. referred to the American case of *United States v. Butler*, 297 U.S. 1 (1936), in which the Supreme Court held unconstitutional the *Agricultural Adjustment Act*, making almost \$1 billion in invalid taxes repayable by the government. In response, Congress passed an Act which provided that no refunds for such taxes would be allowed unless the claimant could establish the burden of the tax. La Forest J. stated that, "[i]n view of *Amax, supra*, a province faced with a similar situation could not enact a similar measure" (p. 1205).

The legislation at issue in *Amax Potash* was s. 5(7) of the Saskatchewan *Proceedings against the Crown Act*, R.S.S. 1965, c. 87, which provided:

5. . . .

(7) No proceedings lie against the Crown under this or any other section of this Act in respect of anything heretofore or hereafter done or omitted and purporting

décider de suspendre la déclaration d'invalidité afin de permettre au gouvernement de régler le problème. Dans *Eurig*, le juge Major a suspendu la déclaration pour une période de six mois. Comme les frais d'homologation avaient été affectés au financement des coûts de l'administration des tribunaux dans la province, le juge estimait que la suppression immédiate de cette source de recettes risquait d'avoir des conséquences fâcheuses pour l'administration de la justice. Par ailleurs, la décision de notre Cour dans *Air Canada* démontre que le Parlement et les législatures peuvent imposer des taxes valides et les appliquer rétroactivement de manière à limiter ou à refuser le recouvrement de taxes *ultra vires*. Il va de soi que la loi adoptée à cette fin doit elle aussi être constitutionnelle.

La règle d'immunité proposée par le juge La Forest semble avoir en partie son origine dans la crainte qu'il soit constitutionnellement impossible pour les provinces d'adopter des lois correctives par suite de l'arrêt *Amax Potash*. Le juge La Forest a mentionné la décision *United States c. Butler*, 297 U.S. 1 (1936), dans laquelle la Cour suprême américaine, ayant jugé inconstitutionnelle l'*Agricultural Adjustment Act*, a mis le gouvernement dans l'obligation de rembourser des impôts invalides s'élevant à presque un milliard de dollars. Face à cette situation, le Congrès a adopté une loi prévoyant que le remboursement des impôts ne serait accordé que si le réclamant pouvait établir qu'il en avait supporté la charge. Le juge La Forest, à cet égard, s'est dit d'avis que, « [é]tant donné l'arrêt *Amax*, précité, une province qui se trouverait dans une situation analogue ne pourrait adopter une mesure de ce genre » (p. 1205).

La disposition législative en cause dans *Amax Potash* était le par. 5(7) d'une loi de la Saskatchewan intitulée *Proceedings against the Crown Act*, R.S.S. 1965, ch. 87, qui disposait :

[TRADUCTION]

5. . . .

(7) On ne peut exercer aucun recours contre la Couronne en vertu du présent article ou de tout autre article de la Loi au regard d'actes ou d'omissions

26

27

to have been done or omitted in the exercise of a power or authority under a statute or a statutory provision purporting to confer or to have conferred on the Crown such power or authority, which statute or statutory provision is or was or may be beyond the legislative jurisdiction of the Legislature;

In declaring this provision to be unconstitutional, Dickson J. explained that

if a statute is found to be *ultra vires* the legislature which enacted it, legislation which would have the effect of attaching legal consequences to acts done pursuant to that invalid law must equally be *ultra vires* because it relates to the same subject-matter as that which was involved in the prior legislation. If a state cannot take by unconstitutional means it cannot retain by unconstitutional means. [p. 592]

The impugned provision in *Amax Potash* sought to immunize the Province from any claim relating to any action or omission authorized by legislation subsequently declared *ultra vires*. In this sense, the legislation attempted to attach legal consequences to acts undertaken pursuant to invalid laws. By contrast, in *Air Canada*, the Province of British Columbia enacted a new and valid tax which it imposed retroactively. It then retained the monies paid pursuant to the invalid legislation as payment for the new and valid retroactive tax. The critical distinction between these two cases is that the valid retroactive tax at issue in *Air Canada* constituted a legal basis for the taking and retaining of the monies, independently of the prior unconstitutional tax. For this reason, I find La Forest J.'s concern about the impact of *Amax Potash* on the Provinces' ability to enact retroactive legislation so as to limit recovery of unconstitutional taxes to be, with respect, unwarranted.

commis ou ayant apparemment été commis dans l'exercice d'un pouvoir conféré ou censé avoir été conféré à la Couronne en vertu d'une loi ou d'une disposition législative qui excédait, excède ou pourrait excéder la compétence de la Législature;

En déclarant cette disposition inconstitutionnelle, le juge Dickson a donné l'explication suivante :

[S]i une loi est déclarée *ultra vires* de la législature qui l'a adoptée, toute législation qui aurait pour effet d'attacher des conséquences juridiques aux actes accomplis en exécution de la loi invalide est également *ultra vires* puisqu'elle a trait à l'objet même de la première loi. Un État ne peut conserver par des mesures inconstitutionnelles ce qu'il ne peut prendre par de telles mesures. [p. 592]

La disposition attaquée dans *Amax Potash* visait à mettre la province à l'abri de toute réclamation concernant une action ou une omission autorisée par une loi ultérieurement déclarée *ultra vires*. En ce sens, elle avait pour effet d'attacher des conséquences juridiques à des actes accomplis en exécution de lois invalides. Dans *Air Canada*, en revanche, la province de la Colombie-Britannique avait créé une nouvelle taxe valide qu'elle avait appliquée rétroactivement. Elle avait ensuite retenu les sommes payées en application de la loi invalide à titre de paiement de la nouvelle taxe rétroactive et valide. La distinction essentielle entre ces deux affaires est que la taxe rétroactive valide en cause dans *Air Canada* constituait un fondement juridique au prélèvement et à la rétention des sommes payées, indépendamment de la taxe inconstitutionnelle antérieure. Pour ce motif, je conclus, avec égards pour l'opinion du juge La Forest, que ce dernier n'était pas justifié de s'inquiéter des répercussions de l'arrêt *Amax Potash* sur la capacité des provinces d'adopter des lois rétroactives afin de limiter le recouvrement de taxes inconstitutionnelles.

28

Turning to La Forest J.'s concern about potential fiscal inefficiency, I agree with Wilson J. in *Air Canada*, where she queries:

Why should the individual taxpayer, as opposed to taxpayers as a whole, bear the burden of government's

Par ailleurs, en ce qui concerne la crainte exprimée par le juge La Forest au sujet de possibles inefficacités fiscales, je souscris aux observations suivantes de la juge Wilson dans *Air Canada* :

Pourquoi le contribuable individuel, par opposition à l'ensemble des contribuables, devrait-il avoir à

mistake? I would respectfully suggest that it is grossly unfair that X, who may not be (as in this case) a large corporate enterprise, should absorb the cost of government's unconstitutional act. If it is appropriate for the courts to adopt some kind of policy in order to protect government against itself (and I cannot say that the idea particularly appeals to me) it should be one which distributes the loss fairly across the public. The loss should not fall on the totally innocent taxpayer whose only fault is that it paid what the legislature improperly said was due. [p. 1215]

Concerns about fiscal chaos and inefficiency should not be incorporated into the applicable rule. I agree with Professor Birks that

[s]o far as concerns the fear of wholesale reopening of past transactions and the danger of fiscal disruption, the principle of legality [including that government must tax with legislative authorization and within its constitutional limitations] outweighs those dangers and requires that judges leave it to legislatures to impose what restrictions on the right of restitution they think necessary, wise and proper. At all events, a merely hypothetical danger of disruption certainly does not warrant an indiscriminating denial of restitution. [p. 204]

For these reasons, I would not adopt the general immunity rule proposed by La Forest J. It is important to note, however, that La Forest J. had envisioned the rule against recovery of *ultra vires* taxes as operating outside of the private law context. In his view, the special policy concerns meant that the issue of recovery of *ultra vires* taxes was outside of the normal unjust enrichment and restitution framework. As he put it, at p. 1204, “[w]hat this suggests is that there are solid grounds of public policy for not according a general right of recovery in these circumstances, and that this prohibition exists quite independently of the law of restitution” (emphasis added). As such, failure to adopt the immunity rule articulated by La Forest J. does not suggest that *within* the law of unjust enrichment policy considerations might not apply to limit the liability of public bodies in certain contexts.

supporter le fardeau de l'erreur du gouvernement? Je soutiens, avec égards, qu'il y a injustice flagrante si X, qui peut ne pas être une grande société commerciale (comme en l'espèce), doit supporter le coût de l'acte inconstitutionnel du gouvernement. S'il convient que les tribunaux adoptent une politique quelconque afin de protéger le gouvernement contre lui-même (et je ne trouve pas l'idée particulièrement séduisante), ce devrait être une politique qui répartit la perte équitablement parmi les membres du public. La perte ne devrait pas être subie par un contribuable tout à fait innocent dont la seule faute est d'avoir acquitté ce que le législateur exigeait à tort. [p. 1215]

Les inquiétudes relatives à l'inefficacité et au chaos fiscal ne devraient pas être incorporées dans la règle applicable. Je suis d'accord avec le professeur Birks lorsqu'il écrit :

[TRADUCTION] Pour ce qui est de la crainte que des transactions antérieures soient systématiquement rouvertes et du risque de perturbation fiscale, le principe de la légalité [selon lequel, notamment, le gouvernement doit, lorsqu'il impose une taxe, être autorisé législativement à le faire et respecter les limites que lui fixe la Constitution] l'emporte sur ces dangers et oblige les juges à laisser au législateur le soin d'apporter au droit à la restitution les restrictions qu'il estime nécessaires, judicieuses et appropriées. De toute façon, un simple risque hypothétique de perturbation ne saurait certainement pas justifier que la restitution soit systématiquement refusée. [p. 204]

Pour ces motifs, je n'adopterais pas la règle d'immunité générale proposée par le juge La Forest. Il importe toutefois de signaler que, pour le juge La Forest, la règle s'opposant au recouvrement de taxes *ultra vires* s'appliquait hors de la sphère du droit privé. Du fait des considérations spéciales touchant l'intérêt public, la question du recouvrement de taxes *ultra vires* débordait, à son avis, le cadre habituel de l'enrichissement sans cause et de la restitution. Comme il le précise à la p. 1204, « [c]ela permet de penser qu'il existe de solides motifs d'intérêt public pour ne pas accorder un droit général au recouvrement dans de telles circonstances et que cela vaut indépendamment du droit en matière de restitution » (je souligne). Le fait de ne pas retenir la règle d'immunité formulée par le juge La Forest n'implique pas en soi que, *dans le cadre* des règles relatives à l'enrichissement

29

30

Because La Forest J.'s immunity rule was formulated outside of the law of unjust enrichment, its rejection should not have a bearing on the future development of this branch of the law. This being said, as I will now demonstrate, the law of unjust enrichment should not find application in cases for the recovery of illegally imposed taxes.

sans cause, des considérations relevant de l'intérêt public ne pourraient pas avoir pour effet de limiter la responsabilité d'organismes publics dans certains contextes. Étant donné que la règle d'immunité en question a été formulée par le juge La Forest hors du cadre des règles relatives à l'enrichissement sans cause, son rejet ne devrait pas influencer sur l'évolution future de ce domaine du droit. Cela dit, comme je vais maintenant le démontrer, les règles relatives à l'enrichissement sans cause ne devraient pas s'appliquer dans les affaires portant sur le recouvrement de taxes illégalement perçues.

31 Having rejected the immunity rule, this raises the question of whether claims for the recovery of unconstitutional taxes should be analysed on the basis of the private law rules of unjust enrichment or constitutional principles. As explained above, the recovery of unconstitutional taxes is warranted on the basis of limitations to the state's constitutional authority to tax, and in particular on the fundamental constitutional principle that there shall be no taxation without representation (see Birks, at c. 6; Hogg, at p. 55-16; and Hogg and Monahan, at pp. 246-47). This would place the restitutionary right clearly within a public law context. However, there is no question that the law of unjust enrichment, although developed in the private law context, can apply to public bodies. Indeed, the present case was argued at the lower courts and before this Court on the grounds of unjust enrichment. I must therefore discuss why, in my view, an unjust enrichment analysis is inappropriate in this case before setting out the proper restitutionary basis for the repayment of *ultra vires* taxes.

Le rejet de la règle d'immunité soulève une question : les actions en recouvrement de taxes inconstitutionnelles doivent-elles être analysées en fonction des règles de droit privé en matière d'enrichissement sans cause ou en fonction de principes constitutionnels? Comme je l'ai expliqué, le recouvrement de taxes inconstitutionnelles est justifié par les restrictions relatives au pouvoir de taxation conféré à l'État par la Constitution et, en particulier, par le principe constitutionnel fondamental selon lequel il ne peut y avoir de taxation sans représentation (voir Birks, ch. 6; Hogg, p. 55-16; et Hogg et Monahan, p. 246-247). Cela situerait clairement le droit à la restitution dans un contexte de droit public. Il ne fait cependant aucun doute que, bien qu'elles aient été élaborées dans le contexte du droit privé, les règles relatives à l'enrichissement sans cause peuvent s'appliquer à des organismes publics. Du reste, tant devant les juridictions inférieures que devant notre Cour, la présente affaire a été plaidée en fonction du droit relatif à l'enrichissement sans cause. Je dois donc expliquer pourquoi, à mon avis, l'analyse fondée sur la notion d'enrichissement sans cause est inappropriée en l'espèce, avant d'établir le fondement relevant de la restitution qui s'impose à l'égard du remboursement de taxes *ultra vires*.

4.3 *Basis for the Constitutional Remedy: Why an Unjust Enrichment Framework Is Inappropriate*

4.3 *Le fondement du recours constitutionnel : les raisons pour lesquelles le cadre de l'enrichissement sans cause est inapproprié*

32 Restitution is a tool of corrective justice. When a transfer of value between two parties is normatively

La restitution est un outil de la justice corrective. Lorsqu'un transfert de valeur entre deux

defective, restitution functions to correct that transfer by restoring parties to their pre-transfer positions. In *Peel (Regional Municipality) v. Canada*, [1992] 3 S.C.R. 762, McLachlin J. (as she then was) neatly encapsulated this normative framework: “The concept of ‘injustice’ in the context of the law of restitution harkens back to the Aristotelian notion of correcting a balance or equilibrium that had been disrupted” (p. 804).

There are at least two distinct categories of restitution: (1) restitution for wrongdoing; and (2) restitution for unjust enrichment: P. D. Maddaugh and J. D. McCamus, *The Law of Restitution* (loose-leaf ed.), at p. 3-7. This case raises the separate notion of restitution based on the constitutional principle that taxes should not be levied without proper legal authority. The first category is not readily applicable here since, in the case of *ultra vires* taxes enacted in good faith, it cannot be said that the government was acting as a “wrong-doer”. The choice, then, is between restitution for unjust enrichment or restitution based on constitutional grounds.

The Province submits that, from a moral and public policy perspective, it cannot be said to have unjustly benefited from an enrichment as a result of the *ultra vires* charges. I would not decide this appeal as a matter of unjust enrichment. The taxpayers in this case has recourse to a remedy as a matter of constitutional right. This remedy is in fact the only appropriate remedy because it raises important constitutional principles which would be ignored by treating the claim under another category of restitution. Claims of unjust enrichment against the government may still be appropriate in certain circumstances (see *Pacific National Investments Ltd. v. Victoria (City)*, [2004] 3 S.C.R. 575, 2004 SCC 75). Nevertheless, it is my view that the analytical framework of the modern doctrine of unjust enrichment is inappropriate in this case.

parties est défectueux sur le plan normatif, la restitution permet de corriger ce transfert en replaçant les parties dans la situation où elles étaient auparavant. Dans *Peel (Municipalité régionale) c. Canada*, [1992] 3 R.C.S. 762, la juge McLachlin (maintenant Juge en chef) a habilement décrit ce cadre normatif : « Le concept de l’“injustice” dans le contexte du droit en matière de restitution s’inspire de la notion aristotélicienne du rétablissement d’un équilibre détruit » (p. 804).

Il existe au moins deux catégories distinctes de restitution : (1) la restitution consécutive à un acte fautif; (2) la restitution pour enrichissement sans cause : P. D. Maddaugh et J. D. McCamus, *The Law of Restitution* (éd. feuilles mobiles), p. 3-7. La présente affaire soulève une notion différente de restitution, fondée sur le principe constitutionnel suivant lequel des taxes ne devraient pas être levées sans autorisation légale. La première catégorie n’est pas aisément applicable en l’espèce, puisque, dans le cas de taxes *ultra vires* instaurées de bonne foi, on ne peut pas dire que le législateur ait commis un « acte fautif ». On a donc le choix entre la restitution pour enrichissement sans cause et la restitution fondée sur des motifs constitutionnels.

La Province soutient que, du point de vue moral comme du point de vue de l’intérêt public, on ne saurait dire qu’elle s’est enrichie grâce à la redevance *ultra vires*. Je ne trancherais pas ce pourvoi comme une question d’enrichissement sans cause. En l’espèce, les contribuables utilisent un recours relevant d’un droit constitutionnel. Ce recours est en fait le seul qui soit approprié, puisqu’il soulève d’importants principes constitutionnels qui ne seraient pas pris en considération si l’action était abordée sous l’angle d’une autre catégorie de restitution. Les actions en enrichissement sans cause contre le gouvernement peuvent tout de même être indiquées dans certains cas (voir *Pacific National Investments Ltd. c. Victoria (Ville)*, [2004] 3 R.C.S. 575, 2004 CSC 75). Je n’en pense pas moins que le cadre analytique de la doctrine moderne de l’enrichissement sans cause est inapproprié en l’espèce.

33

34

35

In a colloquial sense, it might be said that the retention of improperly collected taxes unjustly enriches governments. However, a technical interpretation of “benefit” and “loss” is hard to apply in tax recovery cases. Furthermore, in the context of this case, the unjust enrichment framework adds an unnecessary layer of complexity to the real legal issues. Some of the components of the modern doctrine are of little use to a principled disposition of the matter, but are rather liable to confuse the proper application of the key principles of constitutional law at issue.

36

The application of private law principles in the realm of public and constitutional law is not without its difficulties. These difficulties have in the past been resolved by a flexible application of the unjust enrichment principle. McLachlin J. had explained in *Peel* that the three-part formulation of the unjust enrichment principle was capable of going beyond the traditional categories of recovery and of allowing the law to develop in a flexible way as required to meet changing perceptions of justice. This restitutionary framework was recently restated and refined in *Garland v. Consumers’ Gas Co.*, [2004] 1 S.C.R. 629, 2004 SCC 25. *Garland* established a two-part analysis for determining whether there was a juristic reason for the enrichment that should operate to deny recovery. First, the plaintiff is required to show that no established category of juristic reason for the enrichment exists. If no reason exists, the burden shifts to the defendant to show that there is some other reason why recovery should be denied. At this point of the analysis, the Court explicitly recognized that the juristic reasons for the enrichment had to be considered in light of the reasonable expectation of the parties and certain public policy considerations (para. 46). It is at this second stage of the test that courts would weigh the equities in the particular circumstances of each case.

En termes familiers, on pourrait dire que le gouvernement qui conserve des taxes abusivement perçues s’enrichit injustement. Il est cependant difficile de recourir à une interprétation technique des notions d’« avantage » et de « perte » dans les actions en recouvrement de telles taxes. Et dans le contexte de la présente affaire, le cadre de l’enrichissement sans cause ajoute une dose de complexité inutile aux véritables questions de droit à trancher. Certains des éléments de la doctrine moderne ne sont pas très utiles en l’espèce pour arriver à une décision assise sur des principes et ils risquent au contraire d’embrouiller l’application des grands principes constitutionnels en cause.

L’application de principes de droit privé dans les domaines du droit public et du droit constitutionnel n’est pas sans soulever de difficultés. On a dans le passé résolu ces difficultés par une application souple du principe de l’enrichissement sans cause. La juge McLachlin avait expliqué dans *Peel* que la formulation à trois volets du principe de l’enrichissement sans cause pouvait déborder les catégories traditionnelles de recouvrement et permettre au droit d’évoluer avec la souplesse qui s’impose pour tenir compte des perceptions changeantes de la justice. Ce cadre de la restitution a récemment été formulé de nouveau et raffiné dans *Garland c. Consumers’ Gas Co.*, [2004] 1 R.C.S. 629, 2004 CSC 25. Cet arrêt a instauré une démarche analytique en deux étapes lorsqu’il faut déterminer s’il existait un motif juridique justifiant l’enrichissement et s’opposant ainsi au recouvrement. Premièrement, le demandeur doit démontrer qu’il n’existe aucun motif juridique justifiant l’enrichissement et appartenant à une catégorie établie. S’il y parvient, il incombe alors au défendeur de démontrer l’existence d’un autre motif pour lequel le recouvrement devrait être refusé. À ce stade de l’analyse, la Cour a expressément reconnu qu’il faut tenir compte des attentes raisonnables des parties et de certaines considérations d’intérêt public dans l’examen du motif juridique de l’enrichissement (par. 46). C’est à cette deuxième étape que les tribunaux apprécient les principes d’équité eu égard aux circonstances particulières de chaque affaire.

McLachlin J. had previously explained in *Peel* that

[t]he courts' concern to strike an appropriate balance between predictability in the law and justice in the individual case has led them in this area, as in others, to choose a middle course between the extremes of inflexible rules and case by case "palm tree" justice. The middle course consists in adhering to legal principles, but recognizing that those principles must be sufficiently flexible to permit recovery where justice so requires having regard to the reasonable expectations of the parties in all the circumstances of the case as well as to public policy. [p. 802]

The *Garland* approach is, as one can see, very complex; it requires that courts look only to *proper* policy considerations. By proper policy considerations, I mean those that have traditionally informed the development of restitutionary law. Otherwise, they risk turning the test into a subjective analysis that has less to do with legal reasoning than with the dispensing of "palm tree" justice. As previously explained, La Forest J. was prepared to immunize public bodies in *Air Canada* where monies were paid pursuant to an unconstitutional statute for reasons of public policy. He explained that "[c]hief among these are the protection of the treasury, and a recognition of the reality that if the tax were refunded, modern government would be driven to the inefficient course of reimposing it either on the same, or on a new generation of taxpayers, to finance the operations of government" (p. 1207). The question in the present case became, ultimately, whether such concerns are properly considered within the *Garland* test. In my view, they are not. Considerations related to preserving the public purse do not properly fall within the second branch of the juristic reason analysis, which is more concerned with broad principles of fairness. In *Garland*, for example, the overriding public policy concern was ensuring that criminals do not profit from their crime (para. 57). This is not to say that any and all fairness considerations are appropriate. As I said above, they must be rooted in the policy considerations

La juge McLachlin avait déjà donné les explications suivantes dans *Peel* :

Par souci d'établir un équilibre convenable entre, d'une part, la prévisibilité dans le droit et, d'autre part, la justice dans un cas d'espèce, les tribunaux, dans ce domaine comme dans d'autres, ont opté pour un moyen terme qui se situe entre les extrêmes que représentent des règles rigides et une justice au cas par cas. Le moyen terme consiste à appliquer les principes juridiques, tout en reconnaissant qu'ils doivent présenter suffisamment de souplesse pour permettre le recouvrement lorsque la justice l'exige eu égard aux attentes raisonnables des parties dans toutes les circonstances de l'affaire et compte tenu également de l'intérêt public. [p. 802]

Comme on peut le constater, l'approche adoptée dans *Garland* est très complexe; elle oblige les tribunaux à ne prendre en compte que les considérations d'intérêt public *pertinentes*. Par considérations pertinentes, j'entends celles qui ont servi traditionnellement de base à l'élaboration du droit en matière de restitution. Autrement, le critère formulé dans *Garland* risquerait de se muer en analyse subjective tenant davantage de la justice au cas par cas que du raisonnement juridique. Comme je l'ai expliqué précédemment, le juge La Forest était disposé, pour des raisons d'intérêt public, à reconnaître une immunité aux autorités publiques dans *Air Canada*, où des sommes avaient été payées conformément à une loi inconstitutionnelle. Il a expliqué que « [c]es valeurs sont principalement la protection du Trésor public et la reconnaissance du fait que, si l'impôt était remboursé, un gouvernement moderne se verrait dans la nécessité d'adopter le moyen inefficace qui consiste à l'imposer de nouveau, soit aux mêmes contribuables, soit à ceux d'une nouvelle génération, afin de financer les opérations gouvernementales » (p. 1207). En dernière analyse, la question qui se pose en l'espèce est devenue celle de savoir s'il convient d'examiner ces considérations dans le cadre du critère formulé dans *Garland*. À mon avis, elles ne doivent pas l'être. Les considérations relatives à la préservation des fonds publics ne relèvent pas vraiment du deuxième volet de l'analyse du motif juridique, qui porte davantage sur les grands principes

that are traditionally found in unjust enrichment cases.

d'équité. Dans *Garland*, par exemple, la considération d'intérêt public dominante était la nécessité d'empêcher des criminels de profiter de leur crime (par. 57). Cela ne signifie pas que toute considération relative à l'équité soit appropriée. Comme je l'ai dit plus haut, elles doivent avoir leur fondement dans les considérations d'intérêt public habituellement présentes dans les affaires d'enrichissement sans cause.

39

For the above reasons, I would conclude that the ordinary principles of unjust enrichment should not be applied to claims for the recovery of monies paid pursuant to a statute held to be unconstitutional. I do not therefore need to address in any length the distinction between mistake of law and mistake of fact, which used to be of significance in unjust enrichment cases for mistaken payments. Traditionally, although monies paid under mutual mistake of fact were recoverable, monies paid under mutual mistake of law were not. However, this Court has abandoned the distinction between mistake of fact and mistake of law as it applies to the law of unjust enrichment: see *Air Canada; Canadian Pacific Air Lines Ltd. v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1133; and *Pacific National Investments*. There can be no doubt that the ordinary principles of unjust enrichment now apply in cases of payments made pursuant to mutual mistake of law. While this point perhaps needed to be clarified, it is of little moment in this case given that unjust enrichment is an inappropriate framework for restitution.

Pour les motifs exposés ci-dessus, je conclurais qu'il n'y a pas lieu d'appliquer les principes ordinaires de l'enrichissement sans cause aux demandes de recouvrement de sommes payées en vertu d'une loi déclarée inconstitutionnelle. Il est par conséquent inutile de traiter ici de la distinction entre l'erreur de droit et l'erreur de fait, qui avait une certaine importance dans les affaires relatives à un enrichissement sans cause découlant de paiements faits par erreur. Alors que, traditionnellement, les sommes payées par suite d'une erreur de fait commune pouvaient être recouvrées, ce n'était pas le cas de celles payées par suite d'une erreur de droit commune. Toutefois, notre Cour a aboli la distinction entre l'erreur de fait et l'erreur de droit en ce qui concerne le droit applicable en matière d'enrichissement sans cause : voir *Air Canada; Lignes aériennes Canadien Pacifique Ltée c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1133; et *Pacific National Investments*. Il ne peut y avoir de doute que les principes ordinaires de l'enrichissement sans cause s'appliquent désormais dans les affaires où des sommes ont été payées par suite d'une erreur de droit commune aux parties. Il était sans doute nécessaire d'apporter cette clarification, qui n'a cependant pas une grande importance en l'espèce, du fait que l'enrichissement sans cause ne constitue pas un cadre approprié en matière de restitution.

40

Restitution for *ultra vires* taxes does not fit squarely within either of the established categories of restitution. The better view is that it comprises a third category distinct from unjust enrichment. Actions for recovery of taxes collected without legal authority and actions of unjust enrichment both address concerns of restitutionary justice, but these remedies developed in our legal system along

La restitution de taxes *ultra vires* n'entre pas vraiment dans l'une ou l'autre des deux catégories établies en matière de restitution. Elle constitue plutôt une troisième catégorie, distincte de l'enrichissement sans cause. L'action en recouvrement de taxes perçues sans autorisation légale et l'action pour enrichissement sans cause relèvent toutes les deux de la justice restitutive, mais

separate paths for distinct purposes. The action for recovery of taxes is firmly grounded, as a public law remedy in a constitutional principle stemming from democracy's earliest attempts to circumscribe government's power within the rule of law. Unjust enrichment, on the other hand, originally evolved from the common law action of *indebitatus assumpsit* as a means of granting plaintiffs relief for quasi-contractual damages (Maddaugh and McCamus, at p. 1-4; Goff and Jones, *The Law of Restitution* (4th ed. 1993), at p. 7; *Peel*, at pp. 784 and 788, *per* McLachlin J.).

From a comparative perspective, it is interesting to note that in Quebec our Court has expressed the view that actions for recovery of illegally collected taxes could be brought by the more simple route that I suggest. In its opinion, such claims could be brought under art. 1491 of the *Civil Code of Québec*, S.Q. 1991, c. 64, or under the predecessor provisions, arts. 1047 and 1048 of the *Civil Code of Lower Canada*, as actions for "undue payment" (*Ross v. The King* (1902), 32 S.C.R. 532; *Abel Skiver Farm Corp. v. Town of Sainte-Foy*, [1983] 1 S.C.R. 403, at p. 423, *per* Beetz J.; *Willmor Discount Corp. v. Vaudreuil (City)*, [1994] 2 S.C.R. 210, at p. 218, *per* Gonthier J.; see also J.-L. Baudouin and P.-G. Jobin, *Les obligations* (6th ed. 2005), at pp. 556-58; *Ville de Sept-Îles v. Lussier*, [1993] R.J.Q. 2717 (C.A.)).

5. Passing-On Defence

Robertson J.A. found that the only possible defence the Province could raise in the present case was that the appellants had passed on the cost of the charge (paras. 46-48). The basic premise of the passing-on defence is that if the taxpayer has passed on the burden of the tax payments to others, usually via price increases charged to its customers, the taxpayer has not suffered a deprivation, the taxing authority's enrichment was not at its

ces recours ont été élaborés dans notre système juridique selon des voies différentes et avec des objectifs distincts. L'action en recouvrement de taxes est solidairement fondée, à titre de recours de droit public, sur un principe constitutionnel qui découle des plus anciennes tentatives de la démocratie pour circonscrire le pouvoir du gouvernement dans le cadre de la primauté du droit. L'enrichissement sans cause, en revanche, tire son origine de l'action *indebitatus assumpsit* de la common law, par laquelle le demandeur peut obtenir réparation à l'égard de dommages de nature quasi-contractuelle (Maddaugh et McCamus, p. 1-4; Goff et Jones, *The Law of Restitution* (4^e éd. 1993), p. 7; *Peel*, p. 784 et 788, la juge McLachlin).

D'un point de vue comparatif, il est intéressant de signaler que, au Québec, notre Cour a indiqué que les actions en recouvrement de taxes illégalement perçues pouvaient être engagées selon la voie plus simple que je suggère. Selon la Cour, ces actions pouvaient en effet être intentées en vertu de l'art. 1491 du *Code civil du Québec*, L.Q. 1991, ch. 64, ou des dispositions antérieures, soit les art. 1047 et 1048 du *Code civil du Bas-Canada*, sous la forme d'actions en « répétition de l'indu » (*Ross c. The King* (1902), 32 R.C.S. 532; *Abel Skiver Farm Corp. c. Ville de Sainte-Foy*, [1983] 1 R.C.S. 403, p. 423, le juge Beetz; *Willmor Discount Corp. c. Vaudreuil (Ville)*, [1994] 2 R.C.S. 210, p. 218, le juge Gonthier; voir aussi J.-L. Baudouin et P.-G. Jobin, *Les obligations* (6^e éd. 2005), p. 556-558; *Ville de Sept-Îles c. Lussier*, [1993] R.J.Q. 2717 (C.A.)).

5. Le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte

Le juge d'appel Robertson a conclu que le seul moyen de défense susceptible d'être invoqué par la Province en l'espèce est que les appelantes ont transféré le coût de la redevance (par. 46-48). Le principe de base sur lequel repose le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte est le suivant : si le contribuable a répercuté sur des tiers la charge de la taxe, habituellement par des hausses de prix imposées à ses clients, il n'a subi aucun

expense, and it would receive a windfall if it were awarded recovery. However, unlike *Robertson J.A.*, I would reject the passing-on defence in the context of the recovery of taxes paid pursuant to *ultra vires* legislation.

43 La Forest J. would have applied the defence, if necessary, so as to deny recovery in *Air Canada*. He found that

the evidence supports that the airlines had passed on to their customers the burden of the tax imposed upon them. The law of restitution is not intended to provide windfalls to plaintiffs who have suffered no loss. Its function is to ensure that where a plaintiff has been deprived of wealth that is either in his possession or would have accrued for his benefit, it is restored to him. The measure of restitutionary recovery is the gain the province made at the airlines' expense. If the airlines have not shown that they bore the burden of the tax, then they have not made out their claim. What the province received is relevant only in so far as it was received at the airlines' expense. [pp. 1202-3]

44 There are three major criticisms of the passing-on defence: first, that it is inconsistent with the basic premise of restitution law; second, that it is economically misconceived; and third, that the task of determining the ultimate location of the burden of a tax is exceedingly difficult and constitutes an inappropriate basis for denying relief.

45 The defence of passing on has developed almost exclusively in the context of recovery of taxes and other charges paid under a mistake of law. If, as La Forest J. suggests in *Air Canada*, “[t]he law of restitution is not intended to provide windfalls to plaintiffs who have suffered no loss” (p. 1202), then the defence ought to have arisen in other contexts as well. At the very least, the defence of passing on should also apply to mistaken payments, whether of fact or law, but such has generally not been the case in Canada (see *Maddaugh and McCamus*, at

appauvrissement, l'enrichissement de l'autorité fiscale n'a pas eu lieu à ses dépens et il recevrait un profit fortuit si la restitution lui était accordée. Toutefois, contrairement au juge *Robertson*, je rejetterais le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte dans le contexte du recouvrement de taxes payées en vertu de dispositions *ultra vires*.

Dans *Air Canada*, le juge La Forest aurait appliqué ce moyen de défense, si cela avait été nécessaire, afin de refuser le recouvrement. Il s'est exprimé en ces termes :

[D']après la preuve, les lignes aériennes ont répercuté sur leurs passagers la charge de la taxe à laquelle elles étaient assujetties. Le droit en matière de restitution n'a pas pour objet de donner des profits fortuits à des demandeurs qui n'ont subi aucune perte. Il sert plutôt à garantir que, dans le cas où un demandeur a été privé d'une richesse qu'il avait en sa possession ou qui lui revenait, cette richesse lui sera rendue. En l'espèce, le recouvrement pour fins de restitution est égal au gain réalisé par la province aux dépens des lignes aériennes. Si ces dernières ne sont pas parvenues à démontrer qu'elles ont supporté la charge de la taxe, alors elles n'ont pas établi le bien-fondé de leur demande. Ce qu'a pu recevoir la province n'est pertinent que dans la mesure où c'était aux dépens des lignes aériennes. [p. 1202-1203]

On reproche principalement trois choses au moyen de défense fondé sur le transfert de la perte : premièrement, il est incompatible avec le principe fondamental du droit de la restitution; deuxièmement, il n'est pas judicieux sur le plan économique; troisièmement, déterminer à qui incombe en dernier ressort la charge de la taxe s'avère extrêmement difficile, et il ne convient pas de refuser une réparation en se basant sur ce motif.

Le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte a été élaboré presque exclusivement dans le contexte du recouvrement de taxes ou autres charges payées par suite d'une erreur de droit. Si, comme l'indique le juge La Forest dans *Air Canada*, « [l]e droit en matière de restitution n'a pas pour objet de donner des profits fortuits à des demandeurs qui n'ont subi aucune perte » (p. 1202-1203), ce moyen de défense aurait dû être également invoqué dans d'autres contextes. À tout le moins, il devrait également s'appliquer aux paiements faits par erreur

p. 11-46). Professors Maddaugh and McCamus suggest that the reason the defence has not been applied outside the context of *ultra vires* taxes is because it is inconsistent with the basic principles of restitutionary law. They argue that “the mere fact that the taxpayer has mistakenly paid, with its own money, the revenue authority is sufficient to establish an unjust enrichment at the plaintiff’s expense. As between the taxpayer and the Crown, the question of whether the taxpayer has been able to recoup its loss from some other source is simply irrelevant” (p. 11-45).

It is on this same basis that the Australian High Court refused to recognize the defence in *Commissioner of State Revenue (Victoria) v. Royal Insurance Australia Ltd.* (1994), 182 C.L.R. 51. Brennan J. explained that

[t]he fact that Royal had passed on to its policy holders the burden of the payments made to the Commissioner does not mean that Royal did not pay its own money to the Commissioner. The passing on of the burden of the payments made does not affect the situation that, as between the Commissioner and Royal, the former was enriched at the expense of the latter. It may be that, if Royal recovers the overpayments it made, the policy holders will be entitled themselves to claim a refund from Royal of so much of the overpayments made by Royal to the Commissioner as represents the amount paid to Royal by the policy holder. However that may be, no defence of “passing on” is available to defeat a claim for moneys paid by A acting on his own behalf to B where B has been unjustly enriched by the payment and the moneys paid had been A’s moneys. [Footnotes omitted; pp. 90-91.]

I note that *Royal Insurance* is a case involving the overpayment of taxes, but in my view the principle is equally applicable to the present case. As mentioned earlier, restitutionary principles provide for restoration of “what has been taken or received from the plaintiff without justification” (*Royal Insurance*, at p. 71). Restitution law is not concerned by the possibility of the plaintiff obtaining

— de fait ou de droit —, mais cela n’a généralement pas été le cas au Canada (voir Maddaugh et McCamus, p. 11-46). Les professeurs Maddaugh et McCamus pensent que la raison pour laquelle ce moyen de défense n’a pas été appliqué hors du cadre des taxes *ultra vires* est qu’il est incompatible avec les principes fondamentaux du droit en matière de restitution. Selon eux, [TRADUCTION] « le simple fait que le contribuable ait payé par erreur l’autorité fiscale, avec son propre argent, suffit à établir l’enrichissement sans cause aux dépens du demandeur. Du point de vue des rapports entre le contribuable et l’État, la question de savoir si le contribuable a été en mesure de récupérer sa perte auprès d’une autre source n’est tout simplement pas pertinente » (p. 11-45).

C’est pour ce même motif que la Haute Cour d’Australie a refusé de reconnaître ce moyen de défense dans *Commissioner of State Revenue (Victoria) c. Royal Insurance Australia Ltd.* (1994), 182 C.L.R. 51. Le juge Brennan a expliqué sa décision ainsi :

[TRADUCTION] Le fait que Royal ait transféré à ses titulaires de police la charge des paiements faits au Commissaire ne signifie pas qu’elle n’a pas payé le Commissaire avec son propre argent. Le transfert de la charge des paiements ne change rien au fait que le Commissaire s’est enrichi aux dépens de Royal. Il se peut que, si Royal récupère les sommes versées en trop, les titulaires de police aient eux aussi le droit de réclamer à Royal le remboursement de la portion de ce trop-perçu correspondant à la somme versée par eux à Royal. Mais quoi qu’il en soit, le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte ne saurait être invoqué à l’encontre d’une demande de remboursement des sommes que A a pour son propre compte payées à B, lorsque B s’est enrichi sans cause par suite du paiement et que les sommes versées appartenaient à A. [Notes en bas de page omises; p. 90-91.]

Je constate que *Royal Insurance* porte sur des taxes versées en trop, mais, à mon avis, le principe est également applicable à la présente espèce. Comme nous l’avons vu, les principes applicables en matière de restitution pourvoient à la restitution au demandeur de [TRADUCTION] « ce qui lui a été pris ou a été reçu de lui sans justification » (*Royal Insurance*, p. 71). La possibilité que le demandeur

46

47

a windfall precisely because it is not founded on the concept of compensation for loss.

48

In addition to being contrary to the basic principles of restitution law, the defence of passing on has also been criticized for being economically misconceived and for creating serious difficulties of proof. In *British Columbia v. Canadian Forest Products Ltd.*, [2004] 2 S.C.R. 74, 2004 SCC 38, LeBel J., writing in dissent but not on this point, commented on the inherent difficulties in a commercial marketplace of proving that the loss was not passed on to consumers. LeBel J. noted that every commercial entity could be accused of passing on all or part of any damages suffered by it, by its own rates or charges to its customer. This is because it is difficult to determine what effect a change in a company's prices will have on its total sales. Unless the elasticity of demand is very low, the plaintiff is bound to suffer a loss, either because of reduced sales or because of reduced profit per sale. Where elasticity is low, and it can be demonstrated that the tax was passed on through higher prices that did not affect profits per sale or the volume of sales, it would be impossible to demonstrate that the plaintiff could not or would not have raised its prices had the tax not been imposed, thereby increasing its profits even further. LeBel J. referred to these various figures as "virtually unascertainable" (para. 205, citing White J. in *Hanover Shoe, Inc. v. United Shoe Machinery Corp.*, 392 U.S. 481 (1968), at p. 493). LeBel J. ultimately concluded that "[t]he passing on defence would, in effect, result in an argument that no damages are ever recoverable in commercial litigation because anyone who claimed to have suffered damages but was still solvent had obviously found a way to pass the loss on" (para. 206, citing Ground J. in *Law Society of Upper Canada v. Ernst & Young* (2002), 59 O.R. (3d) 214 (S.C.J.), at para. 40).

obtienne un profit fortuit n'a pas d'importance du point de vue du droit de la restitution, précisément parce que celui-ci ne repose pas sur le concept de l'indemnisation d'une perte.

En plus d'être contraire aux principes fondamentaux du droit de la restitution, on a reproché au moyen de défense fondé sur le transfert de la perte de ne pas être judicieux sur le plan économique et de soulever d'importantes difficultés d'application en ce qui concerne la preuve. Dans *Colombie-Britannique c. Canadian Forest Products Ltd.*, [2004] 2 R.C.S. 74, 2004 CSC 38, le juge LeBel, qui était dissident mais non sur cette question, a évoqué les difficultés inhérentes qui se posent lorsqu'il s'agit de prouver, dans un marché commercial, que la perte n'a pas été transférée aux consommateurs. Il a souligné que toutes les entreprises pourraient être accusées de transférer tout ou partie du préjudice qu'elles ont subi, par leur tarification ou les frais qu'elles exigent des clients. Il est en effet difficile de déterminer quel effet une modification de la politique de prix d'une société aura sur son chiffre de ventes total. À moins que l'élasticité de la demande soit très faible, le demandeur subira une perte soit en raison de la diminution des ventes, soit en raison de la diminution du profit réalisé sur chaque vente. Lorsque l'élasticité est faible, et qu'il peut être démontré que la taxe a été transférée au moyen d'une hausse des prix qui n'a eu aucune incidence sur les profits réalisés sur chaque vente ou sur le volume des ventes, il serait impossible de démontrer que, n'eût été la taxe, le demandeur n'aurait pas pu augmenter ses prix ou ne l'aurait pas fait, augmentant ainsi encore plus ses profits. Le juge LeBel a indiqué que ces diverses données étaient « pratiquement impossibles à établir » (par. 205, citant le juge White dans *Hanover Shoe, Inc. c. United Shoe Machinery Corp.*, 392 U.S. 481 (1968), p. 493). Il a finalement conclu que [TRADUCTION] « [l]e moyen de défense fondé sur le transfert de la perte permettrait, en fait, de prétendre qu'il ne sera jamais possible d'obtenir d'indemnité dans un litige commercial, parce que toute personne qui demande des dommages-intérêts mais qui est restée solvable a manifestement trouvé un moyen de transférer la perte » (par. 206, citant le juge Ground dans *Law Society of Upper Canada c. Ernst & Young* (2002), 59 O.R. (3d) 214 (C.S.J.), par. 40).

Although LeBel J. was criticizing the application of the passing-on defence in tort law, his criticisms are equally appropriate, if perhaps not more so, in the context of restitution law. This is because, unlike restitution law, tort law is premised on the concept of compensation for loss, such that concerns about potential windfalls are appropriate.

Recognition of the defence in *Air Canada* has also led to uncertainty in its application. In *Canadian Pacific Air Lines*, released contemporaneously with *Air Canada*, the defence was applied to the claim for recovery of a beverage tax, which the Court noted was imposed on passengers, not on the airline. The airline was simply a collector of the tax. This holding is uncontentious insofar as the airline was merely collecting the tax as an agent of the Crown. In my view, the defence of passing on was not necessary to arrive at that conclusion. In the same case, the airline was allowed to recover the social services tax paid on the value of the aircraft and aircraft parts with no discussion of the defence. However, La Forest J. in *Air Canada* found the defence to be applicable to the tax on fuel so as to deny recovery. The holdings in these cases with respect to the application of the passing-on defence are difficult to reconcile.

For the above reasons, I would reject the passing-on defence in its entirety.

6. Application of the Doctrine of Protest and Compulsion

Robertson J.A. granted recovery of the illegal user charge on the basis that it was paid under protest. This is another issue that had posed problems

Même si le juge LeBel critiquait alors l'application du moyen de défense fondé sur le transfert de la perte dans le domaine de la responsabilité civile délictuelle, ses critiques sont tout aussi pertinentes dans le contexte du droit de la restitution. Elles le sont peut-être même encore davantage, car, contrairement au droit de la restitution, le droit de la responsabilité civile délictuelle repose sur le concept de l'indemnisation des pertes, de sorte que les profits fortuits éventuels doivent être pris en compte.

La reconnaissance, dans l'arrêt *Air Canada*, du moyen de défense fondé sur le transfert de la perte a créé une incertitude quant à l'application de ce moyen. Dans *Lignes aériennes Canadien Pacifique*, arrêt rendu en même temps que *Air Canada*, ce moyen de défense a été appliqué à l'action en recouvrement d'une taxe sur les boissons alcooliques qui, comme l'a souligné la Cour, avait été imposée aux passagers et non à la ligne aérienne. Cette dernière était simplement le percepteur de la taxe. Cette décision ne donne pas matière à débat dans la mesure où la ligne aérienne percevait la taxe simplement en sa qualité de mandataire de l'État. À mon avis, il n'était pas nécessaire de recourir à la défense fondée sur le transfert de la perte pour arriver à cette conclusion. Dans le même arrêt, la ligne aérienne a obtenu le remboursement de la taxe sur les services sociaux payée sur la valeur des aéronefs et pièces d'aéronefs sans que soit examiné ce moyen de défense. Dans *Air Canada*, le juge La Forest a toutefois conclu que le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte était applicable à la taxe sur le carburant et empêchait donc le remboursement. Il est difficile de concilier les décisions rendues dans ces deux affaires au sujet de l'application de ce moyen de défense.

Pour les motifs susmentionnés, je rejetterais intégralement le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte.

6. L'application de la doctrine du paiement fait sous toutes réserves et sous la contrainte

Le juge d'appel Robertson a accordé le recouvrement de la redevance d'exploitation imposée illégalement, parce qu'elle avait été payée sous toutes

49

50

51

52

in the context of recovery of money paid under an *ultra vires* tax. The doctrine of protest and compulsion functions as an exception to the passing-on defence. As Professors Maddaugh and McCamus explain, “the defence [of passing on] would no longer be available once the taxpayer signaled, through protest, that the unlawfulness of the taxation measure was being challenged” (pp. 11-44 and 11-45). Thus, even though Robertson J.A. accepted the Province’s argument that the appellants had passed on the cost of the tax, he found that the payments made under protest and compulsion were recoverable. Because I have rejected the passing-on defence as generally inapplicable in the context of *ultra vires* taxes, it is not necessary to deal with the doctrine of protest and compulsion. I think some general comments will, however, be useful.

réserve. Il s’agit d’une autre question qui avait suscité des difficultés dans le contexte du recouvrement de sommes payées en vertu d’une taxe *ultra vires*. La doctrine du paiement fait sous toutes réserves et sous la contrainte joue le rôle d’une exception au moyen de défense fondé sur le transfert de la perte. Comme l’expliquent les professeurs Maddaugh et McCamus, [TRADUCTION] « le moyen de défense [fondé sur le transfert de la perte] ne pourrait plus être invoqué une fois que le contribuable a indiqué, en faisant le paiement sous toutes réserves, qu’il conteste la taxe pour cause d’illégalité » (p. 11-44 et 11-45). En conséquence, même s’il a accepté l’argument de la Province suivant lequel les appelantes avaient transféré à des tiers le coût de la taxe, le juge Robertson a conclu que les paiements faits sous toutes réserves et sous la contrainte étaient recouvrables. Comme j’ai rejeté le moyen de défense fondé sur le transfert de la perte, le jugeant d’une manière générale inapplicable dans le contexte de taxes *ultra vires*, je n’ai pas à traiter de la doctrine du paiement fait sous toutes réserves et sous la contrainte. Je pense néanmoins que quelques observations de nature générale seront utiles.

53

In my view, the doctrine of protest and compulsion is simply not applicable to cases such as the present. This flows from the constitutional basis for the right of restitution in this case: that the Crown should not be able to retain taxes that lack legal authority. It therefore matters little whether the taxpayer paid under protest and compulsion. If the law proves to be invalid, then there should be no burden on the taxpayer to prove that they were paying under protest. Such a finding would be inconsistent with the nature of the cause of action in this case. As Lord Goff said in *Woolwich*, at p. 172, “full effect can only be given to that principle [that taxes should not be levied without proper authority] if the return of taxes exacted under an unlawful demand can be enforced as a matter of right”. The right of the party to obtain restitution for taxes paid under *ultra vires* legislation does not depend on the behaviour of each party but on the objective consideration of whether the tax was exacted without proper legal authority.

À mon avis, la doctrine du paiement fait sous toutes réserves et sous la contrainte est tout simplement inapplicable dans des causes comme celle-ci. Cela découle du fondement constitutionnel du droit à la restitution en l’espèce : la Couronne ne devrait pas avoir la possibilité de conserver des taxes qui ne sont pas valides. Il importe peu, par conséquent, que le contribuable les ait ou non payées sous toutes réserves et sous la contrainte. Si la loi s’avère invalide, le contribuable ne devrait pas être tenu de prouver qu’il a fait ses paiements sous toutes réserves, car une telle exigence serait inconciliable avec la nature de la cause d’action en l’espèce. Comme l’a dit lord Goff, à la p. 172 de l’arrêt *Woolwich*, [TRADUCTION] « pour donner pleinement effet à ce principe [aucune taxe ne devrait être levée sans autorisation légale] il faut que la restitution des taxes illégalement exigées puisse être ordonnée à titre de droit ». Le droit d’obtenir la restitution de taxes payées en vertu de dispositions *ultra vires* ne dépend pas des actes accomplis par chaque partie, mais bien du fait que la taxe a été exigée sans l’autorisation requise, ce qui est une considération objective.

I also have concerns about the applicability of the doctrine of protest and compulsion to cases where the tax, although collected pursuant to valid legislation, was misapplied in relation to the taxpayer. The tax is valid, but the taxpayer should never have had to pay it. The problem, in my view, stems from the notion of compulsion in the context of payments made pursuant to law. Duress first found recognition as a limited ground for the recovery of damages against an intimidating party in tort. A contract entered into under duress was held to be voidable at the instance of the coerced party (see *Maddaugh and McCamus*, at pp. 26-2 and 26-3). The recovery of benefits conferred under duress is achieved via an action in restitution (*ibid.*, at p. 26-6.1). Duress vitiates the voluntary nature of the payment.

Professors Maddaugh and McCamus explain, at p. 11-20, that “if one is mistaken about the law, one pays because one believes one is obliged to do so by law. If one is responding to duress, it must be that the individual believes or strongly suspects that there is no legal requirement to pay.” However, in my opinion, the absence of duress on the part of the taxpayer should not be an important factor. It is not up to the taxpayer but rather to the party that makes and administers the law to bear the responsibility of ensuring the validity and applicability of the law (see also *Ontario (Liquor Control Board)*). I agree with Wilson J. in *Air Canada* that

payments made under unconstitutional legislation are not “voluntary” in a sense which should prejudice the taxpayer. The taxpayer, assuming the validity of the statute as I believe it is entitled to do, considers itself obligated to pay. Citizens are expected to be law-abiding. They are expected to pay their taxes. Pay first and object later is the general rule. The payments are made pursuant to a perceived obligation to pay which results from the combined presumption of constitutional validity of duly enacted legislation and the holding out of such validity by the legislature. In such circumstances I consider it quite unrealistic to expect the taxpayer to make its payments “under protest”. Any taxpayer paying taxes exigible under a statute which it has no reason to

J’ai aussi des doutes quant à l’applicabilité de la doctrine du paiement fait sous toutes réserves et sous la contrainte dans les affaires où la taxe, quoique perçue en vertu de dispositions valides, n’a pas été appliquée correctement à l’égard du contribuable. La taxe est valide, mais le contribuable n’aurait jamais dû avoir à la payer. Le problème, selon moi, tient à la notion de contrainte dans le contexte de paiements effectués en vertu d’une loi. C’est en matière de responsabilité civile délictuelle que la contrainte a tout d’abord été reconnue comme moyen limité d’obtenir des dommages-intérêts contre une partie usant d’intimidation. Il a été jugé qu’un contrat conclu sous la contrainte pouvait être annulé à la demande de la personne l’ayant signé contre son gré (voir *Maddaugh et McCamus*, p. 26-2 et 26-3). C’est l’action en restitution qui permet de recouvrer des avantages accordés sous la contrainte (*ibid.*, p. 26-6.1). La contrainte vicie le caractère volontaire du paiement.

Les professeurs Maddaugh et McCamus expliquent à la p. 11-20 que, [TRADUCTION] « si on fait une erreur au sujet de la loi, on paie parce qu’on s’y croit tenu par la loi. Si on agit sous l’empire de la contrainte, en revanche, c’est que l’on croit ou soupçonne fortement qu’il n’y a aucune obligation légale de payer. » À mon avis, cependant, l’absence de contrainte pour le contribuable ne devrait pas constituer un facteur important. Il n’incombe pas au contribuable, mais bien à la partie qui adopte et applique la loi, de veiller à ce que celle-ci soit valide et applicable (voir aussi *Ontario (Régie des alcools)*). Je suis d’accord avec ces observations de la juge Wilson dans *Air Canada* :

[D]es paiements effectués en vertu d’une loi inconstitutionnelle ne sont pas « volontaires » dans un sens qui devrait préjudicier au contribuable. Celui-ci, supposant la loi valide, comme il est selon moi en droit de le faire, se considère comme tenu de payer. On s’attend des citoyens qu’ils soient respectueux des lois. On s’attend qu’ils acquittent leurs impôts. Payez d’abord, contestez après, telle est la règle générale. Les paiements sont faits par suite de ce que le contribuable conçoit comme une obligation de payer, obligation qui découle à la fois de la présomption de constitutionnalité d’une loi dûment adoptée et du fait que le législateur la présente comme valide. Dans de telles circonstances, je crois qu’il est tout à fait irréaliste de s’attendre que le contribuable

believe or suspect is other than valid should be viewed as having paid pursuant to the statutory obligation to do so. [pp. 1214-15]

Although made in the context of *ultra vires* legislation, Wilson J.'s comments are equally applicable to the situation where a taxpayer is required to pay a levy because of an incorrect application of the law. In either case, the protest requirement is inappropriate.

56

There is a second concern which arises in cases where monies have been paid to public authorities pursuant to unconstitutional legislation or as a result of the misapplication of an otherwise valid law. In *Eurig*, for example, payment under protest and the commencement of legal proceedings was held to be sufficient to trigger the exception allowing recovery. The end result is that whenever a tax is declared *ultra vires*, only the successful litigants will be granted recovery of the unconstitutional charges. All other similarly situated persons will not benefit from the Court's holding. This raises concerns about horizontal equity that are similar to those raised by the doctrine of constitutional exemption. This Court has alluded to such concerns in *Mackin v. New Brunswick (Minister of Finance)*, [2002] 1 S.C.R. 405, 2002 SCC 13, and in *Miron v. Trudel*, [1995] 2 S.C.R. 418. In my view, constitutional law should apply fairly and evenly, so that all similarly situated persons are treated the same.

57

I would therefore discard the doctrine of protest and compulsion insofar as it applies to payments made to public authorities, whether pursuant to unconstitutional legislation or as the result of a misapplication of otherwise valid legislation. Once the immunity rule is rejected, there is no need to distinguish between cases involving unconstitutional legislation and cases where delegated legislation is merely *ultra vires* in the administrative law

fasse ses paiements « sous réserve ». Tout contribuable qui acquitte des impôts exigés par une loi, quand il n'a aucune raison de douter de sa validité, devrait être considéré comme ayant payé en raison d'une obligation légale de le faire. [p. 1214-1215]

Bien que faites dans le contexte d'une loi *ultra vires*, les observations de la juge Wilson s'appliquent tout autant à la situation dans laquelle un contribuable est tenu de payer une charge en raison d'une application incorrecte de la loi. Dans les deux cas, il n'y a pas lieu d'exiger que le paiement ait été fait sous toutes réserves.

Un autre problème se pose dans les cas où des sommes ont été payées à des autorités publiques en vertu d'une loi inconstitutionnelle ou par suite de l'application erronée d'une loi par ailleurs valide. Dans *Eurig*, par exemple, il a été jugé qu'un paiement fait sous toutes réserves et l'introduction d'une action en justice suffisaient pour donner lieu à l'exception permettant le recouvrement. Cela signifie que, chaque fois qu'une taxe est déclarée *ultra vires*, seules les parties qui ont eu gain de cause devant les tribunaux obtiendront le recouvrement des charges inconstitutionnelles. Aucune autre personne se trouvant dans une situation analogue ne pourra bénéficier de la décision rendue par la Cour. Cela soulève, du point de vue de l'équité horizontale, des préoccupations similaires à celles qui résultent de la doctrine de l'exemption constitutionnelle. Notre Cour a fait allusion à ces préoccupations dans *Mackin c. Nouveau-Brunswick (Ministre des Finances)*, [2002] 1 R.C.S. 405, 2002 CSC 13, et *Miron c. Trudel*, [1995] 2 R.C.S. 418. À mon avis, le droit constitutionnel devrait être appliqué équitablement et uniformément, de sorte que toutes les personnes se trouvant dans une situation analogue soient traitées de la même manière.

J'écarterais donc la doctrine du paiement fait sous la contrainte et sous toutes réserves dans le cas des paiements faits à des autorités publiques, que ce soit en vertu d'une loi inconstitutionnelle ou par suite de l'application erronée d'une loi par ailleurs valide. Une fois la règle d'immunité rejetée, il n'est pas nécessaire d'établir une distinction entre les cas relatifs à une loi inconstitutionnelle et ceux où une disposition de nature réglementaire est

sense. In all such cases, the payment of the charge should not be viewed as voluntary in a sense that would prejudice the taxpayer. Rather, the plaintiff is entitled to rely on the presumption of validity of the legislation, and on the representation as to its applicability by the public authority in charge of administering it.

In cases not involving payments made to public authorities pursuant to unconstitutional legislation or the misapplication of an otherwise valid law, my view is that courts should insist on proof of compulsion in fact. The mere fact that the payment was made in protest should be neither necessary nor sufficient to establish compulsion. Protest may accompany a voluntary payment (in order to protect a hypothetical restitutionary entitlement), and compulsion may occur without any evidence of formal protest. Insisting on compulsion in fact is more principled and ensures that all similarly situated persons will be treated equally, regardless of protest.

7. Application of Limitations Law

My view is that claims such as the present may be subject to an applicable limitation period. The New Brunswick *Limitation of Actions Act* provides that:

9 No other action shall be commenced but within six years after the cause of action arose.

Section 9 was clearly intended to cover all other actions not specifically provided for in the legislation. There is no reason why modern restitutionary claims ought not to be subject to s. 9. I agree with Robertson J.A. that such a result does not run afoul of the principles developed by this Court in *Amax Potash*:

simplement *ultra vires* au sens du droit administratif. Dans tous ces cas, le paiement ne devrait pas être considéré comme volontaire dans un sens qui porterait préjudice au contribuable. Au contraire, le demandeur a le droit de se fonder sur la présomption de validité des dispositions en cause et sur le fait que l'autorité publique chargée de les administrer les a présentées comme applicables.

Dans les affaires ne portant pas sur des paiements faits à des autorités publiques en vertu d'une loi inconstitutionnelle ou par suite de l'application erronée d'une loi par ailleurs valide, j'estime que les tribunaux devraient exiger la preuve d'une contrainte véritable. Le simple fait que le paiement a été fait sous toutes réserves ne devrait être ni suffisant ni nécessaire pour établir la contrainte. Car d'une part un paiement volontaire peut être fait sous réserve (afin de protéger un droit hypothétique à la restitution), et d'autre part il peut y avoir contrainte sans aucune indication que des réserves ont été officiellement exprimées. En exigeant l'existence d'une contrainte véritable, on fait en sorte que la question soit davantage jugée en fonction de principes, et que toutes les personnes se trouvant dans une situation analogue soient traitées également, peu importe que le paiement ait été ou non fait sous toutes réserves.

7. L'application du droit de la prescription des actions

Je suis d'avis que les actions comme celle qui fait l'objet du présent pourvoi peuvent être soumises à un délai de prescription. La *Loi sur la prescription* du Nouveau-Brunswick prévoit ce qui suit :

9 Toute autre action se prescrit par six ans à compter de la naissance de la cause d'action.

Il est clair que l'art. 9 de la *Loi sur la prescription* vise toutes les actions à l'égard desquelles rien n'est expressément prévu par cette loi. Rien ne justifierait que les actions en restitution intentées de nos jours ne soient pas régies par l'art. 9. À l'instar du juge d'appel Robertson, j'estime qu'un tel résultat ne contrevient pas aux principes élaborés par notre Cour dans *Amax Potash* :

58

59

60

In my view, the reasoning adopted in *Amax Potash* has no application to cases in which the provinces are relying on a pre-existing statutory prescription period. There is a substantive difference between existing legislation that bars potential claims, unless brought within a fixed period, and legislation enacted for the specific purpose of barring restitutionary claims based on an invalid or unconstitutional tax. A prescription statute is adopted for purposes of providing a defendant with “peace of mind”; to be secure in the knowledge that he or she is no longer at risk from a stale claim accompanied by stale testimony. It is not adopted for the purpose of barring claims outright. A *Limitation of Actions Act* is valid legislation adopted for a valid purpose. It does not seek to achieve indirectly what cannot be achieved directly. [para. 42]

61 Finally, the point at which time will begin to run must be determined. The cause of action was complete at the moment the Province illegally received the payment. For this reason, the appellants can only recover the user charges paid during the six years preceding the filing date of their Notice of Application (May 25, 2001).

8. Conclusion

62 For the above reasons, I would allow the appeal in part and dismiss the cross-appeal. The appellants are entitled to recover all user charges paid on or after May 25, 1995, with interest. However, I conclude that this is not an appropriate case for the awarding of compound interest as the appellants did not allege any wrongful conduct on behalf of the Province that might warrant moral sanction (see *Bank of America Canada v. Mutual Trust Co.*, [2002] 2 S.C.R. 601, 2002 SCC 43). The appellants are entitled to their costs in this Court and in the courts below.

Appeal allowed in part and cross-appeal dismissed, with costs.

Solicitors for the appellants/respondents on cross-appeal: Mockler Peters Oley Rouse, Fredericton.

À mon avis, le raisonnement adopté dans l'arrêt *Amax Potash* ne s'applique pas dans les cas où les provinces invoquent un délai de prescription préexistant. Il y a une différence substantielle entre une loi existante qui interdit les demandes éventuelles, sauf si elles sont introduites dans un délai précis, et une loi adoptée à seule fin de faire obstacle aux demandes de restitution fondée[s] sur une taxe invalide ou inconstitutionnelle. L'adoption d'une loi sur la prescription a pour but d'apporter la « tranquillité d'esprit » à la partie défenderesse; afin qu'elle ait la certitude qu'elle n'est plus exposée à une demande tardive accompagnée de témoignages qui ne sont plus très frais. Son adoption n'a pas pour but de faire complètement obstacle aux demandes. La *Loi sur la prescription* est une loi valide adoptée à des fins valables. Elle ne cherche pas à accomplir indirectement ce qui ne peut l'être directement. [par. 42]

Enfin, il faut déterminer le point de départ de la prescription. La cause d'action était complète à partir du moment où la Province a illégalement reçu le paiement. Pour ce motif, les appelantes ne peuvent recouvrer que les redevances d'exploitation payées au cours des six années qui ont précédé le dépôt de leur avis de requête (25 mai 2001).

8. Conclusion

Pour les motifs qui précèdent, je suis d'avis d'accueillir le pourvoi en partie et de rejeter le pourvoi incident. Les appelantes ont le droit de recouvrer toutes les redevances d'exploitation payées depuis le 25 mai 1995, avec les intérêts. Toutefois, je conclus qu'il n'est pas opportun en l'espèce d'attribuer des intérêts composés, puisque les appelantes n'ont allégué aucun comportement fautif de la Province susceptible de justifier une sanction exprimant la réprobation morale (voir *Banque d'Amérique du Canada c. Société de Fiducie Mutuelle*, [2002] 2 R.C.S. 601, 2002 CSC 43). Les appelantes ont droit aux dépens devant notre Cour et devant les juridictions inférieures.

Pourvoi accueilli en partie et pourvoi incident rejeté, avec dépens.

Procureurs des appelantes/intimées au pourvoi incident: Mockler Peters Oley Rouse, Fredericton.

Solicitor for the respondents/appellants on cross-appeal: Attorney General of New Brunswick, Fredericton.

Solicitor for the intervener the Attorney General of Manitoba: Attorney General of Manitoba, Winnipeg.

Solicitor for the intervener the Attorney General of British Columbia: Ministry of Attorney General of British Columbia, Victoria.

Solicitor for the Attorney General of Alberta: Attorney General of Alberta, Edmonton.

Solicitors for the intervener the Canadian Constitution Foundation: McCarthy Tétrault, Ottawa.

Solicitors for the intervener the Consumers' Association of Canada: Arvay Finlay, Vancouver.

Procureur des intimées/appelantes au pourvoi incident : Procureur général du Nouveau-Brunswick, Fredericton.

Procureur de l'intervenant le procureur général du Manitoba : Procureur général du Manitoba, Winnipeg.

Procureur de l'intervenant le procureur général de la Colombie-Britannique : Ministère du Procureur général de la Colombie-Britannique, Victoria.

Procureur de l'intervenant le procureur général de l'Alberta : Procureur général de l'Alberta, Edmonton.

Procureurs de l'intervenante Canadian Constitution Foundation : McCarthy Tétrault, Ottawa.

Procureurs de l'intervenante l'Association des consommateurs du Canada : Arvay Finlay, Vancouver.