

**The Minister of Finance of the Province of
New Brunswick and the Minister of Justice
of the Province of New Brunswick**

Appellants;

and

Simpsons-Sears Limited *Respondent;*

and

**The Attorney General of Canada, the
Attorney General for Ontario, the Attorney
General of Quebec, the Attorney General of
Nova Scotia, the Attorney General of
Manitoba, the Attorney General of British
Columbia, the Attorney General of Prince
Edward Island, the Attorney General for
Saskatchewan, the Attorney General for
Alberta** *Intervenens.*

File No.: 16209.

1981: December 14; 1982: January 26.

Present: Laskin C.J. and Martland, Ritchie, Dickson,
Betz, Estey, McIntyre, Chouinard and Lamer JJ.

**ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL OF
NEW BRUNSWICK**

*Constitutional law — Taxation — Provincial sales
tax — Free distribution of catalogues — Ultimate
consumer for tax purposes — Social Services and
Education Tax Act, R.S.N.B. 1973, c. S-10, ss. 4, 5, 7,
8, 11.2 — British North America Act, 1867, s. 92(2).*

Appellants taxed respondent company for free distribution of catalogues to its customers in New Brunswick from 1975 to 1977, relying on the 1978 amendment of the *Social Services and Education Tax Act* which covered those years retrospectively. In an earlier case this Court ruled against the taxation imposed by the Act prior to amendment. Respondent successfully contended before the Court of Appeal that it was not the ultimate consumer, and as such the taxation was indirect. The issue raised under the applicable legislation is whether the taxation of the company in respect of the free distribution of its catalogues in New Brunswick is "Direct Taxation within the Province".

Held: The appeal should be allowed.

**Le ministre des Finances de la province du
Nouveau-Brunswick et le ministre de la
Justice de la province du
Nouveau-Brunswick** *Appelants;*

^a et

Simpsons-Sears Limitée *Intimée;*

et

^b **Le procureur général du Canada, le procureur
général de l'Ontario, le procureur général du
Québec, le procureur général de la
Nouvelle-Écosse, le procureur général du
Manitoba, le procureur général de la
Colombie-Britannique, le procureur général
de l'Île-du-Prince-Édouard, le procureur
général de la Saskatchewan, le procureur
général de l'Alberta** *Intervenants.*

^d N° du greffe: 16209.

1981: 14 décembre; 1982: 26 janvier.

^e Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Martland,
Ritchie, Dickson, Betz, Estey, McIntyre, Chouinard et
Lamer.

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

^f *Droit constitutionnel — Droit fiscal — Taxe de vente
provinciale — Distribution gratuite de catalogues —
Dernier consommateur aux fins de la taxation — Loi
sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation,
L.R.N.-B. 1973, chap. S-10, art. 4, 5, 7, 8, 11.2 — Acte
de l'Amérique du Nord britannique, 1867, art. 92(2).*

^g Les appelants ont imposé à la compagnie intimée une taxe applicable aux catalogues distribués gratuitement, depuis 1975 jusqu'en 1977, à ses clients du Nouveau-Brunswick; pour ce faire, ils ont invoqué la modification de 1978 de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation*, qui s'applique rétroactivement à ces années. Dans un arrêt antérieur, cette Cour a décidé que la Loi, avant l'apport de cette modification, ne permettait pas cette taxation. L'intimée a fait valoir avec succès devant la Cour d'appel qu'elle n'était pas le dernier consommateur et qu'il s'agissait donc d'une taxation indirecte. La question soulevée par les dispositions applicables de la Loi est de savoir si l'imposition d'une taxe à la compagnie relativement à la distribution gratuite de ses catalogues au Nouveau-Brunswick est une «taxation directe dans les limites de la province».

^j *Arrêt:* Le pourvoi est accueilli.

The company fell within the terms of the amended Act, so far as construction and application were concerned, and those amendments made this Court's earlier judgment that the tax was not valid inapplicable here. That the company carried on business in the province and distributed the catalogues for promotional purposes within the province established a valid tax base within the province subject to the tax being direct.

The tax was direct. It took no account of what ultimately happened to the catalogues and was unrelated to any purchases made from them. Further, there was no traceable way in which the tax could be passed on. Indeed, the tax was not related or relateable to any unit of a commodity or its price; no commodity was involved. The possibility of the company recouping the tax in its overall pricing structure was no ground for classifying the tax as indirect.

Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon, [1943] A.C. 550; *Attorney General of Newfoundland v. Avalon Telephone Co. Ltd.* (1962), 33 D.L.R. (2d) 402; *Franklin Enterprises Ltd. v. Province of Nova Scotia* (1981), 45 N.S.R. (2d) 604; *Brewers and Maltsters' Association of Ontario v. Attorney General for Ontario*, [1897] A.C. 231; *R. v. Caledonian Collieries, Limited*, [1928] A.C. 358; *Charlottetown v. Foundation Maritime Ltd.*, [1932] S.C.R. 589; *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575; *C.P.R. v. Attorney General for the Province of Saskatchewan*, [1952] 2 S.C.R. 231, referred to.

APPEAL from a decision of the New Brunswick Court of Appeal (1980), 113 D.L.R. (3d) 36, 30 N.B.R. (2d) 151, 70 A.P.R. 151, dismissing an appeal from a judgment of Stratton J. holding that the taxation imposed on the respondent in respect of catalogues distributed free in the province was indirect. Appeal allowed.

Richard C. Speight and Alan Reid, for the appellants.

R. M. Sedgewick, Q.C., E. Neil McKelvey, Q.C., and E. G. Nazzar, for the respondent.

Blenus Wright, Q.C., and Elizabeth Goldberg, for the intervener the Attorney General for Ontario.

Jean-K. Samson and Jean-François Jobin, for the intervener the Attorney General of Quebec.

La compagnie est assujettie à la Loi modifiée sur les plans de l'interprétation et de l'application et ces modifications rendent inapplicable en l'espèce l'arrêt antérieur de cette Cour déclarant invalide cette taxe. Le fait que la compagnie exploite un commerce dans la province et y distribue des catalogues à des fins publicitaires suffit à donner un fondement valable à la taxe dans les limites de la province à la condition que la taxe soit directe.

La taxe est directe. Elle ne dépend aucunement de ce qu'il advient aux catalogues et elle n'est fonction d'aucun achat fait par catalogue. En outre, il n'y a pas moyen de discerner la façon dont la taxe pourrait être reportée. La taxe n'est et ne peut-être liée à aucune marchandise en particulier ou au prix d'une marchandise; aucune marchandise n'est en cause. La possibilité que la compagnie récupère la taxe par sa structure de prix n'est pas un motif qui permet de considérer cette taxe comme indirecte.

Jurisprudence: *Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1943] A.C. 550; *Attorney General of Newfoundland v. Avalon Telephone Co. Ltd.* (1962), 33 D.L.R. (2d) 402; *Franklin Enterprises Ltd. v. Province of Nova Scotia* (1981), 45 N.S.R. (2d) 604; *Brewers and Maltsters' Association of Ontario v. Attorney General for Ontario*, [1897] A.C. 231; *R. v. Caledonian Collieries, Limited*, [1928] A.C. 358; *Charlottetown c. Foundation Maritime Ltd.*, [1932] R.C.S. 589; *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575; *C.P.R. c. Procureur général de la province de la Saskatchewan*, [1952] 2 R.C.S. 231.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel du Nouveau-Brunswick (1980), 113 D.L.R. (3d) 36, 30 N.B.R. (2d) 151, 70 A.P.R. 151, qui a rejeté un appel d'un jugement du juge Stratton qui a conclu que la taxe imposée à l'intimée relativement à la distribution gratuite de catalogues dans la province est indirecte. Pourvoi accueilli.

Richard C. Speight et Alan Reid, pour les appelants.

R. M. Sedgewick, c.r., E. Neil McKelvey, c.r., et E. G. Nazzar, pour l'intimée.

Blenus Wright, c.r., et Elizabeth Goldberg, pour l'intervenant le procureur général de l'Ontario.

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

Reinhold M. Endres and James G. Spurr, for the intervener the Attorney General of Nova Scotia.

D. D. Blevins and T. G. Hague, for the intervener the Attorney General of Manitoba.

Donald L. Clancy, for the intervener the Attorney General of British Columbia.

Ralph Thompson, for the intervener the Attorney General of Prince Edward Island.

William Henkel, Q.C., and *Nolan D. Steed*, for the intervener the Attorney General for Alberta.

W. N. Lawton, Q.C., for the intervener the Attorney General for Saskatchewan.

T. B. Smith, Q.C., for the intervener the Attorney General of Canada.

The judgment of the Court was delivered by

THE CHIEF JUSTICE—The question in this appeal is whether the Legislature of New Brunswick, in amending its *Social Services and Education Tax Act*, R.S.N.B. 1973, c. S-10, by 1978 (N.B.), c. 55 has overcome the frailties in the Act which precluded it from lawfully taxing the respondent company in respect of the free distribution of catalogues to persons in the province. This Court decided, by a majority judgment reported in [1978] 2 S.C.R. 869, that the taxation could not be supported under the Act as it stood before the 1978 amendments. That judgment related to catalogues distributed in 1972. The present appeal relates to catalogues distributed in 1975, 1976 and 1977. The amendments in 1978 covered those years retroactively, but nothing turns on this feature of the case.

As in the former case, the catalogues were either shipped in bulk from Ontario and distributed in New Brunswick by the respondent (which carries on business in that province as well as elsewhere in Canada) to customers and prospective customers or were mailed from Ontario directly to individual customers in New Brunswick whose names are made known by the company's New Brunswick offices. The issue raised under the applicable legislation is whether the taxation of the company in

Reinhold M. Endres et James G. Spurr, pour l'intervenant le procureur général de la Nouvelle-Écosse.

D. D. Blevins et T. G. Hague, pour l'intervenant le procureur général du Manitoba.

Donald L. Clancy, pour l'intervenant le procureur général de la Colombie-Britannique.

Ralph Thompson, pour l'intervenant le procureur général de l'Île-du-Prince-Édouard.

William Henkel, c.r., et *Nolan D. Steed*, pour l'intervenant le procureur général de l'Alberta.

W. N. Lawton, c.r., pour l'intervenant le procureur général de la Saskatchewan.

T. B. Smith, c.r., pour l'intervenant le procureur général du Canada.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE EN CHEF—La question soulevée dans ce pourvoi est celle de savoir si en modifiant la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation*, L.R.N.-B. 1973, chap. S-10, par 1978 (N.-B.), chap. 55, la législature du Nouveau-Brunswick a corrigé ce qui ne lui permettait pas de taxer la compagnie intimée à l'égard de la distribution gratuite de catalogues à des résidents de la province. Cette Cour a décidé, à la majorité, dans un arrêt publié à [1978] 2 R.C.S. 869, que la Loi, dans son texte antérieur à la modification de 1978, ne permettait pas cette imposition. Cet arrêt visait des catalogues distribués en 1972. Le présent pourvoi a trait à des catalogues distribués en 1975, 1976 et 1977. Les modifications de 1978 s'appliquent à ces années de façon rétroactive, mais cet aspect de l'affaire n'est pas en cause.

Comme dans la première affaire, les catalogues ont été soit expédiés en nombre de l'Ontario et distribués par l'intimée (qui exploite son entreprise au Nouveau-Brunswick et ailleurs au Canada) à des clients réels et éventuels au Nouveau-Brunswick, soit postés directement de l'Ontario à des clients précis du Nouveau-Brunswick selon les indications des bureaux de la compagnie dans cette province. La question soulevée par les dispositions applicables de la Loi est celle de savoir si l'imposi-

respect of the free distribution of its catalogues in New Brunswick is "Direct Taxation within the Province" under s. 92(2) of the *British North America Act, 1867*. Stratton J. of the New Brunswick Queen's Bench held that the taxation was indirect and this conclusion was affirmed in a majority judgment of the Court of Appeal, Limerick J.A. dissenting.

Following the judgments in the New Brunswick Courts, and leave to appeal here having been given, the following constitutional question was fixed for determination:

Are the provisions of The Social Services and Education Tax Act, R.S.N.B., 1973, Chapter S-10 under which a promotional distributor is taxed in respect of the provision of goods by way of promotional distribution, *intra vires* the legislature of New Brunswick in respect of:

(a) catalogues brought into the Province by the Respondent and distributed in the Province to the Respondent's customers and prospective customers, without charge?

(b) catalogues mailed from outside the Province directly to the Respondent's customers in the Province, without charge?

In the earlier case which came to this Court under the legislation as it stood before the 1978 amendments, Barry J. held that the company was not properly taxable but his judgment was set aside by the Court of Appeal. This Court, in turn, restored the judgment of Barry J., and it is clear from the reasons of Stratton J. and of the Court of Appeal in the present case that they relied heavily on this Court's earlier judgment in the matter in finding in favour of the company. I turn therefore to consider that judgment and the state of the legislation to which it was directed before dealing with the amendments made in 1978.

The majority judgment delivered by Ritchie J. turned on the construction and application of the Act before it was amended. I wrote concurring reasons on construction, but did not join in Ritchie J.'s further opinion that if he were wrong in construction of the Act then, in any event, it imposed

tion de la compagnie en raison de la distribution gratuite de ses catalogues au Nouveau-Brunswick est une «taxation directe dans les limites de la province» au sens du par. 92(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*. Le juge Stratton de la Cour du Banc de la Reine du Nouveau-Brunswick a conclu qu'il s'agissait d'une taxe indirecte et la Cour d'appel a confirmé, à la majorité, cette décision, le juge Limerick étant dissident.

A l'issue des décisions des cours du Nouveau-Brunswick et une fois la permission d'en appeler à cette Cour accordée, la question constitutionnelle suivante a été formulée:

Les dispositions de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation*, L.R.N.-B. 1973, chapitre S-10, en vertu de laquelle un agent de distribution publicitaire est taxé en raison de la fourniture de biens sous forme de distribution publicitaire, sont-elles *intra vires* de la législature du Nouveau-Brunswick à l'égard:

a) des catalogues que l'intimée apporte dans la province et qu'elle distribue gratuitement à ses clients actuels et éventuels?

b) des catalogues postés de l'extérieur de la province directement aux clients de l'intimée dans la province, gratuitement?

Dans la première affaire, qui a été jugée en cette Cour en fonction du texte de loi antérieur aux modifications de 1978, le juge Barry avait conclu que la compagnie ne pouvait être taxée, mais la Cour d'appel a infirmé sa décision. Cette Cour a, par la suite, rétabli la décision du juge Barry et il est manifeste, d'après les motifs du juge Stratton et ceux de la Cour d'appel en l'espèce, qu'ils se sont fiés dans une large mesure sur l'arrêt antérieur de cette Cour sur la question pour conclure en faveur de la compagnie. Je vais donc étudier cet arrêt et les textes législatifs auxquels il s'appliquait avant de m'arrêter aux modifications apportées en 1978.

Le jugement rendu par le juge Ritchie au nom de la majorité repose sur l'interprétation et l'application de la Loi avant sa modification. J'ai rédigé des motifs concordants sur l'interprétation, mais je n'ai pas souscrit à l'opinion supplémentaire du juge Ritchie selon laquelle, s'il avait tort sur l'interpré-

an indirect tax. His reasons on both construction and constitutionality were supported by Judson, Spence and Dickson JJ. Since there was a dissent by Pigeon J., in which Martland, Beetz and de Grandpré JJ. joined, (a dissent turning largely on the construction and application of the taxing statute and implicitly recognizing its constitutionality) it is obvious that it was only on the question of construction and application that there was a majority judgment of this Court.

The central point taken by the majority was that under the relevant legislation it was the ultimate consumer who was taxed either as a result of consumption of goods after a retail sale in the province or as by use of the goods within the province. The charging section of the Act, s. 4, was in these terms:

4. Every consumer of goods consumed in the Province shall pay to the Minister for the raising of a revenue for Provincial purposes, a tax in respect of the consumption of such goods, computed at the rate of eight per centum of the fair value of such goods.

“Consumer” and “consumption” were defined in s. 1(b) and (c) as follows:

1. In this Act, unless the context otherwise requires

(b) “consumption” includes use and also includes the incorporation into any structure, building, or fixture, of goods including those manufactured by the consumer or further processed or otherwise improved by him;

(c) “consumer” means a person who

(i) utilizes or intends to utilize within the Province goods for his own consumption, or for the consumption of any other person at his expense; . . .

Ritchie J. also brought into account s. 5(1) and s. 7(1) which were, respectively, as follows:

5. (1) If the goods to be consumed are purchased at a retail sale within the Province, the consumer shall pay such tax computed on the fair value of the goods at the time of such purchase.

7. (1) In case of a retail sale within the Province, *the tax shall be payable by the purchaser* at the time of the

tation de la Loi, elle imposait de toute façon une taxe indirecte. Les juges Judson, Spence et Dickson ont souscrit à ses motifs relatifs à l'interprétation et à la constitutionnalité. Puisque le juge Pigeon était dissident et que les juges Martland, Beetz et de Grandpré l'ont suivi (dissidence qui portait principalement sur l'interprétation et l'application de la loi fiscale et qui reconnaît implicitement sa constitutionnalité), il est manifeste que ce n'est que sur l'aspect interprétation et application qu'il y a eu un avis majoritaire de cette Cour.

Le point central des motifs de la majorité est qu'en vertu de la loi pertinente, c'était le dernier consommateur qui était taxé soit par suite de la consommation des marchandises après une vente au détail dans la province ou par suite de l'utilisation des marchandises dans la province. L'article de la Loi qui crée l'impôt est l'art. 4; il était ainsi rédigé:

4. Afin de créer un revenu pour des fins provinciales, tout consommateur de marchandises consommées dans la province doit verser au Ministre une taxe sur la consommation de ces marchandises au taux de huit pour cent de leur juste valeur.

«Consommateur» et «consommation» étaient définis aux al. 1b) et c) dans les termes suivants:

1. Dans la présente loi, sous réserve du contexte:

b) «consommation» comprend l'utilisation ainsi que l'incorporation de marchandises dans toute structure, tout bâtiment ou tout agencement, notamment de ceux qui sont fabriqués par le consommateur, ou que ce dernier transforme de nouveau ou améliore de toute autre façon;

c) «consommateur» désigne une personne

(i) qui utilise ou se propose d'utiliser des marchandises pour sa propre consommation, ou pour la consommation de toute autre personne à ses propres frais dans la province, . . .

Le juge Ritchie a aussi mentionné le par. 5(1) et le par. 7(1) qui étaient alors ainsi conçus:

5. (1) Si les marchandises à consommer sont achetées lors d'une vente au détail dans la province, le consommateur doit payer cette taxe sur la juste valeur de ces marchandises au moment de leur achat.

7. (1) Lorsqu'une vente au détail est effectuée dans la province, *l'acheteur paye la taxe* au moment de l'achat

purchase on the whole amount of the purchase price. [The italics are those of Ritchie J.]

He then assessed the thrust of the statute in respect of a retail sale within the province in these words (at p. 887):

The "tax" referred to in both these sections is obviously "the tax" imposed by s. 4 which is the charging section and when that section is read in light of s. 5(1) the "consumption" therein referred to is to be construed as meaning a *consumption after sale* if the goods are to be purchased at retail within the Province. For these purposes "a sale" is an essential component of the taxable consumption and where there has been such a sale the tax "shall be payable by the purchaser" under s. 7(1).

This interpretation is reinforced by reference to many other sections of the Act. I refer by way of example to s. 17 which reads:

17. The tax imposed by section 4 and payable under subsection (1) of section 5, ... shall be collected or made [paid?] as the case may be at the time of the purchase on the whole amount of the purchase price. [The italics are those of Ritchie J.]

And there is the further passage (at p. 888):

In the present case there is no sale of catalogues within or without the Province either at retail or otherwise. The appellant is the producer, not the purchaser of the catalogues and potential customers receive them free of charge. I have referred to the last cited sections only to show that the original concept of a sales tax payable by the consumer purchaser is maintained in the present statute in respect of retail sales within the Province. The question here, however, is whether in the case of goods not purchased within or without the Province the language employed in the statute serves to convert a free distributor into a taxable consumer.

Finally, on construction and application, he considered the effect of s. 5(2), imposing a tax in respect of the consumption of goods not purchased at a retail sale in the province. This provision was in these words:

5. ...

(2) If the goods are not purchased at a retail sale within the Province, the consumer shall pay such tax on the fair value thereof, determined in the manner following, namely:

(a) if the goods are primarily intended for consumption by use only, such tax shall be computed on the

sur le plein montant du prix d'achat. [Les italiques sont au juge Ritchie.]

Il évalue ensuite la portée de la Loi à l'égard d'une vente au détail dans la province dans le passage suivant (à la p. 887):

La «taxe» mentionnée dans ces deux articles est évidemment «la taxe» prévue à l'art. 4 qui est l'article taxateur et, quand cette disposition et le par. 5(1) sont pris ensemble, on doit interpréter la «consommation» comme une *consommation après vente* si les marchandises sont achetées au détail dans la province. A cette fin, «une vente» est un élément essentiel de la consommation taxable et, lorsqu'il y a pareille vente, «l'acheteur paye» la taxe conformément au par. 7(1).

D'autres articles de la Loi appuient cette interprétation. Par exemple, je peux citer l'art. 17:

17. La taxe imposée par l'article 4 et payable en application du paragraphe 5(1), ... doit être versée au moment de l'achat, sur le plein montant du prix d'achat. [Les italiques sont au juge Ritchie.]

Il y a aussi cet autre passage (à la p. 888):

En l'espèce, il n'y a pas de vente de catalogues à l'intérieur ou à l'extérieur de la province, au détail ou autrement. L'appelante est le producteur, non l'acheteur des catalogues, et les clients éventuels les reçoivent gratuitement. J'ai cité les articles ci-dessus dans le seul but de montrer que le concept initial de taxe de vente payable par le consommateur-acheteur se retrouve dans la loi actuelle pour les ventes au détail à l'intérieur de la province. Mais la question en l'espèce est de savoir si, dans le cas de marchandises qui ne sont achetées ni à l'intérieur ni à l'extérieur de la province, les termes de la Loi transforment un distributeur en un consommateur assujéti à la taxe.

Enfin, quant à l'interprétation et à l'application, il a examiné la portée du par. 5(2), qui impose une taxe à l'égard de la consommation de biens qui n'ont pas été l'objet d'une vente au détail dans la province. Ce paragraphe était ainsi conçu:

5. ...

(2) Si les marchandises ne sont pas achetées lors d'une vente au détail dans la province, le consommateur doit payer cette taxe sur leur juste valeur déterminée de la façon suivante:

a) si la consommation de ces marchandises doit essentiellement se faire par l'usage, cette taxe doit être

fair value of the goods at the time they are brought into the Province;

(b) if the goods are primarily intended for consumption otherwise than by use only, such tax shall be computed on the fair value of the goods at the time of consumption.

He dealt with this provision as follows:

The word "consumption" as it occurs in the phrase "consumption by use" and "consumption otherwise than by use" in this subsection must, as it seems to me, connote something more than and different from "use" simpliciter, and in my opinion it is to be construed in this context as importing finality so that the consumer either by use or otherwise is the ultimate consumer and it is he who bears the tax. Incidental use such as that which the appellant makes of its catalogue is not, in my opinion, "consumption" within the meaning of this section or of s. 4 of the statute.

To construe the definition of "consumption" in s. 1(b) as meaning that every "use of goods" is taxable under the statute, in my view, if read literally could give rise to the absurdity that whenever a citizen uses an article his use attracts the tax. I cannot attribute this intention to the Legislature and find it more reasonable to interpret the definition as being directed to "ultimate use".

The catalogues in this case are not finally consumed by the appellant who distributes them for the benefit of such of the recipients as make retail purchases from them. The distribution merely places the catalogues in the hands of potential customers for use by them in making purchases within the Province, but it is the purchase of the goods and not the distribution or receipt of the catalogues which attracts the tax.

The dissenting reasons of Pigeon J. rejected what he said was the main submission of the company, namely, that the actual users of the catalogues, the ultimate consumers intended to be taxed were the persons to whom the catalogues were given by the company. In his view, the case turned mainly on the application of s. 7(2) and (3) of the Act. These provisions were as follows:

7. (1) ...

(2) Every person who brings or causes to be brought into the Province or who receives delivery in the Province of goods, for his own consumption or for the

calculée sur leur juste valeur au moment où elles sont apportées dans la province;

b) si la consommation de ces marchandises doit essentiellement se faire de façon autre que par le seul usage, cette taxe doit être calculée sur leur juste valeur au moment de leur consommation.

Voici ce qu'il dit au sujet de cette disposition:

Le mot «consommation» utilisé dans les expressions «consommation ... par l'usage» et «consommation ... autre que par le seul usage» dans ce paragraphe ne peut, à mon avis, signifier simplement «usage». On doit l'interpréter dans ce contexte compte tenu de la finalité, de sorte que le consommateur, par usage ou autrement, en soit le dernier consommateur et que ce soit celui-ci qui supporte la taxe. L'usage accessoire que l'appelante fait de ces catalogues ne constitue pas, selon moi, une «consommation» au sens de cet article ou de l'art. 4 de la Loi.

Interpréter la définition de «consommation» du par. 1b) comme signifiant que chaque «usage de marchandises» est taxable en vertu de la Loi pourrait conduire, si on l'appliquait au pied de la lettre, à une situation absurde car chaque utilisation d'un article entraînerait l'imposition de la taxe. Je ne peux prêter cette intention à la législature et il me semble plus raisonnable de conclure que la définition vise le «dernier usage».

En l'espèce, les catalogues ne sont pas consommés en dernier lieu par l'appelante car elle les distribue au profit de ceux des destinataires qui les utilisent pour faire des achats au détail. La distribution ne fait que mettre les catalogues à la disposition de clients éventuels qui peuvent les utiliser pour faire des achats à l'intérieur de la province, mais c'est l'achat de marchandises, non la distribution ou la réception des catalogues, qui est taxable.

Les motifs de dissidence du juge Pigeon rejettent ce qui, d'après lui, était l'argument principal de la compagnie, soit que les usagers réels des catalogues, les derniers consommateurs qu'on avait voulu taxer étaient les personnes à qui la compagnie distribuait les catalogues. Selon lui, l'affaire dépendait principalement de l'application des par. 7(2) et (3) de la Loi. Ces dispositions étaient les suivantes:

7. (1) ...

(2) Quiconque apporte ou fait apporter des marchandises ou en prend livraison dans la province pour sa propre consommation ou pour la consommation d'une

consumption of another person at his expense, . . . shall immediately report the matter to the Commissioner

(3) If the goods so brought in are primarily intended for consumption by use only, he shall pay the tax payable with respect to their consumption at the time such goods are brought into the Province.

The learned Justice, after quoting the foregoing subsections, said this (at p. 881):

Assuming that, as urged by the appellant, the recipients of the catalogues are the ultimate users, it seems clear to me that Simpsons-Sears is a person who has caused those goods to be brought into the province for the use of other persons at its expense, seeing that under s. 1(b) consumption "includes use".

He dealt, further, with two other objections by the company to its taxability; first, that the tax was not meant to be a gift tax and that since the recipients of the catalogues were liable to tax a construction involving double taxation should be avoided. He rejected the gift tax contention by asserting that the free distribution of samples or other advertising material should be considered a business expenditure. Having regard to s. 11(gg) of the Act, the Legislature intended to tax catalogues and the free distribution thereof was a "use" under the Act. As to the double taxation argument, he assimilated the recipients of catalogues to guests at a banquet, the host being the person who bears any tax; and he added (at p. 882) that "the tax collector's claim [was not] to be defeated by the objection that the guests are legally liable for the tax and nothing exempts them". To hold otherwise would deprive the words of the statute "or for consumption of another person at his expense" of any meaning, and this would be contrary to what the Privy Council held under a similar provision in *Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1943] A.C. 550, at pp. 566-67. In any event, Pigeon J. concluded, double taxation was not unconstitutional.

autre personne à ses propres frais, . . . doit immédiatement en faire rapport au commissaire

(3) Si la consommation des marchandises ainsi apportées doit essentiellement se faire par l'usage, il doit payer la taxe due sur la consommation de ces marchandises au moment où celles-ci sont apportées dans la province.

Voici ce que dit le savant juge après avoir cité les paragraphes qui précèdent (à la p. 881):

A supposer, comme l'allègue l'appelante, que ceux qui reçoivent les catalogues en soient les derniers utilisateurs, il me semble évident que Simpsons-Sears est celui qui a fait venir ces marchandises dans la province à ses frais, pour l'usage d'autres personnes, puisqu'en vertu du par. 1b) consommation «comprend l'utilisation».

Il répond ensuite à deux objections de la compagnie à son assujettissement à la taxe: d'abord que la taxe n'est pas censée être un impôt sur les donations et que, puisque les personnes qui reçoivent les catalogues sont assujetties à l'impôt, il faut éviter l'interprétation qui donne lieu à la double imposition. Il rejette la prétention relative à l'impôt sur les donations en affirmant que la distribution gratuite d'échantillons et d'autre matériel publicitaire doit être considérée comme une dépense commerciale. Compte tenu de l'al. 11(gg) de la Loi, la législature a voulu taxer les catalogues et leur distribution gratuite est une «utilisation» au sens de la Loi. Pour ce qui est de l'objection relative à la double imposition, il compare les personnes qui reçoivent les catalogues aux convives d'un banquet où c'est l'hôte qui est assujetti à la taxe. Il ajoute (à la p. 882) que «La réclamation du percepteur de l'impôt . . . [ne doit pas] être rejetée parce qu'on lui objectera que les convives sont légalement tenus de la taxe et que rien ne les en exempte». Autrement l'expression de la Loi «ou pour la consommation d'une autre personne à ses propres frais» n'aurait plus de sens et ce serait contraire à ce que le Conseil privé a déjà décidé au sujet d'une disposition semblable dans l'arrêt *Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1943] A.C. 550, aux pp. 566 et 567. De toute façon, le juge Pigeon conclut que la double imposition n'est pas inconstitutionnelle.

The Amendments in 1978

The 1978 amendments to the *Social Services and Education Tax Act* left the charging section, s. 4, unchanged. However, significant changes were made in the definition provisions which added definitions of "promotional distribution" and "promotional distributor", a new definition of "purchaser" and a new definition of "sale". The added and new definitions read as follows:

"promotional distribution" means the provision by any person to others of any goods other than the provision thereof that is prescribed by the Minister to be excluded from the application of this paragraph that is, in the opinion of the Minister, provided for anyone or any of the following:

- (a) to describe, or to promote or encourage, the purchase, consumption or use of, any goods, wares, services or property of any kind,
- (b) to furnish to any person any directory, listing or compilation of persons, places, prices, services, commodities, places of business or users of any service, or
- (c) for any function, use or purpose prescribed by regulation to be promotional distribution;

"promotional distributor" means any person who is a resident of, or carries on business in the Province and who, by way of promotional distribution, provides or causes to be provided to any person in the Province any goods the full fair value of which is not specifically charged to, and required to be paid by, the person to whom such goods are provided;

"purchaser" means a consumer who acquires goods at a retail sale within the Province and includes also a promotional distributor to the extent that the full fair value of any goods provided by way of promotional distribution exceeds any payment specifically made therefor by the person to whom such goods are so provided;

"sale" includes

(a) exchange, barter, sale on credit, conditional sale, sale where the price is payable by instalments, transfer of title conditional or otherwise, and any other contract whereby for a consideration a person delivers goods to another

(b) a transfer of possession, conditional or otherwise, or a lease or a rental, determined by the Commissioner to be in lieu of a transfer of title, exchange or barter, and

Les modifications de 1978

Les modifications de 1978 apportées à la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation* n'ont pas touché à l'art. 4, celui qui crée l'impôt. On a cependant apporté des changements importants à l'article qui donne les définitions, dont l'ajout des définitions de «distribution publicitaire» et d'«agent de distribution publicitaire», et la refonte des définitions d'«acheteur» et de «vente». Les définitions ajoutées et remaniées se lisent comme ceci:

«distribution publicitaire» désigne la fourniture de marchandises par une personne à une autre personne, à l'exception de celles que le Ministre soustrait à l'application du présent alinéa parce qu'elles ne concernent, selon lui, que ce qui suit;

- a) la présentation, la provocation ou la stimulation de l'achat, de la consommation ou de l'utilisation de marchandises, de services ou de biens de toutes sortes;
- b) la fourniture de répertoires, de listes ou de recueils de noms, de lieux, de prix, de services, de marchandises, d'établissements ou d'usagers d'un service; ou
- c) une fonction, une utilisation ou un usage qualifiés de distribution publicitaire par règlement;

«agent de distribution publicitaire» désigne toute personne qui réside dans la province ou y exerce son activité et qui, par voie de distribution publicitaire, fournit ou fait parvenir à une personne dans la province des marchandises sans lui en demander la juste valeur ni en exiger le paiement complet;

«acheteur» désigne un consommateur qui achète des marchandises au cours d'une vente au détail dans la province et s'entend également d'un agent de distribution publicitaire dans la mesure où la juste valeur des marchandises fournies par voie de distribution publicitaire est supérieure au prix qu'il en reçoit de l'acquéreur;

«vente» comprend

a) l'échange, le troc, la vente à crédit, la vente sous condition, la vente à tempérament le transfert conditionnel ou non d'un titre de propriété, et tout autre contrat en vertu duquel une personne délivre des marchandises à une autre personne moyennant contrepartie,

b) le transfert d'une possession, sous condition ou de toute autre façon, ou un bail ou une location que le commissaire détermine comme tenant lieu d'un transfert de titre de propriété, d'un échange ou d'un troc, et

(c) the provision by way of promotional distribution of any goods

Also significant was the revised definition of "consumption" and "use", now reading as follows:

"consumption" and "use" includes the provision by way of promotional distribution of any goods and the incorporation into any structure, building or fixture, of goods including those manufactured by the consumer or further processed or otherwise improved by him;

Substantive changes included a substituted s. 5(2) and (3), a re-enactment of s. 8(1) and an amended s. 8(2) and a new s. 11.2. These provisions are, respectively, in these terms:

5(2) Every person who consumes within the Province goods acquired by him for resale, or who consumes within the Province goods manufactured, processed, or purchased by him within or without the Province shall, for the purpose of this Act, be conclusively deemed to have purchased that property at a retail sale in the Province.

5(3) Where the Commissioner deems it necessary or advisable he may determine the fair value of any goods for the purposes of taxation under this Act and thereupon the fair value of such goods for such purpose shall be as so determined by him.

8(1) In case of a retail sale within the Province, the tax shall be payable by the purchaser at the time of the purchase on the whole amount of the purchase price.

8(2) Every person who brings or causes to be brought into the Province or who receives delivery in the Province of goods, for his own consumption or for the consumption of another person at his expense, or, on behalf of or as agent for a principal who desires to utilize such goods for consumption by such principal or by any other person at his expense, shall immediately report the matter to the Commissioner and forward or produce to him the invoice, if any, in respect of such goods and any other information required by the Commissioner with respect to them and for the purposes of applying the tax under this Act such goods are deemed to have been purchased at a retail sale within the Province.

ç) la fourniture de marchandises par voie de distribution publicitaire;

La définition révisée de «consommation» et «utilisation» est également importante. Elle se lit maintenant comme ceci:

«consommation» et «utilisation» comprennent la fourniture de marchandises par voie de distribution publicitaire et leur incorporation dans une structure, un bâtiment ou un agencement, notamment les marchandises qui sont fabriquées par le consommateur, ou que ce dernier transforme ou améliore de quelque façon;

Les changements de fond comprennent les nouveaux par. 5(2) et (3), une refonte du par. 8(1), des modifications du par. 8(2) et un nouvel art. 11.2. Ces dispositions sont conçues dans les termes suivants:

5(2) Toute personne qui consomme dans la province des marchandises qu'il a acquises en vue de la revente, ou qui y consomme des marchandises qu'il a fabriquées, transformées ou achetées à l'intérieur ou à l'extérieur de la province, est, aux fins de l'application de la présente loi, réputée, d'une manière péremptoire, avoir acheté ces biens lors d'une vente au détail effectuée dans la province.

5(3) Lorsqu'il le juge nécessaire ou souhaitable, le commissaire peut déterminer, pour le calcul de la taxe prévue par la présente loi, la juste valeur des marchandises qui est alors celle qu'il a déterminée.

8(1) Lorsqu'une vente au détail est effectuée dans la province, l'acheteur paye la taxe au moment de l'achat sur le plein montant du prix d'achat.

8(2) Quiconque apporte ou fait apporter des marchandises ou en prend livraison dans la province pour sa propre consommation ou pour la consommation d'une autre personne à ses propres frais, ou pour le compte d'un commettant ou à titre de représentant d'un commettant qui désire consommer lui-même ces marchandises ou les destiner à la consommation de toute autre personne à ses propres frais, doit immédiatement en faire rapport au commissaire et lui envoyer ou remettre, le cas échéant, la facture relative à ces marchandises ainsi que tous les autres renseignements que le commissaire requiert à leur sujet, et, pour le prélèvement de la taxe prévue par la présente loi, ces marchandises sont réputées avoir été achetées lors d'une vente au détail effectuée dans la province.

11.2 A person in the Province to whom any goods are provided by way of promotional distribution is, with respect to the consumption or use thereof, exempt from the tax imposed by this Act on the amount by which the full fair value thereof exceed any payment that is made by him solely and specifically for the receipt by him of the goods so provided and that is not referable to the purchase, consumption or use by him of any other property, right or service.

Effect of the Amendments on Construction and Application

In my opinion, the new definition of "promotional distribution" and of "promotional distributor" and the substituted definition of "purchaser" and of "consumption" and "use" bring the company under the charging s. 4 and the recipient within the new s. 11.2 in respect of their free distribution of catalogues in the province.

It was pointed out by counsel for the respondent company that not all of the 1978 amendments were given retroactive effect (*i.e.* to January 1, 1975) to catch the catalogue distribution involved in the present appeal. Thus, although the definitions of "promotional distribution", of "promotional distributor" and of "consumption" and "use" were made retroactive and so too the new s. 11.2, no such effect was given to the redefinition of "sale" or to the re-enacted s. 5(2) and (3) and s. 8(1) and (2); these last-mentioned provisions came into force on June 28, 1978 and hence did not embrace the catalogues for 1975, 1976 and 1977 which are the subject of this appeal. Of the provisions not given retroactive force, the only material one is the definition of "sale" which includes in its meaning "the provision by way of promotional distribution of any goods".

On this footing, counsel for the company contended that the judgment of this Court in the earlier case still governed and that the company was not taxable because it was not the ultimate consumer. Counsel also emphasized that the definition of "consumer" also remained unchanged. This, however, is of no assistance to the company here when "consumption" mentioned in the definition of "consumer" has been given an enlarged

11.2 Toute personne dans la province qui a reçu des marchandises par voie de distribution publicitaire, est exonérée, relativement à leur consommation ou à leur utilisation, de la taxe imposée par la présente loi sur la différence entre la juste valeur de ces marchandises et le paiement qu'elle a effectué uniquement et spécifiquement pour recevoir les marchandises ainsi fournies, et qui ne se rapporte pas à l'achat, la consommation ou l'utilisation par elle même d'autre bien, droit ou service.

Portée des modifications sur l'interprétation et l'application de la Loi

A mon avis, les nouvelles définitions de «distribution publicitaire», d'«agent de distribution publicitaire» et le remplacement de celles d'«acheteur», de «consommation» et «utilisation» assujettissent la compagnie à l'art. 4, qui crée l'impôt et assujettissent ceux qui les reçoivent au nouvel art. 11.2 à l'égard de la distribution gratuite de ses catalogues dans la province.

L'avocat de la compagnie intimée a signalé que toutes les modifications de 1978 n'avaient pas un effet rétroactif (au 1^{er} janvier 1975) de façon à englober la distribution de catalogues visée par le présent pourvoi. Ainsi même si on a rendu les définitions de «distribution publicitaire» et d'«agent de distribution publicitaire», celles de «consommation» et «utilisation» rétroactives, de même que le nouvel art. 11.2, on n'a pas donné cet effet à la redefinition de «vente» ni à la nouvelle version des par. 5(2) et (3) et 8(1) et (2); ces dernières dispositions sont entrées en vigueur le 28 juin 1978 et ne s'appliquent donc pas aux catalogues de 1975, 1976 et 1977 qui font l'objet du présent pourvoi. Parmi les dispositions auxquelles on n'a pas donné d'effet rétroactif, la seule disposition essentielle est la définition de «vente», dont le sens comprend «la fourniture de marchandises par voie de distribution publicitaire».

Se fondant sur cela, l'avocat de la compagnie soutient que l'arrêt de cette Cour dans l'affaire précédente est encore valable et que la compagnie n'est pas assujettie à la taxe parce qu'elle n'est pas le dernier consommateur. L'avocat a aussi souligné que la définition de «consommateur» n'a pas non plus subi de modification. Cet argument n'est toutefois pas utile à la compagnie en l'espèce puisqu'on a donné au terme «consommation», men-

meaning as of January 1, 1975, to include the provision of goods by way of promotional distribution. (This, of course, is also one of the new meanings of "sale".)

However, the fact that the redefinition of "sale" did not become effective until 1978 does not alter the application of the charging s. 4 to the present case. That section does not speak of "sale" but rather of "consumption" of goods in the province, and thus brings into operation the extended definition of "consumption" that I have already mentioned.

The foregoing notwithstanding, it was the further submission of the company that the tax remained a consumption tax or that, at the most, the amended statute imposed a hybrid form of consumption tax which still made it necessary to determine who was the ultimate consumer. If, as was contended, the company was not the ultimate consumer, then necessarily the tax must be judged indirect.

I shall come to this last submission shortly but for the moment I simply emphasize that so far as the construction and application of the amended Act are concerned, the company is within its terms. It is no longer possible to say that the Act is geared only to a retail sale and that it does not permit converting a distributor into a consumer.

I should add that involved in the company's submissions on the construction and application of the Act was the reading into the charging section of the words in respect of or upon a retail sale in the province. This view appears to have been based on the definition "purchaser" and on the fact that the definition of "sale" had remained unchanged until June 28, 1978. Although such a construction was justified as the Act stood before it was amended, with effect as of January 1, 1975, the amendments respecting "purchaser", "consumption" and "use" militate against the attempt to limit the charging section to retail sales. The words "retail sale" do not appear in s. 4 and "purchaser" and "consumption" and "use", as of January 1, 1975, include a promotional distributor and pro-

tionné dans la définition de «consommateur», une signification plus étendue depuis le 1^{er} janvier 1975 de façon à comprendre la fourniture de marchandises par voie de distribution publicitaire. (C'est aussi, bien sûr, un des sens nouveaux de «vente».)

Cependant, le fait que la nouvelle définition de «vente» ne soit pas entrée en vigueur avant 1978 ne change pas l'application en l'espèce de l'art. 4, qui crée l'impôt. Cet article ne parle pas de «vente» mais plutôt de «consommation» de marchandises dans la province, ce qui rend applicable la définition élargie de «consommation» dont j'ai déjà fait mention.

Malgré ce qui précède, la compagnie soutient aussi que la taxe demeure une taxe à la consommation ou que, dans la meilleure hypothèse, la loi modifiée impose une forme hybride de taxe à la consommation qui rend encore nécessaire de déterminer qui est le dernier consommateur. Si, comme on le soutient, la compagnie n'est pas le dernier consommateur, il faut forcément conclure qu'il s'agit d'une taxe indirecte.

J'aborderai cette dernière prétention un peu plus loin, mais pour l'instant je souligne simplement que pour ce qui est de l'interprétation et de l'application de la Loi modifiée, la compagnie y est assujettie. Il n'est plus possible de prétendre que la Loi porte uniquement sur une vente au détail ou qu'elle ne permet pas de transformer un distributeur en consommateur.

Je dois ajouter que les prétentions de la compagnie quant à l'interprétation et à l'application de la Loi supposent qu'on interprète l'article d'assujettissement comme s'il comportait les mots à l'égard ou en raison d'une vente au détail dans la province. Elle semble fonder ce point de vue sur la définition d'«acheteur» et sur le fait que la définition de «vente» est demeurée inchangée jusqu'au 28 juin 1978. Bien que cette interprétation soit justifiée par le texte de la Loi avant les modifications qui s'appliquent depuis le 1^{er} janvier 1975, les modifications apportées aux définitions d'«acheteur», de «consommation» et «utilisation» militent contre la tentative de limiter l'article d'assujettissement aux ventes au détail. L'expression «vente au détail» ne figure pas à l'art. 4 et les mots «acheteur», «con-

motional distribution. The charging section is, accordingly, much broader than it was previously and goes beyond retail sales, although they too are caught by reason of the definition provisions in the Act.

The matter is, indeed, beyond challenge so far as the construction and application of the amended Act is concerned. The pivotal question is rather whether the Act as amended imposes direct taxation within the province. In short, unlike the earlier case, the present one turns directly upon the constitutional issue posed for determination.

The Constitutional Issue

There is no constitutional infirmity in so far as the Act, in some of its provisions, vests the authorized Minister with power to determine the fair value of goods subject to taxation. I referred in my concurring reasons in the earlier case to evasion of constitutional limitations by a 'bootstrap' exercise, and the only provision of the present Act which raises this possibility is clause (c) of the definition of "promotional distribution". This clause does not, however, come into play in the present case, and it will be enough to consider its import when a regulation is promulgated directed to a prescription of promotional distribution, not otherwise specified in the Act.

Before turning to the competing contentions of the parties on constitutionality, I wish to refer to the judgments in the New Brunswick Courts. Stratton J., at first instance, dwelt on company evidence that a provincial tax on its catalogues (the learned Justice used the words "sales tax") would be considered as part of the cost added to and included in the cost of merchandise to the consumer. The following passages from his reasons are relevant to his conclusion that the tax is indirect:

I am satisfied and find upon the evidence which was adduced at the trial of this action that the company is the producer and distributor of the catalogues sought to

somation» et «utilisation» comprennent, depuis le 1^{er} janvier 1975, un agent de distribution publicitaire et la distribution publicitaire. L'article d'assujettissement est, en conséquence, beaucoup plus général qu'il ne l'était auparavant et vise plus que les ventes au détail, même si celles-ci sont également comprises en raison des définitions de la Loi.

La question est en réalité incontestable pour ce qui est de l'interprétation et de l'application de la Loi modifiée. La question centrale est plutôt de savoir si la Loi modifiée crée une taxe directe dans les limites de la province. En bref, à la différence de l'affaire précédente, la présente affaire dépend directement de la question constitutionnelle à résoudre.

La question constitutionnelle

Il n'y a rien d'inconstitutionnel à ce que, par certaines de ses dispositions, la Loi donne au Ministre le pouvoir d'établir la juste valeur des marchandises assujetties à la taxe. J'ai parlé dans mes motifs au même effet que ceux de la majorité dans l'affaire précédente de la violation des limites imposées par la Constitution au moyen d'un raisonnement spécieux, et la seule disposition de la Loi actuelle qui donne lieu à cette possibilité est l'al. c) de la définition de «distribution publicitaire». Cet alinéa ne s'applique cependant pas en l'espèce et il suffira d'en étudier la portée quand sera promulguée une réglementation qui qualifiera de distribution publicitaire une fourniture de marchandises non autrement mentionnée dans la Loi.

Avant d'étudier les arguments contradictoires des parties sur la constitutionnalité, je veux faire état des jugements des cours du Nouveau-Brunswick. Le juge Stratton, en première instance, a insisté sur la preuve présentée par la compagnie selon laquelle une taxe provinciale sur les catalogues (le savant juge a employé l'expression «taxe de vente») serait considérée comme partie du coût ajouté aux marchandises et inclus dans le coût de celles-ci pour le consommateur. Les passages suivants de ses motifs sont pertinents à sa conclusion que la taxe est indirecte:

[TRADUCTION] Je suis convaincu que selon la preuve soumise à l'audition de cette action, la compagnie produit et distribue les catalogues qu'on veut taxer, mais

be taxed but is not the final purchaser, consumer or user of them. Its use or consumption is intermediate only, nor does it derive any benefit from the catalogues unless and until a retail purchase is made by a recipient within the Province. The final or ultimate use of the catalogues is that made by the recipients who become purchasers for consumption of the goods displayed therein who would pay the Social Services and Education Tax on the price of the goods purchased by them.

I am also satisfied and find that the Act, prior to its amendment, did not contemplate a tax on catalogues produced in another Province and distributed without charge to persons within this Province. I am equally satisfied that the Minister cannot, by altering the definitions contained in the Act as it has sought to do by the amending Act, convert an indirect tax into a direct one.

In this present action, I am satisfied and find that the tax here sought to be imposed on the company as a promotional distributor of goods used by the company for the purpose of developing sales and earning profits, is a tax having a general tendency to be passed on by the company to the purchasers of its merchandise by way of an increase in the retail price of such merchandise and that it is the ultimate consumer who will bear the increase. I therefore conclude and hold that, in its true nature and effect, the tax here sought to be levied upon the company constitutes indirect taxation and is beyond the legislative jurisdiction of the Province to impose.

The New Brunswick Court of Appeal in its majority reasons gave what appears to me to be a reluctant affirmation. Hughes C.J.N.B. concluded, as I did above in these reasons, that the words of the applicable amendments to the Act were sufficient to impose the tax in respect of the distribution of catalogues, but he drew back on the question whether the tax was direct. The two concluding paragraphs of his reasons were as follows:

As I see the situation there appears to be a tendency on the part of the Courts to classify all taxes on businesses as indirect, unless the tax falls within some category which has traditionally been considered as direct.

The learned trial Judge decided that the tax being questioned in the instant case is one having a general tendency to be passed on and held it to be an indirect

qu'elle n'en est pas le dernier acheteur, consommateur ou utilisateur. Son utilisation ou sa consommation n'est qu'intermédiaire et elle ne tire aucun avantage des catalogues tant que le destinataire d'un catalogue dans la province ne fait pas un achat au détail. L'utilisation ultime ou définitive des catalogues est celle des destinataires des catalogues qui achètent pour consommation les marchandises qui y sont illustrées et qui paient la taxe pour les services sociaux et l'éducation sur la valeur des marchandises qu'ils ont achetées.

Je suis aussi convaincu qu'avant d'être modifiée la Loi ne prévoyait pas de taxe sur les catalogues produits dans une autre province et distribués gratuitement aux résidents dans les limites de cette province. Je suis également convaincu que le Ministre ne peut, en changeant les définitions données dans la Loi comme il a voulu le faire par la loi modificatrice, transformer une taxe indirecte en taxe directe.

Dans la présente action je suis convaincu, que la taxe qu'on veut imposer ici à la compagnie à titre d'agent de distribution publicitaire de marchandises qu'elle utilise dans le but d'augmenter les ventes et de réaliser des profits, est une taxe que la compagnie a tendance à reporter sur les acheteurs de ces marchandises en majorant le prix de détail et que c'est le dernier consommateur qui subit la majoration. Je conclus en conséquence et déclare que, vu sa nature et portée véritables, la taxe qu'on prétend imposer à la compagnie en l'instance constitue une taxe indirecte et qu'elle excède la compétence de la législature.

La Cour d'appel du Nouveau-Brunswick, à la majorité, a confirmé la décision, avec réticence à ce qu'il me semble. Le juge en chef Hughes conclut, comme je l'ai déjà fait dans les présents motifs, que les expressions contenues dans les modifications pertinentes de la Loi sont suffisantes pour imposer la taxe relativement à la distribution des catalogues, mais il s'est refusé à conclure que c'est une taxe directe. Les deux derniers alinéas de ses motifs sont ainsi formulés:

[TRADUCTION] Selon mon analyse de la situation, les tribunaux semblent avoir une tendance à considérer toutes les taxes sur les commerces comme des taxes indirectes à moins que la taxe n'appartienne à une catégorie traditionnellement considérée comme une taxe directe.

Le savant juge de première instance a statué que la taxe contestée en l'instance est une taxe qu'on a tendance à reporter et il a conclu qu'il s'agissait d'une taxe

tax, and hence *ultra vires* the Legislature to impose. Although that conclusion is debatable I am not convinced that it is wrong in view of the more recent decisions of the Supreme Court.

Limerick J.A., in dissent, took a favourable view of the reasons of Chief Justice Hughes in the earlier case, those reasons being (unlike those in the present case) adverse to the company's position. He said this, *inter alia*:

A tax which is imposed on a retailer and is absorbed by it as a cost of operation and is passed on only as an unidentified ingredient in the cost of the goods sold is not thereby an indirect tax. If it were so all taxes imposed on retailers such as Income Tax, real estate taxes, taxes on personal property used and totally consumed in the retailer's business such as taxes on paper, accounting books, pencils, building supplies, etc. would also be indirect taxes.

As the tax on catalogues cannot be passed on to subsequent consumers of the catalogues and can only be recouped by an increase in the price of goods sold or by an increase in volume of business with or without an increase in price, which increase in volume is brought about by the free distribution of the catalogues, the tax must be considered direct, as the manner of recoupment, if made, can only be accomplished in a manner and form entirely unrelated to the form and nature of the tax as imposed.

The tax is on the value of the catalogues. I find when recouped it would be apportioned as between users of the catalogues on the basis of the value and nature of the goods purchased even though the use of the catalogues by each purchaser was on one occasion only or on the same number of occasions. The tax on the value of the catalogues would be passed on as a levy on the value of the goods purchased and not passed on as attached to the catalogues or in the same form as originally imposed.

In effect this Court in the earlier case found that the tax if applicable to a distribution of catalogues was a direct tax. That part of this Court's decision was not rejected by the Supreme Court of Canada and was not dealt with by a majority of that Court. We should not now reverse our own judgment in that respect unless we are convinced that we were clearly wrong in coming to that conclusion in the earlier appeal. I am not so convinced.

indirecte, donc *ultra vires* de la législature. Même si cette conclusion est contestable, je ne suis pas convaincu qu'elle est erronée vu les plus récentes décisions de la Cour suprême.

^a Dans sa dissidence, le juge Limerick a commenté favorablement les motifs du juge en chef Hughes dans l'affaire précédente qui (à l'inverse de ceux de la présente affaire) sont défavorables à la compagnie. Il dit entre autres choses:

^b [TRADUCTION] Une taxe qui est imposée à un détaillant et que ce dernier incorpore dans ses coûts d'exploitation et reporte en tant qu'élément non précisé du coût des marchandises vendues n'est pas une taxe indirecte ^c pour autant. Si elle l'était, toutes les taxes imposées aux détaillants, telles l'impôt sur le revenu, les taxes foncières, les taxes sur les fournitures utilisées et entièrement consommées dans l'entreprise du détaillant, comme les taxes sur la papeterie, les registres de comptabilité, les ^d crayons, les matériaux de construction etc. seraient aussi des taxes indirectes.

Puisqu'il est impossible de reporter la taxe en cause sur les consommateurs subséquents des catalogues et qu'on ne peut la récupérer qu'en majorant le prix des marchandises ou en augmentant le volume des ventes avec ou sans majoration du prix, l'augmentation du volume des ventes provenant elle-même de la distribution gratuite des catalogues, il faut tenir la taxe pour ^f directe, puisque la récupération, si elle se fait, ne peut avoir lieu que d'une manière et sous une forme qui n'a aucun rapport avec la forme et la nature de la taxe imposée.

^g La taxe porte sur la valeur des catalogues. Je constate qu'à la récupération, elle serait répartie parmi les utilisateurs des catalogues en fonction de la valeur et de la nature des marchandises achetées même si chacun des acheteurs ne se sert des catalogues qu'une seule fois ou l'utilise un même nombre de fois. La taxe sur la valeur ^h des catalogues serait reportée comme un prélèvement sur la valeur des marchandises achetées, et non reportée en fonction des catalogues ni sous la même forme que celle où elle a d'abord été imposée.

ⁱ En réalité, cette Cour a conclu dans l'affaire précédente que si la taxe était applicable à la distribution de catalogues c'était une taxe directe. La Cour suprême du Canada n'a pas infirmé cette partie de l'arrêt et la majorité de cette Cour-là n'en a pas fait état. Nous ne devons pas nous déjuger à cet égard à moins que nous ne soyons convaincus d'avoir eu manifestement tort d'arriver à cette conclusion dans l'affaire précédente. Je n'en suis pas convaincu.