

IN THE MATTER OF Section 27 of the
Judicature Act, R.S.A. 1980, c. J-1

DANS L'AFFAIRE DE l'article 27 de la
Judicature Act, R.S.A. 1980, ch. J-1

AND IN THE MATTER OF a Reference by
the Lieutenant-Governor in Council to the
Court of Appeal of Alberta for hearing and
consideration of the questions set out in
Order-in-Council O.C. 538/90 in respect of
Bill C-62, an Act proposed by the House of
Commons of Canada to amend the *Excise*
Tax Act, the *Criminal Code*, the *Customs Act*,
the *Customs Tariff*, the *Excise Act*, the
Income Tax Act, the *Statistics Act* and the
Tax Court of Canada Act

ET DANS L'AFFAIRE d'un renvoi du
lieutenant-gouverneur en conseil à la Cour
d'appel de l'Alberta pour qu'elle donne un
avis sur les questions énoncées dans le
décret O.C. 538/90 relativement au projet de
loi C-62, proposé par la Chambre des
communes du Canada en vue de modifier la
Loi sur la taxe d'accise, le *Code criminel*, la
Loi sur les douanes, le *Tarif des douanes*, la
Loi sur l'accise, la *Loi de l'impôt sur le*
revenu, la *Loi sur la statistique* et la *Loi sur*
la Cour canadienne de l'impôt

between

d entre

The Attorney General of Canada *Appellant*

Le procureur général du Canada *Appelant*

v.

e
c.

The Attorney General for
Alberta *Respondent*

Le procureur général de l'Alberta *Intimé*

f

and

et

The Attorney General for Ontario, the
Attorney General of British Columbia, the
Attorney General for Saskatchewan and the
Canadian Federation of Independent
Business *Interveners*

g Le procureur général de l'Ontario, le
procureur général de la Colombie-
Britannique, le procureur général de la
Saskatchewan et la Fédération canadienne
de l'entreprise indépendante *Intervenants*

h

and between

et entre

The Attorney General for Alberta *Appellant*

i Le procureur général de l'Alberta *Appelant*

v.

c.

The Attorney General of
Canada *Respondent*

j Le procureur général du Canada *Intimé*

and

The Attorney General for Ontario, the Attorney General of British Columbia, the Attorney General for Saskatchewan and the Canadian Federation of Independent Business *Interveniers*

INDEXED AS: REFERENCE RE GOODS AND SERVICES TAX

File Nos.: 22635, 22664.

1992: February 24, 25; 1992: June 25.

Present: Lamer C.J. and La Forest, L'Heureux-Dubé, Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin, Stevenson* and Iacobucci J.J.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR ALBERTA

Constitutional law — Distribution of legislative powers — Taxation — Goods and Services Tax — Whether GST Act ultra vires Parliament in whole or in part — Whether suppliers under GST Act entitled to recover expenses incurred in collection and remittance of GST from consolidated revenue fund — Constitution Act, 1867, ss. 91(3), 92(13), 103 — Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, Part IX.

Constitutional law — Intergovernmental immunity from taxation — Appropriation of provincial funds — Provinces obliged under GST Act to collect and remit GST on taxable supplies when they act as suppliers — Whether obligation to collect and remit GST amounts to taxation of provinces' property or appropriation of provincial funds for federal purposes — Constitution Act, 1867, ss. 91(3), 125, 126 — Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, Part IX.

Agency — Obligations of principal — Remuneration of agent — Vendors of taxable supplies appointed agents of Crown in right of Canada under GST Act for purposes of collecting and remitting GST — Whether vendors entitled to recover expenses incurred in collection

et

Le procureur général de l'Ontario, le procureur général de la Colombie-Britannique, le procureur général de la Saskatchewan et la Fédération canadienne de l'entreprise indépendante *Intervenants*

b RÉPERTORIÉ: RENVOI RELATIF À LA TAXE SUR LES PRODUITS ET SERVICES

Nos du greffe: 22635, 22664.

c 1992: 24, 25 février; 1992: 25 juin.

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

d EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DE L'ALBERTA

e *Droit constitutionnel — Partage des pouvoirs — Taxation — Taxe sur les produits et services — La Loi sur la TPS est-elle ultra vires du Parlement intégralement ou en partie? — Les fournisseurs aux termes de la Loi sur la TPS sont-ils autorisés à recouvrer sur le Trésor les dépenses engagées pour percevoir et remettre la TPS? — Loi constitutionnelle de 1867, art. 91(3), 92(13), 103 — Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, partie IX.*

g *Droit constitutionnel — Immunité intergouvernementale à l'égard de la taxation — Affectation des fonds des provinces — La Loi sur la TPS oblige les provinces à percevoir et à remettre la TPS sur les fournitures taxables lorsqu'elles agissent à titre de fournisseurs — L'obligation de percevoir et de remettre la TPS équivaut-elle à une taxation des biens de la province ou à une affectation des fonds des provinces à des fins fédérales? — Loi constitutionnelle de 1867, art. 91(3), 125, 126 — Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, partie IX.*

j *Mandat — Obligations du mandant — Rémunération du mandataire — Les vendeurs de fournitures taxables sont nommés mandataires de la Couronne du chef du Canada aux termes de la Loi sur la TPS aux fins de la perception et de la remise de la TPS — Les vendeurs sont-ils autorisés à recouvrer les dépenses engagées pour percevoir et remettre la TPS? — Loi sur la taxe*

* Stevenson J. took no part in the judgment.

* Le juge Stevenson n'a pas pris part au jugement.

and remittance of GST — *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 122, 123, 221, 240, 346.

Appeal — Reference — Abstract question — Whether Court should decline to answer question.

Practice — Interveners — New issues — Reference — New issues raised by intervenor falling outside scope of reference — Whether Court should consider intervenor's arguments.

The Lieutenant-Governor in Council of Alberta referred to the Court of Appeal of that province several questions challenging the constitutionality of the federal Goods and Services Tax ("GST"), which was enacted by Part IX of the *Excise Tax Act* ("GST Act"). The GST, a value-added tax, is designed to be a tax on consumption. It is imposed on any supply other than an exempt supply. A taxable supply attracts the tax each time it is sold. To the extent that the purchaser of a taxable supply uses that good or service in the production of other taxable supplies, it is entitled to an "input tax credit" and can recover the tax it has paid from the government. A number of subordinate entities created by the provincial governments, such as municipalities, universities, public colleges, public hospitals, schools and school authorities, are entitled to claim input tax credits to the extent that their purchases are used in making taxable supplies, and they are eligible for a special rebate of a portion of the tax paid on other purchases. The provinces are not liable to pay tax on their purchases. Under the GST Act, every vendor of a taxable supply, including a province, is appointed an agent of the Crown in right of Canada for the purposes of the collection and remittance of the GST.

The questions referred to the Court of Appeal read as follows:

1. Having regard to the *Constitution Acts, 1867 to 1982* or otherwise, is the *GST Act ultra vires* the Parliament of Canada in whole or in part and, if so, in what particular or particulars and to what extent?

2. Does the system of collection under the *GST Act*

(a) at any stage prior to the supply of taxable supplies to consumers or to suppliers of exempt supplies,

d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 122, 123, 221, 240, 346.

Appel — Renvoi — Question abstraite — La Cour doit-elle refuser de répondre à la question?

Pratique — Intervenants — Nouvelles questions — Renvoi — Les nouvelles questions soulevées par un intervenant ne s'inscrivent pas dans le cadre du renvoi — La Cour doit-elle examiner les arguments de l'intervenant?

Le lieutenant-gouverneur en conseil de l'Alberta a soumis à la Cour d'appel de cette province plusieurs questions qui contestent la constitutionnalité de la taxe fédérale sur les produits et services («TPS»), qui a été adoptée par la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* («Loi sur la TPS»). La TPS, une taxe à la valeur ajoutée, est conçue comme une taxe à la consommation. Elle est imposée sur toute fourniture autre qu'une fourniture exonérée. La taxe s'applique chaque fois qu'une fourniture taxable est vendue. Dans la mesure où l'acheteur d'une fourniture taxable utilise ce bien ou ce service dans la production d'autres fournitures taxables, il a le droit de recevoir un «crédit de taxe sur les intrants» et peut recouvrer du gouvernement la taxe qu'il a payée. Un certain nombre d'organismes subordonnés créés par les gouvernements provinciaux, comme les municipalités, les universités, les collèges publics, les hôpitaux publics, les écoles et les administrations scolaires, ont le droit de réclamer des crédits de taxe sur les intrants dans la mesure où leurs achats sont utilisés pour produire des fournitures taxables et ils sont admissibles à un rabais spécial d'une partie de la taxe versée sur d'autres achats. Les provinces ne sont pas tenues de payer la taxe sur leurs achats. Aux termes de la *Loi sur la TPS*, tous les vendeurs d'une fourniture taxable, y compris les provinces, sont nommés mandataires de la Couronne du chef du Canada aux fins de la perception et de la remise de la TPS.

Voici les questions soumises à la Cour d'appel:

1. Compte tenu des *Lois constitutionnelles de 1867 à 1982* ou autrement, les dispositions législatives sur la TPS sont-elles *ultra vires* du Parlement du Canada en tout ou en partie et, dans l'affirmative, à quel égard et dans quelle mesure?

2. Le régime de perception prévu dans ces dispositions,

a) à toute étape antérieure à l'offre de fournitures taxables aux consommateurs ou aux fournisseurs de fournitures exonérées,

- (b) prior to the collection by a supplier from a recipient, or
- (c) otherwise
- constitute an infringement of the jurisdiction of the Legislature of Alberta with respect to the regulation of property and civil rights pursuant to s. 92(13) of the *Constitution Act, 1867*, or of another provincial power under that Act, so that the *GST Act* in its application of the system of collection or any part of it is *ultra vires* the Parliament of Canada?
3. Having regard to s. 103 of the *Constitution Act, 1867* and the common law, are suppliers entitled to charge and to collect from the Consolidated Revenue Fund of Canada all costs, charges and expenses incidental to collecting and paying a remittance under the *GST Act*?
4. Having regard to s. 125 of the *Constitution Act, 1867*,
- (a) is the imposition of obligations under the *GST Act* on the Government of Alberta as a supplier to collect and pay a remittance on a taxable supply that is Alberta property *ultra vires* the Parliament of Canada,
- (b) does the imposition of a remittance under the *GST Act* on a recipient from the Government of Alberta of a taxable supply that is Alberta property or that generates revenue to the Government of Alberta constitute taxation of Alberta property that is *ultra vires* the Parliament of Canada, and
- (c) does the imposition of a remittance that is computed under s. 154 of the *GST Act* on the basis of consideration for a taxable supply that includes an amount of provincial tax constitute taxation of Alberta property that is *ultra vires* the Parliament of Canada?
5. Having regard to s. 126 of the *Constitution Act, 1867*, is the requirement under the *GST Act* that the Government of Alberta use part of the Government of Alberta's revenue
- (a) to collect a remittance or cause a remittance to be collected, or
- (b) to pay a remittance prior to the receipt of the remittance from the recipient of a taxable supply
- b) avant la perception par un fournisseur auprès d'un acquéreur, ou
- c) autrement,
- porte-t-il atteinte à la compétence de la législature de l'Alberta en ce qui concerne la réglementation de la propriété et des droits civils aux termes du par. 92(13) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, ou un autre pouvoir provincial conféré par cette loi, de façon que les dispositions législatives sur la TPS relatives au régime de perception ou une partie de ce régime sont *ultra vires* du Parlement du Canada?
3. Compte tenu de l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867* et de la common law, les fournisseurs ont-ils le droit d'exiger et de percevoir du Trésor canadien tous les frais et les dépenses attribuables à la perception et au versement d'une remise en vertu des dispositions législatives sur la TPS?
4. Compte tenu de l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*,
- a) l'imposition au gouvernement de l'Alberta, en tant que fournisseur et en vertu des dispositions législatives sur la TPS, de l'obligation de percevoir et de verser une remise sur une fourniture taxable qui est une propriété de l'Alberta est-elle *ultra vires* du Parlement du Canada,
- b) l'imposition, en vertu des dispositions législatives sur la TPS, d'une remise à un acquéreur d'une fourniture taxable du gouvernement de l'Alberta qui est une propriété de l'Alberta ou qui est une source de recettes pour le gouvernement de l'Alberta constitue-t-elle une taxation d'une propriété de l'Alberta qui est *ultra vires* du Parlement du Canada, et
- c) l'imposition d'une remise calculée en vertu de l'art. 154 des dispositions législatives sur la TPS en contrepartie d'une fourniture taxable et qui comprend une taxe provinciale constitue-t-elle une taxation d'une propriété de l'Alberta qui est *ultra vires* du Parlement du Canada?
5. Compte tenu de l'art. 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, l'obligation pour le gouvernement de l'Alberta, en vertu des dispositions législatives sur la TPS, d'utiliser une partie de ses recettes
- a) pour percevoir ou faire percevoir une remise, ou
- b) pour verser une remise avant de l'avoir reçue de l'acquéreur d'une fourniture taxable

ultra vires the Parliament of Canada?

6. Having regard to ss. 125 and 126 of the *Constitution Act, 1867*,

- (a) is the purchase of taxable supplies by provincial authorities, or any of them, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta exempt from tax under the *GST Act*,
- (b) is the purchase of taxable supplies by provincial authorities, or any of them, designated as agents of the Government of Alberta, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta, exempt from tax under the *GST Act*,
- (c) is the acquisition of taxable supplies by the Crown Purchase Agency referred to in section 2(k) of the Appendix exempt from tax under the *GST Act*, and
- (d) is the acquisition or use by provincial authorities, or any of them, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta, of taxable supplies that are provided by the Crown Purchase Agency to the provincial authorities exempt from tax under the *GST Act*?

The opinion of the Court of Appeal was unanimous, except on question 4. The answer to question 1 was no, though the provisions referred to in question 5(a) and (b) are not binding on the province. The answer to question 2 was no. The answer to question 3 was yes, but with four limiting qualifications. The answer to question 4 was yes, with qualifications that differed between the majority and the minority. The answer to question 5 was yes, to the extent that the *GST Act* purported to impose collection and remittance obligations upon the province. The Court of Appeal declined to answer question 6.

The Attorney General of Canada appealed from the judgment of the Court of Appeal with respect to the answers to questions 1, 3, 4 and 5. The Attorney General for Alberta appealed with respect to the answers to questions 1, 2, 3, 4 and 6. In this Court, as in the Court of Appeal, the Attorney General for Ontario sought to raise a new ground for attacking the constitutionality of the *GST Act*, arguing that the Act had never been properly passed through Parliament because the "closure" and "guillotine" rules invoked by the federal govern-

est-elle *ultra vires* du Parlement du Canada?

6. Compte tenu des art. 125 et 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*,

- a) l'achat de fournitures taxables par les autorités provinciales, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, est-il dispensé de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS,
- b) l'achat de fournitures taxables par les autorités provinciales, désignées comme mandataires du gouvernement de l'Alberta, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, est-il dispensé de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS,
- c) l'acquisition de fournitures taxables par l'organisme gouvernemental acheteur mentionné à l'alinéa 2k) de l'annexe est-elle dispensée de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS, et
- d) l'acquisition ou l'utilisation par les autorités provinciales, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, de fournitures taxables fournies par l'organisme gouvernemental acheteur aux autorités provinciales est-elle dispensée de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS?

La Cour d'appel a été unanime, sauf en ce qui concerne la quatrième question. Elle a répondu par la négative à la première question, bien que les dispositions mentionnées dans la question 5a) et b) ne lient pas la province. Elle a répondu à la deuxième question par la négative. La troisième question a reçu une réponse affirmative, mais avec quatre restrictions. Elle a répondu par l'affirmative à la quatrième question avec des restrictions différentes pour les juges de la majorité et de la minorité, et par l'affirmative à la cinquième question, dans la mesure où les dispositions législatives sur la TPS avaient pour but d'imposer à la province des obligations en matière de perception et de remise. Elle a refusé de répondre à la sixième question.

Le procureur général du Canada se pourvoit contre l'arrêt de la Cour d'appel relativement aux réponses de cette cour aux questions 1, 3, 4 et 5. Le procureur général de l'Alberta se pourvoit en ce qui a trait aux réponses aux questions 1, 2, 3, 4 et 6. Devant notre Cour comme devant la Cour d'appel, le procureur général de l'Ontario a cherché à soulever un nouveau moyen pour contester la constitutionnalité de la Loi sur la TPS, lorsqu'il a fait valoir que la Loi n'a jamais été adoptée correctement par le Parlement parce que les règles en matière de

ment in the passage of the GST Act were themselves *ultra vires*.

Held: The appeal of the Attorney General of Canada is allowed and the appeal of the Attorney General for Alberta is dismissed. Questions 1 to 5 were answered in the negative. The Court declined to answer question 6.

Per Lamer C.J. and Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin and Iacobucci JJ.: The GST Act as a whole is a valid exercise of the federal taxation power under s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867*. The GST Act is properly characterized as being in relation to a mode or system of taxation. Its sole purpose is to raise revenue for the federal government, and the effects produced by the Act on matters within provincial jurisdiction over property and civil rights are incidental to this purpose. The means chosen to raise revenue is a tax on value added throughout the chain of production, with input tax credits granted in respect of taxable supplies used in the production of other taxable supplies. To sever the system of input tax credits from the revenue-raising portions of the GST Act would fundamentally change the character of the tax, from a value-added tax to a federal retail sales tax, and would carve out an exception to the text of s. 91(3) which the words "any Mode or System of Taxation" cannot reasonably bear. The means chosen is sufficiently well integrated into the scheme of the GST Act as a whole that the intrusion upon provincial jurisdiction is justified.

The registered suppliers under the GST Act do not have a right, under s. 103 of the *Constitution Act, 1867*, to be reimbursed from the consolidated revenue fund of Canada for all expenses and charges incurred in collecting the GST. Section 103 is an appropriations provision, permitting the Government of Canada to make disbursements from the consolidated revenue fund for the purposes of raising revenue without the necessity of annual Parliamentary votes. Its purpose is to immunize the revenue-collecting machinery of the federal government from the uncertainties of annual appropriations by Parliament. It was never intended to create a legally enforceable right in third parties to receive compensation for revenue-raising duties imposed on them by Parliament. Even if s. 103 were to confer authority on the federal government to compensate such third parties, it would not create a correlative power in those third par-

«clôture» et de «guillotine», invoquées par le gouvernement fédéral lors de l'adoption de la Loi sur la TPS, sont elles-mêmes *ultra vires*.

Arrêt: Le pourvoi du procureur général du Canada est accueilli et le pourvoi du procureur général de l'Alberta est rejeté. Les questions 1 à 5 reçoivent une réponse négative. La Cour refuse de répondre à la sixième question.

Le juge en chef Lamer et les juges Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin et Iacobucci: Dans son ensemble, la Loi sur la TPS constitue un exercice valide du pouvoir fédéral en matière de taxation prévu au par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. La Loi sur la TPS est qualifiée à bon droit comme ayant un rapport avec un mode ou un système de taxation. Elle n'a d'autre but que de procurer des recettes au gouvernement fédéral, et l'effet de la Loi sur des matières qui relèvent de la compétence provinciale est nécessairement accessoire à ce but. Le moyen choisi pour produire des recettes est une taxe à la valeur ajoutée qui s'applique à toute la chaîne de production avec des crédits de taxe sur les intrants accordés à l'égard des fournitures taxables utilisées dans la production d'autres fournitures taxables. Établir une distinction entre le système des crédits de taxe sur les intrants et les parties concernant le prélèvement de deniers dans la Loi sur la TPS modifierait d'une manière fondamentale le caractère de la taxe—d'une taxe à la valeur ajoutée elle deviendrait une taxe fédérale sur la vente au détail—et constituerait une exception au texte du par. 91(3), que les termes «tous modes ou systèmes de taxation» ne peuvent raisonnablement appuyer. Le moyen choisi est assez bien intégré au régime de la Loi sur la TPS dans son ensemble que l'empiétement sur la compétence provinciale est justifié.

Les fournisseurs inscrits aux termes de la Loi sur la TPS n'ont pas le droit aux termes de l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867* d'être remboursés par le Trésor canadien de toutes les dépenses et tous les frais engagés pour percevoir la TPS. L'article 103 est une disposition d'affectation de crédits qui permet au gouvernement du Canada de prélever des fonds sur le Trésor pour produire des recettes sans qu'il soit nécessaire de demander chaque année des crédits parlementaires. Il a pour but d'immuniser le mécanisme de perception de recettes pour le gouvernement fédéral contre les incertitudes découlant de l'affectation de crédits annuels par le Parlement. Il n'a jamais été question de créer un droit applicable en vertu de la loi à l'égard des tiers, leur permettant de recevoir une contrepartie pour les fonctions de perception de recettes que leur impose le législateur. Même si l'art. 103 devait conférer au gouvernement

ties to enforce these payments. The decision to spend appropriated funds remains within the discretion of the government.

As well, the vendors of taxable supplies, as agents of the government for the collection and remittance of the GST, are not entitled to recover at common law the expenses incurred in the course of the agency. Firstly, the presumption that compensation is to be paid where property is taken under a statutory scheme, unless this is expressly excluded by the terms of the statute, has no application in the case of the GST collection regime since no property of the supplier is "taken" by the imposition of the GST collection and remittance obligations. Secondly, Parliament has the right to impose duties relating to the collection of taxes without reimbursing those upon whom the duties are imposed. In any case, the GST Act does contemplate a limited right of reimbursement in the form of the transitional credit for small businesses. Since Parliament did direct its attention to the question of compensation by providing partial compensation in certain cases, common law rights which might have operated but for the statute cannot be relied upon. Thirdly, there is no question of any contractual relationship between the vendors of taxable supplies and the Government of Canada. In the absence of a contract, the common law duty of principals to pay remuneration for services rendered has no application to vendors of taxable supplies. Fourthly, while the principal has a duty to indemnify an agent for tortious liability to third parties incurred in good faith in the course of the agency, compliance with a statutorily imposed duty would constitute a defence in the unlikely event that such claims of liability were to arise. Finally, the suggestion that registered suppliers have a restitutionary claim against the federal government for the costs and expenses of collecting the GST is without merit.

The GST Act does not violate s. 125 of the *Constitution Act, 1867*. The province's obligation under the GST Act to collect and remit the GST from purchasers of taxable supplies when the province acts as supplier does not amount to taxation of the property of the province. The GST only becomes payable by virtue of transactions in which some property interest has left the supplier and become vested in the purchaser. It is clearly the purchaser, not the supplier, who is liable to pay the

fédéral le pouvoir d'indemniser ces tiers, il ne créerait pas à leur égard le pouvoir corrélatif d'exiger le versement de ces paiements. La décision de dépenser les crédits affectés relève du pouvoir discrétionnaire du gouvernement.

De même, les vendeurs de fournitures taxables, à titre de mandataires du gouvernement pour la perception et la remise de la TPS, ne sont pas autorisés en vertu de la common law à recouvrer les dépenses engagées au cours du mandat. Premièrement, la présomption selon laquelle une indemnisation doit être payée, lorsqu'un bien est pris aux termes d'une loi, à moins que cela ne soit expressément exclu dans le texte de la loi, ne s'applique pas dans le cas du régime de perception de la TPS étant donné que le fournisseur n'est «dépossédé» d'aucun bien par l'imposition des obligations en matière de perception et de remise de la TPS. Deuxièmement, le Parlement a le droit d'imposer, aux termes d'une loi, des obligations en matière de perception de taxes sans rembourser les personnes auxquelles elles sont imposées. De toute façon, la Loi sur la TPS prévoit un droit limité à un remboursement sous forme de crédit transitoire pour la petite entreprise. Étant donné que le législateur a bien pris en considération la question de l'indemnisation en prévoyant une indemnisation partielle dans certains cas, on ne peut se fonder sur les droits découlant de la common law qui auraient pu s'appliquer n'eût été la loi. Troisièmement, il n'est nullement question d'un rapport contractuel entre les vendeurs de fournitures taxables et le gouvernement du Canada. En l'absence de contrat, l'obligation des mandants en vertu de la common law de verser une rémunération pour les services rendus ne s'applique pas aux vendeurs de fournitures taxables. Quatrièmement, bien qu'il existe une obligation pour le mandant d'indemniser un mandataire pour la responsabilité envers les tiers engagée de bonne foi dans le cadre du mandat, le respect d'une obligation imposée par la loi constituerait un moyen de défense dans le cas peu probable de la présentation de telles allégations de responsabilité. Enfin, la prétention selon laquelle les fournisseurs inscrits ont un droit de restitution contre le gouvernement fédéral pour les frais et les dépenses liés à la perception de la TPS n'est pas fondée.

La Loi sur la TPS ne viole pas l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. L'obligation pour la province, imposée par la Loi sur la TPS, de percevoir la TPS des acheteurs de fournitures taxables et de la remettre lorsque la province agit à titre de fournisseur n'équivaut pas à l'imposition d'une taxe sur un bien de la province. La TPS ne devient payable qu'en vertu des opérations dans lesquelles le fournisseur s'est départi d'un intérêt dans le bien pour le transmettre à l'acheteur. C'est de toute

tax. The possibility that the application of the GST on property sold by the provinces may reduce provincial revenues does not render the GST a "taxation" of provincial property. Nor does the calculation of the GST as a fraction of a price a portion of which is provincial tax amount to the federal taxation of provincial tax. Rather, the price paid for a taxable supply, including a component that is provincial tax, is the measure chosen by Parliament by which the liability of the purchaser to pay the GST is calculated.

The GST Act does not violate s. 126 of the *Constitution Act, 1867*. The obligation imposed by the GST Act upon provinces to collect and remit the GST when they act as suppliers does not amount to the appropriation of provincial funds for federal purposes by Parliament. The obligation is clearly not the same as an obligation to pay out a sum of money to the federal government from the provincial consolidated revenue fund. Parliament has simply imposed certain administrative burdens upon suppliers that are necessarily incidental to a valid federal scheme of "taxation" within the meaning of s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867*. It is only in so far as the province operates as a commercial entity that it becomes subject to these burdens.

Question 6 should not be answered. This question is highly abstract and cannot precisely or usefully be answered in its present form.

The arguments of the Attorney General for Ontario should not be considered. The issues sought to be raised by the intervener, which relate to the regularity of the adoption of the GST Act, fall outside the intended scope of the Reference.

Per La Forest and L'Heureux-Dubé JJ.: The GST Act is *intra vires* Parliament. The Act falls squarely within s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867*. The GST, a value-added tax, is intended to raise money. It is in pith and substance a mode or system of taxation, so one need not enquire any further about whether it might be justified as necessarily incidental to the legislative scheme. The fact that it may affect activities within provincial regulatory competence is immaterial. It flows from this that the collection provisions of the GST Act, which are simply part and parcel of the mode or system of taxation adopted by Parliament, are also *intra vires*. There is no indication that they were enacted for any other purpose than to collect the tax, and colourability is not lightly to

évidence l'acheteur et non le vendeur qui est tenu de payer la taxe. La possibilité que l'application de la TPS sur la vente d'un bien d'une province puisse réduire les recettes de la province ne transforme pas la TPS en une «taxe» sur un bien de la province. Le calcul de la TPS comme une fraction d'un prix dont une partie constitue une taxe provinciale n'équivaut pas à une taxe fédérale imposée sur une taxe provinciale. Le prix payé pour une fourniture taxable, comprenant une composante qui est une taxe provinciale, est la mesure choisie par le législateur pour calculer l'obligation de l'acheteur de payer la TPS.

La Loi sur la TPS ne viole pas l'art. 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. L'obligation que la Loi sur la TPS impose aux provinces de percevoir et de remettre la TPS lorsqu'elles agissent à titre de fournisseurs n'équivaut pas à une affectation par le Parlement des fonds des provinces à des fins fédérales. L'obligation n'est de toute évidence pas la même qu'une obligation de prélever une somme d'argent sur le Trésor de la province pour la verser au gouvernement fédéral. Le législateur fédéral a simplement imposé aux fournisseurs certains fardeaux administratifs qui sont nécessairement accessoires à un régime de «taxation» fédéral valide selon le sens dans lequel ce terme est utilisé au par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. C'est seulement dans la mesure où la province agit à titre d'entreprise commerciale qu'elle devient assujettie à ces fardeaux.

Il ne convient pas de répondre à la sixième question. Cette question est très abstraite et il n'est pas possible d'y donner une réponse utile dans sa forme actuelle.

Il ne convient pas d'examiner les arguments du procureur général de l'Ontario. Les questions que l'intervenant cherche à soulever, qui se rapportent à la régularité de l'adoption de la Loi sur la TPS, n'entrent pas dans le cadre visé par le renvoi.

Les juges La Forest et L'Heureux-Dubé: La Loi sur la TPS est *intra vires* du Parlement. La Loi relève manifestement du par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. La TPS, une taxe sur la valeur ajoutée, est conçue pour prélever des deniers. Elle est, de par son caractère vérifiable, un mode ou système de taxation et il n'est donc pas nécessaire de chercher davantage à savoir si elle peut se justifier comme étant nécessairement accessoire au régime législatif. Son incidence possible sur les activités relevant du pouvoir de réglementation des provinces est sans importance. Il en résulte que les dispositions de la Loi sur la TPS relatives à la perception, qui font simplement partie intégrante du mode ou système de taxation adopté par le Parlement, sont également

be imputed. To sever the provisions of the GST Act that do not result in raising revenues from those that do would result in a completely different system of taxation. It would fetter Parliament's discretion to raise money by any mode or system of taxation. That the collection provisions may have an impact on property and civil rights is of no moment. There is no hermetic division between the federal legislative domain and that covered by property and civil rights. Some spillover is inevitable.

Section 103 of the *Constitution Act, 1867* merely provides for the appropriation of monies from the consolidated revenue fund of Canada and does not impose an independent legal obligation on Canada to compensate collecting agents. Rather, it refers to costs, charges and expenses the Government of Canada is obliged to pay by statute or contract independently of s. 103. Whatever duty might reside in the Crown at common law to pay suppliers for collecting the tax, by providing in the GST Act for a one-time transitional credit for small businesses to assist them in offsetting their initial compliance costs, Parliament has given a clear indication that it did not intend to provide further compensation for the purpose.

For the reasons given by Lamer C.J., the GST Act does not violate s. 125 of the *Constitution Act, 1867*. The GST is not, in pith and substance, a tax imposed on provincial property. It is a tax imposed against the purchaser of goods or services and simply collected by the province in common with other suppliers of goods or services. The province is in no different position from an employer obliged to withhold income under the *Income Tax Act*.

Under s. 126 of the *Constitution Act, 1867*, a province has the exclusive power to appropriate money from its consolidated revenue for provincial purposes. The federal government cannot impose on a province the cost of carrying out a federal activity in the province. It does not follow, however, that an administrative duty reasonably placed by Parliament on a province in the course of enacting a scheme falling squarely within a federal power will be invalid because the performance of that duty will in consequence require some expenditure by the province. In creating a tax system, which falls in

intra vires. Rien ne permet de croire qu'elles ont été adoptées dans quelque autre but que de percevoir la taxe, et l'on ne doit pas les considérer à la légère comme étant un artifice. Séparer les dispositions de la Loi sur la TPS qui n'aboutissent pas au prélèvement de deniers de celles qui ont ce résultat, donnerait un système de taxation complètement différent. Cela ferait obstacle au pouvoir discrétionnaire du Parlement de prélever des sommes d'argent par tout mode ou système de taxation. Il est sans importance que les dispositions relatives à la perception puissent avoir une incidence sur la propriété et les droits civils. Il n'existe pas de cloison étanche entre le domaine législatif fédéral et celui qui est visé par la propriété et les droits civils. Il est inévitable qu'il y ait certains chevauchements.

L'article 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867* ne fait que prévoir le paiement de sommes d'argent sur le Trésor du Canada. Il n'impose pas au Canada l'obligation légale distincte d'indemniser les percepteurs. Il fait plutôt mention des frais, charges et dépenses que doit acquitter le gouvernement du Canada en vertu d'une loi ou d'un contrat indépendamment de l'art. 103. Quelle que puisse être l'obligation de la Couronne, en common law, de payer les fournisseurs pour percevoir la taxe, en prévoyant un crédit transitoire unique pour la petite entreprise afin de l'aider à faire face au coût initial de l'observation de la Loi sur la TPS, le Parlement a indiqué clairement qu'il n'entend pas donner d'autre indemnité à cet égard.

Pour les motifs exposés par le juge en chef Lamer, la Loi sur la TPS ne viole pas l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. La TPS n'est pas, de par son caractère véritable, une taxe sur la propriété de la province. C'est une taxe imposée à quiconque achète des produits ou des services et elle est simplement perçue par la province en commun avec d'autres fournisseurs de produits et de services. La province ne se trouve pas dans une situation différente de celle de l'employeur obligé de faire des retenues en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'article 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867* accorde à la province le pouvoir exclusif de prélever des deniers sur son Trésor à des fins provinciales. Le gouvernement fédéral ne peut pas faire supporter à une province le coût de l'exercice d'une activité fédérale dans cette province. Il ne s'ensuit toutefois pas qu'une obligation administrative, raisonnablement imposée à une province par le Parlement dans le cadre de l'adoption d'une mesure législative relevant manifestement de la compétence fédérale, sera invalide parce que l'exécution de cette obligation aura pour conséquence d'imposer

pith and substance within s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867*, Parliament may incidentally require the provinces to assume such a burden. Otherwise, the broad taxing power there granted would be frustrated.

Question 6 should not be answered. Parliament has seen fit not to impose duties and taxes of the kind addressed in that question. The Court would ill serve the nation if it attempted to respond to a question raising such fundamental issues in the abstract.

For the reasons given by Lamer C.J., the arguments of the Attorney General for Ontario should not be considered.

Cases Cited

By Lamer C.J.

Applied: *General Motors of Canada Ltd. v. City National Leasing*, [1989] 1 S.C.R. 641; *McEvoy v. Attorney General for New Brunswick*, [1983] 1 S.C.R. 704; *Reference re Agricultural Products Marketing Act*, [1978] 2 S.C.R. 1198; **distinguished:** *Reference re The Employment and Social Insurance Act*, [1936] S.C.R. 427; *Manitoba Fisheries Ltd. v. The Queen*, [1979] 1 S.C.R. 101; *Reference re Exported Natural Gas Tax*, [1982] 1 S.C.R. 1004; *Regional Municipality of Peel v. MacKenzie*, [1982] 2 S.C.R. 9; *Attorney-General for Quebec v. Nipissing Central Railway Co.*, [1926] A.C. 715; *Coughlin v. Ontario Highway Transport Board*, [1968] S.C.R. 569; **referred to:** *The Queen v. Waterous Engine Works Co.* (1893), 3 Que. Q.B. 222; *Pettkus v. Becker*, [1980] 2 S.C.R. 834; *Zaidan Group Ltd. v. London (City)*, [1991] 3 S.C.R. 593, aff'g (1990), 71 O.R. (2d) 65 (C.A.); *Phillips v. City of Sault Ste. Marie*, [1954] S.C.R. 404; *Reference re Troops in Cape Breton*, [1930] S.C.R. 554; *Valin v. Langlois* (1879), 3 S.C.R. 1; *Reference re Education System in Montreal*, [1926] S.C.R. 246; *Reference re Waters and Water-Powers*, [1929] S.C.R. 200; *Reference re Angliers Railway Crossing*, [1937] S.C.R. 451; *Reference re Authority of Parliament in Relation to the Upper House*, [1980] 1 S.C.R. 54.

By La Forest J.

Distinguished: *Reference re Exported Natural Gas Tax*, [1982] 1 S.C.R. 1004; *Attorney-General for Canada v. Attorney-General for Ontario*, [1937] A.C.

quelque dépense à la province. En créant un système de taxation, ce qui relève, de par son caractère véritable, du par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, le Parlement peut accessoirement exiger des provinces qu'elles assument ce fardeau. Autrement, le large pouvoir de taxation conféré par cette disposition se trouverait contrarié.

Il ne convient pas de répondre à la sixième question. Le Parlement a jugé bon de ne pas imposer de droits et de taxes du genre de ceux qui sont visés à cette question. La Cour desservirait la nation si elle tentait de répondre dans l'abstrait à des questions soulevant des points aussi fondamentaux.

Pour les motifs exposés par le juge en chef Lamer, il ne convient pas d'examiner les arguments du procureur général de l'Ontario.

Jurisprudence

Citée par le juge en chef Lamer

Arrêts appliqués: *General Motors of Canada Ltd. c. City National Leasing*, [1989] 1 R.C.S. 641; *McEvoy c. Procureur général du Nouveau-Brunswick*, [1983] 1 R.C.S. 704; *Renvoi relatif à la Loi sur l'organisation du marché des produits agricoles*, [1978] 2 R.C.S. 1198; **distinction d'avec les arrêts:** *Reference re The Employment and Social Insurance Act*, [1936] R.C.S. 427; *Manitoba Fisheries Ltd. c. La Reine*, [1979] 1 R.C.S. 101; *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, [1982] 1 R.C.S. 1004; *Municipalité régionale de Peel c. MacKenzie*, [1982] 2 R.C.S. 9; *Attorney-General for Quebec c. Nipissing Central Railway Co.*, [1926] A.C. 715; *Coughlin c. Ontario Highway Transport Board*, [1968] R.C.S. 569; **arrêts mentionnés:** *The Queen c. Waterous Engine Works Co.* (1893), 3 B.R. 222; *Pettkus c. Becker*, [1980] 2 R.C.S. 834; *Zaidan Group Ltd. c. London (Ville)*, [1991] 3 R.C.S. 593, conf. (1990), 71 O.R. (2d) 65 (C.A.); *Phillips c. City of Sault Ste. Marie*, [1954] R.C.S. 404; *Reference re Troops in Cape Breton*, [1930] R.C.S. 554; *Valin c. Langlois* (1879), 3 R.C.S. 1; *Reference re Education System in Montreal*, [1926] R.C.S. 246; *Reference re Angliers Railway Crossing*, [1937] R.C.S. 451; *Renvoi sur la compétence du Parlement relativement à la Chambre haute*, [1980] 1 R.C.S. 54.

Citée par le juge La Forest

Distinction d'avec les arrêts: *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, [1982] 1 R.C.S. 1004; *Attorney-General for Canada c. Attorney-General for Ontario*, [1937] A.C.

355; referred to: *Friends of the Oldman River Society v. Canada (Minister of Transport)*, [1992] 1 S.C.R. 3; *Whitbread v. Walley*, [1990] 3 S.C.R. 1273; *Reference re Anti-Inflation Act*, [1976] 2 S.C.R. 373; *Bank of Montreal v. Hall*, [1990] 1 S.C.R. 121; *Zaidan Group Ltd. v. London (City)*, [1991] 3 S.C.R. 593; *Reference re Troops in Cape Breton*, [1930] S.C.R. 554; *Valin v. Langlois* (1879), 3 S.C.R. 1; *Coughlin v. Ontario Highway Transport Board*, [1968] S.C.R. 569; *Regional Municipality of Peel v. MacKenzie*, [1982] 2 S.C.R. 9.

Statutes and Regulations Cited

Constitution Act, 1867, ss. 91(3), 92(13), 102, 103, 104, 105, 106, 125, 126.
Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15 [am. 1990, c. 45, s. 12], ss. 122, 123, 154, 221, 222, 240, 313(1), 346.
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 153, 227(4).
Judicature Act, R.S.A. 1980, c. J-1, s. 27.

Authors Cited

Fridman, G. H. L. *The Law of Agency*, 5th ed. London: Butterworths, 1983.

APPEALS from a judgment of the Alberta Court of Appeal (1991), 82 Alta. L.R. (2d) 289, 117 A.R. 321, 84 D.L.R. (4th) 577, [1992] 1 W.W.R. 1, in the matter of a reference concerning the federal Goods and Services Tax. The appeal of the Attorney General of Canada is allowed and the appeal of the Attorney General for Alberta is dismissed.

T. B. Smith, Q.C., James M. Mabbutt, Q.C., and James N. Shaw, for the appellant/respondent.

James C. MacPherson, Peter J. McIntyre and Gina A. Ross, for the respondent/appellant.

Janet E. Minor, Peter Landmann and John Terry, for the intervener the Attorney General for Ontario.

Hunter W. Gordon, for the intervener the Attorney General of British Columbia.

Graeme G. Mitchell, for the intervener the Attorney General for Saskatchewan.

rio, [1937] A.C. 355; arrêts mentionnés: *Friends of the Oldman River Society c. Canada (Ministre des Transports)*, [1992] 1 R.C.S. 3; *Whitbread c. Walley*, [1990] 3 R.C.S. 1273; *Renvoi: Loi anti-inflation*, [1976] 2 R.C.S. 373; *Banque de Montréal c. Hall*, [1990] 1 R.C.S. 121; *Zaidan Group Ltd. c. London (Ville)*, [1991] 3 R.C.S. 593; *Reference re Troops in Cape Breton*, [1930] R.C.S. 554; *Valin c. Langlois* (1879), 3 R.C.S. 1; *Coughlin c. Ontario Highway Transport Board*, [1968] R.C.S. 569; *Municipalité régionale de Peel c. MacKenzie*, [1982] 2 R.C.S. 9.

Lois et règlements cités

Judicature Act, R.S.A. 1980, ch. J-1, art. 27.
Loi constitutionnelle de 1867, art. 91(3), 92(13), 102, 103, 104, 105, 106, 125, 126.
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 153, 227(4).
Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15 [mod. 1990, ch. 45, art. 12], art. 122, 123, 154, 221, 222, 240, 313(1), 346.

Doctrine citée

Fridman, G. H. L. *The Law of Agency*, 5th ed. London: Butterworths, 1983.

POURVOIS contre un arrêt de la Cour d'appel de l'Alberta (1991), 82 Alta. L.R. (2d) 289, 117 A.R. 321, 84 D.L.R. (4th) 577, [1992] 1 W.W.R. 1, dans l'affaire d'un renvoi concernant la taxe fédérale sur les produits et services. Le pourvoi du procureur général du Canada est accueilli et le pourvoi du procureur général de l'Alberta est rejeté.

T. B. Smith, c.r., James M. Mabbutt, c.r., et James N. Shaw, pour l'appelant/intimé.

James C. MacPherson, Peter J. McIntyre et Gina A. Ross, pour l'intimé/appellant.

Janet E. Minor, Peter Landmann et John Terry, pour l'intervenant le procureur général de l'Ontario.

Hunter W. Gordon, pour l'intervenant le procureur général de la Colombie-Britannique.

Graeme G. Mitchell, pour l'intervenant le procureur général de la Saskatchewan.

F. J. C. Newbould, Q.C., and Freya Kristjanson,
for the intervener the Canadian Federation of Independent Business.

The judgment of Lamer C.J. and Sopinka,
Gonthier, Cory, McLachlin and Iacobucci JJ. was
delivered by

LAMER C.J.—

1. The Facts

These appeals involve a challenge to the constitutionality of the federal Goods and Services Tax. The legislation enacting the Goods and Services Tax (hereinafter referred to as the “GST Act”) was passed by Parliament in December, 1990, by Part IX of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15. It received Royal Assent on December 17, 1990 (S.C. 1990, c. 45, s. 12). The Goods and Services Tax (“GST”) is calculated at the rate of seven percent and this rate applies to most sales of taxable supplies, which include most goods and services. Provincial governments are not liable to pay tax on their purchases. However, a number of subordinate entities created by the provincial governments such as municipalities, universities, public colleges, public hospitals, schools and school authorities, for convenience referred to as the “MUSH sector”; are liable to pay the tax.

The GST is designed to be a tax on consumption. To this end, the GST Act contemplates three classes of goods and services. Taxable supplies attract the tax of seven percent each time they are sold. To the extent that the purchaser of a taxable supply uses that good or service in the production of other taxable supplies, it is entitled to an “input tax credit” and can recover the tax it has paid from the government. The MUSH sector is entitled to claim input tax credits to the extent that its purchases are used in making taxable supplies, and it is eligible for a special rebate of a portion of the tax paid on other purchases.

F. J. C. Newbould, c.r., et Freya Kristjanson,
pour l'intervenante la Fédération canadienne de l'entreprise indépendante.

Version française du jugement du juge en chef
Lamer et des juges Sopinka, Gonthier, Cory,
McLachlin et Iacobucci rendu par

LE JUGE EN CHEF LAMER—

1. Les faits

Les présents pourvois portent sur une contestation de la constitutionnalité de la taxe fédérale sur les produits et services. Les dispositions législatives relatives à la taxe sur les produits et services (ci-après la «Loi sur la TPS») ont été adoptées par le Parlement en décembre 1990 dans la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15. Elles ont reçu la sanction royale le 17 décembre 1990 (L.C. 1990, ch. 45, art. 12). La taxe sur les produits et services («TPS») est calculée au taux de sept pour cent et ce taux s'applique à la plupart des ventes de fournitures taxables, qui comprennent la plupart des produits et services. Les gouvernements provinciaux ne sont pas tenus de payer la taxe sur leurs achats. Toutefois, un certain nombre d'organismes subordonnés créés par les gouvernements provinciaux, comme les municipalités, les universités, les collèges publics, les hôpitaux publics, les écoles et les administrations scolaires, appelés par souci de commodité le «secteur MUSH», sont tenus de payer la taxe.

La TPS est conçue comme une taxe à la consommation. À cette fin, la Loi sur la TPS vise trois catégories de produits et services. Une taxe de sept pour cent s'applique à la vente des fournitures taxables. Dans la mesure où l'acheteur d'une fourniture taxable utilise ce bien ou ce service dans la production d'autres fournitures taxables, il a le droit de recevoir un «crédit de taxe sur les intrants» et peut recouvrer du gouvernement la taxe qu'il a payée. Le secteur MUSH a le droit de réclamer des crédits de taxe sur les intrants dans la mesure où ses achats sont utilisés pour produire des fournitures taxables et il est admissible à un remboursement spécial d'une partie de la taxe versée sur d'autres achats.

By definition, to the extent that taxable supplies are not used by the purchaser to produce other taxable supplies, they are consumed by the purchaser. To this extent, the purchaser cannot recapture the tax already paid through the input tax credit mechanism. Hence, the GST is collected and refunded down through each stage of the production process to the ultimate consumption of a taxable supply, at which stage the tax paid is not recoverable by the purchaser.

Exempt supplies and zero-rated supplies do not attract any tax from the ultimate consumer. However, in respect of exempt supplies, the vendor, while paying the GST on purchases, is not entitled to an input tax credit. In consequence, in the case of exempt supplies GST is paid to the federal government at the penultimate stage in the production chain rather than by the ultimate consumer. In principle, zero-rated supplies attract the GST in the same way as any other taxable supply as they move through the production chain to the ultimate consumer. However, the consumer pays a tax set at "0 %", and suppliers are entitled to the input tax credit, so that no net revenue is raised for the federal government at any stage in the production chain by the production and sale of these goods.

By Order-in-Council dated October 11, 1990, the Lieutenant-Governor in Council of Alberta referred several questions relating to the validity and effect of the GST Act to the Court of Appeal for Alberta, pursuant to s. 27 of the *Judicature Act*, R.S.A. 1980, c. J-1. These questions are reproduced below:

1. Having regard to the *Constitution Acts, 1867 to 1982* or otherwise, is the *GST Act ultra vires* the Parliament of Canada in whole or in part and, if so, in what particular or particulars and to what extent?

2. Does the system of collection under the *GST Act*

(a) at any stage prior to the supply of taxable supplies to consumers or to suppliers of exempt supplies,

Par définition, dans la mesure où des fournitures taxables ne sont pas utilisées par l'acheteur pour produire d'autres fournitures taxables, elles sont consommées par l'acheteur. Dans ces cas-là, l'acheteur ne peut récupérer, par le mécanisme de crédit de taxe sur les intrants, la taxe qu'il a déjà payée. Par conséquent, la TPS est perçue et remboursée à chaque étape du processus de production jusqu'à la consommation finale d'une fourniture taxable, la taxe payée ne pouvant être récupérée par l'acheteur à cette étape.

Aucune taxe n'est payée par le consommateur final sur les fournitures exonérées et les fournitures détaxées. Toutefois, en ce qui a trait aux fournitures exonérées, le vendeur, tout en payant la TPS sur les achats, n'a pas le droit à un crédit de taxe sur les intrants. En conséquence, dans le cas des fournitures exonérées, la TPS est payée au gouvernement fédéral à l'avant-dernière étape dans la chaîne de production plutôt que par le consommateur final. En principe, les fournitures détaxées entraînent la TPS de la même manière que toute autre fourniture taxable tout au long de la chaîne de production jusqu'au consommateur final. Toutefois, le consommateur paye une taxe établie à «0 p. 100» et les fournisseurs ont droit au crédit de taxe sur les intrants, de manière que le gouvernement fédéral ne retire de recette nette de la production et la vente de ces produits à aucune étape de la chaîne de production.

Par le décret daté du 11 octobre 1990, le lieutenant-gouverneur en conseil de l'Alberta a renvoyé plusieurs questions relatives à la validité et à l'effet de la Loi sur la TPS devant la Cour d'appel de l'Alberta, aux termes de l'art. 27 de la *Judicature Act*, R.S.A. 1980, ch. J-1. Voici le texte de ces questions:

1. Compte tenu des *Lois constitutionnelles de 1867 à 1982* ou autrement, les dispositions législatives sur la TPS sont-elles *ultra vires* du Parlement du Canada en tout ou en partie et, dans l'affirmative, à quel égard et dans quelle mesure?

2. Le régime de perception prévu dans ces dispositions,

a) à toute étape antérieure à l'offre de fournitures taxables aux consommateurs ou aux fournisseurs de fournitures exonérées,

- (b) prior to the collection by a supplier from a recipient, or
- (c) otherwise
- constitute an infringement of the jurisdiction of the Legislature of Alberta with respect to the regulation of property and civil rights pursuant to s. 92(13) of the *Constitution Act, 1867*, or of another provincial power under that Act, so that the *GST Act* in its application of the system of collection or any part of it is *ultra vires* the Parliament of Canada?
3. Having regard to s. 103 of the *Constitution Act, 1867* and the common law, are suppliers entitled to charge and to collect from the Consolidated Revenue Fund of Canada all costs, charges and expenses incidental to collecting and paying a remittance under the *GST Act*?
4. Having regard to s. 125 of the *Constitution Act, 1867*,
- (a) is the imposition of obligations under the *GST Act* on the Government of Alberta as a supplier to collect and pay a remittance on a taxable supply that is Alberta property *ultra vires* the Parliament of Canada,
- (b) does the imposition of a remittance under the *GST Act* on a recipient from the Government of Alberta of a taxable supply that is Alberta property or that generates revenue to the Government of Alberta constitute taxation of Alberta property that is *ultra vires* the Parliament of Canada, and
- (c) does the imposition of a remittance that is computed under s. 154 of the *GST Act* on the basis of consideration for a taxable supply that includes an amount of provincial tax constitute taxation of Alberta property that is *ultra vires* the Parliament of Canada?
5. Having regard to s. 126 of the *Constitution Act, 1867*, is the requirement under the *GST Act* that the Government of Alberta use part of the Government of Alberta's revenue
- (a) to collect a remittance or cause a remittance to be collected, or
- (b) to pay a remittance prior to the receipt of the remittance from the recipient of a taxable supply
- b) avant la perception par un fournisseur auprès d'un acquéreur, ou
- c) autrement,
- porte-t-il atteinte à la compétence de la législature de l'Alberta en ce qui concerne la réglementation de la propriété et des droits civils aux termes du par. 92(13) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, ou un autre pouvoir provincial conféré par cette loi, de façon que les dispositions législatives sur la TPS relatives au régime de perception ou une partie de ce régime sont *ultra vires* du Parlement du Canada?
3. Compte tenu de l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867* et de la common law, les fournisseurs ont-ils le droit d'exiger et de percevoir du Trésor canadien tous les frais et les dépenses attribuables à la perception et au versement d'une remise en vertu des dispositions législatives sur la TPS?
4. Compte tenu de l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*,
- a) l'imposition au gouvernement de l'Alberta, en tant que fournisseur et en vertu des dispositions législatives sur la TPS, de l'obligation de percevoir et de verser une remise sur une fourniture taxable qui est une propriété de l'Alberta est-elle *ultra vires* du Parlement du Canada,
- b) l'imposition, en vertu des dispositions législatives sur la TPS, d'une remise à un acquéreur d'une fourniture taxable du gouvernement de l'Alberta qui est une propriété de l'Alberta ou qui est une source de recettes pour le gouvernement de l'Alberta constitue-t-elle une taxation d'une propriété de l'Alberta qui est *ultra vires* du Parlement du Canada, et
- c) l'imposition d'une remise calculée en vertu de l'art. 154 des dispositions législatives sur la TPS en contrepartie d'une fourniture taxable et qui comprend une taxe provinciale constitue-t-elle une taxation d'une propriété de l'Alberta qui est *ultra vires* du Parlement du Canada?
5. Compte tenu de l'art. 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, l'obligation pour le gouvernement de l'Alberta, en vertu des dispositions législatives sur la TPS, d'utiliser une partie de ses recettes
- a) pour percevoir ou faire percevoir une remise, ou
- b) pour verser une remise avant de l'avoir reçue de l'acquéreur d'une fourniture taxable

ultra vires the Parliament of Canada?

6. Having regard to ss. 125 and 126 of the *Constitution Act, 1867*,

(a) is the purchase of taxable supplies by provincial authorities, or any of them, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta exempt from tax under the *GST Act*,

(b) is the purchase of taxable supplies by provincial authorities, or any of them, designated as agents of the Government of Alberta, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta, exempt from tax under the *GST Act*,

(c) is the acquisition of taxable supplies by the Crown Purchase Agency referred to in section 2(k) of the Appendix exempt from tax under the *GST Act*, and

(d) is the acquisition or use by provincial authorities, or any of them, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta, of taxable supplies that are provided by the Crown Purchase Agency to the provincial authorities exempt from tax under the *GST Act*?

These same six constitutional questions were stated by the Chief Justice on November 14, 1991 and form the background of these appeals.

The opinion of the Court of Appeal for Alberta was unanimous, except for Côté J.A., who was in dissent on question 4: (1991), 82 Alta. L.R. (2d) 289, 117 A.R. 321, 84 D.L.R. (4th) 577, [1992] 1 W.W.R. 1. The answer to question 1 was no, though the provisions referred to in question 5(a) and (b) are not binding on the province. The answer to question 2 was no.

The answer to question 3 was yes, but with four limiting qualifications: reimbursement was available provided that (a) the charges are not salary wages or remuneration for time and effort, (b) they are incurred in the course of the supplier's activities as an agent for the federal government in collecting the tax, (c) they are reasonably attributable to Canada's interest in the tax, and (d) they are

est-elle *ultra vires* du Parlement du Canada?

6. Compte tenu des art. 125 et 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*,

a) l'achat de fournitures taxables par les autorités provinciales, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, est-il dispensé de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS,

b) l'achat de fournitures taxables par les autorités provinciales, désignées comme mandataires du gouvernement de l'Alberta, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, est-il dispensé de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS,

c) l'acquisition de fournitures taxables par l'organisme gouvernemental acheteur mentionné à l'alinéa 2k) de l'annexe est-elle dispensée de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS, et

d) l'acquisition ou l'utilisation par les autorités provinciales, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, de fournitures taxables fournies par l'organisme gouvernemental acheteur aux autorités provinciales est-elle dispensée de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS?

Ces six questions constitutionnelles ont été énoncées par le Juge en chef le 14 novembre 1991 et constituent le fondement des présents pourvois.

La Cour d'appel de l'Alberta a été unanime, à l'exception de la dissidence du juge Côté sur la quatrième question: (1991), 82 Alta. L.R. (2d) 289, 117 A.R. 321, 84 D.L.R. (4th) 577, [1992] 1 W.W.R. 1. Elle a répondu par la négative à la première question, bien que les dispositions mentionnées dans la question 5a) et b) ne lient pas la province. Elle a répondu à la deuxième question par la négative.

La troisième question a reçu une réponse affirmative, mais avec quatre restrictions: le remboursement était possible pourvu que les frais a) ne constituent pas des salaires ou une rémunération pour du temps et des efforts, b) aient été engagés dans le cadre des activités du fournisseur à titre de mandataire du gouvernement fédéral pour percevoir la taxe, c) soient raisonnablement attribuables

incurred reasonably and without negligence or known illegality.

The answer to question 4 was yes, with qualifications that differed between the majority and Côté J.A. in dissent. The answer to question 5 was yes, to the extent that the GST Act purported to impose collection and remittance obligations upon the province. The Court of Appeal declined to answer question 6.

The Attorney General of Canada appealed from the judgment of the Court of Appeal with respect to that court's answers to questions 1, 3, 4 and 5 of the Reference. The Attorney General for Alberta also appealed, with respect to the answers to questions 1, 2, 3, 4 and 6. By an order of this Court the two appeals were consolidated and set down for hearing on February 24 and 25, 1992.

2. Judgment of the Court of Appeal for Alberta (1991), 84 D.L.R. (4th) 577

(1) *Majority (Laycraft C.J.A., Kerans, Hetherington, Stratton J.J.A., Côté J.A. dissenting in part)*

The majority of the Court of Appeal concluded that the system of collection created by the GST Act was not *ultra vires* the Parliament of Canada. To sever those provisions of the GST Act that did not result in the raising of money—the input tax system and the scheme in respect of zero-rated supplies—from those that did, would result in a completely different system of taxation from that contemplated by Parliament. The tax, instead of being a value-added tax, would become a retail sales tax.

The Court of Appeal concluded that nothing in s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867*, restricted Parliament in its choice of any system of taxation, and concluded that those provisions that did not have the effect of raising money were necessarily incidental to the scheme of the GST as a whole.

à l'intérêt du Canada dans la taxe et d) aient été engagés de manière raisonnable et sans négligence ou illégalité connue.

a La Cour d'appel a répondu par l'affirmative à la quatrième question avec des restrictions différentes pour les juges de la majorité et pour le juge Côté, dissident. Elle a répondu par l'affirmative à la cinquième question, dans la mesure où la Loi sur la TPS avait pour but d'imposer à la province des obligations en matière de perception et de remise. Elle a refusé de répondre à la sixième question.

c Le procureur général du Canada se pourvoit contre l'arrêt de la Cour d'appel relativement aux réponses de cette cour aux questions 1, 3, 4 et 5 du Renvoi. Le procureur général de l'Alberta se pourvoit également en ce qui a trait aux réponses aux questions 1, 2, 3, 4 et 6. Par une ordonnance de notre Cour, les deux pourvois ont été réunis et les dates d'audience ont été fixées aux 24 et 25 février 1992.

e 2. L'arrêt de la Cour d'appel de l'Alberta (1991), 84 D.L.R. (4th) 577

(1) *Les juges de la majorité (le juge en chef Laycraft et les juges Kerans, Hetherington et Stratton, le juge Côté est dissident en partie)*

La Cour d'appel, à la majorité, a conclu que le système de perception créé par la Loi sur la TPS n'était pas *ultra vires* du Parlement du Canada. Séparer les dispositions de la Loi sur la TPS qui ne donnent pas lieu à une perception de fonds—le système de crédit de taxe sur les intrants et le processus relatif aux fournitures détaxées—de celles qui ont cet effet, entraînerait un système de taxation entièrement différent de celui que le législateur envisageait. La taxe, au lieu d'être une taxe à la valeur ajoutée, deviendrait une taxe de vente au détail.

i La Cour d'appel a conclu que le par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867* ne limite nullement le choix par le Parlement d'un système de taxation et que les dispositions qui ne portent pas sur la perception de sommes d'argent sont nécessairement accessoires à l'ensemble du régime de la TPS.

The Court of Appeal further concluded that various provisions of the GST Act—notably the agency and trust provisions, and the imposition upon suppliers of detailed accounting requirements—did encroach significantly upon matters traditionally subject to provincial jurisdiction over property and civil rights in the province under s. 92(13) of the *Constitution Act, 1867*. Relying on the judgment of this Court in *General Motors of Canada Ltd. v. City National Leasing*, [1989] 1 S.C.R. 641, the Court of Appeal concluded that “a strict test” was required to determine whether the challenged provisions were sufficiently integrated with the overall scheme of the legislation to be justified. However, the court noted that the object of the GST Act was the imposition of a value-added tax on consumers of taxable supplies and suppliers of exempt supplies, and found that the government achieved this object by requiring a supplier to pay the tax at the time of purchase and then allowing recovery, through the input tax scheme, of that portion of the payment that is attributable to the production and sale of other taxable supplies. In the opinion of the Court of Appeal, these provisions of the GST Act were essential if the legislation was to achieve its object, and their inclusion in the scheme was therefore justified. Consequently, the test of necessary incidence was passed.

In respect of the third question, the Court of Appeal stated that there exists a general common law presumption against the taking of property without payment of compensation. However, it concluded that it was not necessary to resort to this general doctrine, since ss. 221(1) and 222(1) of the GST Act unilaterally designate vendors of taxable supplies agents of the Crown in right of Canada for the collection of the GST, and trustees of the Crown in respect of the funds collected. Consequently, the more specific common law duties of principals to reimburse agents for expenses incurred in the course of their agency were directly applicable. The court concluded that the obligations of the principal or person requesting services fell into two distinct categories: compensation for

La Cour d’appel a en outre conclu que diverses dispositions de la Loi sur la TPS—notamment les dispositions sur les mandataires et les fiducies et sur l’imposition aux fournisseurs d’exigences précises en matière de comptabilité—empiètent d’une manière importante sur des questions traditionnellement assujetties à la compétence provinciale sur la propriété et les droits civils dans la province aux termes du par. 92(13) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Sur le fondement de l’arrêt de notre Cour *General Motors of Canada Ltd. c. City National Leasing*, [1989] 1 R.C.S. 641, la Cour d’appel a conclu qu’«un critère strict» était nécessaire pour déterminer si les dispositions contestées étaient suffisamment intégrées dans le régime global de la loi pour être justifiées. Toutefois, la cour a souligné que la Loi sur la TPS a pour objet l’imposition d’une taxe à la valeur ajoutée aux consommateurs de fournitures taxables et aux fournisseurs de fournitures exonérées et a conclu que le gouvernement a atteint cet objectif en exigeant d’un fournisseur qu’il paye la taxe au moment de l’achat et ensuite qu’il puisse récupérer par le régime de crédit de taxe sur les intrants, la partie du paiement qui se rapporte à la production et à la vente d’autres fournitures taxables. De l’avis de la Cour d’appel, ces dispositions de la Loi sur la TPS sont essentielles pour que la loi atteigne son objectif et leur inclusion dans le régime est par conséquent justifiée. En conséquence, le critère de l’accessoire nécessaire est respecté.

En ce qui a trait à la troisième question, la Cour d’appel a dit qu’il existe une présomption générale de common law contre la prise d’un bien sans le paiement d’une contrepartie. Toutefois, elle a conclu qu’il n’était pas nécessaire d’avoir recours à cette doctrine générale, étant donné que les par. 221(1) et 222(1) de la Loi sur la TPS désignent de manière unilatérale les vendeurs de fournitures taxables à titre de mandataires de la Couronne du chef du Canada pour la perception de la TPS et à titre de fiduciaires de l’État en ce qui a trait aux sommes perçues. Par conséquent, les obligations plus précises de common law à l’égard des mandants qui doivent rembourser les mandataires des dépenses engagées dans le cadre de leur mandat sont directement applicables. La cour a conclu

time and effort expended in the course of the agency, and indemnification against expense or liability incurred to third parties. The court concluded that, in the absence of a contract, a principal is under no duty to reimburse an agent for time and effort expended in the course of the agency. On this basis, the court concluded, at p. 589, that:

To suggest that here Canada is impliedly contracting to pay GST suppliers for their time and effort would be to invent both an intent and an appearance. Canada is not so promising, and no reasonable person could think that Canada really is. None of the parties to this reference suggest that there is any such contract, express or implied. Yet (as noted), that is the common-law test for remuneration. The standard textbooks on restitution do not appear to offer any basis to compel payment for such services either.

Therefore, we conclude that, apart from s. 103 of the *Constitution Act, 1867*, Canada need not pay suppliers for their time and trouble.

On the other hand, the Court of Appeal concluded that a principal did have a common law duty to indemnify the agent for special expenses and liability incurred to third parties in the course of the agency. While there was no question that valid legislation could extinguish this duty, the court concluded that there were no provisions in the GST Act which purported to do this. The great bulk of GST transactions and remittances would involve no such expense or liability, and therefore would not bring into play the duty for Canada to reimburse vendors of taxable supplies. However, in situations where such liability was incurred, it would be just that Canada, the principal, reimburse its fair share of that expense or liability to its agents. Therefore, and to this extent only, the court concluded that the obligation to reimburse or indemnify did exist.

que les obligations du mandant ou de la personne qui demande des services s'inscrivent dans deux catégories distinctes: une contrepartie pour le temps et les efforts consacrés dans le cadre du mandat, et l'indemnisation des dépenses ou des frais engagés par des tiers. La cour a conclu que, en l'absence d'un contrat, un mandant n'est nullement tenu de rembourser un mandataire relativement au temps et aux efforts consacrés dans le cadre du mandat. Sur ce fondement, la cour a dit, à la p. 589:

[TRADUCTION] En faisant valoir que, en l'espèce, le Canada conclut de façon implicite un contrat pour rembourser les fournisseurs relativement à leur temps et à leurs efforts, on invente à la fois une intention et une apparence. Le Canada ne fait pas de telles promesses et aucune personne raisonnable ne pourrait penser qu'il le fait vraiment. Aucune des parties au présent renvoi ne laisse entendre qu'il existe un tel contrat, exprès ou implicite. Toutefois, (comme nous l'avons mentionné), c'est là le critère de common law en matière de rémunération. Les ouvrages de base sur la restitution ne semblent pas non plus appuyer le remboursement de ces services.

Par conséquent, nous concluons que, indépendamment de l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, le Canada n'est pas tenu de payer les fournisseurs pour leur temps et leur peine.

Par ailleurs, la Cour d'appel a conclu qu'un mandant a une obligation de common law d'indemniser le mandataire pour les dépenses et les frais spéciaux engagés par des tiers dans le cadre du mandat. Bien qu'il soit évident qu'une loi valide peut éteindre cette obligation, la cour a conclu qu'aucune disposition de la Loi sur la TPS n'a cet effet. La plus grande partie des opérations et des versements en matière de TPS ne comporterait pas de telles dépenses ou frais et par conséquent n'entraînerait pas l'obligation pour le Canada de rembourser les vendeurs de fournitures taxables. Toutefois, dans les situations où de tels frais ont été engagés, il serait juste que le Canada, le mandant, rembourse sa part équitable de ses dépenses ou de ses frais à ses mandataires. Par conséquent, et seulement dans cette mesure, la cour a conclu à l'existence de l'obligation de remboursement ou d'indemnisation.

In view of its conclusions with respect to the common law duty to reimburse, the Court of Appeal found it unnecessary to decide whether s. 103 of the *Constitution Act, 1867* imposes a duty of reimbursement independently of the common law. However, where the common law duty of reimbursement does operate, the court concluded that s. 103 makes fulfilment of this duty a first charge upon the consolidated revenue fund of Canada. In the court's opinion, the words "first charge" contained in s. 103 were inconsistent with the idea that such payments were optional.

The Court of Appeal was of the view that s. 125 of the *Constitution Act, 1867*, offered a province immunity from a tax imposed on its property by Canada, and that Canada enjoyed the same immunity in respect of taxation by the provinces. This dual immunity constituted one of the "warning markers" essential to the working of a federal system of government. The court considered that the purpose of s. 125 was to head off the temptation for a government to exact revenue, not from the people directly, but from another level of government. Similarly, the purpose of s. 126 of the *Constitution Act, 1867*, was to prohibit the appropriation of the funds of one level of government by another, a logical corollary of interjurisdictional immunity from taxation of government property.

The majority of the Court of Appeal concluded that the collection and remittance provisions under attack did not impose a tax directly on the property of a province. However, they did purport to impose certain obligations on a province. By virtue of s. 313(1) of the GST Act, the price for non-compliance with collection and remittance obligations was an action in the superior courts for recovery of the tax revenue "deemed" to have been collected, and, ultimately, the issuance of writs of execution against provincial property. Since the collection mechanism required the vendor of taxable supplies either to collect and remit the tax or pay the tax itself, it offended s. 125 of the *Constitution Act, 1867* in its application to provincial governments,

Compte tenu de ses conclusions en ce qui a trait à l'obligation de remboursement de la common law, la Cour d'appel a jugé qu'il n'était pas nécessaire de trancher la question de savoir si l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867* impose une obligation de remboursement indépendamment de la common law. Toutefois, lorsque l'obligation de remboursement de la common law s'applique, la cour a conclu que, en vertu de l'art. 103, le respect de cette obligation constitue une première charge sur le Trésor canadien. De l'avis de la cour, l'expression «première charge» à l'art. 103 est incompatible avec l'idée que de tels paiements sont facultatifs.

La Cour d'appel s'est dite d'avis que l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867* accorde à une province l'immunité contre une taxe imposée sur ses biens par le Canada et que le Canada jouit de la même immunité relativement à la taxation par les provinces. Cette double immunité constitue l'une des [TRADUCTION] «balises» essentielles au fonctionnement d'un système de gouvernement fédéral. La cour a considéré que l'art. 125 a pour but d'éliminer la tentation pour un gouvernement de retirer des recettes, non pas directement des personnes, mais d'un autre palier de gouvernement. De même, l'art. 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867* vise à empêcher un palier de gouvernement de s'approprier les fonds d'un autre palier, un corollaire logique de l'exclusivité des compétences à l'égard de la taxation des biens du gouvernement.

La Cour d'appel, à la majorité, a conclu que les dispositions contestées relatives à la perception et à la remise n'imposent pas une taxe directement sur les biens d'une province. Toutefois, elles imposent certaines obligations à une province. En vertu du par. 313(1) de la Loi sur la TPS, le non-respect des obligations en matière de perception et de remise entraîne une action devant les tribunaux d'instance supérieure pour le recouvrement des recettes fiscales qui sont «réputées» avoir été perçues et, finalement, la délivrance de brefs d'exécution contre des biens de la province. Étant donné qu'il exige que le vendeur d'une fourniture taxable perçoive ou remette la taxe ou la paye lui-même, le mécanisme de perception porte atteinte à l'art. 125

and was to that extent inoperative. Thus, while a province might voluntarily comply with the GST Act's collection and remittance provisions, it was under no legal obligation to do so. The court concluded, at p. 602, that:

[A]n attempt by Canada to oblige a province to expend valuable effort to collect the GST on taxable supplies by the province is an exaction in the nature of a tax and is caught by both s. 125 and s. 126. As a result, the provisions in the GST Act imposing these duties do not validly operate against a province. However, we would not declare them of no force and effect, because they do, as we have elsewhere said, lawfully bind others.

The court also rejected the suggestion that the application of the GST to taxable supplies sold by the province amounted to a tax on the province's property. While the imposition of GST upon sales by the province might well depress the price that the province could charge on such transactions, the real bite of the tax was not intended to fall on the seller. Most federal taxes, including the federal income tax, have some impact upon provincial revenues, but they do not amount, for this reason alone, to impermissible indirect taxation of provincial property contrary to s. 125, or to indirect appropriations of provincial funds contrary to s. 126, of the *Constitution Act, 1867*.

The Court of Appeal declined to answer the final question in the Reference, on the grounds that some of the Crown organizations and agents referred to in the question did not exist, and that without greater specificity of description, any answers given would be useless or even misleading. Moreover, even if it were possible to give the answers requested, exceptions would have to be made if it were decided that the establishment of these organizations was in truth a colourable attempt to interfere with a federal scheme of tax-

de la *Loi constitutionnelle de 1867* dans son application aux gouvernements provinciaux et est dans cette mesure inopérant. Par conséquent, bien qu'une province puisse se conformer volontairement aux dispositions de la Loi sur la TPS relatives à la perception et à la remise, elle n'a aucune obligation légale de le faire. La cour a conclu à la p. 602:

[TRADUCTION] [T]oute tentative par le Canada d'obliger une province à faire des efforts importants pour percevoir la TPS sur des fournitures taxables par la province constitue un impôt de la nature d'une taxe et s'inscrit dans le cadre de l'art. 125 et de l'art. 126. En conséquence, les dispositions de la Loi sur la TPS imposant ces obligations ne s'appliquent pas valablement à une province. Toutefois, nous ne sommes pas d'avis de les déclarer inopérantes parce que, comme nous l'avons dit précédemment, elles lient légalement d'autres personnes.

La cour a également rejeté l'argument selon lequel l'application de la TPS à des fournitures taxables vendues par la province équivaut à une taxe sur les biens de la province. Bien que l'imposition de la TPS sur les ventes de la province pourrait bien réduire le prix que la province serait en mesure d'exiger dans de telles opérations, le véritable effet de la taxe ne devait pas toucher le vendeur. La plupart des taxes fédérales, y compris l'impôt fédéral sur le revenu, ont un certain effet sur les recettes des provinces mais elles n'équivalent pas, pour cette seule raison, à une taxation indirecte inadmissible des biens de la province en contravention de l'art. 125, ou à une appropriation indirecte des fonds de la province en contravention de l'art. 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

La Cour d'appel a refusé de répondre à la dernière question du renvoi, pour les motifs que certains organismes et mandataires de l'État mentionnés dans la question n'existaient pas et que, sans une description plus détaillée, toute réponse serait inutile ou même trompeuse. Qui plus est, même s'il était possible de répondre, il y aurait des exceptions s'il était jugé que la création de ces organismes était en réalité une tentative déguisée d'intervenir dans un régime de taxation fédéral. En l'absence de tout régime précis à évaluer, la Cour

tion. In the absence of any specific existing scheme to evaluate, the Court of Appeal concluded that it would not be appropriate to provide speculative answers.

(2) *Côté J.A. (dissenting in part)*

Côté J.A. joined in the judgment of the Court of Appeal except with respect to question 4. In his opinion, there could arise circumstances in which the imposition of the GST upon purchasers of taxable supplies from the provincial government could amount to an impermissible taxation of the province's property. Côté J.A. stated that the characterization of the tax as a tax upon the purchaser, rather than the vendor, determined very little, and that the true question was on whom the burden of the tax actually fell. There could well arise situations where the imposition of the GST upon the purchaser would simply reduce the price the vendor could charge for a taxable supply. In these cases, the true burden of the tax was borne by the vendor.

In Côté J.A.'s opinion, the value of property is measured by what that property can be sold or rented for on the market. Therefore, a tax on the income from property is capable of amounting to a tax on that property itself. Since the purpose of s. 125 was to protect the property of the province from taxation by other levels of government, the application of the GST to sales of taxable supplies by the provincial government was *ultra vires* to the extent that the tax burden was actually absorbed by the province as vendor. To the extent that the province could establish by evidence that it, rather than the purchaser, bore the true burden of the tax in the form of reduced revenues from the sale of its property, Côté J.A. was of the opinion that the application of the GST to sales by the province should be declared *ultra vires*.

3. The Interveners

Before this Court, the Attorneys General for Saskatchewan, British Columbia and Ontario, as

d'appel a conclu qu'il ne serait pas à propos de répondre d'une manière spéculative.

(2) *Le juge Côté (dissident en partie)*

Le juge Côté a souscrit à l'arrêt de la Cour d'appel sauf en ce qui a trait à la quatrième question. À son avis, il pourrait y avoir des circonstances dans lesquelles l'imposition de la TPS aux acheteurs de fournitures taxables d'un gouvernement provincial pourrait équivaloir à une taxation inadmissible d'un bien de la province. Le juge Côté a dit que la caractérisation de la taxe comme une taxe visant l'acheteur, plutôt que le vendeur, était très peu concluante et que la véritable question était de savoir à qui incombait le fardeau de la taxe. Il pourrait très bien y avoir des situations dans lesquelles l'imposition de la TPS à l'acheteur aurait pour effet de réduire le prix que le vendeur pourrait exiger pour une fourniture taxable. Dans ces cas, le véritable fardeau de la taxe incomberait au vendeur.

De l'avis du juge Côté, la valeur d'un bien se calcule en fonction du montant pour lequel il peut être vendu ou loué sur le marché. Par conséquent, une taxe imposée sur le revenu provenant d'un bien peut équivaloir à une taxe sur ce bien lui-même. Étant donné que le but de l'art. 125 est de protéger les biens d'une province contre la taxation par d'autres paliers de gouvernement, l'application de la TPS aux ventes de fournitures taxables par le gouvernement provincial est *ultra vires* dans la mesure où le fardeau de la taxe est réellement absorbé par la province à titre de vendeur. Dans la mesure où la province pourrait faire la preuve que c'est elle, et non l'acheteur qui supporte le véritable fardeau de la taxe sous la forme d'une diminution des recettes tirées de la vente de ses biens, le juge Côté était d'avis que l'application de la TPS aux ventes de la province devrait être déclarée *ultra vires*.

3. Les intervenants

Devant notre Cour, les procureurs généraux de la Saskatchewan, de la Colombie-Britannique et de

well as the Canadian Federation of Independent Business ("CFIB"), were granted leave to intervene. The CFIB intervenes only with respect to the third constitutional question, on which it adopts the position advanced by the Attorney General for Alberta. In addition, the CFIB urged the Court to find that registered suppliers who incurred costs and expenses in complying with the GST Act have a restitutionary claim against the federal consolidated revenue fund in full reimbursement of these expenses.

The Attorney General for Saskatchewan adopts the submissions of the Attorney General for Alberta with respect to the first five constitutional questions, but urged us to decide that the Court of Appeal of Alberta was correct to decline to answer the sixth constitutional question. In addition, the Attorney General for Saskatchewan offered an argument of its own in respect of constitutional questions four and five.

The Attorney General of British Columbia intervenes with respect to both the fifth and sixth constitutional questions, arguing that questions 5(a), 5(b), 6(a), and 6(b) should be answered in the affirmative.

The Attorney General for Ontario intervened on what we consider to be a subject unrelated to the broad issues involved in these appeals. Put succinctly, counsel for the Attorney General for Ontario sought to argue that the GST Act had never been properly passed through Parliament, on the grounds that House of Commons Standing Orders 57—"closure"—and 78(3)—government imposed time limits on debate ("guillotine")—which were invoked by the federal government in the passage of the GST Act, are themselves *ultra vires*.

It will not be necessary for us to deal separately with the submissions of the interveners in any detail, as our opinion with respect to their arguments will become apparent from the answers we give to the six constitutional questions in these appeals. For reasons that appear later in this judg-

l'Ontario ainsi que la Fédération canadienne de l'entreprise indépendante («FCEI») ont obtenu l'autorisation d'intervenir. La FCEI n'intervient qu'en ce qui a trait à la troisième question constitutionnelle, à l'égard de laquelle elle adopte la position du procureur général de l'Alberta. De plus, la FCEI a prié la Cour de conclure que les fournisseurs inscrits qui ont engagé des frais et des dépenses pour se conformer à la Loi sur la TPS peuvent exercer un droit de restitutions contre le Trésor fédéral en vue d'obtenir le remboursement complet de ces dépenses.

Le procureur général de la Saskatchewan fait siens les arguments du procureur général de l'Alberta en ce qui a trait aux cinq premières questions constitutionnelles, mais nous prie de décider que la Cour d'appel de l'Alberta a eu raison de refuser de répondre à la sixième question. De plus, le procureur général de la Saskatchewan a présenté son propre argument relativement aux quatrième et cinquième questions constitutionnelles.

Le procureur général de la Colombie-Britannique intervient en ce qui a trait aux cinquième et sixième questions constitutionnelles, et soutient qu'il faudrait répondre par l'affirmative aux questions 5a), 5b), 6a) et 6b).

Le procureur général de l'Ontario intervient à l'égard de ce que nous considérons comme un sujet qui ne se rapporte pas aux questions générales soulevées dans les présents pourvois. En bref, les avocats du procureur général de l'Ontario font valoir que la Loi sur la TPS n'a jamais été adoptée correctement par le Parlement pour le motif que l'art. 57—"clôture"—et le par. 78(3)—l'imposition par le gouvernement d'une limite aux débats («guillotine»)—du Règlement de la Chambre des communes qui ont été invoqués par le gouvernement fédéral lors de l'adoption de la Loi sur la TPS sont eux-mêmes *ultra vires*.

Il ne nous sera pas nécessaire de traiter séparément des arguments des intervenants d'une manière détaillée, car notre opinion à l'égard de ceux-ci ressortira des réponses que nous donnons aux six questions constitutionnelles dans les présents pourvois. Pour des motifs que nous expose-

ment, we did not consider it appropriate to hear the submissions of the Attorney General for Ontario.

4. Analysis

All the parties agreed, and we accepted their submission, that the first constitutional question need not be answered separately from the others. The first question pertains to the global *vires* of the GST Act. In effect, it is an “umbrella” question which comprises within itself the answers to the remaining more specific questions. For this reason, we will proceed directly to consider the second constitutional question posed.

Constitutional Question 2

Section 91(3) of the *Constitution Act, 1867*, provides as follows:

91. It shall be lawful for the Queen, by and with the Advice and Consent of the Senate and House of Commons, to make Laws for the Peace, Order, and good Government of Canada, in relation to all Matters not coming within the Classes of Subjects by this Act assigned exclusively to the Legislatures of the Provinces; and for greater Certainty, but not so as to restrict the Generality of the foregoing Terms of this Section, it is hereby declared that (notwithstanding anything in this Act) the exclusive Legislative Authority of the Parliament of Canada extends to all Matters coming within the Classes of Subjects next hereinafter enumerated; that is to say,—

3. The raising of Money by any Mode or System of Taxation.

Section 92(13) of the *Constitution Act, 1867*, provides as follows:

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

13. Property and Civil Rights in the Province.

rons plus loin dans le présent arrêt, nous ne jugeons pas à propos d'entendre les arguments du procureur général de l'Ontario.

a 4. L'analyse

Toutes les parties ont convenu, et nous acceptons leur argument, qu'il n'est pas nécessaire de répondre à la première question constitutionnelle séparément des autres. La première question se rapporte à la constitutionnalité globale de la Loi sur la TPS. En effet, il s'agit d'une question «de portée générale» qui renferme les réponses aux autres questions plus précises. Pour ce motif, nous examinerons directement la deuxième question constitutionnelle.

La deuxième question constitutionnelle

Voici le texte du par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*:

91. Il sera loisible à la Reine, sur l'avis et avec le consentement du Sénat et de la Chambre des communes, de faire des lois pour la paix, l'ordre et le bon gouvernement du Canada, relativement à toutes les matières ne tombant pas dans les catégories de sujets exclusivement assignés aux législatures des provinces par la présente loi mais, pour plus de certitude, sans toutefois restreindre la généralité des termes employés plus haut dans le présent article, il est par les présentes déclaré que (nonobstant toute disposition de la présente loi) l'autorité législative exclusive du Parlement du Canada s'étend à toutes les matières tombant dans les catégories de sujets énumérés ci-dessous, à savoir:

3. le prélèvement de deniers par tous modes ou systèmes de taxation;

Voici le texte du par. 92(13) de la *Loi constitutionnelle de 1867*:

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

13. la propriété et les droits civils dans la province.

The interaction between these two provisions is at the heart of the challenge to the *vires* of the GST Act brought by the Attorney General for Alberta.

Canada concedes, and I am of the same view, that the GST Act affects matters which fall within the provincial jurisdiction under s. 92(13) to pass legislation in relation to property and civil rights in the province. It is therefore necessary to answer two questions in order to determine whether this incursion into provincial jurisdiction is justified. First, it is necessary to decide whether the GST Act is a valid exercise of any federal head of jurisdiction under s. 91 of the *Constitution Act, 1867*. Secondly, it must be decided whether the effect the GST scheme has on matters traditionally within the province's jurisdiction can be said to be necessarily incidental to the exercise of this federal power.

In my view, the answer to the first question is quite simple. The GST Act has no purpose other than to raise revenue for the federal government, and it does in fact raise revenue at the point of consumption of taxable supplies. As such, it would be hard to dispute that the Act itself is properly characterized as being in relation to a mode or system of taxation in the meaning of s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867*. While the GST Act certainly affects matters falling under provincial jurisdiction, it cannot reasonably be said to be aimed at a provincial purpose.

With respect, in my opinion, the Attorney General for Alberta's attack on the GST Act at this level is implausible. The decision of this Court in *Reference re The Employment and Social Insurance Act*, [1936] S.C.R. 427, is clearly distinguishable. In that case, the federal government sought to support legislation creating a system of unemployment insurance under a number of federal heads of power, including s. 91(3). The Court was quite correct to reject the argument that the goal of the legislation in question was to raise revenue by a mode or system of taxation, and to find that its true purpose was to impose certain conditions on

L'interaction entre ces deux dispositions est au cœur de la contestation de la constitutionnalité de la Loi sur la TPS présentée par le procureur général de l'Alberta.

Le Canada admet, et je suis du même avis, que la Loi sur la TPS touche à des questions qui relèvent de la compétence provinciale, aux termes du par. 92(3), de légiférer relativement à la propriété et aux droits civils dans la province. Il est par conséquent nécessaire de répondre à deux questions pour déterminer si cet empiètement sur la compétence provinciale est justifié. Premièrement, il est nécessaire de décider si la Loi sur la TPS constitue un exercice valide en vertu d'un pouvoir fédéral aux termes de l'art. 91 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Deuxièmement, il faut décider si l'on peut dire que l'effet du régime de la TPS sur des matières qui relèvent traditionnellement de la compétence provinciale est nécessairement accessoire à l'exercice de ce pouvoir fédéral.

À mon avis, la réponse à la première question est très simple. La Loi sur la TPS n'a d'autre but que de procurer des recettes au gouvernement fédéral, ce qu'elle fait au stade de la consommation des fournitures taxables. À ce titre, il serait difficile de contester que la Loi elle-même est qualifiée à bon droit comme ayant un rapport avec un mode ou un système de taxation au sens du par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Bien que la Loi sur la TPS touche certainement à des matières qui relèvent de la compétence provinciale, on ne peut raisonnablement dire qu'elle vise un objectif provincial.

Avec égards, à mon avis, la contestation du procureur général de l'Alberta concernant la Loi sur la TPS à ce niveau est peu vraisemblable. On peut clairement établir une distinction d'avec l'arrêt de notre Cour *Reference re The Employment and Social Insurance Act*, [1936] R.C.S. 427. Dans cette affaire, le gouvernement fédéral cherchait à appuyer une loi qui créait un système d'assurance-chômage en vertu d'un certain nombre de pouvoirs du fédéral, y compris le par. 91(3). La Cour a eu tout à fait raison de rejeter l'argument selon lequel le but de la législation en question était de procurer des recettes par un mode ou un système de taxation

employment contracts and create a system of unemployment insurance. That is clearly not the present case.

The GST Act has significant effects upon matters within provincial jurisdiction, but it is impossible to say that the purpose of the Act is to produce these effects. The purpose of the Act is to raise revenue for the federal government, and the effects produced by the scheme on matters within provincial jurisdiction are incidental to this purpose.

It must still be decided, however, whether these incidental effects are sufficiently a part of the scheme of the GST Act that they are justifiable, despite the incursion upon provincial jurisdiction, on the "necessarily incidental" doctrine. The appropriate test has been stated by this Court on a number of occasions, but in substance what is required is a high degree of integration between a scheme enacted pursuant to a valid federal objective, and those portions of the scheme which impinge upon provincial jurisdiction. In *Reference re Exported Natural Gas Tax*, [1982] 1 S.C.R. 1004, the majority of the Court (Martland, Ritchie, Dickson, Beetz, Estey and Chouinard JJ.) had this to say about the "necessarily incidental" doctrine (at pp. 1052-53):

One has to bear in mind . . . in dealing with the arrogation of property rights by federal authority in the exercise of some other right, that, whatever the terminology may be, it is only such part of the property right and such extent of the taking of that right, as may be tied inherently and of necessity to the exercise of the authority in question by the federal level of government that the Constitution will permit. [Emphasis added.]

The test is clearly a strict one. However, in *General Motors of Canada Ltd. v. City National Leasing*, *supra*, at p. 669, Dickson C.J. indicated that a degree of judicial moderation was appropriate, for the reason that a federal system requires both

et de conclure que son véritable objectif était d'imposer certaines conditions aux contrats d'emploi et de créer un système d'assurance-chômage. De toute évidence ce n'est pas le cas en l'espèce.

La Loi sur la TPS a des effets importants sur des matières qui relèvent de la compétence provinciale, mais il est impossible de dire qu'elle a pour but de produire ces effets. Son but est de procurer des recettes au gouvernement fédéral, et les effets produits par le régime sur des matières qui relèvent de la compétence provinciale sont accessoires à ce but.

Toutefois, il faut encore décider si ces effets accessoires font suffisamment partie du régime des dispositions sur la TPS pour qu'ils soient justifiables, malgré l'empiètement sur la compétence provinciale, aux termes de la doctrine du «caractère nécessairement accessoire». Le critère approprié a été énoncé par notre Cour à maintes reprises, mais en substance ce qui est nécessaire c'est un haut degré d'intégration entre un régime adopté aux termes d'un objectif fédéral régulier et les parties du régime qui empiètent sur la compétence provinciale. Dans le *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, [1982] 1 R.C.S. 1004, la Cour, à la majorité (les juges Martland, Ritchie, Dickson, Beetz, Estey et Chouinard), s'est exprimée de la manière suivante sur la doctrine du «caractère nécessairement accessoire» (aux pp. 1052 et 1053):

On doit [. . .] se rappeler, face à l'usurpation de droits de propriété par le gouvernement fédéral dans l'exercice de quelque autre droit, que peu importe la terminologie employée, la Constitution ne permet au gouvernement fédéral de s'arroger le droit de propriété que dans la mesure où ce droit est intimement et nécessairement lié à l'exercice du pouvoir en question. [Je souligne.]

De toute évidence, il s'agit d'un critère strict. Toutefois, dans l'arrêt *General Motors of Canada Ltd. c. City National Leasing*, précité, à la p. 669, le juge en chef Dickson a indiqué qu'il convenait que les tribunaux exercent un certain degré de retenue pour le motif qu'un système fédéral exige que les deux paliers de gouvernement aient un certain

levels of government to be accorded a degree of latitude in the pursuit of valid objectives:

In determining the proper test it should be remembered that in a federal system it is inevitable that, in pursuing valid objectives, the legislation of each level of government will impact occasionally on the sphere of power of the other level of government; overlap of legislation is to be expected and accommodated in a federal state. Thus a certain degree of judicial restraint in proposing strict tests which will result in striking down such legislation is appropriate.

Dickson C.J. continued at pp. 671-72 to set out an analytical scheme for the evaluation of federal incursions upon matters within provincial jurisdiction under the "necessarily incidental" doctrine. The first step is to decide whether the impugned scheme in fact touches matters within provincial jurisdiction. If it does not, the inquiry ends, but if it does, then it is necessary to ask whether the legislation in question is enacted pursuant to some valid federal head of power. If the legislation is not enacted pursuant to a valid purpose, then of course it must be struck down. However, if it is enacted pursuant to a valid federal purpose, then it is necessary to determine whether the impugned provisions are "sufficiently integrated with the scheme that [they] can be upheld by virtue of that relationship." If the impugned provisions are not sufficiently integrated into the scheme as a whole, then they cannot be sustained as a valid exercise of federal power. However, if the test of integration is passed, then the provisions are supportable as an exercise of federal jurisdiction notwithstanding that they affect matters falling within the jurisdiction of the provinces.

In *General Motors of Canada Ltd. v. City National Leasing*, *supra*, Dickson C.J. was considering the extent of permissible federal incursion upon provincial matters in relation to the federal power over trade and commerce. However, in my view, nothing limits his analysis to the trade and commerce power. Applying this analysis to the

degré de latitude dans la poursuite d'objectifs réguliers:

En déterminant le critère approprié, il faut se rappeler que, dans un régime fédéral, il est certain que, dans la poursuite d'objectifs réguliers, la mesure législative de chaque palier de gouvernement aura parfois des répercussions sur le domaine de compétence d'un autre palier du gouvernement; il faut s'attendre à ce qu'il y ait chevauchement de mesures législatives et il faut s'y adapter dans un État fédéral. Il est donc approprié que les tribunaux exercent une certaine forme de retenue quand ils proposent des critères stricts qui auront pour effet d'invalider de telles mesures législatives.

Le juge en chef Dickson poursuit aux pp. 671 et 672 et établit un régime analytique pour l'évaluation des empiétements du fédéral dans des matières qui relèvent de la compétence provinciale aux termes de la doctrine du «caractère nécessairement accessoire». Premièrement il convient de décider si le régime contesté touche en fait à des matières qui relèvent de la compétence provinciale. Si ce n'est pas le cas, inutile d'aller plus loin, mais si c'est le cas, alors il est nécessaire de demander si le texte législatif en question est adopté en vertu d'un pouvoir fédéral valide. Si le texte législatif n'est pas adopté dans la poursuite d'un objectif régulier, alors évidemment il faut l'annuler. Toutefois, s'il a été adopté dans la poursuite d'un objectif fédéral régulier, alors il est nécessaire de déterminer si les dispositions contestées sont «suffisamment intégrée[s] au système pour pouvoir être maintenue[s] en raison de ce rapport.» Si les dispositions contestées ne sont pas suffisamment intégrées à l'ensemble du régime, elles ne peuvent être maintenues à titre d'exercice valide du pouvoir fédéral. Toutefois, si le critère de l'intégration est respecté, alors les dispositions sont admissibles à titre d'exercice d'un pouvoir fédéral même si elles touchent à des matières qui relèvent de la compétence des provinces.

Dans l'arrêt *General Motors of Canada Ltd. c. City National Leasing*, précité, le juge en chef Dickson a examiné la portée d'un empiétement fédéral acceptable dans des matières provinciales relativement au pouvoir fédéral sur les échanges et le commerce. Toutefois, à mon avis, rien ne limite son analyse au pouvoir en matière d'échanges et de

GST Act, it is clear—indeed it is conceded—that the Act intrudes on provincial powers. However, the GST Act was enacted pursuant to a valid federal objective—the raising of revenue for the federal government pursuant to s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867*. On the question of integration, I am of the opinion that Canada is correct to say that to sever the revenue raising portions of the GST Act from those portions which do not raise revenue would be to change the character of the tax fundamentally, from a value-added tax to a federal retail sales tax. The objective of the Act is to raise revenue for the federal government, and the means chosen is a tax on value added throughout the chain of production, with input tax credits granted in respect of taxable supplies that are redirected to production instead of consumed. The means chosen are highly integrated into the scheme of the GST Act as a whole, and, indeed, to sever the system of input tax credits from the rest of the Act would be to carve out an exception to the text of s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867* which the words “any Mode or System of Taxation” cannot reasonably bear.

I conclude that the GST Act is enacted pursuant to a federal head of power under s. 91 of the *Constitution Act, 1867*, and that while the scheme it establishes does intrude upon matters traditionally falling under the provincial power over property and civil rights, the scheme is sufficiently well integrated into the GST Act as a whole that the intrusion upon provincial jurisdiction is justified. The second constitutional question therefore must be answered in the negative.

Constitutional Question 3

According to the Attorney General for Alberta, registered suppliers under the GST Act have the right to be reimbursed from the consolidated revenue fund of Canada for all expenses and charges incurred in collecting the GST. This argument is

commerce. Si l'on applique cette analyse à la Loi sur la TPS, il est évident—en fait il est admis—que la Loi empiète sur les pouvoirs des provinces. Toutefois, la Loi sur la TPS a été adoptée aux termes d'un objectif fédéral régulier—le prélèvement de deniers pour le gouvernement fédéral aux termes du par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Quant à l'intégration, je suis d'avis que le Canada est fondé à dire que le fait d'établir une distinction entre les parties concernant le prélèvement de deniers dans la Loi sur la TPS d'avec celles qui ne produisent pas de recettes modifierait d'une manière fondamentale le caractère de la taxe: d'une taxe à la valeur ajoutée elle deviendrait une taxe fédérale sur la vente au détail. La Loi a pour objet de produire des recettes pour le gouvernement fédéral et le moyen choisi est une taxe à la valeur ajoutée qui s'applique à toute la chaîne de production avec des crédits de taxe sur les intrants accordés à l'égard des fournitures taxables qui reprennent la voie de la production plutôt que celle de la consommation. Le moyen choisi est hautement intégré au régime de la Loi sur la TPS dans son ensemble et, en fait, établir une distinction entre le système de crédit de taxe sur les intrants et le reste de la Loi constituerait une exception au texte du par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, que les termes «tous modes ou systèmes de taxation» ne peuvent raisonnablement appuyer.

Je conclus que la Loi sur la TPS est adoptée en application d'un pouvoir fédéral découlant de l'art. 91 de la *Loi constitutionnelle de 1867* et que, bien que le régime qu'elle établit empiète sur des matières qui relèvent traditionnellement du pouvoir provincial sur la propriété et les droits civils, le régime est assez bien intégré à l'ensemble de la Loi sur la TPS que l'empiètement sur la compétence provinciale est justifié. Par conséquent, il faut répondre à la deuxième question constitutionnelle par la négative.

Troisième question constitutionnelle

Selon le procureur général de l'Alberta, les fournisseurs inscrits aux termes de la Loi sur la TPS ont le droit d'être remboursés par le Trésor canadien de toutes les dépenses et tous les frais engagés pour percevoir la TPS. Cet argument est fondé sur

based on s. 103 of the *Constitution Act, 1867*, and on the common law of agency.

Section 103 of the *Constitution Act, 1867* reads as follows:

103. The Consolidated Revenue Fund of Canada shall be permanently charged with the Costs, Charges, and Expenses incident to the Collection, Management, and Receipt thereof, and the same shall form the First Charge thereon, subject to be reviewed and audited in such Manner as shall be ordered by the Governor General in Council until the Parliament otherwise provides.

By virtue of ss. 123, 221 and 240 of the GST Act, every vendor of a taxable supply is unilaterally appointed an agent of the Crown in right of Canada for the purposes of the collection and remittance of the GST. By virtue of s. 122 the provinces are also bound to collect and remit the GST when they sell taxable supplies.

The Attorney General for Alberta's position is that s. 103 of the *Constitution Act, 1867* has the effect of giving all vendors of taxable supplies a right to be reimbursed out of the consolidated revenue fund of Canada for expenses they incur in collecting and remitting the GST. At the outset, I must say that if this submission is correct, it produces a startling result. The federal government would be obliged to reimburse any expenses incurred by statutory agents of the Government of Canada in the collection of taxes. I see no reason why this obligation would be limited to expenses incurred in the collection of the GST. Under ss. 153 and 227(4) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, for instance, employers are under a duty to withhold and remit income tax in respect of their employees. It has not hitherto been suspected that all such persons have a right—indeed, a constitutional right which cannot be modified or extinguished by statute—to be reimbursed for their time, effort and expenses out of the consolidated revenue fund of Canada.

In my opinion, Canada is correct to submit that s. 103 is appropriately construed as an appropriations provision, permitting the Government of

l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867* et sur le principe du mandat en common law.

Voici le texte de l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867*:

103. Le Fonds du revenu consolidé du Canada sera, en permanence, grevé des frais, charges et dépenses entraînés pour le percevoir, l'administrer et le recouvrer, lesquels constitueront la première charge sur ce fonds, et pourront être soumis à l'examen et à la vérification qu'ordonnera le gouverneur général en conseil jusqu'à ce que le Parlement y pourvoie autrement.

En vertu des art. 123, 221 et 240 de la Loi sur la TPS, le vendeur d'une fourniture taxable est unilatéralement nommé mandataire de la Couronne du chef du Canada aux fins de la perception et de la remise de la TPS. En vertu de l'art. 122, les provinces sont également tenues de percevoir et de remettre la TPS lorsqu'elles vendent des fournitures taxables.

Selon le procureur général de l'Alberta, l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867* a pour effet de donner à tous les vendeurs de fournitures taxables le droit d'être remboursés par le Trésor canadien des dépenses qu'ils engagent pour percevoir et remettre la TPS. Tout d'abord, je dois dire que, s'il est bien fondé, cet argument produit un résultat étonnant. Le gouvernement fédéral serait tenu de rembourser toutes les dépenses engagées dans la perception des taxes par les mandataires du gouvernement du Canada nommés par la Loi. Je ne vois aucune raison pour laquelle cette obligation serait limitée aux dépenses engagées dans la perception de la TPS. Aux termes de l'art. 153 et du par. 227(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, par exemple, les employeurs sont tenus de retenir et de remettre l'impôt sur le revenu à l'égard de leurs employés. Jusqu'ici personne n'a laissé entendre que toutes ces personnes avaient un droit—en fait, un droit constitutionnel qui ne peut être modifié ou éteint par une loi—d'être remboursées pour leur temps, leurs efforts et leurs dépenses par le Trésor canadien.

À mon avis, le Canada soutient à bon droit que l'art. 103 est correctement interprété comme une disposition d'affectation de crédits qui permet au

Canada to make disbursements from the consolidated revenue fund for the purposes of raising revenue without the necessity of annual Parliamentary votes. Indeed, this construction is quite consistent with the overall scheme in which s. 103 is embedded. Section 102 of the *Constitution Act, 1867* creates the consolidated revenue fund of Canada. Section 104 creates a charge on that fund for the payment of interest on the public debts of the old provinces of Canada, Nova Scotia and New Brunswick. Section 105 creates a charge on the consolidated revenue fund for the payment of the salary of the Governor General of Canada. Finally, s. 106 provides for appropriations by Parliament from the consolidated revenue fund for other public purposes.

It is clear to me that the scheme of ss. 102 through 106 was intended to insure that the federal government could carry on at least certain aspects of the business of government without the necessity of annual appropriations by Parliament. It was intended, for instance, that the salary of the Governor General should not be at the mercy of annual votes in the House of Commons. Similarly, it was recognized that if annual votes were required for the payment of interest on the public debt it would rapidly have become impossible for the government to raise funds through borrowing. Equally, it was recognized that without the authority to expend funds for the collection of taxes, the entire operations of the government could be brought to a standstill.

Clearly, therefore, the purpose of s. 103 was to immunize the revenue-collecting machinery of the federal government from the uncertainties of annual appropriations by Parliament. It was never intended to create a legally enforceable right in third parties to receive compensation for revenue-raising duties imposed on them by Parliament. Even if one were to suggest, *arguendo*, that s. 103 confers authority on the federal government to compensate such third parties, it would be a *non sequitur* to say that this created a correlative power in those third parties to enforce these payments. In *The Queen v. Waterous Engine Works Co.* (1893),

gouvernement du Canada de prélever des fonds sur le Trésor pour produire des recettes sans qu'il soit nécessaire de demander chaque année des crédits parlementaires. En fait, cette interprétation est tout à fait compatible avec le régime global dans lequel s'inscrit l'art. 103. Le Trésor canadien a été constitué en vertu de l'art. 102 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. L'article 104 crée une charge sur ce fonds pour le paiement de l'intérêt des dettes publiques des anciennes provinces du Canada, de la Nouvelle-Écosse et du Nouveau-Brunswick. L'article 105 crée une charge sur le Trésor pour le paiement du traitement du gouverneur général du Canada. Enfin, l'art. 106 prévoyait l'affectation par le Parlement de crédits tirés du Trésor pour d'autres fins publiques.

Il est clair selon moi que le régime des art. 102 à 106 visait à faire en sorte que le gouvernement fédéral puisse s'acquitter au moins de certains aspects des affaires du gouvernement sans que des affectations de crédits annuelles par le Parlement soient nécessaires. Par exemple, on a voulu que le traitement du gouverneur général ne soit pas à la merci des crédits annuels votés à la Chambre des communes. De même, on a reconnu que s'il avait été nécessaire de voter des crédits annuels pour le paiement de l'intérêt sur la dette publique il serait rapidement devenu impossible pour le gouvernement d'obtenir des fonds au moyen d'emprunts. En outre, il a été reconnu que sans le pouvoir de dépenser des fonds pour la perception de taxes, l'ensemble des opérations du gouvernement pourrait être paralysé.

Par conséquent, de toute évidence, le but de l'art. 103 était d'immuniser le mécanisme de perception de recettes pour le gouvernement fédéral contre les incertitudes découlant de l'affectation de crédits annuels par le Parlement. Il n'a jamais été question de créer un droit applicable en vertu de la loi à l'égard des tiers, leur permettant de recevoir une contrepartie pour les fonctions de perception de recettes que leur impose le législateur. Même si l'on devait soutenir, aux fins de l'analyse, que l'art. 103 confère au gouvernement fédéral le pouvoir d'indemniser ces tiers, il ne serait pas pertinent de dire qu'il en découle pour ces tiers le pou-

3 Que. Q.B. 222, Wurtele J. stated the principle that appropriations from the consolidated revenue fund are permissive, in the sense that they authorize, but do not compel, the executive to make the authorized expenditures. The decision to spend appropriated funds remains within the discretion of the government. I am therefore of the opinion that the third constitutional question cannot be answered in the affirmative on the basis of s. 103 of the *Constitution Act, 1867*.

voir corrélatif d'exiger le versement de ces paiements. Dans l'arrêt *The Queen c. Waterous Engine Works Co.* (1893), 3 B.R. 222, le juge Wurtele a énoncé le principe selon lequel les affectations des crédits tirés du Trésor créent une faculté, dans le sens qu'elles autorisent, mais n'obligent pas, l'exécutif à effectuer les dépenses autorisées. La décision de dépenser les crédits affectés relève du pouvoir discrétionnaire du gouvernement. Par conséquent, je suis d'avis qu'on ne peut répondre par l'affirmative à la troisième question constitutionnelle sur le fondement de l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

The Attorney General for Alberta, however, makes the alternative argument that vendors of taxable supplies are entitled to recover the expenses incurred in collection and remission of the GST at common law. This common law right of recovery was urged upon us on two distinct bases. First, it was submitted that the decision of this Court in *Manitoba Fisheries Ltd. v. The Queen*, [1979] 1 S.C.R. 101, reaffirms the principle that where property is taken under a statutory scheme there is a presumption that compensation is to be paid unless this is expressly excluded by the terms of the statute. This line of argument can be dealt with quite briefly. In my view, the presumption of "no taking without compensation" has no application in the case of the GST collection regime. Alberta's suggestion that in collecting and remitting the GST the vendor of a taxable supply has had his property "taken" is difficult to understand. It is the purchaser, not the supplier, who is obliged to pay the GST. The supplier is simply the agent of the Crown in right of Canada for the purposes of collection. Even in those cases where the vendor is obliged to absorb the GST in order to maintain sales, the resulting reduction in revenue cannot reasonably be characterized as a "taking" of the supplier's property by the federal government. Were such reasoning to prevail, virtually any governmental policy which resulted directly or indirectly in the reduction of a supplier's revenue could be characterized as a "taking" of property which would give rise to a right to compensation. In truth, since no property of the supplier is "taken" by the imposition of the GST collection

Toutefois, le procureur général de l'Alberta présente l'argument subsidiaire selon lequel les vendeurs de fournitures taxables sont autorisés en vertu de la common law à recouvrer les dépenses engagées pour percevoir et remettre la TPS. Ce droit de recouvrement en vertu de la common law nous a été présenté sur deux fondements distincts. Premièrement, on a soutenu que l'arrêt de notre Cour *Manitoba Fisheries Ltd. c. La Reine*, [1979] 1 R.C.S. 101, réaffirme le principe selon lequel lorsqu'un bien est pris aux termes d'une loi, il existe une présomption selon laquelle une indemnisation doit être payée à moins que cela ne soit expressément exclu dans le texte de la loi. On peut répondre à cet argument assez brièvement. À mon avis, la présomption selon laquelle «il n'y a aucune dépossession sans indemnisation» ne s'applique pas dans le cas du régime de perception de la TPS. Il est difficile de comprendre l'argument de l'Alberta selon lequel le vendeur d'une fourniture taxable, lorsqu'il perçoit et remet la TPS, se trouve «dépossédé» de son bien. C'est l'acheteur et non le fournisseur, qui est tenu de payer la TPS. Le fournisseur est simplement le mandataire de la Couronne du chef du Canada aux fins de la perception. Même dans les cas où le vendeur est tenu d'absorber la TPS pour maintenir ses ventes, la réduction de revenu qui en résulte ne peut raisonnablement être qualifiée de «dépossession» du bien du fournisseur par le gouvernement fédéral. Si un tel raisonnement devait s'appliquer, pratiquement toutes les politiques gouvernementales qui entraînent directement ou indirectement une réduction du revenu d'un fournisseur pourraient être qualifiées

and remittance obligations, a right to compensation cannot be supported on this basis.

Alternatively, the Attorney General for Alberta submits that since suppliers are designated agents of the government for the collection of the GST, the common law duties of principals with respect to agents are triggered. These duties are said to include the duty of the principal to reimburse agents for all costs and liabilities incurred in the course of the agency. In my opinion, with respect, this argument constitutes a considerable exaggeration of the common law duty of principals to agents. According to Fridman in *The Law of Agency* (5th ed. 1983), at p. 164:

The most important duty of the principal is to remunerate the agent for services rendered. The obligation to pay such remuneration—the agent's "commission"—exists only where it has been created by an express or implied contract between principal and agent. . . . It is a question of construction in each case whether it was the intention of the parties that the agent shall work gratuitously or whether an agreement to pay remuneration was expressly made, or can be implied into the relationship. [Emphasis added.]

The duty to remunerate the agent for costs incurred in the course of the agency does not, therefore, arise automatically. It only arises in cases in which the principal and the agent contract, expressly or by implication, for such remuneration to be paid.

Clearly there is no question of a contract between the Government of Canada and the vendors of taxable supplies for the government to remunerate the vendors for costs incurred in collecting the GST. The obligation to collect and remit the GST is imposed unilaterally by ss. 221 (agency) and 222 (trust) of the GST Act. The government has turned its mind to the question of remuneration and has expressly provided for a lim-

de «dépossession» d'un bien qui serait susceptible de donner lieu à une indemnisation. En vérité, étant donné que le fournisseur n'est «dépossédé» d'aucun bien par l'imposition des obligations en matière de perception et de remise de la TPS, un droit à une indemnisation ne peut s'appuyer sur ce fondement.

Subsidiairement, le procureur général de l'Alberta soutient que puisque les fournisseurs sont désignés à titre de mandataires du gouvernement pour la perception de la TPS, les obligations que la common law impose aux mandants envers les mandataires entrent en jeu. Ces obligations comprendraient l'obligation du mandant de rembourser les mandataires de tous les frais et dépenses engagés au cours du mandat. À mon avis, avec égards, cet argument exagère considérablement l'obligation de common law des mandants envers les mandataires. Selon Fridman dans son ouvrage *The Law of Agency* (5^e éd. 1983), à la p. 164:

[TRADUCTION] L'obligation la plus importante du mandant est de rémunérer le mandataire pour les services rendus. L'obligation de payer une telle rémunération—la «commission» du mandataire—n'existe que si elle a été créée par un contrat exprès ou implicite entre le mandant et le mandataire. [. . .] Dans chaque cas, il faut déterminer par interprétation, si les parties avaient l'intention que le mandataire travaille de façon gratuite ou s'il y avait une entente expresse en matière de rémunération ou si cette entente peut être déduite du rapport qui existait. [Je souligne.]

Le devoir de rémunérer le mandataire pour les dépenses engagées dans le cadre du mandat n'est donc pas automatique. Il ne survient que dans les cas où le mandant et le mandataire prévoient, expressément ou implicitement, par contrat le paiement d'une telle rémunération.

De toute évidence, il n'est nullement question d'un contrat entre le gouvernement du Canada et les vendeurs de fournitures taxables prévoyant que le gouvernement devra rémunérer les vendeurs pour les dépenses engagées dans la perception de la TPS. L'obligation de percevoir et de remettre la TPS est imposée de façon unilatérale par les art. 221 (mandat) et 222 (fiducie) de la Loi sur la TPS. Le gouvernement a examiné la question de la

ited right of reimbursement in the form of the transitional credit for small businesses, as I point out below. The matter having been expressly considered in the legislation and no further compensation having been provided for, no contractual duty of reimbursement can be said to arise either expressly or by implication. It is not necessary in the context of these appeals to decide whether there could ever arise a case in which governments would be under a duty to reimburse agents unilaterally created by statute for the costs incurred in the course of their agency.

Outside of contract a common law right to recover remuneration does not exist. On the other hand, a right of indemnification for tortious liability operates in favour of agents who inadvertently cause tortious injury to others in the course of their agency. This right of indemnity does not, contrary to the submission of the Attorney General for Alberta, arise on the facts assumed on this Reference. It is difficult to see how a vendor of taxable supplies could cause tortious injury to third parties by complying with its obligations under the GST Act. Indeed, compliance with a statutorily imposed duty would constitute a defence in the unlikely event that such claims of liability were to arise. The common law right of agents to indemnity, therefore, cannot provide support for the right claimed by Alberta on behalf of registered suppliers under the GST Act.

The CFIB also relies upon the common law as a basis for the recovery of expenses incurred in connection with the collection and remittance of the GST by registered suppliers, but by a different path of reasoning altogether. According to the CFIB, registered suppliers have a restitutionary claim against the federal government for the costs and expenses of collecting the GST. In my opinion this novel suggestion is without merit.

In the decision of this Court in *Pettkus v. Becker*, [1980] 2 S.C.R. 834, Dickson J., as he then

rémunération et a expressément prévu un droit restreint de remboursement sous forme de crédit transitoire pour la petite entreprise, comme je le signale plus loin. Comme la question a été expressément envisagée dans la législation et qu'aucune autre indemnité n'a été prévue, on ne peut pas dire qu'entre en jeu un devoir contractuel de remboursement, que ce soit expressément ou implicitement. Il n'est pas nécessaire dans le contexte des présents pourvois de décider s'il pourrait survenir un cas où les gouvernements seraient tenus de rembourser à des mandataires, créés unilatéralement par une loi, les dépenses engagées dans le cadre de leur mandat.

En l'absence de contrat, il n'existe pas en common law de droit d'obtenir une rémunération. Par ailleurs, le droit à l'indemnisation en cas de responsabilité délictuelle s'applique en faveur du mandataire qui, par inadvertance, cause des préjudices à autrui dans le cadre de son mandat. Contrairement à ce que prétend le procureur général de l'Alberta, ce droit à l'indemnisation ne s'applique pas aux faits du présent Renvoi. Il est difficile de voir de quelle manière le vendeur d'une fourniture taxable pourrait causer un préjudice à un tiers lorsqu'il se conforme à ses obligations aux termes de la Loi sur la TPS. En fait, le respect d'une obligation imposée par la loi constituerait un moyen de défense dans le cas peu probable de la présentation de telles allégations de responsabilité. Par conséquent, le droit à l'indemnisation que prévoit la common law à l'égard des mandataires ne peut appuyer le droit revendiqué par l'Alberta pour le compte des fournisseurs inscrits aux termes de la Loi sur la TPS.

La FCEI se fonde également sur la common law pour le recouvrement des dépenses engagées relativement à la perception et à la remise de la TPS par les fournisseurs inscrits, mais elle suit un raisonnement tout à fait différent. Selon la FCEI, les fournisseurs inscrits peuvent faire valoir un droit de restitution contre le gouvernement fédéral pour les frais et les dépenses liés à la perception de la TPS. À mon avis, ce nouvel argument n'est pas fondé.

Dans l'arrêt de notre Cour *Pettkus c. Becker*, [1980] 2 R.C.S. 834, le juge Dickson, plus tard

was, stated that three basic conditions were to be fulfilled before restitutionary recovery would be permitted: these are (1) an enrichment, (2) a corresponding deprivation, and (3) a lack of any juridical reason for the enrichment. Under the GST Act the expenses involved in collecting and remitting the GST are borne by registered suppliers. This certainly constitutes a burden to these suppliers and a benefit to the federal government. However, this is precisely the burden contemplated by the statute. Hence, a juridical reason for the retention of the benefit by the federal government exists unless the statute itself is *ultra vires*. This, however, is the subject of constitutional questions 1 and 2.

The CFIB's argument thus involves it in the following dilemma: If the GST Act is *ultra vires*, then registered suppliers cannot be compelled to collect the tax, and it is not necessary to consider the extent of any restitutionary claim this group might have against the federal government. If, on the other hand, the GST Act is *intra vires*, then the statute itself constitutes a valid juristic reason for the retention of the benefit the federal government receives by being able to rely upon registered suppliers to collect the tax at their own expense. In neither case is the outcome urged upon us by the CFIB supportable.

It follows from all this that any right to remuneration for the time and trouble involved in collecting the GST would have to flow from the statute itself, which plainly lacks any such general provisions. I note, however, that the GST Act is not entirely silent on the issue of compensation for the costs of compliance. Section 346 of the statute provides a one-time transitional credit for small businesses to assist them in offsetting their initial compliance costs. In my opinion, this is a strong indication that Parliament did direct its attention to the question of compensation for compliance costs by enacting a provision providing partial compensation in certain cases. Even if the Attorney Gen-

Juge en chef, a dit que trois conditions fondamentales devaient être remplies pour qu'il puisse y avoir recouvrement pour fins de restitution: (1) un enrichissement, (2) un appauvrissement correspondant, et (3) l'absence de tout motif juridique à l'enrichissement. Aux termes de la Loi sur la TPS, les dépenses engagées pour la perception et la remise de la TPS incombent aux fournisseurs inscrits. Cette situation représente certainement un fardeau pour ces fournisseurs et un avantage pour le gouvernement fédéral. Toutefois, il s'agit précisément du fardeau que prévoit la loi. Il existe donc un motif juridique pour que le gouvernement fédéral conserve cet avantage à moins que les dispositions elles-mêmes ne soient *ultra vires*. Cependant, cet argument fait l'objet des première et deuxième questions constitutionnelles.

L'argument présenté par la FCEI, fait donc intervenir le dilemme suivant: si la Loi sur la TPS est *ultra vires*, alors les fournisseurs inscrits ne peuvent être obligés de percevoir la taxe et il n'est pas nécessaire d'examiner la portée de tout droit de restitution que ce groupe pourrait faire valoir contre le gouvernement fédéral. Si, par ailleurs, la Loi sur la TPS est constitutionnelle, alors elle constitue un motif juridique valide pour que le gouvernement fédéral conserve l'avantage qu'il reçoit en étant en mesure de compter sur les fournisseurs inscrits pour percevoir la taxe à leurs propres frais. La conclusion que nous fait valoir la FCEI n'est admissible dans ni l'un ni l'autre des cas.

Il en découle que tout droit à une rémunération pour le temps et la peine consacrés à la perception de la TPS devraient découler de la loi elle-même, qui de toute évidence ne prévoit pas de telles dispositions générales. Toutefois, je remarque que la Loi sur la TPS n'est pas entièrement silencieuse sur la question de l'indemnisation relative aux frais engagés pour en assurer le respect. L'article 346 prévoit un crédit transitoire unique pour la petite entreprise afin de l'aider à compenser ses coûts initiaux pour se conformer à la loi. À mon avis, il s'agit d'une bonne indication que le législateur a bien pris en considération la question de l'indemnisation relativement aux coûts qu'entraîne le res-

eral for Alberta were correct to suggest that a more generous right to compensation exists at common law, in my view Parliament decided to substitute for that right its own view of the socially appropriate level of compensation for compliance costs. As this Court recently decided in *Zaidan Group Ltd. v. London (City)*, [1991] 3 S.C.R. 593, aff'g (1990), 71 O.R. (3d) 65 (C.A.), where a statute establishes a scheme providing for compensation, common law rights which might have operated but for the statute cannot be relied upon.

In my opinion, the right to compensation contended for by Alberta is supported neither by s. 103 of the *Constitution Act, 1867*, nor by the common law, nor by the operation of the GST Act itself. The third constitutional question must therefore be answered in the negative.

Constitutional Question 4

Section 125 of the *Constitution Act, 1867* provides as follows:

125. No Lands or Property belonging to Canada or any Province shall be liable to Taxation.

In *Reference re Exported Natural Gas Tax*, *supra*, at p. 1081, the majority of this Court concluded that s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867* must be subordinated to s. 125. Section 125, therefore, is an exception to the general taxation power of the federal Parliament under s. 91(3). The Attorney General for Alberta argues that the imposition upon the province of the obligation to collect and remit the GST when the province acts as a supplier runs afoul of this constitutional injunction and is therefore *ultra vires* Parliament.

Canada does not contend that a province is liable to pay the GST as a purchaser of taxable supplies. Instead, it claims simply that the province is under an obligation to collect and remit the GST

pect des dispositions en prévoyant une indemnisation partielle dans certains cas. Même si le procureur général de l'Alberta était fondé à soutenir qu'il existe en common law un droit à l'indemnisation plus généreux, à mon avis, le législateur a décidé de remplacer ce droit par sa propre évaluation du niveau d'indemnisation socialement approprié à l'égard des coûts entraînés par le respect des dispositions. Comme notre Cour l'a récemment conclu dans *Zaidan Group Ltd. c. London (Ville)*, [1991] 3 R.C.S. 593, conf. (1990), 71 O.R. (3d) 65 (C.A.), lorsqu'une loi crée un régime prévoyant une indemnisation, on ne peut se fonder sur les droits découlant de la common law qui auraient pu s'appliquer n'eût été la loi.

À mon avis, le droit à l'indemnisation que fait valoir l'Alberta n'est appuyé ni par l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867* ni par la common law ni par l'application de la Loi sur la TPS elle-même. Par conséquent, il faut répondre par la négative à la troisième question constitutionnelle.

Quatrième question constitutionnelle

Voici le texte de l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*:

125. Aucune terre ou propriété appartenant au Canada ou à une province ne sera sujette à taxation.

Dans le *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, précité, à la p. 1081, notre Cour, à la majorité, a conclu que le par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867* doit être assujéti à l'art. 125. Par conséquent, l'art. 125 constitue une exception au pouvoir général du Parlement fédéral en matière de taxation, prévu au par. 91(3). Le procureur général de l'Alberta soutient que l'imposition à la province de l'obligation de percevoir et de remettre la TPS lorsque la province agit à titre de fournisseur va à l'encontre de cette injonction constitutionnelle et est, par conséquent, *ultra vires* du Parlement.

Le Canada ne soutient pas qu'une province est tenue de payer la TPS à titre d'acheteur de fournitures taxables. Plutôt, il soutient simplement que la province est tenue de percevoir la TPS des ache-

from purchasers of taxable supplies when the province acts as supplier. The Attorney General for Alberta's position is that this amounts to taxation of the property of the province.

In *Reference re Exported Natural Gas Tax*, *supra*, the majority of this Court said, at p. 1078, that

Section 125 provides, in broad terms, that no lands or property of the federal or provincial Crown shall be "liable to taxation". The purpose of this immunity, as we have seen, is to prevent one level of government from appropriating to its own use the property of the other, or the fruits of that property. This immunity would be illusory if it applied only to taxes "on property" but not to a tax on the Crown in respect of a transaction affecting its property or on the transaction itself. The immunity would be illusory since, by the simple device of framing a tax as "*in personam*" rather than "*in rem*" one level of government could with impunity tax away the fruits of property owned by the other. The fundamental constitutional protection framed by s. 125 cannot depend on subtle nuances of form.

By analogy to this reasoning, the Attorney General for Alberta submits that the imposition of the GST on taxable supplies made by the province as vendor amounts to taxation of the "fruits" of provincial property. It is said that if provincial property is exempt from taxation, then it cannot be taxed indirectly by characterizing the subject matter of the tax as a "transaction" involving that property. The imposition of the GST on property sold by the province, it is argued, runs contrary to the protection of s. 125 of the *Constitution Act, 1867* and therefore is *ultra vires* Parliament.

In my opinion, with respect, the Attorney General for Alberta's analogy cannot withstand scrutiny. In *Reference re Exported Natural Gas Tax*, this Court was considering federal legislation which purported to impose a tax upon the receipt by distributors of natural gas that was the property of the province of Alberta. By the operation of a

teurs de fournitures taxables et de la remettre lorsque la province agit à titre de fournisseur. Le procureur général de l'Alberta est d'avis que cette situation équivaut à l'imposition d'une taxe sur un bien de la province.

Dans le *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, précité, notre Cour, à la majorité, a dit, à la p. 1078:

L'article 125 stipule, de façon générale, que nulle terre ou propriété appartenant à la Couronne du chef du Canada ou d'une province ne sera «sujette à taxation». Cette immunité, comme nous l'avons déjà constaté, vise à empêcher un palier de gouvernement de s'approprier, pour son propre usage, les biens de l'autre palier de gouvernement ou les fruits de ces biens. Cette immunité serait illusoire si elle s'appliquait uniquement aux taxes «sur les biens» et non à une taxe qui frappe la Couronne relativement à une opération touchant ses biens ou à une taxe sur l'opération elle-même. L'immunité serait illusoire puisque, simplement en adoptant une formulation qui crée une taxe «*in personam*» au lieu d'une taxe «*in rem*», un palier de gouvernement pourrait impunément, au moyen de cette taxe, enlever à l'autre palier de gouvernement les fruits provenant des biens de ce dernier. La protection fondamentale qu'offre l'art. 125 de la Constitution ne peut pas reposer sur des nuances subtiles en ce qui concerne la forme.

Par analogie avec ce raisonnement, le procureur général de l'Alberta soutient que l'imposition de la TPS sur des fournitures taxables fabriquées par la province à titre de vendeur équivaut à la taxation des «fruits» provenant des biens de la province. On dit que si des biens de la province sont exonérés de taxation, alors ils ne peuvent être taxés indirectement par une caractérisation de l'objet de la taxe comme une «opération» touchant ce bien. On soutient que l'imposition de la TPS sur un bien vendu par la province est contraire à la protection que confère l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867* et, par conséquent, *ultra vires* du Parlement.

À mon avis, avec égards, l'analogie faite par le procureur général de l'Alberta ne peut résister à un examen approfondi. Dans le *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, notre Cour a examiné une loi fédérale qui avait pour but d'imposer une taxe sur la réception par le distributeur de gaz naturel qui était la propriété de la province de l'Al-

deeming provision, where natural gas was exported, the exporter was treated as a "distributor" of the natural gas exported and was deemed to have "received" it at the time it was exported. In consequence, the province became liable to pay a tax upon natural gas that remained the property of Alberta at the moment of its export.

The GST, in contrast, does not apply to exports. It applies to the domestic provision of taxable supplies, and it is the purchaser, rather than the supplier, which is liable to pay the tax. Indeed, the tax only becomes payable by virtue of transactions in which some property interest has left the supplier and become vested in the purchaser. Clearly, therefore, it is the purchaser, not the vendor, which is taxed.

Nor can it plausibly be said that the imposition of the GST on sales of provincial property amounts to a tax on the fruits of provincial property in that, due to their liability to pay the GST, purchasers will purchase less of such property, resulting in lost sales and diminished revenues to the province. The fact that a federal tax renders provincial property less commercially attractive than it would be if the tax did not apply does not render that tax a tax upon provincial property. In *Phillips v. City of Sault Ste. Marie*, [1954] S.C.R. 404, this Court considered the case of a municipal tax levied on tenants of land owned by the Crown in right of Canada. The tax was assessed on the basis of the value of the premises occupied as assessed by the city. This Court found that the tax was not levied upon the land, but upon the occupants; the value of the land was simply the measure by which the liability of the occupants to pay the tax was to be assessed. Consequently, the tax did not violate s. 125 of the *Constitution Act, 1867*, notwithstanding that, *de facto*, its collection might lower the returns that the Crown in right of Canada could realize from rental of the land.

Clearly, a practical consequence of the collection and remittance responsibilities imposed by the

berta. Par une disposition qui créait une présomption, lorsque le gaz naturel était exporté, l'exportateur était considéré comme un «distributeur» du gaz naturel exporté et était présumé l'avoir «reçu» au moment de l'exportation. En conséquence, la province était tenue de payer une taxe sur le gaz naturel qui demeurerait la propriété de l'Alberta au moment de son exportation.

La TPS par contre ne s'applique pas aux exportations. Elle s'applique à la prestation intérieure de fournitures taxables et c'est l'acheteur, plutôt que le fournisseur, qui est tenu de la payer. En fait, la taxe ne devient payable qu'en vertu des opérations dans lesquelles le fournisseur s'est départi d'un intérêt dans le bien pour le transmettre à l'acheteur. Par conséquent, c'est de toute évidence l'acheteur et non le vendeur qui est taxé.

On ne peut non plus dire d'une manière plausible que l'imposition de la TPS sur les ventes de biens de la province équivaut à une taxe sur les fruits de ces biens parce que, en raison de leur obligation de payer la TPS, les acheteurs achèteront moins de ces biens, entraînant des pertes de ventes et des diminutions de recettes pour la province. Le fait qu'une taxe fédérale rend un bien de la province moins attrayant sur le plan commercial qu'il le serait en l'absence de taxe ne transforme pas cette taxe en une taxe sur un bien de la province. Dans l'arrêt *Phillips c. City of Sault Ste. Marie*, [1954] R.C.S. 404, notre Cour a examiné le cas d'une taxe municipale imposée aux locataires de terrains qui étaient la propriété de la Couronne du chef du Canada. La taxe a été établie sur la valeur des lieux occupés déterminée par l'évaluation municipale. Notre Cour a conclu que la taxe n'avait pas été imposée sur le terrain, mais plutôt sur les occupants; la valeur du terrain était simplement la mesure permettant d'évaluer l'obligation des occupants de payer la taxe. Par conséquent, la taxe ne portait pas atteinte à l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, même si, en réalité, sa perception pouvait réduire les bénéfices que la Couronne du chef du Canada pouvait retirer de la location du terrain.

De toute évidence, une conséquence pratique des responsabilités en matière de perception et de

GST Act may result in a cost to the province, but neither the true aim and purpose of the scheme nor its incidental effects runs contrary to the spirit of s. 125. As the majority of this Court clearly stated in *Reference re Exported Natural Gas Tax*, *supra*,^a at pp. 1053-54, in order to violate s. 125 the impugned measure must in pith and substance constitute taxation. The possibility that the GST may have the effect of reducing provincial revenues from the sale of provincial property does not render the GST a "taxation" of provincial property.^b Nor does the calculation of the GST as a fraction of a price a portion of which is provincial tax amount to the federal taxation of provincial tax.^c Rather, the price paid for a taxable supply, including a component that is provincial tax, is the measure chosen by Parliament by which the liability of the purchaser to pay the GST is calculated.

Since the obligation of a province to collect and remit the GST when it acts as supplier does not amount to a taxation of the province's property, s. 125 of the *Constitution Act, 1867* has no application in these situations. Consequently, the fourth constitutional question must be answered in the negative.^f

Constitutional Question 5

Section 126 of the *Constitution Act, 1867* provides:^g

126. Such Portions of the Duties and Revenues over which the respective Legislatures of Canada, Nova Scotia, and New Brunswick had before the Union Power of Appropriation as are by this Act reserved to the respective Governments or Legislatures of the Provinces, and all Duties and Revenues raised by them in accordance with the special Powers conferred upon them by this Act, shall in each Province form One Consolidated Revenue Fund to be appropriated for the Public Service of the Province.^h

The Attorneys General for Alberta and Canada agree that s. 126 has the effect of immunizing the consolidated revenue funds of the provinces from appropriation, except by their provincial legisla-^j

remise imposées par la Loi sur la TPS est qu'il peut en résulter des frais pour la province, mais ni le but et l'objectif véritables du régime ni ses effets accessoires ne sont contraires à l'esprit de l'art. 125. Comme notre Cour, à la majorité, l'a dit clairement dans le *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, précité, aux pp. 1053 et 1054, pour qu'il y ait violation de l'art. 125, la mesure contestée doit, de par son caractère véritable, constituer une taxation. La possibilité que la TPS puisse avoir pour effet de réduire les recettes de la province provenant de la vente de ses biens ne transforme pas la TPS en une «taxe» sur un bien de la province. Le calcul de la TPS comme une fraction d'un prix dont une partie constitue une taxe provinciale n'équivaut pas à une taxe fédérale imposée sur une taxe provinciale. Le prix payé pour une fourniture taxable, comprenant une composante qui est une taxe provinciale, est la mesure choisie par le législateur pour calculer l'obligation de l'acheteur de payer la TPS.^d

Étant donné que l'obligation d'une province de percevoir et de remettre la TPS lorsqu'elle agit à titre de fournisseur n'équivaut pas à la taxation d'un bien d'une province, l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867* ne s'applique pas dans ces situations. Par conséquent, il faut répondre par la négative à la quatrième question constitutionnelle.^e

Cinquième question constitutionnelle

Voici le texte de l'art. 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*:

126. Les droits et revenus que les législatures respectives du Canada, de la Nouvelle-Écosse et du Nouveau-Brunswick avaient, avant l'Union, le pouvoir d'affecter et qui sont, par la présente loi, réservés aux gouvernements ou législatures des provinces respectives, et tous les droits et revenus perçus par elles conformément aux pouvoirs spéciaux que leur confère la présente loi, formeront dans chaque province un fonds de revenu consolidé qui sera affecté au service public de celle-ci.

Les procureurs généraux de l'Alberta et du Canada conviennent que l'art. 126 a pour effet d'immuniser le Trésor des provinces contre une affectation de crédits, sauf par les assemblées législatives de

tures. The Attorney General for Alberta, however, contends that the obligation imposed by the GST Act upon provinces to collect and remit the GST in respect of taxable supplies made by the province amounts to the appropriation of provincial funds for federal purposes by the federal Parliament. In support of this position, the Attorney General for Alberta relies on the decisions of this Court in *Reference re Troops in Cape Breton*, [1930] S.C.R. 554, and *Regional Municipality of Peel v. MacKenzie*, [1982] 2 S.C.R. 9. In my opinion, neither of these decisions supports the proposition that the Attorney General for Alberta seeks to advance.

In *Reference re Troops in Cape Breton*, the question was whether the province of Nova Scotia was liable to reimburse the federal government for the expense of sending troops to quell a local disturbance in Cape Breton at the request of the Attorney General of the province. The *Militia Act*, R.S.C. 1906, c. 41, as amended by S.C. 1924, c. 57, purported to impose such an obligation upon the government of a province whose Attorney General had called in federal troops to assist the civil power in the province. The majority of this Court decided that Parliament lacked jurisdiction to impose this obligation. Appropriations from the consolidated revenue fund of the province belong exclusively to the legislature of the province.

Similarly, in *Peel*, this Court was required to rule upon the constitutionality of s. 20(2) of the *Juvenile Delinquents Act*, R.S.C. 1970, c. J-3, which purported to authorize judicial orders directing the expenditure of money by municipalities for the custody and support of delinquent children. Relying upon *Reference re Troops in Cape Breton*, Martland J. decided that Parliament had no jurisdiction to compel municipalities, which are creatures of the provincial legislatures, to expend money. Interestingly, however, Martland J. did suggest, at p. 22, that s. 20(2) could have been *intra vires* Parliament if it had been shown to be necessarily incidental to the operation of valid federal legislation in relation to criminal law. However, as the section pertained to the continuing

celles-ci. Toutefois, le procureur général de l'Alberta soutient que l'obligation que la Loi sur la TPS impose aux provinces de percevoir et de remettre la TPS relativement aux fournitures taxables fabriquées par les provinces équivaut à une affectation par le Parlement des fonds des provinces à des fins fédérales. Le procureur général de l'Alberta fonde sa position sur les arrêts de notre Cour *Reference re Troops in Cape Breton*, [1930] R.C.S. 554, et *Municipalité régionale de Peel c. MacKenzie*, [1982] 2 R.C.S. 9. À mon avis, aucun de ces arrêts n'appuie l'argument que le procureur général de l'Alberta cherche à faire valoir.

Dans l'arrêt *Reference re Troops in Cape Breton*, la question était de savoir si la province de la Nouvelle-Écosse était tenue de rembourser le gouvernement fédéral de la dépense que représentait l'envoi de troupes pour réprimer des troubles locaux au Cap Breton à la demande du procureur général de la province. La *Loi de Milice*, S.R.C. 1906, ch. 41, modifiée par S.C. 1924, ch. 57, avait pour but d'imposer une telle obligation au gouvernement d'une province dont le procureur général avait demandé l'envoi de troupes fédérales pour aider le pouvoir civil dans la province. Notre Cour, à la majorité, a conclu que le Parlement n'avait pas le pouvoir d'imposer cette obligation. Les affectations de crédits sur le Trésor de la province appartiennent exclusivement à l'assemblée législative de la province.

De même, dans l'arrêt *Peel*, on a demandé à notre Cour de se prononcer sur la constitutionnalité du par. 20(2) de la *Loi sur les jeunes délinquants*, S.R.C. 1970, ch. J-3, qui avait pour but d'autoriser les ordonnances judiciaires visant le paiement de sommes d'argent par les municipalités pour la garde et l'entretien d'enfants délinquants. Sur le fondement de l'arrêt *Reference re Troops in Cape Breton*, le juge Martland a conclu que le Parlement n'était pas compétent pour obliger les municipalités, qui sont créées par le législateur provincial, à payer des sommes d'argent. Toutefois, il est intéressant de noter que le juge Martland a laissé entendre, à la p. 22, que le par. 20(2) aurait pu être *intra vires* du Parlement si l'on avait démontré qu'il était nécessairement accessoire à l'applica-

support of delinquent children after criminal proceedings had terminated, it could not be justified as criminal law in the meaning of s. 91(27) of the *Constitution Act, 1867*:

The effect of s. 20(2) is to alter the role of municipal institutions, not necessarily limited to financial matters but also with respect to their duty toward persons found within their boundaries. This is an indirect amendment to provincial legislation respecting municipalities. It could not be justified in the absence of a direct link with federal legislative power under s. 91(27). There is no direct link between the municipality "to which the child belongs" and the issue of the child's criminality. The obligation sought to be imposed on the municipality arises only after the criminal proceedings have been completed and sentence has been imposed. [Emphasis added.]

I have already concluded that there does exist a "direct link" between the obligations placed on suppliers by the GST Act and the federal power over taxation under s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867*. On the above reasoning, therefore, even if the GST Act imposed an obligation to pay out a sum of money for federal purposes this might be justified.

The GST Act, however, does not go nearly this far. The obligation to collect and remit the GST is clearly not the same as an obligation to pay out a sum of money to the federal government from the provincial consolidated revenue fund. To this extent, *Reference re Troops in Cape Breton* and *Peel* are beside the point. Parliament has simply imposed certain administrative burdens upon suppliers that are necessarily incidental to a valid federal scheme of taxation within the meaning of that term as it is used in s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867*.

The Attorney General of Canada argues that there is nothing impermissible in valid federal legislation imposing administrative burdens upon provincial governments, provided that these are necessarily incidental to the operation of a valid federal scheme of taxation. In *Attorney-General for Que-*

tion d'une loi fédérale valide en matière de droit criminel. Toutefois, comme l'article se rapportait à l'entretien permanent d'enfants délinquants après la fin des procédures criminelles, il ne pouvait être justifié à titre de droit criminel au sens du par. 91(27) de la *Loi constitutionnelle de 1867*:

Le paragraphe 20(2) a pour effet de modifier le rôle des institutions municipales, pas nécessairement quant aux seules questions financières mais également à l'égard de leurs obligations envers les personnes qui se trouvent sur leur territoire. C'est là une modification indirecte des lois provinciales relatives aux municipalités. Ce paragraphe n'est pas justifié en l'absence d'un lien direct avec le pouvoir législatif fédéral en vertu de l'art. 91(27). Il n'y a pas de lien direct entre la municipalité «à laquelle il [l'enfant] appartient» et la question de la criminalité de l'enfant. L'obligation que la Loi cherche à imposer à la municipalité se présente uniquement une fois les procédures criminelles complétées et la sentence imposée. [Je souligne.]

J'ai déjà conclu qu'il existait un «lien direct» entre les obligations imposées aux fournisseurs par la Loi sur la TPS et le pouvoir fédéral en matière de taxation aux termes du par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Par conséquent, suivant le raisonnement qui précède, même si la Loi sur la TPS imposait une obligation de payer une somme d'argent à des fins fédérales, cela pourrait être justifié.

Toutefois, la Loi sur la TPS ne va pas aussi loin. L'obligation de percevoir et de remettre la TPS n'est de toute évidence pas la même qu'une obligation de prélever une somme d'argent sur le Trésor de la province pour la verser au gouvernement fédéral. Dans cette mesure, les arrêts *Reference re Troops in Cape Breton* et *Peel* sont hors de propos. Le législateur fédéral a simplement imposé aux fournisseurs certains fardeaux administratifs qui sont nécessairement accessoires à un régime de taxation fédérale valide selon le sens dans lequel ce terme est utilisé au par. 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

Le procureur général du Canada soutient qu'il n'y a rien d'inacceptable à ce qu'une disposition législative fédérale valide impose un fardeau administratif à des gouvernements provinciaux, pourvu qu'il soit nécessairement accessoire à l'application d'un régime de taxation fédérale valide. Dans l'arrêt

bec v. Nipissing Central Railway Co., [1926] A.C. 715 (P.C.), for instance, it was decided that federal legislation in relation to railways could authorize the compulsory taking of provincial Crown lands to the extent necessary for the building of railway lines. In *Valin v. Langlois* (1879), 3 S.C.R. 1, this Court upheld the *Dominion Controverted Elections Act, 1874*, which conferred upon provincial superior courts the jurisdiction, and imposed the duty, of trying controverted elections of members of the House of Commons.

The case of *Coughlin v. Ontario Highway Transport Board*, [1968] S.C.R. 569, also relied on by Canada, is less helpful. In that case, the issue was whether the *Motor Vehicle Transport Act*, S.C. 1953-54, c. 59, which permitted the respondent Board, an entity created by the Ontario legislature, to issue and review licenses for the interprovincial transport of goods, was *ultra vires* as an impermissible delegation of Parliament's legislative powers to a provincial body. Cartwright J., for the majority, found that there was no delegation, but, rather, simply the adoption by Parliament of the legislation of another body, as it might from time to time exist, as its own. The decision in *Coughlin* is not clearly relevant to the question we are faced with here, as Parliament did not purport to compel Ontario to establish a Highway Transport Board to administer the federal statute, nor did Cartwright J. suggest that it could have done so.

In any case, in my opinion it is not necessary for us to analyze the limits of the federal power to impose administrative obligations on the provinces, pursuant to a valid federal scheme of taxation, in order to answer the fifth constitutional question. The most that can be said of the collection and remittance obligations created by the GST Act is that they impose certain administrative burdens on commercial entities operating in the province. It is only in so far as the province operates as

Attorney-General for Quebec c. Nipissing Central Railway Co., [1926] A.C. 715 (C.P.), par exemple, il a été jugé qu'une loi fédérale relative aux chemins de fer pouvait autoriser l'expropriation de terres de la Couronne provinciale dans la mesure nécessaire pour la construction de voies de chemin de fer. Dans l'arrêt *Valin c. Langlois* (1879), 3 R.C.S. 1, notre Cour a confirmé l'*Acte des élections fédérales contestées, 1874*, qui conférait aux cours supérieures des provinces la compétence pour juger les élections controversées des députés de la Chambre des communes et leur imposait l'obligation de le faire.

L'arrêt *Coughlin c. Ontario Highway Transport Board*, [1968] R.C.S. 569, sur lequel s'est également fondé le Canada, est moins utile. Dans cette affaire, la question était de savoir si la *Loi sur le transport par véhicule à moteur*, S.C. 1953-54, ch. 59, qui autorisait la commission intimée, un organisme créé par l'assemblée législative de l'Ontario, à délivrer et à réviser les permis pour le transport interprovincial de marchandises, était *ultra vires* en tant que délégation inacceptable de pouvoirs législatifs du Parlement à un organisme provincial. Le juge Cartwright, au nom de la majorité, a conclu qu'il n'y avait aucune délégation mais, plutôt, simplement l'adoption comme sienne par le Parlement de la législation d'un autre organisme telle qu'elle pouvait exister. L'arrêt *Coughlin* n'est pas clairement pertinent relativement à la question qui nous est soumise en l'espèce, car le Parlement n'a pas eu l'intention d'obliger l'Ontario à créer une commission du transport routier pour administrer la loi fédérale et le juge Cartwright n'a pas non plus laissé entendre qu'il aurait pu le faire.

De toute façon, à mon avis, pour répondre à la cinquième question constitutionnelle, il n'est pas nécessaire que nous analysions les limites du pouvoir fédéral d'imposer des obligations administratives aux provinces aux termes d'un régime de taxation fédérale valide. Le plus que l'on puisse dire au sujet des obligations relatives à la perception et à la remise créées par la Loi sur la TPS est qu'elles imposent certains fardeaux administratifs à des entreprises commerciales exploitées dans la pro-

a commercial entity that it becomes subject to these burdens. This is not the same thing as an appropriation of money from the provincial consolidated revenue fund, without the consent of the provincial legislature, for federal purposes. Indeed, from the point of view of policy, it is far from clear that it would be desirable to adopt an interpretation of the GST Act which would give special advantages to provinces when they act as commercial entities. Section 126 of the *Constitution Act, 1867* does not come into play. For this reason I conclude that the fifth constitutional question must be answered in the negative.

Constitutional Question 6

The Alberta Court of Appeal declined to answer the final constitutional question. In my view, it was correct so to decide, and, for the reasons given by the Court of Appeal, I am of the view that this Court ought not to answer it either. The sixth constitutional question is highly abstract, in that it does not refer to specific provincial institutions, and, indeed, refers to some hypothetical provincial institutions which apparently do not exist. Without greater specificity and detail, answers given by this Court could be quite misleading. Worse yet, they could be invoked to justify provincial attempts to frustrate the operation of the GST by the disingenuous manipulation of institutional forms.

In my view, the Attorney General of Canada is quite correct to argue that in the absence of a legislative scheme the pith and substance of which can be ascertained, this Court is placed in the impossible position where it cannot distinguish between valid schemes of provincial legislation, and colourable attempts to circumvent a valid federal scheme of taxation enacted under s. 91(3).

Where this Court is faced with a hypothetical question which cannot be answered with any assurance of correctness, the appropriate course of action is for us to decline to answer the question.

vince. C'est seulement dans la mesure où la province agit à titre d'entreprise commerciale qu'elle devient assujettie à ces fardeaux. Ce n'est pas la même chose qu'une affectation de crédits sur le Trésor de la province, à des fins fédérales, sans le consentement de l'assemblée législative provinciale. En fait, sur le plan des principes, il est loin d'être évident qu'il serait souhaitable d'interpréter la Loi sur la TPS de manière à accorder des avantages spéciaux aux provinces lorsqu'elles agissent à titre d'entreprises commerciales. L'article 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867* ne s'applique pas. Pour ces motifs, je conclus qu'il faut répondre par la négative à la cinquième question constitutionnelle.

Sixième question constitutionnelle

La Cour d'appel de l'Alberta a refusé de répondre à la dernière question constitutionnelle. J'estime qu'elle a eu raison de le faire et, pour les motifs qu'elle a énoncés, je suis d'avis que notre Cour ne devrait pas non plus y répondre. La sixième question constitutionnelle est très abstraite, en ce sens qu'elle ne mentionne pas d'organismes provinciaux précis; en fait, elle fait mention de certains organismes provinciaux hypothétiques qui apparemment n'existent pas. Sans autres détails, les réponses que pourrait donner notre Cour risqueraient d'être trompeuses. Ce qui serait pire, elles pourraient être invoquées pour justifier des tentatives provinciales en vue de faire échouer l'application de la TPS par une manipulation dissimulée de formulaires institutionnels.

À mon avis, le procureur général du Canada a eu tout à fait raison de soutenir que, en l'absence d'un régime législatif dont le caractère véritable peut être vérifié, notre Cour est placée dans la situation impossible où elle ne peut établir de distinction entre des régimes valides de législation provinciale et des tentatives frauduleuses pour contourner un régime fédéral de taxation valide adopté aux termes du par. 91(3).

Lorsque notre Cour est saisie d'une question hypothétique à laquelle elle ne peut garantir de réponse exacte, la démarche à suivre est de refuser d'y répondre. Dans *McEvoy c. Procureur général*

In *McEvoy v. Attorney General for New Brunswick*, [1983] 1 S.C.R. 704, we said (at p. 708):

This Court is entitled to exercise its judgment on whether it should answer referred questions if it concludes that they do not exhibit sufficient precision to permit cogent answers. This is irrespective of the fact that the reference power is couched in broad terms . . .

It is clear that we are entitled to decline to answer a question referred to us on a reference if the question is such that the answer given would not be precise or useful: see also, *Reference re Education System in Montreal*, [1926] S.C.R. 246, *Reference re Waters and Water-Powers*, [1929] S.C.R. 200, *Reference re Angliers Railway Crossing*, [1937] S.C.R. 451, *Reference re Authority of Parliament in Relation to the Upper House*, [1980] 1 S.C.R. 54. The sixth constitutional question in this Reference cannot usefully be answered in its present form, and we therefore respectfully decline to answer it.

5. Arguments of the Attorney General for Ontario

The Attorney General for Ontario was granted leave to intervene in these proceedings and filed a factum. After reviewing these materials and hearing the submissions of counsel on the point, we decided that we would not hear the submissions of the counsel for the Attorney General for Ontario.

Briefly, it was the position of the Attorney General for Ontario that the GST Act had been passed through Parliament by an invalid procedure and was therefore void in its entirety. The Attorney General for Ontario pressed this argument as an intervenor before the Alberta Court of Appeal, which, in its judgment, declined to deal with these submissions on the merits. In my view, the Court of Appeal was quite correct in this decision.

The Attorney General for Ontario has sought to raise an entirely different ground for attacking the *vires* of the GST Act, and one which was not addressed by the principal parties in these appeals. To address the issues raised by the Attorney Gen-

du Nouveau-Brunswick, [1983] 1 R.C.S. 704, nous avons dit, à la p. 708:

Cette Cour a le pouvoir discrétionnaire de décider si elle devrait répondre aux questions soumises par renvoi si elle conclut que celles-ci ne sont pas assez précises pour permettre d'y apporter des réponses valables. Elle peut l'exercer même si la formulation du pouvoir de renvoi est générale . . .

Il est clair que nous avons le droit de refuser de répondre à une question qui nous est soumise dans le cadre d'un renvoi si celle-ci est telle que la réponse ne serait pas précise ou utile: voir également, *Reference re Education System in Montreal*, [1926] R.C.S. 246, *Reference re Waters and Water-Powers*, [1929] R.C.S. 200, *Reference re Angliers Railway Crossing*, [1937] R.C.S. 451, *Renvoi sur la compétence du Parlement relativement à la Chambre haute*, [1980] 1 R.C.S. 54. Il n'est pas possible de donner une réponse utile à la sixième question constitutionnelle dans le présent renvoi sous sa forme actuelle et par conséquent, nous refusons, avec égards, d'y répondre.

5. Les arguments du procureur général de l'Ontario

Le procureur général de l'Ontario a obtenu l'autorisation d'intervenir en l'espèce et a déposé un mémoire. Après examen de ces documents et audition des arguments des avocats sur ce point, nous avons décidé de ne pas entendre les arguments du procureur général de l'Ontario.

En bref, le procureur général de l'Ontario était d'avis que le Parlement avait adopté la Loi sur la TPS en vertu d'une procédure qui n'était pas valide et qu'elle était par conséquent entièrement nulle. Le procureur général de l'Ontario a fait valoir cet argument à titre d'intervenant devant la Cour d'appel de l'Alberta, qui dans son arrêt, a refusé de traiter ces arguments au fond. À mon avis, la décision de la Cour d'appel était bien fondée.

Le procureur général de l'Ontario a cherché à soulever un moyen entièrement différent pour contester la constitutionnalité de la Loi sur la TPS, un moyen que les principales parties en l'espèce n'avaient pas présenté. Pour traiter des questions

eral for Ontario would require this Court to embark on a lengthy analysis of issues not raised by any of the other parties and not related to the substance of these appeals.

We are all of the opinion that the issues sought to be raised by the Attorney General for Ontario fall outside the intended scope of the Reference. In *Reference re Agricultural Products Marketing Act*, [1978] 2 S.C.R. 1198, this Court declined to address a similar argument sought to be raised by an intervenor on this very ground. I would adopt the reasoning of Pigeon J. in this respect where he said at p. 1290:

It does not appear to me that the appellants' attack based upon the alleged absence of a message from the Governor General recommending its enactment, comes within the scope of the question submitted. Nothing in the order of reference or in the material submitted therewith, raises any issue with respect to the regularity of the adoption of the *Act*, as opposed to its intrinsic validity depending on Parliament's legislative authority. On a reference the Court has to give answers on the basis of the questions submitted exclusively (*Re: Quebec Magistrates' Court*, [1965] S.C.R. 722), intervening parties are not permitted to raise other issues and to bring up other facts as they might in ordinary litigation. I would therefore decline to consider this ground of attack.

With all due respect, therefore, the arguments sought to be raised by the Attorney General for Ontario are not helpful. Intervenor status is granted when this Court feels that the intervenor may be of assistance to the Court in resolving the principal issues before us. Intervenor status is not granted to allow the intervenor to raise an entirely new set of issues which are not addressed by the principal parties. This principle is even stronger in reference cases, where the scope of the appeal is governed by specific questions posed by the Lieutenant-Governor or the Governor General in Council.

We therefore will not address the merits of the arguments sought to be raised by counsel for the

soulevées par le procureur général de l'Ontario, il faudrait que notre Cour s'engage dans une longue analyse de questions qui n'ont pas été soulevées par les autres parties et qui ne se rapportent pas au fond des présents pourvois.

Nous sommes tous d'avis que les questions que le procureur général de l'Ontario cherche à soulever n'entrent pas dans le cadre visé par le renvoi. Dans le *Renvoi relatif à la Loi sur l'organisation du marché des produits agricoles*, [1978] 2 R.C.S. 1198, notre Cour a refusé d'examiner un argument semblable qu'un intervenant cherchait à faire valoir sur ce même fondement. J'adopte le raisonnement du juge Pigeon à cet égard lorsqu'il a dit à la p. 1290:

À mon avis, l'argumentation des appelants fondée sur l'absence de message du gouverneur général recommandant l'adoption de la disposition n'est pas pertinente. Rien dans le décret de renvoi ni dans les documents fournis ne met en doute la régularité de l'adoption de la *Loi*, par opposition à sa validité intrinsèque qui dépend du pouvoir législatif du Parlement. Dans un renvoi, la Cour doit seulement répondre aux questions posées (*Re: La Cour de magistrat du Québec*, [1965] R.C.S. 722), et les intervenants ne sont pas autorisés à soulever d'autres questions ni à soumettre d'autres faits, comme ils le peuvent dans un litige ordinaire. En conséquence, je ne puis considérer ce moyen.

Par conséquent, avec égards, les arguments que le procureur général de l'Ontario cherche à faire valoir ne sont pas utiles. Le statut d'intervenant est accordé lorsque notre Cour est d'avis que l'intervenant peut l'aider à trancher les principales questions qui lui sont présentées. Il n'est pas accordé pour permettre à l'intervenant de soulever des questions entièrement nouvelles, que les parties principales n'ont pas présentées. Ce principe est encore plus fort dans les renvois, lorsque la portée du pourvoi est régie par des questions précises posées par le lieutenant-gouverneur ou par le gouverneur général en conseil.

Par conséquent, nous n'examinerons pas le fondement des arguments que les avocats du procu-

Attorney General for Ontario. They are not helpful to us in the disposition of these appeals.

6. Conclusion

In the result, the appeal of the Attorney General of Canada is allowed and the appeal of the Attorney General for Alberta is dismissed. The constitutional questions are answered as follows:

1. Having regard to the *Constitution Acts, 1867 to 1982* or otherwise, is the *GST Act ultra vires* the Parliament of Canada in whole or in part and, if so, in what particular or particulars and to what extent?

Answer: No.

2. Does the system of collection under the *GST Act*

(a) at any stage prior to the supply of taxable supplies to consumers or to suppliers of exempt supplies,

(b) prior to the collection by a supplier from a recipient, or

(c) otherwise

constitute an infringement of the jurisdiction of the Legislature of Alberta with respect to the regulation of property and civil rights pursuant to s. 92(13) of the *Constitution Act, 1867*, or of another provincial power under that Act, so that the *GST Act* in its application of the system of collection or any part of it is *ultra vires* the Parliament of Canada?

Answer: No.

3. Having regard to s. 103 of the *Constitution Act, 1867* and the common law, are suppliers entitled to charge and to collect from the Consolidated Revenue Fund of Canada all costs, charges and expenses incidental to collecting and paying a remittance under the *GST Act*?

Answer: No.

4. Having regard to s. 125 of the *Constitution Act, 1867*,

(a) is the imposition of obligations under the *GST Act* on the Government of Alberta as a supplier to collect and pay a remittance on a taxable supply that

leur général de l'Ontario ont cherché à faire valoir. Ils ne nous sont pas utiles pour régler les présents pourvois.

a 6. Conclusion

En conséquence, le pourvoi du procureur général du Canada est accueilli et le pourvoi du procureur général de l'Alberta est rejeté. Les questions constitutionnelles reçoivent les réponses suivantes:

1. Compte tenu des *Lois constitutionnelles de 1867 à 1982* ou autrement, les dispositions législatives sur la TPS sont-elles *ultra vires* du Parlement du Canada en tout ou en partie et, dans l'affirmative, à quel égard et dans quelle mesure?

Réponse: Non.

2. Le régime de perception prévu dans ces dispositions,

a) à toute étape antérieure à l'offre de fournitures taxables aux consommateurs ou aux fournisseurs de fournitures exonérées,

b) avant la perception par un fournisseur auprès d'un acquéreur, ou

c) autrement,

porte-t-il atteinte à la compétence de la législature de l'Alberta en ce qui concerne la réglementation de la propriété et des droits civils aux termes du par. 92(13) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, ou un autre pouvoir provincial conféré par cette loi, de façon que les dispositions législatives sur la TPS relatives au régime de perception ou une partie de ce régime sont *ultra vires* du Parlement du Canada?

Réponse: Non.

3. Compte tenu de l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867* et de la common law, les fournisseurs ont-ils le droit d'exiger et de percevoir du Trésor canadien tous les frais et les dépenses attribuables à la perception et au versement d'une remise en vertu des dispositions législatives sur la TPS?

Réponse: Non.

4. Compte tenu de l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*,

a) l'imposition au gouvernement de l'Alberta, en tant que fournisseur et en vertu des dispositions législatives sur la TPS, de l'obligation de percevoir et de

is Alberta property *ultra vires* the Parliament of Canada,

(b) does the imposition of a remittance under the *GST Act* on a recipient from the Government of Alberta of a taxable supply that is Alberta property or that generates revenue to the Government of Alberta constitute taxation of Alberta property that is *ultra vires* the Parliament of Canada, and

(c) does the imposition of a remittance that is computed under s. 154 of the *GST Act* on the basis of consideration for a taxable supply that includes an amount of provincial tax constitute taxation of Alberta property that is *ultra vires* the Parliament of Canada?

Answer: No.

5. Having regard to s. 126 of the *Constitution Act, 1867*, is the requirement under the *GST Act* that the Government of Alberta use part of the Government of Alberta's revenue

(a) to collect a remittance or cause a remittance to be collected, or

(b) to pay a remittance prior to the receipt of the remittance from the recipient of a taxable supply *ultra vires* the Parliament of Canada?

Answer: No.

6. Having regard to ss. 125 and 126 of the *Constitution Act, 1867*,

(a) is the purchase of taxable supplies by provincial authorities, or any of them, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta exempt from tax under the *GST Act*,

(b) is the purchase of taxable supplies by provincial authorities, or any of them, designated as agents of the Government of Alberta, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta, exempt from tax under the *GST Act*,

(c) is the acquisition of taxable supplies by the Crown Purchase Agency referred to in section 2(k) of the Appendix exempt from tax under the *GST Act*, and

verser une remise sur une fourniture taxable qui est une propriété de l'Alberta est-elle *ultra vires* du Parlement du Canada,

b) l'imposition, en vertu des dispositions législatives sur la TPS, d'une remise à un acquéreur d'une fourniture taxable du gouvernement de l'Alberta qui est une propriété de l'Alberta ou qui est une source de recettes pour le gouvernement de l'Alberta constitue-t-elle une taxation d'une propriété de l'Alberta qui est *ultra vires* du Parlement du Canada, et

c) l'imposition d'une remise calculée en vertu de l'art. 154 des dispositions législatives sur la TPS en contrepartie d'une fourniture taxable et qui comprend une taxe provinciale constitue-t-elle une taxation d'une propriété de l'Alberta qui est *ultra vires* du Parlement du Canada?

Réponse: Non.

5. Compte tenu de l'art. 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, l'obligation pour le gouvernement de l'Alberta, en vertu des dispositions législatives sur la TPS, d'utiliser une partie de ses recettes

a) pour percevoir ou faire percevoir une remise, ou

b) pour verser une remise avant de l'avoir reçue de l'acquéreur d'une fourniture taxable est-elle *ultra vires* du Parlement du Canada?

Réponse: Non.

6. Compte tenu des art. 125 et 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*,

a) l'achat de fournitures taxables par les autorités provinciales, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, est-il dispensé de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS,

b) l'achat de fournitures taxables par les autorités provinciales, désignées comme mandataires du gouvernement de l'Alberta, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, est-il dispensé de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS,

c) l'acquisition de fournitures taxables par l'organisme gouvernemental acheteur mentionné à l'alinéa 2k) de l'annexe est-elle dispensée de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS, et

(d) is the acquisition or use by provincial authorities, or any of them, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta, of taxable supplies that are provided by the Crown Purchase Agency to the provincial authorities exempt from tax under the *GST Act*?

Answer: This question should not be answered.

The reasons of La Forest and L'Heureux-Dubé JJ. were delivered by

LA FOREST J.—These appeals raise the constitutional validity of the federal Goods and Services Tax (“GST”) passed by Parliament as Part IX of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15. The case began by a reference by the Lieutenant-Governor in Council of Alberta to the Court of Appeal of that province of six questions regarding the validity and effect of the tax. The nature of the tax and the history of the litigation are set forth in the reasons of the Chief Justice, and I need not repeat them. I agree with his proposed disposition and his answers to the referred questions, but our views diverge on several matters. For that reason, I have thought it best to write short reasons of my own. The questions and my answers and reasons therefor follow:

1. Having regard to the *Constitution Acts, 1867 to 1982* or otherwise, is the *GST Act* *ultra vires* the Parliament of Canada in whole or in part and, if so, in what particular or particulars and to what extent?

I would answer this question “no”. Section 91(3) of the *Constitution Act, 1867* empowers Parliament to make laws for “[t]he raising of Money by any Mode or System of Taxation”. There can be no question that the GST is intended to raise money and that a value-added tax, which is what the GST is, is a mode or system of taxation. The GST thus falls squarely within s. 91(3). It is in pith and substance a mode or system of taxation, so one need not enquire any further about whether it might be justified as necessarily incidental to the legislative scheme. The fact that it may affect activities within provincial regulatory competence is of no moment.

d) l'acquisition ou l'utilisation par les autorités provinciales, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, de fournitures taxables fournies par l'organisme gouvernemental acheteur aux autorités provinciales est-elle dispensée de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS?

Réponse: Il n'y a pas lieu de répondre à cette question.

Version française des motifs des juges La Forest et L'Heureux-Dubé rendus par

LE JUGE LA FOREST—Les présents pourvois soulèvent la question de la constitutionnalité de la taxe sur les produits et services («TPS»), dont les dispositions pertinentes ont été adoptées par le Parlement dans la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15. L'affaire a débuté par le renvoi qu'a fait le lieutenant-gouverneur en conseil de l'Alberta à la Cour d'appel de cette province de six questions concernant la validité et l'effet de la taxe. Le Juge en chef, dans ses motifs, expose la nature de la taxe et l'historique du litige; je n'ai donc pas à les répéter. Je suis d'accord avec la décision qu'il propose et avec ses réponses aux questions soumises, mais nos points de vue divergent à plusieurs égards. C'est pourquoi j'ai cru préférable de rédiger de courts motifs. Voici donc les questions ainsi que mes réponses et mes motifs:

1. Compte tenu des *Lois constitutionnelles de 1867 à 1982* ou autrement, les dispositions législatives sur la TPS sont-elles *ultra vires* du Parlement du Canada en tout ou en partie et, dans l'affirmative, à quel égard et dans quelle mesure?

Je répondrais «non» à cette question. Le paragraphe 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867* permet au Parlement de faire des lois en vue du «prélèvement de deniers par tous modes ou systèmes de taxation». Il ne fait aucun doute que la TPS vise à prélever des deniers et qu'une taxe sur la valeur ajoutée, ce qu'est en fait la TPS, est un mode ou système de taxation. La TPS relève donc manifestement du par. 91(3). Elle est, de par son caractère véritable, un mode ou système de taxation et il n'est donc pas nécessaire de chercher davantage à savoir si elle peut se justifier comme étant nécessairement accessoire au régime législa-

This basic proposition was recently restated in *Friends of the Oldman River Society v. Canada (Minister of Transport)*, [1992] 1 S.C.R. 3, where, speaking for the Court, I stated, at p. 62:

... if the *Guidelines Order* is found to be legislation that is in pith and substance in relation to matters within Parliament's exclusive jurisdiction, that is the end of the matter. It would be immaterial that it also affects matters of property and civil rights

See also *Whitbread v. Walley*, [1990] 3 S.C.R. 1273, at p. 1286. I might add that it is hard to imagine a tax that would not affect property and civil rights.

Nor does the case of *Attorney-General for Canada v. Attorney-General for Ontario*, [1937] A.C. 355 (*Employment Insurance Reference*), have any relevance. In that case, the Privy Council held that the statutory scheme there in question was in pith and substance an unemployment insurance scheme, a matter then falling exclusively within provincial legislative competence. Here the pith and substance of the Act is simply to impose a tax to raise money.

2. Does the system of collection under the *GST Act*

(a) at any stage prior to the supply of taxable supplies to consumers or to suppliers of exempt supplies,

(b) prior to the collection by a supplier from a recipient, or

(c) otherwise

constitute an infringement of the jurisdiction of the Legislature of Alberta with respect to the regulation of property and civil rights pursuant to s. 92(13) of the *Constitution Act, 1867*, or of another provincial power under that Act, so that the *GST Act* in its application of the system of collection or any part of it is *ultra vires* the Parliament of Canada?

I would answer this question "no". The answer flows largely from what I have said about

tif. Son incidence possible sur les activités relevant du pouvoir de réglementation des provinces est sans importance. Cette proposition fondamentale a été énoncée de nouveau récemment dans l'arrêt *a Friends of the Oldman River Society c. Canada (Ministre des Transports)*, [1992] 1 R.C.S. 3, dans lequel j'ai dit, au nom de la Cour, à la p. 62:

... si l'on conclut que, de par son caractère véritable, le *b Décret sur les lignes directrices* est un texte législatif lié à des matières relevant de la compétence exclusive du Parlement, la question est épuisée. Il serait alors indifférent qu'il touche également des matières liées à la propriété et aux droits civils ...

c Voir aussi l'arrêt *Whitbread c. Walley*, [1990] 3 R.C.S. 1273, à la p. 1286. J'ajouterais qu'il est difficile de concevoir une taxe qui ne toucherait pas la propriété et les droits civils.

d L'arrêt *Attorney-General for Canada c. Attorney-General for Ontario*, [1937] A.C. 355 (le *Renvoi sur l'assurance-chômage*), n'a non plus aucune pertinence. Dans cette affaire, le Conseil privé a conclu que le régime législatif dont il était question était, de par son caractère véritable, un régime *e* d'assurance-chômage, matière relevant alors exclusivement de la compétence législative provinciale. En l'espèce, la Loi vise simplement, de par son caractère véritable, à imposer une taxe pour *f* prélever des deniers.

2. Le régime de perception prévu dans ces dispositions,

a) à toute étape antérieure à l'offre de fournitures taxables aux consommateurs ou aux fournisseurs de fournitures exonérées,

b) avant la perception par un fournisseur auprès d'un acquéreur, ou

h c) autrement,

porte-t-il atteinte à la compétence de la législature de l'Alberta en ce qui concerne la réglementation de la propriété et des droits civils aux termes du par. 92(13) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, ou un autre pouvoir provincial conféré par cette loi, de façon que les dispositions législatives sur la TPS relatives au régime de perception ou une partie de ce régime sont *ultra vires* du Parlement du Canada?

j Je répondrais «non» à cette question, en grande partie en raison de ce que j'ai dit au sujet de la pre-

question 1. The collection provisions of the GST are simply part and parcel of the mode or system of taxation adopted by Parliament. There is no indication that these provisions were enacted for any other purpose than to collect the tax, and colourability is not lightly to be imputed. As Laskin C.J. stated in *Reference re Anti-Inflation Act*, [1976] 2 S.C.R. 373, at p. 390:

The Parliament of Canada is authorized to raise money "by any mode or system of taxation", and it would be an unusual case where this power, so apparently limitless, could be challenged as colourably used and thus make it appropriate for the Court to consider extrinsic material to show colourability.

I agree with the Court of Appeal that severing the provisions of the Act that do not result in raising revenues from those that do, would result in a completely different system of taxation. It would transform the tax from a value-added tax to a retail sales tax. It would fetter Parliament's discretion to raise money "by any Mode or System of Taxation".

That these provisions may, as I earlier noted, have an impact on property and civil rights is of no moment. As I stated in *Bank of Montreal v. Hall*, [1990] 1 S.C.R. 121, at p. 145, there is no hermetic division between the federal legislative domain and that covered by property and civil rights. Some spillover is inevitable.

3. Having regard to s. 103 of the *Constitution Act, 1867* and the common law, are suppliers entitled to charge and to collect from the Consolidated Revenue Fund of Canada all costs, charges and expenses incidental to collecting and paying a remittance under the *GST Act*?

I would answer this question "no". Section 103 reads:

mière question. Les dispositions de la TPS relatives à la perception font simplement partie intégrante du mode ou système de taxation adopté par le Parlement. Rien ne permet de croire que ces dispositions ont été adoptées dans quelque autre but que de percevoir la taxe, et l'on ne doit pas les considérer à la légère comme étant un artifice. Comme l'a dit le juge en chef Laskin dans l'arrêt *Renvoi: Loi anti-inflation*, [1976] 2 R.C.S. 373, à la p. 390:

Le Parlement du Canada est autorisé à prélever des deniers «par tous modes ou systèmes de taxation» et ce ne serait que par exception que ce pouvoir, en apparence aussi illimité, pourrait être contesté au motif que son exercice constituerait un artifice, de façon à donner lieu à l'examen par la Cour d'éléments de preuve extrinsèques pour prouver l'existence de cet artifice.

Je suis d'accord avec la Cour d'appel pour dire que si l'on séparait les dispositions de la Loi qui n'aboutissent pas au prélèvement de deniers de celles qui ont ce résultat, cela donnerait un système de taxation complètement différent. En effet, d'une taxe sur la valeur ajoutée, la taxe deviendrait une taxe de vente au détail. Cela ferait obstacle au pouvoir discrétionnaire du Parlement de prélever des sommes d'argent «par tous modes ou systèmes de taxation».

Comme je l'ai dit précédemment, il est sans importance que ces dispositions puissent avoir une incidence sur la propriété et les droits civils. Je l'ai déclaré dans l'arrêt *Banque de Montréal c. Hall*, [1990] 1 R.C.S. 121, à la p. 145, il n'existe pas de cloison étanche entre le domaine législatif fédéral et celui qui est visé par la propriété et les droits civils. Il est inévitable qu'il y ait certains chevauchements.

3. Compte tenu de l'art. 103 de la *Loi constitutionnelle de 1867* et de la common law, les fournisseurs ont-ils le droit d'exiger et de percevoir du Trésor canadien tous les frais et les dépenses attribuables à la perception et au versement d'une remise en vertu des dispositions législatives sur la TPS?

Je répondrais «non» à cette question. L'article 103 est libellé comme suit:

103. The Consolidated Revenue Fund of Canada shall be permanently charged with the Costs, Charges, and Expenses incident to the Collection, Management, and Receipt thereof, and the same shall form the First Charge thereon, subject to be reviewed and audited in such Manner as shall be ordered by the Governor General in Council until the Parliament otherwise provides.

As counsel for the Attorney General of Canada argued, s. 103 merely provides for the appropriation of monies from the consolidated revenue fund of Canada. It does not impose an independent legal obligation on Canada to compensate collecting agents. Rather, it refers to costs, charges and expenses the Government of Canada is obliged to pay by statute or contract independently of s. 103.

I need not go into the common law position. Whatever duty might reside in the Crown at common law to pay suppliers for collecting the tax, by providing (s. 346 of the Act) for a one-time transitional credit for small businesses to assist them in offsetting their initial compliance costs, Parliament, in my view, has given a clear indication that it did not intend to provide further compensation for the purpose. For a similar situation, see *Zaidan Group Ltd. v. London (City)*, [1991] 3 S.C.R. 593.

4. Having regard to s. 125 of the *Constitution Act, 1867*,

(a) is the imposition of obligations under the *GST Act* on the Government of Alberta as a supplier to collect and pay a remittance on a taxable supply that is Alberta property *ultra vires* the Parliament of Canada,

(b) does the imposition of a remittance under the *GST Act* on a recipient from the Government of Alberta of a taxable supply that is Alberta property or that generates revenue to the Government of Alberta constitute taxation of Alberta property that is *ultra vires* the Parliament of Canada, and

(c) does the imposition of a remittance that is computed under s. 154 of the *GST Act* on the basis of consideration for a taxable supply that includes an

103. Le Fonds du revenu consolidé du Canada sera, en permanence, grevé des frais, charges et dépenses entraînés pour le percevoir, l'administrer et le recouvrer, lesquels constitueront la première charge sur ce fonds et pourront être soumis à l'examen et à la vérification qu'ordonnera le gouverneur général en conseil jusqu'à ce que le Parlement y pourvoie autrement.

Comme l'a soutenu l'avocat du procureur général du Canada, l'art. 103 ne fait que prévoir le paiement de sommes d'argent sur le Trésor du Canada. Il n'impose pas au Canada l'obligation légale distincte d'indemniser les percepteurs. Il fait plutôt mention des frais, charges et dépenses que doit acquitter le gouvernement du Canada en vertu d'une loi ou d'un contrat, indépendamment de l'art. 103.

Je n'ai pas à me soucier de la position fondée sur la common law. Quelle que puisse être l'obligation de la Couronne, en common law, de payer les fournisseurs pour percevoir la taxe, en prévoyant (art. 346 de la Loi) un crédit transitoire unique pour la petite entreprise afin de l'aider à faire face au coup initial de l'observation de la Loi, le Parlement, à mon sens, a indiqué clairement qu'il n'entend pas donner d'autre indemnité à cet égard. On trouvera une situation semblable dans *Zaidan Group Ltd. c. London (Ville)*, [1991] 3 R.C.S. 593.

4. Compte tenu de l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*,

a) l'imposition au gouvernement de l'Alberta, en tant que fournisseur et en vertu des dispositions législatives sur la TPS, de l'obligation de percevoir et de verser une remise sur une fourniture taxable qui est une propriété de l'Alberta est-elle *ultra vires* du Parlement du Canada,

b) l'imposition, en vertu des dispositions législatives sur la TPS, d'une remise à un acquéreur d'une fourniture taxable du gouvernement de l'Alberta qui est une propriété de l'Alberta ou qui est une source de recettes pour le gouvernement de l'Alberta constitue-t-elle une taxation d'une propriété de l'Alberta qui est *ultra vires* du Parlement du Canada, et

c) l'imposition d'une remise calculée en vertu de l'art. 154 des dispositions législatives sur la TPS en contrepartie d'une fourniture taxable et qui com-

amount of provincial tax constitute taxation of Alberta property that is *ultra vires* the Parliament of Canada?

I would answer this question "no" for the reasons given by the Chief Justice. The majority in the circumstances in *Reference re Exported Natural Gas Tax*, [1982] 1 S.C.R. 1004, interpreted the tax there as in pith and substance one imposed on provincial property, indeed the public domain, which at Confederation was intended, as the majority underlined, to provide the primary source of revenue for the provinces, a constitutional principle s. 125 was designed to protect. Here the tax is in pith and substance one imposed against the purchaser of goods or services and simply collected by the province in common with other suppliers of goods or services. The province is in no different position from an employer obliged to withhold income under the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 153 and 227(4).

5. Having regard to s. 126 of the *Constitution Act, 1867*, is the requirement under the *GST Act* that the Government of Alberta use part of the Government of Alberta's revenue

(a) to collect a remittance or cause a remittance to be collected, or

(b) to pay a remittance prior to the receipt of the remittance from the recipient of a taxable supply

ultra vires the Parliament of Canada?

There can be no doubt that the province by virtue of s. 126 has the exclusive power to appropriate money from its consolidated revenue for provincial purposes, just as by s. 102 the federal Parliament has exclusive power of appropriation from the federal consolidated revenue fund. And the very structure of the Constitution, which creates two sovereign levels of government with their own fiscal organization flies against the idea that one level of government can appropriate monies from the other's consolidated revenue fund. That was decided in *Reference re Troops in Cape Breton*, [1930] S.C.R. 554, where this Court held

prend une taxe provinciale constitue-t-elle une taxation d'une propriété de l'Alberta qui est *ultra vires* du Parlement du Canada?

a Je répondrais «non» à cette question pour les motifs qu'a donnés le Juge en chef. La majorité dans les circonstances en cause dans le *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, [1982] 1 R.C.S. 1004, a interprété la taxe en cause dans cette affaire comme étant, de par son caractère véritable, une taxe sur la propriété de la province, en fait sur le domaine public, propriété qui était destinée, lors de la Confédération, comme l'a souligné la majorité, à fournir la principale source de recettes aux provinces, un principe constitutionnel que l'art. 125 vise à protéger. En l'espèce, la taxe est, de par son caractère véritable, une taxe imposée à quiconque achète des produits ou des services et elle est simplement perçue par la province en commun avec d'autres fournisseurs de produits et de services. La province ne se trouve pas dans une situation différente de celle de l'employeur obligé de faire des retenues en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 153 et par. 227(4).

5. Compte tenu de l'art. 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, l'obligation pour le gouvernement de l'Alberta, en vertu des dispositions législatives sur la TPS, d'utiliser une partie de ses recettes

a) pour percevoir ou faire percevoir une remise, ou

b) pour verser une remise avant de l'avoir reçue de l'acquéreur d'une fourniture taxable

est-elle *ultra vires* du Parlement du Canada?

Il ne fait aucun doute que l'art. 126 accorde à la province le pouvoir exclusif de prélever des deniers sur son Trésor à des fins provinciales, tout comme l'art. 102 confère au Parlement fédéral le pouvoir exclusif de prélever des deniers sur le Trésor du Canada. Et la structure même de la Constitution, qui crée deux paliers souverains de gouvernement dotés de leur propre régime fiscal, va à l'encontre de l'idée qu'un palier de gouvernement puisse prélever des deniers sur le Trésor de l'autre. C'est ce que notre Cour a décidé dans l'arrêt *Reference re Troops in Cape Breton*, [1930] R.C.S. 554, dans lequel elle a déclaré invalide la tentative

invalid an attempt by the federal government to impose on a province the cost of carrying out a federal activity in the province.

It by no means follows, however, that an administrative duty reasonably placed by Parliament on a province in the course of enacting a scheme falling squarely within a federal power will be invalid because the performance of that duty will in consequence require some expenditure by the province. In creating a tax system, which falls in pith and substance within s. 91(3) of the *Constitution Act, 1867*, Parliament may incidentally require the provinces to assume such a burden. Otherwise, the broad taxing power there granted would be frustrated. It must be remembered that this power, subject to s. 125, is a paramount power, which must be given room for its effective exercise.

The present situation, as counsel for the Attorney General of Canada noted, is somewhat similar to that in *Valin v. Langlois* (1879), 3 S.C.R. 1, where Parliament conferred a duty upon provincial superior courts in a federal matter. It also has some affinity to cases like *Coughlin v. Ontario Highway Transport Board*, [1968] S.C.R. 569, where Parliament conferred upon provincial boards the duty to administer laws which it had incorporated by reference, although it may not be irrelevant that schemes of this kind result from federal-provincial cooperation.

Nor do I see anything in *Regional Municipality of Peel v. MacKenzie*, [1982] 2 S.C.R. 9, that assists the province here. The provision there impugned directed a municipality to which a delinquent child belonged to contribute to the child's support. The provision was held not to fall within the criminal power nor to be truly necessary for its effective exercise. Rather, it fell within provincial power to regulate municipal institutions. In such a case, it would be surprising if Parliament could impose such financial duty on the province. In the present case, there is not only a link with federal

du gouvernement fédéral de faire supporter par une province le coût de l'exercice d'une activité fédérale dans cette province.

a Il ne s'ensuit toutefois nullement qu'une obligation administrative, raisonnablement imposée à une province par le Parlement dans le cadre de l'adoption d'une mesure législative relevant manifestement de la compétence fédérale, sera invalide b parce que l'exécution de cette obligation aura pour conséquence d'imposer quelque dépense à la province. En créant un système de taxation, ce qui relève, de par son caractère véritable, du par. 91(3) c de la *Loi constitutionnelle de 1867*, le Parlement peut accessoirement exiger des provinces qu'elles assument ce fardeau. Autrement, le large pouvoir de taxation conféré par cette disposition se trouverait contrarié. Il ne faut pas oublier que ce pouvoir, d sous réserve de l'art. 125, est un pouvoir suprême, auquel il faut accorder la possibilité d'être exercé efficacement.

e Comme l'a noté l'avocat du procureur général du Canada, la présente situation est quelque peu semblable à celle en cause dans l'arrêt *Valin c. Langlois* (1879), 3 R.C.S. 1, alors que le Parlement avait imposé une obligation à des cours supérieures provinciales à l'égard d'une matière fédérale. Elle a aussi une certaine affinité avec des affaires telles *Coughlin c. Ontario Highway Transport Board*, [1968] R.C.S. 569, dans laquelle le Parlement avait conféré à des commissions provinciales l'obligation d'appliquer des lois qu'il avait incorporées par renvoi, mais il est peut-être pertinent de signaler que des systèmes de ce genre découlent de la collaboration fédérale-provinciale.

h Je ne vois non plus rien dans l'arrêt *Municipalité régionale de Peel c. MacKenzie*, [1982] 2 R.C.S. 9, qui puisse aider la province en l'espèce. La disposition contestée dans cette affaire enjoignait à la municipalité à laquelle appartenait un enfant délinquant de contribuer à son entretien. On a conclu que la disposition ne relevait pas du pouvoir en matière de droit criminel et qu'elle n'était pas vraiment nécessaire à son exercice efficace. Elle relevait plutôt du pouvoir qu'ont les provinces de réglementer les institutions municipales. Dans un tel cas, il serait étonnant que le Parlement puisse

legislative power, as Martland J. seems to suggest (at p. 22) might have been acceptable; the tax and the collecting mechanism, we saw, fall squarely within the ambit of the relevant legislative power, s. 91(3).

6. Having regard to ss. 125 and 126 of the *Constitution Act, 1867*,

- (a) is the purchase of taxable supplies by provincial authorities, or any of them, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta exempt from tax under the *GST Act*,
- (b) is the purchase of taxable supplies by provincial authorities, or any of them, designated as agents of the Government of Alberta, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta, exempt from tax under the *GST Act*,
- (c) is the acquisition of taxable supplies by the Crown Purchase Agency referred to in section 2(k) of the Appendix exempt from tax under the *GST Act*, and
- (d) is the acquisition or use by provincial authorities, or any of them, in the course of their exercising a delegated constitutional power of the Government of Alberta, of taxable supplies that are provided by the Crown Purchase Agency to the provincial authorities exempt from tax under the *GST Act*?

I agree with the Chief Justice that this question should not be answered. Let me simply add a few words to what he says about the importance of the issues we are being asked to answer in the abstract. The argument of counsel for Alberta seems at times to suggest that any federal tax imposed against the province would be *ultra vires* by virtue of ss. 125 and 126. I would not be prepared to go that far. If that result had been intended, it is not easy to understand why the prohibition in s. 125 was limited to property taxes. And if s. 126 was intended to prevent such taxation, then one wonders why it was thought necessary to enact s. 125.

imposer une obligation financière de ce genre à une province. En l'espèce, non seulement il y a un lien avec le pouvoir législatif fédéral, dont le juge Martland semble laisser entendre qu'il pourrait fournir une justification (à la p. 22), mais de plus, la taxe et son mode de perception, nous l'avons vu, relèvent directement de la portée de la disposition législative pertinente, soit le par. 91(3).

6. Compte tenu des art. 125 et 126 de la *Loi constitutionnelle de 1867*,

- a) l'achat de fournitures taxables par les autorités provinciales, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, est-il dispensé de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS,
- b) l'achat de fournitures taxables par les autorités provinciales, désignées comme mandataires du gouvernement de l'Alberta, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, est-il dispensé de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS,
- c) l'acquisition de fournitures taxables par l'organisme gouvernemental acheteur mentionné à l'alinéa 2k) de l'annexe est-elle dispensée de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS, et
- d) l'acquisition ou l'utilisation par les autorités provinciales, dans l'exercice d'un pouvoir constitutionnel délégué du gouvernement de l'Alberta, de fournitures taxables fournies par l'organisme gouvernemental acheteur aux autorités provinciales est-elle dispensée de la taxe en vertu des dispositions législatives sur la TPS?

Je suis d'accord avec le Juge en chef qu'il ne convient pas de répondre à cette question. Qu'on me permette simplement d'ajouter quelques mots à ce qu'il dit au sujet de l'importance des questions auxquelles on nous demande de répondre dans l'abstrait. Dans son argumentation, l'avocat de l'Alberta semble parfois laisser entendre que toute taxe fédérale imposée à une province serait inconstitutionnelle en vertu des art. 125 et 126. Je ne serais pas disposé à aller aussi loin. Si c'était là ce que l'on voulait, il est difficile de comprendre pourquoi l'interdiction à l'art. 125 se limiterait aux taxes sur la propriété. Et si l'art. 126 visait à prévenir une telle taxation, on se demande alors pourquoi on a cru nécessaire d'édicter l'art. 125.

I am not unmindful, however, of the fact that the power to tax involves the power to destroy and that, accordingly, the fiscal independence of the provinces and the protection of their sources of revenue must be maintained. A complete prohibition of federal taxation against the provinces (apart from being anything but obvious from the constitutional text) might, however, frustrate the development of legitimate fiscal initiatives as well as deprive Parliament of the power to prevent serious economic imbalances in the conduct of many activities both within and outside the province arising out of the tax owing to differences in the extent that the provinces engaged in such activities. These are daunting questions to which the Court may need to respond if and when they arise. If they do, it would be better for the Court to be in a position to undertake the task uninhibited by statements made in the absence of appropriate contexts. These questions do not arise here. Parliament has seen fit not to impose duties and taxes of the kind addressed in question 6. I think the Court would ill serve the nation if it attempted to respond to questions raising such fundamental issues in the abstract.

I also agree with the Chief Justice's reasons concerning the arguments of the Attorney General for Ontario.

Accordingly, I would dispose of these appeals and answer the constitutional questions in the manner proposed by the Chief Justice.

Appeal of the Attorney General of Canada allowed. Appeal of the Attorney General for Alberta dismissed.

Solicitors for the appellant/respondent: Stikeman, Elliott, Ottawa.

Solicitors for the respondent/appellant: Burnet Duckworth & Palmer, Calgary.

Solicitor for the intervener the Attorney General for Ontario: The Ministry of the Attorney General of Ontario, Toronto.

Je n'oublie cependant pas que le pouvoir de taxer comprend le pouvoir de détruire, et qu'en conséquence il faut préserver l'indépendance fiscale des provinces et maintenir la protection de leurs sources de recettes. L'interdiction complète d'une taxe fédérale imposée aux provinces (autre qu'elle est loin de ressortir du texte constitutionnel) pourrait toutefois nuire à l'élaboration de mesures fiscales légitimes aussi bien que priver le Parlement de son pouvoir d'empêcher qu'il y ait de sérieux déséquilibres économiques dans la poursuite de nombreuses activités à l'intérieur et à l'extérieur de la province découlant de la taxe, vu la mesure différente dans laquelle les provinces se sont livrées à ces activités. Voilà de troublantes questions auxquelles la Cour peut avoir à répondre lorsqu'elles se poseront, le cas échéant. Si tel est le cas, il serait préférable que la Cour soit en mesure d'entreprendre cette tâche sans être entravée par des déclarations faites en l'absence des contextes appropriés. Ces questions ne sont pas soulevées en l'espèce. Le Parlement a jugé bon de ne pas imposer de droits et de taxes du genre de ceux qui sont visés à la question 6. Je crois que la Cour desservirait la nation si elle tentait de répondre dans l'abstrait à des questions soulevant des points aussi fondamentaux.

Je me range également aux motifs du Juge en chef en ce qui concerne les arguments du procureur général de l'Ontario.

Par conséquent, je trancherais les présents pourvois et répondrais aux questions constitutionnelles de la façon proposée par le Juge en chef.

Pourvoi du procureur général du Canada accueilli. Pourvoi du procureur général de l'Alberta rejeté.

Procureurs de l'appellant/intimé: Stikeman, Elliott, Ottawa.

Procureurs de l'intimé/appellant: Burnet Duckworth & Palmer, Calgary.

Procureur de l'intervenant le procureur général de l'Ontario: Le ministère du Procureur général de l'Ontario, Toronto.

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

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

Solicitor for the intervener the Attorney General a for Saskatchewan: The Deputy Attorney General of Saskatchewan, Regina.

Procureur de l'intervenant le procureur général de la Saskatchewan: Le sous-procureur général de la Saskatchewan, Regina.

Solicitors for the intervener the Canadian Federation of Independent Business: Borden & Elliot, b Toronto.

Procureurs de l'intervenante la Fédération canadienne de l'entreprise indépendante: Borden & Elliot, Toronto.