

Air Canada and Pacific Western Airlines Ltd. *Appellants*

v.

Her Majesty The Queen in Right of the Province of British Columbia and the Attorney General of British Columbia *Respondents*

and

The Attorney General for Ontario, the Attorney General of Quebec, the Attorney General of Nova Scotia, the Attorney General for New Brunswick, the Attorney General of Manitoba, the Attorney General for Saskatchewan, the Attorney General for Alberta, and the Attorney General of Newfoundland *Interveners*

and between

Her Majesty The Queen in Right of the province of British Columbia and the Attorney General of British Columbia *Appellants*

v.

Air Canada, Pacific Western Airlines Ltd. and Canadian Pacific Airlines Ltd. *Respondents*

and

The Attorney General for Saskatchewan *Intervener*

INDEXED AS: AIR CANADA v. BRITISH COLUMBIA

File Nos.: 20079, 20082, 20085.

1988: June 8, 9, 10; 1989: May 4.

Present: Beetz, McIntyre, Lamer, Wilson, Le Dain *, La Forest and L'Heureux-Dubé JJ.

ON APPEAL FROM THE APPEAL COURT FOR BRITISH COLUMBIA

Taxation — Provincial powers — Tax levied first purchaser of gasoline following manufacture — Tax amended to apply to purchaser ultimately consuming gasoline — Airlines involved in interprovincial and

Air Canada et Pacific Western Airlines Ltd. *Appelantes*

c.

a Sa Majesté La Reine du chef de la province de la Colombie-Britannique et le procureur général de la Colombie-Britannique *Intimés*

b et

Le procureur général de l'Ontario, le procureur général du Québec, le procureur général de la Nouvelle-Écosse, le procureur général du Nouveau-Brunswick, le procureur général du Manitoba, le procureur général de la Saskatchewan, le procureur général de l'Alberta et le procureur général de Terre-Neuve *Intervenants*

d et entre

e Sa Majesté La Reine du chef de la province de la Colombie-Britannique et le procureur général de la Colombie-Britannique *Appellants*

c.

f Air Canada, Pacific Western Airlines Ltd. et Lignes aériennes Canadien Pacifique Ltée *Intimées*

et

g Le procureur général de la Saskatchewan *Intervenant*

RÉPERTORIÉ: AIR CANADA c. COLOMBIE-BRITANNIQUE

N^{os} du greffe: 20079, 20082, 20085.

h 1988: 8, 9, 10 juin; 1989: 4 mai.

Présents: Les juges Beetz, McIntyre, Lamer, Wilson, Le Dain *, La Forest et L'Heureux-Dubé.

i EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DE LA COLOMBIE-BRITANNIQUE

Droit fiscal — Pouvoirs provinciaux — Taxe prélevée sur le premier acheteur d'essence après sa production — Taxe modifiée de manière à frapper l'acheteur qui consomme l'essence — Lignes aériennes fournissant

* Le Dain J. took no part in the judgment.

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

international service taxed for fuel purchases in province — Whether or not original tax ultra vires the province — Whether or not amended tax ultra vires the province — If so, whether or not taxes paid by mistake under ultra vires statute refundable — Whether or not taxes contrary to s. 7 Charter right to liberty — If so, whether or not taxes justified under s. 1 — Gasoline Tax Act, 1948, R.S.B.C. 1960, c. 162, s. 25(1), (2), (3), (4), (5) — Miscellaneous Statutes Amendment Act, 1976, S.B.C. 1976, c. 32, s. 7 — Constitution Act, 1867, ss. 91(2), 92(2), (10)(a) — Canadian Charter of Rights and Freedoms, ss. 1, 7.

Statutes — Retroactive operation — Taxing statutes — Ultra vires taxing provision amended — Amendment providing for retroactive operation of amendment — Whether or not retroactive application of taxing provision ultra vires the province — Finance Statutes Amendment Act, 1981, S.B.C. 1981, c. 5, s. 20.

In 1980, Air Canada, Pacific Western Airlines and Canadian Pacific Airlines commenced separate actions (which were heard together) against British Columbia, seeking the reimbursement of amounts paid as “gasoline taxes” under the *Gasoline Tax Act* in effect on and following August 1, 1974. (A fiat was no longer necessary to sue the provincial Crown from August 1, 1974.) Air Canada and Pacific Western Airlines sought to recover the taxes paid between August 1, 1974 and the date of trial. Canadian Pacific Airlines’ claim was limited to the taxes paid between August 1, 1974 and July 1, 1976.

The Act, as it stood on August 1, 1974, taxed every purchaser on all gasoline sold in the province for the first time after its manufacture in, or importation into, the province. The Act remained in this form until 1976 even though the Privy Council had struck down a similar provision for not being a direct tax within s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. The definition of “purchaser” was repealed and replaced in July 1976. “Purchaser” was defined to mean any person who, acting for himself or as agent, bought or received delivery of gasoline within the province for his or her own use or consumption. In 1981, legislation was enacted purporting to extend the application of legislation similar to that enacted in 1976 back to August 1, 1974. This legislation also purported to legalize the Crown’s retention of the money collected from 1974 to 1976 under the Act as it then stood: moneys collected as taxes, penalties

un service interprovincial et international assujetties à une taxe sur le carburant acheté dans la province — La taxe initiale était-elle ultra vires de la province? — La taxe modifiée est-elle ultra vires de la province? — Dans l’affirmative, des taxes acquittées par erreur en vertu d’une loi qui est ultra vires sont-elles remboursables? — Les taxes portent-elles atteinte au droit à la liberté garanti par l’art. 7 de la Charte? — Dans l’affirmative, les taxes sont-elles justifiées par l’article premier? — Gasoline Tax Act, 1948, R.S.B.C. 1960, chap. 162, art. 25(1), (2), (3), (4), (5) — Miscellaneous Statutes Amendment Act, 1976, S.B.C. 1976, chap. 32, art. 7 — Loi constitutionnelle de 1867, art. 91(2), 92(2), (10)a) — Charte canadienne des droits et libertés, art. 1, 7.

Législation — Effet rétroactif — Lois fiscales — Modification d’une disposition fiscale qui était ultra vires — Modification ayant un effet rétroactif — La province avait-elle compétence pour appliquer rétroactivement une disposition fiscale? — Finance Statutes Amendment Act, 1981, S.B.C. 1981, chap. 5, art. 20.

En 1980, Air Canada, Pacific Western Airlines et Lignes aériennes Canadien Pacifique ont engagé des actions distinctes (qui ont été entendues ensemble) contre la Colombie-Britannique pour obtenir le remboursement de sommes payées à titre de «taxes sur l’essence» en vertu de la *Gasoline Tax Act*, telle qu’elle s’appliquait à partir du 1^{er} août 1974. (À compter de cette date, il n’était plus nécessaire d’obtenir une autorisation pour poursuivre la Couronne provinciale.) Air Canada et Pacific Western Airlines demandaient le remboursement des taxes qu’elles avaient payées entre le 1^{er} août 1974 et la date du procès. La réclamation de Lignes aériennes Canadien Pacifique se limitait aux taxes versées entre le 1^{er} août 1974 et le 1^{er} juillet 1976.

La Loi, telle qu’elle était le 1^{er} août 1974, imposait une taxe à tous les acheteurs d’essence vendue dans la province pour la première fois après y avoir été produite ou importée. La loi n’a pas été modifiée avant 1976, bien que le Conseil privé eût déjà invalidé une disposition analogue parce que la taxe qu’elle prévoyait n’était pas directe au sens du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. La définition du terme «acheteur» a été abrogée et remplacée en juillet 1976. Selon la nouvelle définition, un «acheteur» était une personne qui, agissant en son propre nom ou à titre de mandataire, achetait ou recevait de l’essence dans la province pour son usage personnel ou pour l’usage de son mandant ou d’autrui. En 1981, a été adoptée une loi ayant pour effet de rendre applicable à partir du 1^{er} août 1974 un texte semblable à celui adopté en 1976 et, en outre, d’autoriser la Couronne à retenir les sommes perçues de 1974 à 1976 en

or interest under the Act during that period were to "be conclusively deemed to have been confiscated by the government without compensation".

Air Canada and Pacific Western Airlines alleged that none of the definitions made the tax a direct tax in the province for provincial purposes so as to give the province jurisdiction under s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. All three airlines contended that, even if the 1976 version of the statute were constitutional, they were still entitled to be reimbursed for moneys paid between 1974 and 1976 because the 1981 attempt to give the 1976 tax retroactive effect was invalid.

At trial the province conceded that the Act as it existed before 1976 was *ultra vires*, but the 1976 Act was held to be valid. The 1981 legislation to give the tax retroactive effect, however, was found to be *ultra vires*. The airlines were therefore entitled to recover taxes paid between 1974 and 1976 but not the taxes paid after 1976.

The Court of Appeal dismissed the appeal by Air Canada and Pacific Western Airlines on the issue of their liability after 1976. The Attorney General cross-appealed against Air Canada and Pacific Western Airlines and appealed against Canadian Pacific Airlines on the issue of the province's liability to repay the taxes collected between 1974 and 1976. The Court of Appeal, by majority, dismissed the Crown appeals. Appellants were granted leave to appeal to this Court.

The constitutional questions before this Court queried: (1) if the *Gasoline Tax Act*, as amended in 1976 and 1981, was *ultra vires* in its application or otherwise constitutionally inapplicable to the airlines here; (2) whether the application of the *Gasoline Tax Act* to the airlines violated s. 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*; and (3) if so, whether its application was justified under s. 1.

Held (Wilson J. dissenting in part): The appeal by Air Canada and Pacific Western Airlines should be dismissed, the Crown's cross-appeal against them should be allowed and the Crown's appeal against Canadian Pacific Airlines should be allowed. As to the first constitutional question, the *Gasoline Tax Act*, as it existed in 1974, was constitutionally invalid, but the amendments of 1976 and 1981 were valid. The second constitutional

vertu de la loi alors en vigueur: les sommes perçues en vertu de la loi à titre de taxes, de pénalités ou d'intérêts étaient «définitivement réputées avoir été confisquées par le gouvernement, sans indemnisation».

^a Air Canada et Pacific Western Airlines allèguent qu'aucune des définitions ne faisait de la taxe un impôt direct dans les limites de la province pour des objets provinciaux, de manière à conférer à la province compétence en vertu du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Les trois lignes aériennes font valoir que, même si la loi dans sa version de 1976 était constitutionnelle, elles ont droit néanmoins au remboursement des sommes versées entre 1974 et 1976, puisque la tentative en 1981 de donner à la taxe imposée en 1976 un effet rétroactif ^c était invalide.

En première instance, la province a reconnu que la loi telle qu'elle existait avant 1976 était *ultra vires*, mais la loi de 1976 a été jugée valide. La loi de 1981 donnant à la taxe un effet rétroactif a cependant été jugée *ultra vires*. Les lignes aériennes avaient donc droit au remboursement des taxes payées entre 1974 et 1976, mais non de celles versées après 1976.

La Cour d'appel a rejeté l'appel formé par Air Canada et Pacific Western Airlines sur la question de leur assujettissement à la taxe après 1976. Le procureur général a formé un appel incident contre Air Canada et Pacific Western Airlines et a interjeté appel contre Lignes aériennes Canadien Pacifique sur la question de l'obligation pour la province de rembourser les taxes perçues entre 1974 et 1976. La Cour d'appel, à la majorité, a rejeté les appels de la Couronne. Les appelants ont obtenu l'autorisation de pourvoi en cette Cour.

^g Les questions constitutionnelles dont la Cour est saisie sont de savoir: (1) si la *Gasoline Tax Act* telle que modifiée en 1976 et 1981 est *ultra vires* dans son application aux lignes aériennes en l'espèce ou par ailleurs constitutionnellement inapplicables à ces dernières; ^h (2) si l'application de la *Gasoline Tax Act* aux lignes aériennes viole l'art. 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés*; et (3) dans l'affirmative, si son application est justifiée en vertu de l'article premier.

ⁱ *Arrêt* (le juge Wilson est dissidente en partie): Le pourvoi d'Air Canada et de Pacific Western Airlines est rejeté et le pourvoi incident formé par la Couronne contre elles est accueilli. Le pourvoi de la Couronne contre Lignes aériennes Canadien Pacifique est ^j accueilli. En ce qui concerne la première question constitutionnelle, la *Gasoline Tax Act*, telle qu'elle existait en 1974, était inconstitutionnelle, mais les modifications y

question should be answered in the negative; the third did not need to be answered.

Per Lamer, La Forest and L'Heureux-Dubé JJ.: The Crown could not rely on the Act as it existed in 1974 to justify collection or retention of the taxes levied between 1974 and 1976. The Act could not be "read down" so as to apply only to persons who purchased gasoline for their own use or consumption as it was in practice applied.

The 1976 tax met the requirements of s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*: it was a direct tax, imposed in the province and for provincial purposes. A direct tax is one demanded from the very person who it is intended or desired should pay it. The 1976 Act clearly taxed the ultimate consumer of the gasoline and made no provision for passing it on to others, whatever the opportunities of recouping it by other means. The transaction attracting the tax took place in the province and the purchaser had a sufficient presence in the province to be taxed there. Nothing in the *Constitution Act, 1867* requires that the taxpayer must benefit from the tax. A person, a transaction or property in the province may be taxed by the province if taxed directly.

The Act did not impose a consumption tax and references to consumption or use in the definition of purchaser merely defined the taxpayer. Since the tax was imposed in the province in respect of the purchase of gasoline, it did not matter where it was consumed, whether in airspace or in another province. That the tax could have an effect on persons outside the province was of no consequence.

The *Charter* right to "life, liberty or security of the person" could not be invoked here. The airlines were required to pay taxes in the same way as other purchasers of gasoline within the province. An ordinary tax like the one at issue could not be equated with expropriation.

Federal jurisdiction over trade and commerce (s. 91(2)), interprovincial undertakings (s. 92(10)(a)) and aeronautics was not violated by the 1976 Act. Any alleged violation of the trade and commerce power would be based on the impugned tax's being characterized as a consumption tax on the airlines' fuel. The federal power over interprovincial undertakings and aeronautics did not create an immunity for the airlines

apportées en 1976 et 1981 sont valides. La deuxième question constitutionnelle reçoit une réponse négative; il n'est pas nécessaire de répondre à la troisième.

Les juges Lamer, La Forest et L'Heureux-Dubé: La Couronne ne peut s'appuyer sur la loi telle qu'elle était en 1974 pour justifier la perception de la taxe et la conservation des sommes versées à ce titre entre 1974 et 1976. Il ne faut pas «donner une interprétation atténuée» à la loi, de manière qu'elle ne s'applique qu'à ceux qui achètent de l'essence pour leur consommation ou pour leur usage personnels, car c'était ainsi qu'on l'appliquait dans la pratique.

La taxe de 1976 respectait les exigences du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*: c'était une taxe directe imposée dans les limites de la province, pour des objets provinciaux. L'impôt direct est celui exigé de la personne même qui doit l'assumer. De toute évidence, la loi de 1976 assujettissait à une taxe le consommateur réel de l'essence et n'envisageait pas qu'elle serait reportée sur autrui, quelles que fussent les possibilités d'en recouvrer le montant par d'autres moyens. L'opération entraînant l'assujettissement à la taxe a eu lieu dans la province et l'acheteur y avait une présence suffisante pour y être assujéti. Rien dans la *Loi constitutionnelle de 1867* n'exige que le contribuable tire avantage de la taxe. La province peut imposer une personne, une opération ou des biens dans les limites de son territoire, à condition qu'elle le fasse au moyen d'une taxe directe.

La loi n'impose pas une taxe à la consommation et, si la définition du terme «acheteur» parle de consommation ou d'usage, c'est simplement pour définir le contribuable. Puisque la taxe frappe l'essence achetée dans les limites de la province, le lieu de consommation de cette essence n'a pas d'importance, qu'il s'agisse de l'espace aérien ou d'une autre province. Que la taxe puisse avoir un effet sur des personnes à l'extérieur de la province ne tire pas à conséquence.

Le droit «à la vie, à la liberté et à la sécurité de la personne», garanti par la *Charte*, ne peut être invoqué en l'espèce. Les lignes aériennes sont tenues au paiement de taxes au même titre que tout autre acheteur d'essence dans la province. Une taxe ordinaire comme celle en l'espèce ne peut être assimilée à une expropriation.

La loi de 1976 n'empiète pas sur la compétence fédérale relative aux échanges et au commerce (par. 91(2)), aux entreprises interprovinciales (al. 92(10)(a)) et à l'aéronautique. Toute allégation d'un empiètement sur le pouvoir en matière d'échanges et de commerce reposerait sur la caractérisation de la taxe en cause comme une taxe à la consommation frappant le carburant des lignes aériennes. Le pouvoir fédéral sur les

from otherwise valid provincial legislation. By and large federal undertakings, like other private enterprises functioning within the province, must operate in a provincial legislative environment, and must like them pay provincial taxes imposed within the province.

The words of the 1976 Act clearly indicated that the Legislature meant to give effect to the whole of the statute in its amended form from the date of its enactment. The argument that the 1976 Act was invalid because the Legislature could not amend an *ultra vires* statute so as to make it *intra vires* was without merit.

The taxing provisions of the 1981 legislation, like the 1976 legislation, were a proper exercise of the province's power to impose direct taxation in the province. The sole difference was that the 1981 provisions were given retroactive effect—a result that was not constitutionally barred. The tax illegally collected under the *ultra vires* provision before 1976 would be equal to the amount levied in 1981 and the moneys owing by the taxpayers under the 1981 provision was simply to be taken out of the equal amounts collected from those taxpayers under the invalid tax. The subsection which referred to “confiscation” was nothing more nor less than machinery for collecting the taxes properly imposed in the other subsections and accordingly could not taint their constitutionality.

The 1981 legislation does not violate the principle enunciated in *Amax Potash Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1977] 2 S.C.R. 576. *Amax* concerned a situation where the province sought to avoid repaying a tax it was bound by law to pay. It simply sought in an indirect way to give effect to an invalid statute. Here the Legislature did directly what it was empowered to do—impose a direct tax and give it retroactive effect.

The argument that, apart from the 1981 Act, the airlines could not recover on the basis that the tax was paid under a mistake of law (the “mistake of law” rule) could not succeed. The rule was rejected as having been constructed on inadequate foundations as lacking in clarity and resulting in undue harshness. It should not in any event be extended to the constitutional plane. The development of the law of restitution had rendered otiose the distinction between mistakes of fact and mistakes of law. It should play no part in the law of restitution. Recovery should generally be allowed in any case of enrichment at the plaintiff's expense caused by a

entreprises interprovinciales et sur l'aéronautique ne faisait pas échapper les lignes aériennes à l'application d'une loi provinciale par ailleurs valide. En règle générale, les entreprises fédérales, comme les autres entreprises privées exploitées dans la province, doivent fonctionner dans le cadre que forment les lois provinciales et payer les taxes provinciales imposées dans la province.

Il se dégage des termes employés dans la loi de 1976 que le législateur a voulu que la loi au complet, dans sa version modifiée, ait effet à partir de la date de son adoption. L'argument selon lequel la loi de 1976 était invalide parce que le législateur ne pouvait, en modifiant une loi qui était *ultra vires*, la rendre *intra vires*, est sans fondement.

Les dispositions fiscales de la loi de 1981, comme celles de la loi de 1976, constituent un exercice légitime du pouvoir de la province d'imposer une taxe directe dans les limites de son territoire, la seule différence étant que les dispositions de 1981 ont un effet rétroactif, ce que la Constitution n'interdit pas. Les sommes illégalement perçues avant 1976 en vertu de la disposition invalide sont égales aux sommes prélevées en 1981 et les sommes dues par les contribuables en vertu de la disposition de 1981 étaient simplement compensées par les sommes égales qu'avaient versées ces contribuables en acquittement de la taxe invalide. Le paragraphe qui parle de «confiscation» n'est rien d'autre qu'un mécanisme pour la perception de taxes légitimement imposées par les autres paragraphes et ne compromet donc pas leur constitutionnalité.

La loi de 1981 ne viole pas le principe posé dans *Amax Potash Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1977] 2 R.C.S. 576. L'arrêt *Amax* visait une situation où la province cherchait à éviter d'avoir à rembourser une taxe alors qu'elle était tenue en droit de le faire. Elle cherchait simplement un moyen indirect de donner effet à une loi invalide. En l'espèce, le législateur a fait directement ce qu'il avait la compétence de faire: imposer une taxe directe et lui donner un effet rétroactif.

On ne peut retenir l'argument selon lequel, abstraction faite de la loi de 1981, les lignes aériennes ne pourraient être remboursées parce que la taxe a été payée à la suite d'une erreur de droit (règle de «erreur de droit»). La règle a été rejetée parce qu'elle a des fondations inadéquates, qu'elle manque de clarté et qu'elle a des conséquences trop sévères. De toute façon, elle ne devrait pas être étendue au domaine constitutionnel. L'évolution du droit en matière de restitution rend inutile la distinction entre les erreurs de fait et les erreurs de droit. Elle ne devrait pas entrer en jeu dans le droit relatif à la restitution. Le recouvrement devrait

mistake, subject to any available defences or equitable reasons for denying recovery. Restitution should apply against public bodies as well as to private individuals.

Restitutionary principles, however, preclude recovery where the plaintiff has suffered no loss. If the taxing authority retains a payment to which it was not entitled, it will be unjustly enriched but not at the taxpayer's expense if the economic burden of the tax has been shifted to others. Generally, it is preferable to leave the enrichment with the tax authority instead of putting the judicial machinery in motion for the purpose of shifting the same enrichment to the taxpayer. The law of restitution is not intended to provide windfalls to plaintiffs who have suffered no loss. Rather, its function is to ensure that where a plaintiff has been deprived of wealth that is either in his possession or would have accrued for his benefit, it is restored to him. The measure of restitutionary recovery is the gain the province made at the taxpayer's expense. The taxpayer must show that it bore the burden of the tax to make out its claim. What the province received was relevant only in so far as it was received at the taxpayer's expense.

Apart from this, while the principles of unjust enrichment can operate against a government to ground restitutionary recovery, where the effect of an unconstitutional or *ultra vires* statute is in issue, special considerations operate to take the case out of the normal restitutionary framework and require a rule responding to the underlying policy concerns specific to this problem. The rule is against recovery of *ultra vires* taxes, at least in the case of unconstitutional statutes. The policies that underlie this rule are numerous. Chief among these are the protection of the treasury, and a recognition of the reality that if the tax were refunded, modern government would be driven to the inefficient course of reimposing it, either on the same or on a new generation of taxpayers, to finance the operations of government. It could lead to fiscal chaos, particularly where a long-standing taxation measure is involved. The tax here is of broad general application and has been imposed for decades.

Exceptions may exist where the relationship between the state and a particular taxpayer results in the collection of tax which would be unjust or oppressive in the

être généralement permis dans les cas d'enrichissement aux dépens du demandeur, quand il résulte d'une erreur, sous réserve des moyens de défense et des raisons d'équité qui permettraient de refuser le recouvrement.

a La restitution devrait s'appliquer à l'égard des organismes publics comme à l'égard des particuliers.

Les principes de la restitution s'opposent toutefois au recouvrement dans le cas où le demandeur n'a subi aucune perte. Si l'autorité fiscale garde un paiement auquel elle n'avait pas droit, elle reçoit un enrichissement illégitime mais cet enrichissement ne se produit pas aux dépens du contribuable si la charge économique de la taxe a été reportée sur d'autres personnes. Permettre au fisc de conserver l'enrichissement est en règle générale préférable à une intervention des tribunaux pour faire passer cet enrichissement au contribuable. Le droit en matière de restitution n'a pas pour objet de donner des profits fortuits à des demandeurs qui n'ont subi aucune perte. Il sert plutôt à garantir que, dans le cas où un demandeur a été privé d'une richesse qu'il avait en sa possession ou qui lui revenait, cette richesse lui sera rendue. Le recouvrement pour fins de restitution est égal au gain réalisé par la province aux dépens du contribuable. Pour établir le bien-fondé de sa demande, le contribuable doit démontrer qu'il a supporté la charge de la taxe. Ce qu'a pu recevoir la province n'est pertinent que dans la mesure où c'était aux dépens du contribuable.

Par ailleurs, les principes de l'enrichissement illégitime (ou sans cause) peuvent jouer contre un gouvernement et justifier le recouvrement aux fins de restitution mais, dans une affaire où il est question de l'effet d'une loi inconstitutionnelle ou *ultra vires*, certaines considérations spéciales font sortir l'affaire du cadre normal de la restitution et exigent une règle qui réponde aux questions de politiques sous-jacentes spécifiques à ce problème. La règle interdit la restitution d'impôts invalides, du moins dans le cas de lois inconstitutionnelles. Les principes qui sous-tendent cette règle sont nombreux. Un des plus importants est la protection du trésor public et la reconnaissance du fait que, si l'impôt était remboursé, un gouvernement moderne se verrait obligé d'adopter le moyen inefficace qui consiste à l'imposer de nouveau, soit aux mêmes contribuables, soit à ceux d'une nouvelle génération afin de financer les opérations gouvernementales. Cela pourrait mener au chaos fiscal surtout dans le cas d'une mesure fiscale appliquée depuis longtemps. En l'espèce, la taxe est d'application générale et elle est imposée depuis plusieurs décennies.

j Il peut y avoir des exceptions dans le cas où les rapports entre l'État et un contribuable donné rendent injuste ou opprimante, dans les circonstances, la percep-

circumstances. The present case does not, however, call for a departure from the general rule. The tax, though unconstitutional, raised an issue bordering on the technical. Had the statute been enacted in proper form there would have been no difficulty in exacting the tax as actually imposed. Nor was there compulsion. Payment under an *ultra vires* statute does not constitute "compulsion". Before a payment will be regarded as involuntary there must be some natural or threatened exercise of power possessed by the party receiving it over the person or property of the taxpayer for which he has no immediate relief than to make the payment. Finally, the fact that the province may have been in a better position to determine that the statute was unconstitutional does not affect the rule. The policy reasons underlying it remain.

The rule against the recovery of unconstitutional and *ultra vires* levies is an exceptional rule, and should not be construed more widely than is necessary to fulfil the values which support it. The rule should not apply where a tax is extracted from a taxpayer through a misapplication of the law. Where an otherwise constitutional or *intra vires* statute or regulation is applied in error to a person to whom, on its true construction, it does not apply, the general principles of restitution for money paid under a mistake should be applied, and, subject to available defenses and equitable considerations, the general rule should favour recovery. No distinction should be made between mistakes of fact and mistakes of law.

Per Beetz J.: While agreeing with the reasons and conclusions of La Forest J., it is not necessary to deal with the "Mistake of Law" defence or to express any opinion thereon with respect to private law or public law and with respect to the recovery of taxes levied pursuant to an unconstitutional statute because the new *Gasoline Tax Act* was valid in its entirety. If the rule should be against the recovery of *ultra vires* taxes, at least in the case of unconstitutional taxes, this rule should not extend to cases of error in the application of the law.

Per McIntyre J.: The reasons for judgment of La Forest J. were agreed with, subject to the qualifications expressed by Beetz J.

Per Wilson J. (dissenting in part): British Columbia's *Gasoline Tax Act*, as it existed in 1974, was *ultra vires* the province and could not be relied upon by the Crown to justify the collection or retention of the taxes levied against the appellants between 1974 and 1976. The

tion de l'impôt. Toutefois, il n'y a pas lieu de s'écarter de la règle générale en l'espèce. Malgré son inconstitutionnalité, la taxe soulève une question que l'on pourrait presque qualifier de «technique». Si la loi avait été adoptée sans vice de forme, la perception de la taxe qu'elle imposait n'aurait pas présenté de problème. Il n'y a pas eu de contrainte. Un paiement fait en vertu d'une loi *ultra vires* ne constitue pas une «contrainte». Pour qu'un paiement soit considéré comme involontaire, la personne qui le reçoit doit avoir exercé ou menacé d'exercer un pouvoir qu'elle détient sur la personne ou les biens du contribuable, de sorte que ce dernier n'a d'autre recours immédiat que de payer. Finalement, le fait que la province était peut-être mieux placée pour se rendre compte de l'inconstitutionnalité de la loi, n'a aucun effet sur cette règle. Les raisons de principe demeurent.

La règle interdisant le recouvrement d'impôts inconstitutionnels et *ultra vires* est une règle exceptionnelle et ne devrait pas s'interpréter d'une façon plus large que ce qui est nécessaire pour assurer le respect des valeurs sur lesquelles elle repose. Cette règle ne devrait pas jouer lorsqu'un impôt a été pris à un contribuable par l'application erronée de la loi. Dans un cas où l'on applique à tort une loi ou un règlement par ailleurs constitutionnels ou valides à une personne à laquelle cette loi ou ce règlement, selon leur sens véritable, ne s'appliquent pas, les principes généraux régissant la restitution de fonds versés par suite d'une erreur devraient être appliqués et, sous réserve des moyens de défense et des considérations d'équité, la règle générale devrait permettre le recouvrement. On ne devrait faire aucune distinction entre les erreurs de fait et les erreurs de droit.

Le juge Beetz: Quoique souscrivant aux motifs et aux conclusions du juge La Forest, le juge Beetz estime qu'il n'est pas nécessaire d'exprimer une opinion sur le moyen de défense de «l'erreur de droit», que ce soit en droit privé ou en droit public, ni de se prononcer sur le remboursement de taxes perçues sous le régime d'une loi inconstitutionnelle, puisque l'ensemble de la nouvelle *Gasoline Tax Act* est constitutionnelle. Si la règle devait interdire la restitution d'impôts invalides, du moins dans le cas de lois inconstitutionnelles, cette règle ne devrait pas être étendue à un cas d'application erronée du droit.

Le juge McIntyre: Le juge McIntyre souscrit aux motifs de jugement du juge La Forest, avec les réserves qu'y apporte le juge Beetz.

Le juge Wilson (dissidente en partie): La *Gasoline Tax Act* de la Colombie-Britannique, telle qu'elle était rédigée en 1974, était *ultra vires* de la province et la Couronne ne peut l'invoquer pour justifier la perception de la taxe et la conservation des sommes versées à ce

unconstitutional aspects were remedied by amendment made in 1976. However, in 1981, the province through the imposition of a retroactive tax and the confiscation of the taxes paid between 1974 and 1976 attempted unsuccessfully to give effect to the earlier unconstitutional legislation in violation of principles already stated by this Court.

Appellants' claim for repayment is not defeated by the doctrine of mistake of law which should not be extended to moneys paid under unconstitutional legislation. Otherwise, taxpayers would be obliged to check out the constitutional validity of taxing legislation before paying on pain of being unable to recover anything paid under unconstitutional laws. The appellants were entitled to rely on the presumption of validity of the legislation and on the representation as to its validity by the legislature enacting and administering it.

Payments made under unconstitutional legislation are not "voluntary" in a sense which should prejudice the taxpayer. The taxpayer, assuming the validity of the statute which it is entitled to do, considers itself obligated to pay. Any taxpayer paying taxes exigible under a statute which it has no reason to believe or suspect is other than valid should be viewed as having paid pursuant to the statutory obligation to do so.

Payments made under a statute subsequently found to be unconstitutional should be recoverable and the principle should not be reversed for policy reasons in the case of payments made to governmental bodies. If any judicial policy were to be developed, that policy should be one which distributes the loss fairly across the public. The loss should not fall on the totally innocent taxpayer who paid what the legislature improperly said was due.

The appellants were not required to show that the unjust enrichment of the province was at their expense. The argument that their receipt of the money back amounted to a "windfall" because in all likelihood they had recouped it from their customers is no basis on which to deny recovery. Where payments are made pursuant to an unconstitutional statute there is no legitimate basis on which they can be retained.

Section 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* had no application to this case for the reasons given by La Forest J.

titre par les appelantes entre 1974 et 1976. Les aspects inconstitutionnels de la loi ont été rectifiés par la modification apportée en 1976. Toutefois en 1981, la province, en imposant une taxe rétroactive et en confisquant les taxes payées entre 1974 et 1976, a tenté sans succès de donner effet à une loi antérieure inconstitutionnelle, en violation des principes déjà énoncés par cette Cour.

La demande de remboursement des appelantes ne peut être rejetée en vertu de la doctrine de l'erreur de droit qui ne devrait pas s'étendre aux sommes versées en vertu d'une loi inconstitutionnelle car les contribuables seraient alors obligés de vérifier la constitutionnalité d'une loi fiscale avant d'acquitter leurs impôts, sous peine de ne pouvoir se faire rembourser des sommes versées en vertu de lois inconstitutionnelles. Les appelantes étaient en droit de présumer la validité de la loi et pouvaient se fonder sur le fait que le législateur, en l'adoptant et en l'appliquant, l'a présentée comme un texte valide.

Des paiements effectués en vertu d'une loi inconstitutionnelle ne sont pas «volontaires» dans un sens qui devrait préjudicier au contribuable. Celui-ci, supposant la loi valide, comme il est en droit de le faire, se considère comme tenu de payer. Tout contribuable qui acquitte des impôts exigés par une loi, quand il n'a aucune raison de douter de sa validité, devrait être considéré comme ayant payé en raison d'une obligation légale de le faire.

Des paiements effectués en vertu d'une loi qui est par la suite jugée inconstitutionnelle devraient pouvoir être recouvrés et le principe ne devrait pas être écarté pour des raisons d'intérêt public dans le cas de paiements faits à des organismes gouvernementaux. S'il convient que les tribunaux adoptent une politique quelconque ce devrait être de répartir la perte équitablement parmi les membres du public. La perte ne devrait pas être subie par un contribuable tout à fait innocent qui a acquitté ce que le législateur exigeait à tort.

Les appelantes n'étaient pas tenues de démontrer que l'enrichissement illégitime de la province avait eu lieu à leurs dépens. On ne peut retenir, pour refuser le remboursement, l'argument selon lequel elles feraient un «profit fortuit» si on leur remboursait des sommes qu'elles ont vraisemblablement déjà récupérées auprès de leurs clients. Lorsque les paiements ont été effectués en vertu d'une loi inconstitutionnelle, rien ne justifie que ces sommes soient retenues.

L'article 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés* n'est pas applicable en l'espèce, pour les raisons données par le juge La Forest.

Cases Cited

By La Forest J.

Considered: *Hydro Electric Commission of Nepean v. Ontario Hydro*, [1982] 1 S.C.R. 347; **distinguished:** *Amax Potash Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1977] 2 S.C.R. 576; **referred to:** *Air Canada v. British Columbia (Attorney General)*, [1986] 2 S.C.R. 539; *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934; *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45; *Marine Petrobulk Ltd. v. R. in right of B.C.* (1985), 64 B.C.L.R. 17; *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 A.C. 575; *R. in right of Manitoba v. Air Canada*, [1980] 2 S.C.R. 303; *Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1941] S.C.R. 670; *Braniff Airways, Inc. v. Nebraska State Board of Equalization and Assessment*, 347 U.S. 590 (1954); *Reference re the Employment and Social Insurance Act*, [1936] S.C.R. 427; *Attorney-General for Canada v. Attorney-General for Ontario*, [1937] A.C. 355; *United Air Lines, Inc. v. Mahin*, 410 U.S. 623 (1973); *Edelman v. Boeing Air Transport, Inc.*, 289 U.S. 249 (1933); *Delta Air Lines, Inc. v. Department of Revenue*, 455 So.2d 317 (1984 Fla.), cert. denied 474 U.S. 892 (1985); *Reference re Upper Churchill Water Rights Reversion Act*, [1984] 1 S.C.R. 297; *Campbell-Bennett Ltd. v. Comstock Midwestern Ltd.*, [1954] S.C.R. 207; *Commissioner for Motor Transport v. Antill Ranger & Co.*, [1956] A.C. 527; *Norton v. Shelby County*, 118 U.S. 425 (1886); *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1978] 2 S.C.R. 545; *Reference re Manitoba Language Rights*, [1985] 1 S.C.R. 721; *R. v. Mercure*, [1988] 1 S.C.R. 234; *Vancouver Growers Ltd. v. G. H. Snow Ltd.*, [1937] 3 W.W.R. 121; *Glidurray Holdings Ltd. v. Qualicum Beach* (1981), 32 B.C.L.R. 82; *The King v. National Trust Co.*, [1933] S.C.R. 670; *R. v. Williams*, [1942] A.C. 541; *Lovitt v. The King* (1910), 43 S.C.R. 106; *Bilbie v. Lumley* (1802), 2 East 469, 102 E.R. 448; *Coleman v. Inland Gas Corp.*, 21 S.W.2d 1030 (1929); *Mercury Machine Importing Corp. v. City of New York*, 144 N.E.2d 400 (1957); *United States v. Butler*, 297 U.S. 1 (1936); *Kiriri Cotton Co. v. Dewoni*, [1960] A.C. 192; *A. J. Seversen Inc. v. Village of Qualicum Beach* (1982), 135 D.L.R. 122; *Maskell v. Horner*, [1915] 3 K.B. 106; *Lynden Transport Inc. v. R. in Right of British Columbia* (1985), 62 B.C.L.R. 314.

By Wilson J. (dissenting in part)

Amax Potash Ltd. v. Government of Saskatchewan, [1977] 2 S.C.R. 576; *Bilbie v. Lumley* (1802), 2 East 469, 102 E.R. 448; *Hydro Electric Commission of Nepean v. Ontario Hydro*, [1982] 1 S.C.R. 347.

Jurisprudence

Citée par le juge La Forest

Arrêt examiné: *Hydro Electric Commission of Nepean c. Ontario Hydro*, [1982] 1 R.C.S. 347; **distinction d'avec l'arrêt:** *Amax Potash Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1977] 2 R.C.S. 576; **arrêts mentionnés:** *Air Canada c. Colombie-Britannique (Procureur général)*, [1986] 2 R.C.S. 539; *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934; *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45; *Marine Petrobulk Ltd. v. R. in right of B.C.* (1985), 64 B.C.L.R. 17; *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 A.C. 575; *R. du chef du Manitoba c. Air Canada*, [1980] 2 R.C.S. 303; *Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1941] R.C.S. 670; *Braniff Airways, Inc. v. Nebraska State Board of Equalization and Assessment*, 347 U.S. 590 (1954); *Reference re the Employment and Social Insurance Act*, [1936] R.C.S. 427; *Attorney-General for Canada v. Attorney-General for Ontario*, [1937] A.C. 355; *United Air Lines, Inc. v. Mahin*, 410 U.S. 623 (1973); *Edelman v. Boeing Air Transport, Inc.*, 289 U.S. 249 (1933); *Delta Air Lines, Inc. v. Department of Revenue*, 455 So.2d 317 (1984 Fla.), certiorari refusé 474 U.S. 892 (1985); *Renvoi relatif à la Upper Churchill Water Rights Reversion Act*, [1984] 1 R.C.S. 297; *Campbell-Bennett Ltd. v. Comstock Midwestern Ltd.*, [1954] R.C.S. 207; *Commissioner for Motor Transport v. Antill Ranger & Co.*, [1956] A.C. 527; *Norton v. Shelby County*, 118 U.S. 425 (1886); *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1978] 2 R.C.S. 545; *Renvoi relatif aux droits linguistiques au Manitoba*, [1985] 1 R.C.S. 721; *R. c. Mercure*, [1988] 1 R.C.S. 234; *Vancouver Growers Ltd. v. G. H. Snow Ltd.*, [1937] 3 W.W.R. 121; *Glidurray Holdings Ltd. v. Qualicum Beach* (1981), 32 B.C.L.R. 82; *The King v. National Trust Co.*, [1933] R.C.S. 670; *R. v. Williams*, [1942] A.C. 541; *Lovitt v. The King* (1910), 43 R.C.S. 106; *Bilbie v. Lumley* (1802), 2 East 469, 102 E.R. 448; *Coleman v. Inland Gas Corp.*, 21 S.W.2d 1030 (1929); *Mercury Machine Importing Corp. v. City of New York*, 144 N.E.2d 400 (1957); *United States v. Butler*, 297 U.S. 1 (1936); *Kiriri Cotton Co. v. Dewoni*, [1960] A.C. 192; *A. J. Seversen Inc. v. Village of Qualicum Beach* (1982), 135 D.L.R. 122; *Maskell v. Horner*, [1915] 3 K.B. 106; *Lynden Transport Inc. v. R. in Right of British Columbia* (1985), 62 B.C.L.R. 314.

Citée par le juge Wilson (dissidente en partie)

Amax Potash Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan, [1977] 2 R.C.S. 576; *Bilbie v. Lumley* (1802), 2 East 469, 102 E.R. 448; *Hydro Electric Commission of Nepean c. Ontario Hydro*, [1982] 1 R.C.S. 347.

Statutes and Regulations Cited

- Canadian Charter of Rights and Freedoms*, ss. 1, 7.
Constitution Act, 1867, ss. 91(2), 92(2), (10)(a).
Finance Statutes Amendment Act, 1981, S.B.C. 1981, c. 5, s. 20.
Fuel-oil Tax Act, R.S.B.C. 1924, c. 251.
Gasoline Tax Act, 1948, R.S.B.C. 1960, c. 162, s. 25(1), (2), (3), (4), (5).
Miscellaneous Statutes Amendment Act, 1976, S.B.C. 1976, c. 32, s. 7.
Social Service Tax Act, R.S.B.C. 1979, c. 388.

Authors Cited

- Birks, Peter. *An Introduction to the Law of Restitution*. Oxford: Clarendon Press, 1985.
 British Columbia. Law Reform Commission. *Report on Benefits Conferred Under a Mistake of Law*. Victoria: Province of British Columbia, Ministry of the Attorney General, 1981.
 Corbin, Arthur Linton. *Corbin on Contracts*, vol. 3. St. Paul: West Publishing, 1960.
 Goff of Chieveley, Robert Goff, Baron and Gareth Jones. *The Law of Restitution*, 3rd ed. London: Sweet and Maxwell, 1986.
 Hogg, Peter W. *Constitutional Law of Canada*, 2nd ed. Toronto: Carswells, 1985.
 Kennedy, W. P. M. and D. C. Wells. *The Law of the Taxing Power in Canada*. Toronto: University of Toronto Press, 1931.
 McCamus, John D. "Restitutionary Recovery of Moneys Paid to Public Authority Under a Mistake of Law: *Ignorantia Juris* in the Supreme Court of Canada" (1983), 17 *U.B.C. Law Rev.* 233.
 Palmer, George E. *The Law of Restitution*, vol. III. Boston: Little, Brown, 1978.
 Palmer, George E. *The Law of Restitution*, 1986 Supplement. Boston: Little, Brown, 1986.
 Pannam, Clifford L. "The Recovery of Unconstitutional Taxes in Australia and in the United States" (1964), 42 *Texas L. Rev.* 779.

APPEAL and CROSS-APPEAL from a judgment of the British Columbia Court of Appeal (1986), 4 B.C.L.R. (2d) 356, [1986] 5 W.W.R. 385, dismissing the airlines' appeal and dismissing the Crown's cross-appeal from a judgment of Macdonald J. (1984), 51 B.C.L.R. 175, [1984] 3 W.W.R. 353. The appeal by Air Canada and Pacific Western Airlines Ltd. should be dismissed, the Crown's cross-appeal against them should be allowed, the Crown's appeal against Canadian Pacific Airlines Ltd. should be allowed, Wilson J. dissenting in part. As to the first constitutional question, the *Gasoline Tax Act*, as it existed in 1960, was constitutionally invalid, but the amendments of 1976 and 1981 were valid. The second

Lois et règlements cités

- Charte canadienne des droits et libertés*, art. 1, 7.
Finance Statutes Amendment Act, 1981, S.B.C. 1981, chap. 5, art. 20.
^a *Fuel-oil Tax Act*, R.S.B.C. 1924, chap. 251.
Gasoline Tax Act, 1948, R.S.B.C. 1960, chap. 162, art. 25(1), (2), (3), (4), (5).
Loi constitutionnelle de 1867, art. 91(2), 92(2), (10)(a).
Miscellaneous Statutes Amendment Act, 1976, S.B.C. 1976, chap. 32, art. 7.
^b *Social Service Tax Act*, R.S.B.C. 1979, chap. 388.

Doctrine citée

- Birks, Peter. *An Introduction to the Law of Restitution*. Oxford: Clarendon Press, 1985.
 British Columbia. Law Reform Commission. *Report on Benefits Conferred Under a Mistake of Law*. Victoria: Province of British Columbia, Ministry of the Attorney General, 1981.
 Corbin, Arthur Linton. *Corbin on Contracts*, vol. 3. St. Paul: West Publishing, 1960.
^d Goff of Chieveley, Robert Goff, Baron and Gareth Jones. *The Law of Restitution*, 3rd ed. London: Sweet and Maxwell, 1986.
 Hogg, Peter W. *Constitutional Law of Canada*, 2nd ed. Toronto: Carswells, 1985.
^e Kennedy, W. P. M. and D. C. Wells. *The Law of the Taxing Power in Canada*. Toronto: University of Toronto Press, 1931.
 McCamus, John D. «Restitutionary Recovery of Moneys Paid to Public Authority Under a Mistake of Law: *Ignorantia Juris* in the Supreme Court of Canada» (1983), 17 *U.B.C. Law Rev.* 233.
^f Palmer, George E. *The Law of Restitution*, vol. III. Boston: Little, Brown, 1978.
 Palmer, George E. *The Law of Restitution*, 1986 Supplement. Boston: Little, Brown, 1986.
^g Pannam, Clifford L. «The Recovery of Unconstitutional Taxes in Australia and in the United States» (1964), 42 *Texas L. Rev.* 779.

POURVOI et POURVOI INCIDENT contre un arrêt de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique (1986), 4 B.C.L.R. (2d) 356, [1986] 5 W.W.R. 385, qui a rejeté l'appel formé par les lignes aériennes ainsi que l'appel incident formé par la Couronne contre un jugement du juge Macdonald (1984), 51 B.C.L.R. 175, [1984] 3 W.W.R. 353. Le pourvoi d'Air Canada et de Pacific Western Airlines Ltd. est rejeté et le pourvoi incident formé par la Couronne contre elles est accueilli; le pourvoi de la Couronne contre Lignes aériennes Canadien Pacifique Ltée est accueilli; le juge Wilson est dissidente en partie. En ce qui concerne la première question constitutionnelle, la *Gasoline Tax Act*, telle qu'elle existait en 1960,

constitutional question should be answered in the negative; the third did not need to be answered.

D. M. M. Goldie, Q.C., W. S. Martin, C. F. Willms and R. G. Berrow, for the appellant Air Canada.

Wendy G. Baker and Peter G. Voith, for the appellants Canadian Pacific Airlines Ltd. and Pacific Western Airlines Ltd.

E. Robert A. Edwards, Q.C., and Joseph J. Arvay, Q.C., for the respondents the Province of British Columbia, et al.

Elizabeth Goldberg and Gerry Sholtack, for the intervener the Attorney General for Ontario.

Michel Jolin, for the intervener the Attorney General of Quebec.

Reinhold M. Endres, for the intervener the Attorney General of Nova Scotia.

Richard P. Burns, for the intervener the Attorney General for New Brunswick.

Dirk Blevins and Stewart J. Pierce, for the intervener the Attorney General of Manitoba.

Robert G. Richards, for the intervener the Attorney General for Saskatchewan.

Howard Kushner, for the intervener the Attorney General for Alberta.

F. Greig Crockett, for the intervener the Attorney General of Newfoundland.

The following are the reasons delivered by

BEETZ J.—I have had the advantage of reading the reasons for judgment written by my brother Justice La Forest. I agree with his reasons and conclusions. However, since I take the view that the new s. 25 of the *Gasoline Tax Act* of British Columbia is constitutionally valid in its entirety, I do not find it necessary to express any opinion with respect to the “Mistake of Law” defence, either in private law or in public law, nor with respect to the recovery of taxes levied and paid pursuant to an unconstitutional statute.

était inconstitutionnelle, mais les modifications y apportées en 1976 et 1981 sont valides. La deuxième question constitutionnelle reçoit une réponse négative; il n'est pas nécessaire de répondre à la troisième.

D. M. M. Goldie, c.r., W. S. Martin, C. F. Willms et R. G. Berrow, pour l'appelante Air Canada.

Wendy G. Baker et Peter G. Voith, pour les appelantes Lignes aériennes Canadien Pacifique Ltée et Pacific Western Airlines Ltd.

E. Robert A. Edwards, c.r., et Joseph J. Arvay, c.r., pour les intimés la province de la Colombie-Britannique et autres.

Elizabeth Goldberg et Gerry Sholtack, pour l'intervenant le procureur général de l'Ontario.

Michel Jolin, pour l'intervenant le procureur général du Québec.

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

Richard P. Burns, pour l'intervenant le procureur général du Nouveau-Brunswick.

Dirk Blevins et Stewart J. Pierce, pour l'intervenant le procureur général du Manitoba.

Robert G. Richards, pour l'intervenant le procureur général de la Saskatchewan.

Howard Kushner, pour l'intervenant le procureur général de l'Alberta.

F. Greig Crockett, pour l'intervenant le procureur général de Terre-Neuve.

Version française des motifs rendus par

LE JUGE BEETZ—J'ai eu l'avantage de lire les motifs qu'a rédigés mon collègue le juge La Forest et j'y souscris. Je souscris également à ses conclusions. Toutefois comme je suis d'avis que l'ensemble du nouvel art. 25 de la *Gasoline Tax Act* de la Colombie-Britannique est constitutionnel, je n'estime pas nécessaire d'exprimer une opinion sur le moyen de défense de «l'erreur de droit», que ce soit en droit privé ou en droit public, ni de me prononcer sur le remboursement de taxes perçues et acquittées sous le régime d'une loi inconstitutionnelle.

Assuming without deciding that my brother La Forest J. is correct in holding that "the rule should be against recovery of *ultra vires* taxes, at least in the case of unconstitutional statutes", I agree with him that this rule should not extend to a case of misapplication of the law such as the misapplication of the *Social Service Tax Act* of British Columbia to aircraft, aircraft parts and alcoholic beverages in the related appeals.

I agree with the disposition proposed by my brother La Forest J.

The following are the reasons delivered by

MCINTYRE J.—I agree with the reasons for judgment of my brother, Justice La Forest, subject to the qualifications expressed by my brother, Justice Beetz, which I would adopt.

The judgment of Lamer, La Forest and L'Heureux-Dubé JJ. was delivered by

LA FOREST J.—This judgment deals with the third of a trilogy heard at the same time involving the application and constitutionality of the *Social Service Tax Act*, R.S.B.C. 1979, c. 388, and the *Gasoline Tax Act, 1948*, R.S.B.C. 1960, c. 162. Most of the major issues raised regarding the former Act have been dealt with in a separate judgment on the first and second appeals, issued contemporaneously herewith. This judgment deals with the *Gasoline Tax Act*. However, a number of issues, most importantly the issue whether taxes paid under a mistake of law may be recovered, are common to the second appeal and to this, the third appeal. Since these issues were originally raised and more directly addressed in relation to the *Gasoline Tax Act*, I have in the interests of clarity and comprehensiveness dealt with them in this judgment.

The principal issues raised in this appeal are:

(1) whether the *Gasoline Tax Act* of British Columbia, both as originally enacted and as

Tenant pour acquis, sans décider le point, que mon collègue le juge La Forest a raison de conclure que «la règle devrait interdire la restitution d'impôts invalides, du moins dans le cas de lois inconstitutionnelles», je conviens avec lui que cette règle ne devrait pas être étendue à un cas d'application erronée du droit, comme par exemple l'application erronée de la *Social Service Tax Act* de la Colombie-Britannique aux aéronefs, aux pièces d'aéronefs et aux boissons alcooliques, dont il est question dans les pourvois connexes.

Je souscris au dispositif que propose mon collègue le juge La Forest.

Version française des motifs rendus par

LE JUGE MCINTYRE—Je souscris aux motifs de jugement de mon collègue le juge La Forest avec les réserves qu'y apporte mon collègue le juge Beetz.

Version française du jugement des juges Lamer, La Forest et L'Heureux-Dubé rendu par

LE JUGE LA FOREST—Ces motifs portent sur le troisième d'une trilogie de pourvois, entendus en même temps, qui soulevaient la question de l'application et de la constitutionnalité de la *Social Service Tax Act*, R.S.B.C. 1979, chap. 388, et de la *Gasoline Tax Act, 1948*, R.S.B.C. 1960, chap. 162. La plupart des principales questions concernant la première loi sont traitées dans un jugement distinct tranchant les premier et deuxième pourvois et rendu en même temps que ce jugement. Les présents motifs traitent de la *Gasoline Tax Act*. Plusieurs questions toutefois, dont la plus importante est celle de savoir si l'on peut obtenir le remboursement de taxes payées par suite d'une erreur de droit, sont communes au deuxième pourvoi et à ce pourvoi, qui est le troisième. Comme elles ont été initialement posées et plus directement abordées dans le contexte de la *Gasoline Tax Act*, je me propose, dans l'intérêt de la clarté et pour une étude complète et globale de ces questions, d'en traiter dans les présents motifs.

Les questions principales dans le présent pourvoi sont de savoir:

(1) si la *Gasoline Tax Act* de la Colombie-Britannique, telle qu'édictee à l'origine et

amended over the years, is constitutionally valid under s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867* as imposing direct taxation within the province in order to the raising of a revenue for provincial purposes;

- (2) whether, if the Act as originally enacted was *ultra vires*, a later amendment can retroactively impose the tax and permit the retention of the amounts unconstitutionally levied before the amendment in settlement of the tax owing under the amendments; and
- (3) whether, apart from statute, an unconstitutional tax paid by a taxpayer may be recovered.

Also at issue is whether the tax is invalid or inapplicable, as infringing against the federal powers respecting trade and commerce, aeronautics and interprovincial undertakings, or as violating s. 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*.

Facts

In 1980, Air Canada, Pacific Western Airlines and Canadian Pacific Airlines commenced actions in the Supreme Court of British Columbia against the Province of British Columbia, seeking the reimbursement of \$18 million, \$9 million and \$3.5 million respectively, which amounts the airlines had paid as "gasoline taxes" under the *Gasoline Tax Act, 1948*, as amended. The sums claimed by Air Canada and Pacific Western Airlines represented payments made to the province under the Act between August 1, 1974 and the date of trial. Canadian Pacific Airlines' claim was limited to the payments it made in the 23-month period between August 1, 1974 and July 1, 1976. The significance of the August 1, 1974 starting date is that from that date it was no longer necessary to obtain a fiat to sue the provincial Crown. Separate actions for taxes paid prior to 1974 were subsequently launched (see *Air Canada v. British Columbia (Attorney General)*, [1986] 2 S.C.R. 539), but the

modifiée au cours des années, est conforme au par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* comme loi imposant une taxation directe dans les limites de la province, en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux;

- (2) si, à supposer que la Loi telle qu'édictee à l'origine soit *ultra vires*, une modification subséquente peut rétroactivement imposer la taxe et autoriser que soient retenues en acquittement de la taxe due par suite de la modification les sommes prélevées inconstitutionnellement avant cette modification; et
- (3) si, indépendamment de la loi, un contribuable peut recouvrer une taxe inconstitutionnelle qu'il a payée.

Est également en litige la question de savoir si la taxe est invalide ou inapplicable parce qu'elle empiète sur les pouvoirs fédéraux relatifs aux échanges et au commerce, à l'aéronautique et aux entreprises interprovinciales, ou encore parce qu'elle enfreint l'art. 7 de la *Charte canadienne des droits et liberté*.

Les faits

En 1980, Air Canada, Pacific Western Airlines et Lignes aériennes Canadien Pacifique ont engagé devant la Cour suprême de la Colombie-Britannique des actions visant à obtenir de la province de la Colombie-Britannique le remboursement des sommes de 18 millions de dollars, de 9 millions de dollars et de 3,5 millions de dollars respectivement, que ces lignes aériennes avaient versées à titre de [TRADUCTION] «taxes sur l'essence» en conformité avec la *Gasoline Tax Act, 1948*, et modifications. Les sommes réclamées par Air Canada et Pacific Western Airlines représentaient des paiements faits à la province conformément à la Loi entre le 1^{er} août 1974 et la date du procès. La réclamation de Lignes aériennes Canadien Pacifique se limitait aux versements effectués par elle pendant les vingt-trois mois compris entre le 1^{er} août 1974 et le 1^{er} juillet 1976. L'importance de la date du 1^{er} août 1974 vient de ce qu'à compter de cette date, il n'était plus nécessaire d'obtenir une autorisation pour poursuivre la Couronne provinciale. Des actions distinctes en remboursement de taxes

latter actions do not form the subject matter of this appeal.

The *Gasoline Tax Act* was originally enacted in 1923, and has since been amended and consolidated on numerous occasions. The relevant provision of the Act as it stood on August 1, 1974 provided that every purchaser shall pay a tax equal to 10 cents per gallon on all gasoline purchased, except gasoline purchased for use in an aircraft, which was taxed at a lower rate. Section 2 defined "purchaser" in these terms:

"purchaser" means any person who within the Province purchases gasoline when sold for the first time after its manufacture in or importation into the Province.

A virtually identical provision in the British Columbia *Fuel-oil Tax Act*, R.S.B.C. 1924, c. 251, had been struck down by the Privy Council in *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934, on the ground that since the initial purchaser could always resell the commodity and thereby pass on the tax, it was not a direct tax within the meaning of s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. Oddly enough, though the *Fuel-oil Tax Act* was shortly afterwards amended so as to impose the tax directly on the consumer, an approach later held by the Privy Council to conform to the constitutional requirements of s. 92(2) (see *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45), no such step was taken in respect of the Act impugned in the present case until 1976. In July of that year, however, by s. 7 of the *Miscellaneous Statutes Amendment Act, 1976*, S.B.C. 1976, c. 32, the definition of "purchaser" was repealed and replaced by the following:

"purchaser" means any person who, within the Province, purchases or receives delivery of gasoline for his own use or consumption or for the use or consumption by other persons at his expense, or on behalf of, or as an agent for, a principal who is acquiring the gasoline for

payées avant 1974 ont été engagées par la suite (voir *Air Canada c. Colombie-Britannique (Procureur général)*, [1986] 2 R.C.S. 539), mais ces dernières actions ne font pas l'objet du présent pourvoi.

Initialement adoptée en 1923, la *Gasoline Tax Act* a été souvent modifiée et refondue. La disposition pertinente en vigueur le 1^{er} août 1974 obligeait tous les acheteurs à payer une taxe de 10 cents le gallon sur toute l'essence achetée, sauf celle destinée à être utilisée dans un aéronef, qui était imposée à un taux inférieur. L'article 2 définissait ainsi le terme «acheteur»:

[TRADUCTION] «acheteur» Toute personne qui, dans les limites de la province, achète de l'essence vendue pour la première fois après qu'elle ait été produite ou importée dans la province.

Une disposition presque identique de la *Fuel-oil Tax Act* de la Colombie-Britannique, R.S.B.C. 1924, chap. 251, avait été invalidée par le Conseil privé dans l'arrêt *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934, pour le motif que, comme l'acheteur initial pouvait toujours revendre le produit et donc reporter la taxe sur autrui, il ne s'agissait pas de taxation directe au sens du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Si étrange que cela puisse paraître, bien que la *Fuel-oil Tax Act* ait été modifiée peu après afin de prélever la taxe directement sur le consommateur, ce que le Conseil privé a par la suite jugé conforme aux exigences constitutionnelles du par. 92(2) (voir *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45), ce n'est qu'en 1976 qu'on a pris une telle mesure à l'égard de la loi attaquée en l'espèce. En juillet 1976, cependant, l'art. 7 de la *Miscellaneous Statutes Amendment Act, 1976*, S.B.C. 1976, chap. 32, a abrogé la définition du terme «acheteur» pour y substituer la définition suivante:

[TRADUCTION] «acheteur» Toute personne qui, dans les limites de la province, achète ou reçoit de l'essence destinée à sa consommation ou à son usage personnels ou à la consommation ou à l'usage d'autrui, à ses frais, ou pour le compte ou en tant que mandataire

use or consumption by the principal or by other persons at his expense.

This provision, of course, took effect only from 1976. In 1981, however, the province enacted the *Finance Statutes Amendment Act, 1981*, S.B.C. 1981, c. 5, which by s. 20 enacted a new s. 25 of the *Gasoline Tax Act* purporting by s. 25(1) to (4) to extend the application of the Act, in a form similar to that enacted in 1976, back to August 1, 1974, and by s. 25(5) purporting to legalize the retention by the Crown of the money collected from 1974 to 1976 under the Act as it then stood. Section 25 reads as follows:

25. (1) In this section "purchaser" means any person who, within the Province, after August 1, 1974 and before July 8, 1976, purchased or received delivery of gasoline for his own use or consumption or for the use or consumption by other persons at his expense, or on behalf of or as an agent for a principal who was acquiring the gasoline for use or consumption by the principal or by other persons at his expense.

(2) Every purchaser shall pay to Her Majesty for the purpose of raising revenue for Provincial purposes a tax of 15¢ a gallon on all gasoline purchased by him after August 1, 1974 and before February 28, 1975, but

- (a) where gasoline was purchased for use in an aircraft the tax shall be 3¢ a gallon, and
- (b) where gasoline in the form of liquefied petroleum gas or natural gas was purchased to propel a motor vehicle the tax shall be 10¢ a gallon.

(3) Every purchaser shall pay to Her Majesty for the purpose of raising revenue for Provincial purposes a tax of 17¢ a gallon on all gasoline purchased by him after February 27, 1975 and before July 8, 1976, but

- (a) where gasoline was purchased for use in an aircraft the tax shall be 5¢ a gallon, and
- (b) where gasoline in the form of liquefied petroleum gas or natural gas was purchased to propel a motor vehicle the tax shall be 12¢ a gallon.

d'un mandant qui acquiert l'essence pour sa consommation ou son usage personnels ou pour la consommation ou l'usage d'autrui, à ses frais.

a Cette disposition, évidemment, n'est entrée en vigueur qu'en 1976. En 1981, toutefois, la province a adopté la *Finance Statutes Amendment Act, 1981*, S.B.C. 1981, chap. 5. L'article 20 de cette loi édictait un nouvel art. 25 de la *Gasoline Tax Act*, article dont les par. (1) à (4), d'une manière semblable à ce qui avait été fait en 1976, rendaient la loi en cause applicable à partir du 1^{er} août 1974, et dont le par. (5) autorisait la Couronne à retenir les sommes perçues de 1974 à 1976 en vertu de la loi alors en vigueur. L'article 25 dit:

[TRADUCTION] 25. (1) Dans le présent article «acheteur» désigne toute personne qui, dans les limites de la province, après le 1^{er} août 1974 et avant le 8 juillet 1976, a acheté ou a reçu de l'essence destinée à sa consommation ou à son usage personnels ou à la consommation ou à l'usage d'autrui, à ses frais, ou pour le compte ou en tant que mandataire d'un mandant qui acquerrait l'essence destinée à sa consommation ou à son usage personnels ou à la consommation ou à l'usage d'autrui à ses frais.

(2) Tout acheteur est tenu de verser à Sa Majesté, afin de produire un revenu pour des objets provinciaux, une taxe de 15 cents le gallon sur l'essence achetée par lui après le 1^{er} août 1974 et avant le 28 février 1975, mais

- a) lorsque l'essence achetée était destinée à être utilisée dans un aéronef, la taxe est de 3 cents le gallon, et
- b) lorsque le carburant sous forme de gaz de pétrole liquéfié ou de gaz naturel a été acheté pour faire fonctionner un véhicule automobile, la taxe est de 10 cents le gallon.

(3) Tout acheteur est tenu de verser à Sa Majesté, afin de produire un revenu pour des objets provinciaux, une taxe de 17 cents le gallon sur l'essence achetée par lui après le 27 février 1975 et avant le 8 juillet 1976, mais

- a) lorsque l'essence achetée était destinée à être utilisée dans un aéronef, la taxe est de 5 cents le gallon, et
- b) lorsque le carburant sous forme de gaz de pétrole liquéfié ou de gaz naturel a été acheté pour faire fonctionner un véhicule automobile, la taxe est de 12 cents le gallon.

(4) Where a purchaser is liable to pay tax under subsection (2) or (3) and the gasoline was used or consumed for

(a) the operation of logging trucks other than on public highways,

(b) the operation of a motor vehicle on a public highway by any person who had suffered the loss of a limb, or who was permanently confined to a wheelchair, or who was in receipt of a 100% disability pension through active service in any war while in Her Majesty's service, or

(c) the operation of the power unit of a motor vehicle, while the vehicle was stationary, for any industrial purpose approved by the minister,

the taxes of 17¢ a gallon and 12¢ a gallon shall be reduced to 5¢ a gallon, and the taxes of 15¢ a gallon and 10¢ a gallon shall be reduced to 3¢ a gallon.

(5) Where, after August 1, 1974 and before July 8, 1976, money was collected or purported to have been collected as taxes, penalties or interest under this Act, the money shall by this section be conclusively deemed to have been confiscated by the government without compensation.

Section 62(5) of the *Finance Statutes Amendment Act, 1981* makes clear the retroactive character of this provision. It reads:

62. ...

(5) Section 20 shall be deemed to have come into force on August 1, 1974 and is retroactive to the extent necessary to give it effect on and after that date.

In these three actions, which were heard together, two of the airlines (Air Canada and Pacific Western Airlines) submitted that the province had no jurisdiction to levy these taxes under any of the various statutory definitions of "purchaser", as none of those definitions made the tax a direct tax in the province for provincial purposes as required by s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. All three airlines contended that, even if the 1976 version of the statute were constitutional, the airlines were still entitled to be reimbursed for moneys paid between 1974 and 1976 because the 1981 attempt to give the 1976 tax retroactive effect was invalid. In fact, it appears that the province has already

(4) Lorsqu'un acheteur est tenu au paiement d'une taxe prévue aux paragraphes (2) ou (3) et que l'essence a été utilisée ou consommée

a) pour faire fonctionner des camions employés dans l'industrie forestière dans des endroits autres que des chemins publics,

b) pour faire fonctionner sur un chemin public un véhicule automobile conduit par une personne qui avait perdu un membre, ou qui était obligée d'une façon permanente de se déplacer en fauteuil roulant, ou qui touchait une pension d'invalidité de 100 % du fait d'avoir servi dans les forces armées de Sa Majesté en temps de guerre, ou

c) pour faire fonctionner le groupe moteur d'un véhicule automobile, alors que celui-ci était stationnaire, à toute fin industrielle approuvée par le ministre,

les taxes de 17 et de 12 cents le gallon sont réduites à 5 cents le gallon et les taxes de 15 et de 10 cents le gallon sont réduites à 3 cents le gallon.

(5) Lorsque, après le 1^{er} août 1974 et avant le 8 juillet 1976, des sommes ont été perçues ou étaient censées avoir été perçues à titre de taxes, de pénalités ou d'intérêts en vertu de la présente loi, ces sommes sont par le présent article définitivement réputées avoir été confisquées par le gouvernement, sans indemnisation.

Le caractère rétroactif de cet article ressort nettement du par. 62(5) de la Loi de 1981. En voici le texte:

[TRADUCTION] 62. ...

(5) L'article 20 est réputé être entré en vigueur le 1^{er} août 1974 et son effet est rétroactif dans la mesure où cela est nécessaire pour qu'il s'applique à compter de cette date.

Dans les trois actions, qui ont été entendues ensemble, deux des lignes aériennes (Air Canada et Pacific Western Airlines) ont soutenu qu'aucune des différentes définitions légales du terme «acheteur» ne conférait à la province compétence pour percevoir les taxes en question parce qu'aucune d'elles n'en faisait une taxe directe imposée dans les limites de la province pour des objets provinciaux, ainsi que le requiert le par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Les lignes aériennes ont toutes les trois prétendu que, même à supposer que la version de 1976 de la loi soit constitutionnelle, elles avaient néanmoins droit au remboursement des sommes versées entre 1974 et

reimbursed the airlines, and it is the province that is seeking recovery.

The Courts Below

At trial, counsel for the Attorney General conceded that the Act as it stood on August 1, 1974, was *ultra vires*, given the Privy Council's decision in *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, *supra*, but he maintained that the province was entitled to retain the money collected during the 1974-76 period by virtue of (1) the 1981 amendment, which gave the 1976 definition retroactive effect, and (2) common law defences.

In light of this concession, it was only necessary for the trial judge, B. D. Macdonald J., to deal with the validity of the statutes of 1976 and 1981—see (1984), 51 B.C.L.R. 175. Turning to the 1976 statute, more specifically, to the question whether the definition of “purchaser” in that statute cured the defect in the previous definition and rendered the tax from 1976 onwards a direct tax within the province pursuant to s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*, Macdonald J. concluded that it did. In his view, the 1976 definition disclosed that the nature of the tax was a purchase or transaction tax. Such a tax was direct because it was levied upon a person who purchased gasoline for his own use or consumption. It was also imposed within the province. So long as purchase or delivery took place within the province, the tax applied, and the place of use or consumption was irrelevant. The *Constitution Act, 1867* did not require consumption within the province when what the province intended to tax was a transaction within the province.

Macdonald J. summarily rejected attacks on the validity of the 1976 amendment based on arguments (1) that for a provincial tax to be valid it must be collected from those who can receive a

1976 parce que la tentative faite en 1981 de donner à la taxe édictée en 1976 un effet rétroactif était entachée d'invalidité. En fait, il appert que la province a déjà remboursé les lignes aériennes et que c'est la province qui demande le recouvrement.

Les tribunaux d'instance inférieure

En première instance, l'avocat du procureur général a reconnu que la loi dans sa version du 1^{er} août 1974 était *ultra vires*, compte tenu de l'arrêt *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, précité, du Conseil privé mais il a soutenu que la province était en droit de garder les sommes perçues de 1974 à 1976, (1) en raison de la modification de 1981 qui donnait à la définition établie en 1976 un effet rétroactif et (2) en raison des moyens de défense résultant de la *common law*.

Vu cette concession, le juge B. D. Macdonald, qui a siégé en première instance, n'a eu qu'à décider de la validité des lois de 1976 et de 1981—voir (1984), 51 B.C.L.R. 175. Au sujet de la loi de 1976 et en particulier de la question de savoir si la définition du terme «acheteur» dans cette loi venait remédier au vice que comportait la définition antérieure, de manière à faire de la taxe, à partir de 1976, une taxation directe dans les limites de la province au sens du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, le juge Macdonald a conclu que c'était le cas. Selon lui, il ressortait de la définition de 1976 que la taxe avait le caractère d'une taxe sur les achats ou sur les opérations commerciales. Une telle taxe était directe parce qu'elle frappait les personnes qui achetaient de l'essence pour leur consommation ou leur usage personnels. Elle était en outre imposée dans les limites de la province. La taxe s'appliquait chaque fois que l'achat ou la livraison se faisait dans la province et le lieu d'utilisation ou de consommation n'était pas pertinent. La *Loi constitutionnelle de 1867* n'exigeait pas qu'il y ait consommation dans la province lorsque cette province visait à imposer une opération faite sur son territoire.

Le juge Macdonald a sommairement rejeté des contestations de la validité de la modification de 1976 fondées sur les arguments suivants: (1) pour être valide, une taxe provinciale doit viser ceux qui

benefit, and that the airlines could not receive any benefit; and (2) that the Act impaired the airlines' capacity as a federal undertaking to carry on business in the province. He also rejected the argument that a province cannot amend an *ultra vires* statute so as to cure the defect that rendered it invalid. As he put it at p. 184, "If the province has the power to impose this tax by re-enacting the whole Act, I find it difficult to accept the proposition that it cannot do so by amending the single definition which makes it invalid."

Macdonald J. then considered the validity of s. 25 of the *Gasoline Tax Act*. He read that provision as purporting to do two things: (a) as imposing, by s. 25(1) to (4), a fresh tax on any person who, between August 1, 1974 and July 8, 1976, purchased or received delivery of gasoline in the province for his own use or consumption; and (b) as providing, by s. 25(5) that money collected as taxes between August 1, 1974 and July 8, 1976, "shall . . . be conclusively deemed to have been confiscated by the government without compensation."

So far as the fresh tax was concerned, Macdonald J. held that since the tax was direct, there was no impediment to enacting it retroactively. In his view, the airlines' reliance on this Court's decision in *Amax Potash Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1977] 2 S.C.R. 576 (hereinafter *Amax*), to challenge the validity of this new tax was misplaced. In the present case, a fresh tax was being levied retroactively pursuant to a valid re-enactment. *Amax* applied to a situation where there was no constitutional basis for the impugned legislation. It did not apply to invalidate a taxing statute where there is a constitutional power to enact such a measure provided it is done in proper form, as in the present cases. Section 25(1) to (4) were, therefore, valid, and each of the airlines was in consequence obliged to pay a fresh tax pursuant to these provisions.

peuvent recevoir un avantage, ce qui n'était pas le cas pour les lignes aériennes; et (2) la Loi nuisait à la capacité des lignes aériennes, en tant qu'entreprises fédérales, d'exercer leurs activités dans la province. Il a repoussé en outre l'argument selon lequel une province ne peut modifier une loi qui est *ultra vires* afin de remédier au vice qui la rend invalide. Selon lui, à la p. 184: [TRADUCTION] «Si la province détient le pouvoir d'imposer cette taxe en réadoptant la loi au complet, je conçois mal qu'elle ne puisse pas le faire par la modification de la définition qui la rend invalide.»

Le juge Macdonald a examiné ensuite la validité de l'art. 25 de la *Gasoline Tax Act*. Selon son interprétation, cette disposition avait deux effets: a) les par. 25(1) à (4) imposaient une nouvelle taxe à quiconque, entre le 1^{er} août 1974 et le 8 juillet 1976, achetait ou recevait de l'essence dans la province pour sa consommation ou son usage personnels; et b) le par. 25(5) prévoyait que les sommes perçues à titre de taxes au cours de la même période étaient [TRADUCTION] «définitivement réputées avoir été confisquées par le gouvernement, sans indemnisation».

Pour ce qui est de la nouvelle taxe, le juge Macdonald a conclu que, comme il s'agissait de taxation directe, rien ne s'opposait à ce qu'elle soit adoptée rétroactivement. À son avis, c'est à tort que les lignes aériennes ont invoqué l'arrêt rendu par cette Cour dans l'affaire *Amax Potash Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1977] 2 R.C.S. 576 (ci-après *Amax*), pour contester la validité de cette nouvelle taxe. En l'espèce, une nouvelle taxe était imposée rétroactivement en application d'une disposition valablement réadoptée. L'arrêt *Amax* s'appliquait à une situation où la loi attaquée était dénuée de tout fondement constitutionnel. Par contre, il ne s'appliquait pas pour invalider une loi fiscale lorsque la Constitution conférait le pouvoir d'adopter une telle mesure, à condition de le faire de la manière appropriée, comme ce fut le cas dans les présentes affaires. Les paragraphes 25(1) à (4) étaient donc valides et chacune des lignes aériennes était tenue au paiement d'une nouvelle taxe conformément à ces dispositions.

Macdonald J., however, found s. 25(5) *ultra vires*. It purported to confiscate taxes paid pursuant to the *ultra vires* legislation and, therefore, fell within the reasoning in *Amax*. He recognized that the province might well be in a position to set off the liability of the airlines arising under s. 25(1) to (4) against its obligation to repay taxes improperly collected under the Act as it existed between 1974 to 1976, but, he stated, that matter was not before him.

The airlines, therefore, succeeded in their claims that they were entitled to recover taxes paid between 1974 and 1976. However, they were not entitled to recover taxes paid after 1976.

Air Canada and Pacific Western Airlines appealed to the British Columbia Court of Appeal on the issue of their liability after 1976. As already noted, Canadian Pacific Airlines had not disputed this liability. The appeals were unanimously dismissed. The Attorney General cross-appealed against Air Canada and Pacific Western Airlines, and appealed against Canadian Pacific Airlines on the issue of the province's liability to repay the taxes collected between 1974 and 1976. In separate judgments, the Court of Appeal (Hinkson and Lambert J.J.A., Esson J.A. dissenting) dismissed the Crown appeals—see (1986), 4 B.C.L.R. (2d) 356.

Hinkson J.A. noted that, as a result of the British Columbia Court of Appeal decision in *Marine Petrobulk Ltd. v. R. in right of B.C.* (1985), 64 B.C.L.R. 17, the airlines did not advance the submission that the trial judge erred in concluding that the 1976 definition of "purchaser" rendered the tax a direct tax within the province as required by s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. He rejected the submission that the tax was, as the airlines argued, a "consumption tax" and in consequence invalid because 99% of the fuel was consumed outside the province (since the airspace over a province is not a *situs* for provincial taxation). In his view the tax was a purchase tax. It was directed to a person within British Columbia who purchased gasoline with the inten-

Le juge Macdonald a toutefois déclaré le par. 25(5) *ultra vires*. Il portait confiscation de taxes payées en vertu d'une loi qui était *ultra vires* et le raisonnement adopté dans l'arrêt *Amax* s'y appliquait. Tout en reconnaissant que la province pouvait être en mesure de compenser avec l'obligation des lignes aériennes découlant des par. 25(1) à (4) sa propre obligation de rembourser les taxes perçues illégitimement en vertu de la Loi en vigueur de 1974 à 1976, le juge Macdonald a déclaré qu'il n'était pas saisi de cette question.

Les lignes aériennes ont donc eu gain de cause sur le droit de recouvrer les taxes versées par elles entre 1974 et 1976 mais pas sur le droit au remboursement des taxes payées après 1976.

Air Canada et Pacific Western Airlines ont interjeté appel devant la Cour d'appel de la Colombie-Britannique sur la question de leur assujettissement à la taxe après 1976. Comme je l'ai déjà fait remarquer, Lignes aériennes Canadien Pacifique ne contestent pas cet assujettissement. Les appels ont été rejetés à l'unanimité. Le procureur général a formé un appel incident contre Air Canada et Pacific Western Airlines et a interjeté appel contre Lignes aériennes Canadien Pacifique sur la question de l'obligation de la province de rembourser les taxes perçues entre 1974 et 1976. Dans des motifs distincts, la Cour d'appel (les juges Hinkson et Lambert; le juge Esson étant dissident) a rejeté les appels de la Couronne—voir (1986), 4 B.C.L.R. (2d) 356.

Le juge Hinkson a souligné qu'en raison de l'arrêt *Marine Petrobulk Ltd. v. R. in right of B.C.* (1985), 64 B.C.L.R. 17, de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique, les lignes aériennes n'ont pas avancé l'argument selon lequel le juge de première instance avait commis une erreur en concluant que la définition donnée au terme «acheteur» en 1976 faisait de la taxe une taxe directe dans les limites de la province conformément aux exigences du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Il a écarté le moyen selon lequel la taxe était, comme le prétendaient les lignes aériennes, une «taxe à la consommation» et donc invalide parce que 99 % du carburant était consommé à l'extérieur de la province (étant donné que l'espace aérien au-dessus d'une province n'est pas un lieu

tion of consuming it. The Legislature was not concerned, and need not be concerned with where the person consumed the gasoline purchased. For this reason, he dismissed the airlines' appeals.

Lambert J.A. reached the same conclusion. In his view, the Act as amended in 1976, taken as a whole, imposed a tax either on the transaction of purchase for the purpose of consumption, or on a person who purchased goods for the purpose of consumption. The qualification that the purchase must be for the purchaser's own use or consumption was a condition of the application of the tax, as was the fact that the purchase must take place within the province, but those conditions did not affect the true incidence of the tax, which was directed at the transaction of purchase for consumption, or at a purchaser who bought for the purpose of consumption.

Esson J.A. concluded, for substantially the same reasons as given by Hinkson J.A., that the 1976 definition of "purchaser" in the *Gasoline Tax Act* rendered the statute constitutional. In his opinion, the statute limited the incidence of the tax to those who purchase or receive gasoline for their own use or consumption. The purpose of that limitation was to ensure that the tax would have no tendency to be passed on; the limitation did not make the imposition a tax on consumption.

On the cross-appeal by the Attorney General against the direction that the moneys paid between 1974 and 1976 must be repaid, counsel for the Attorney General conceded the invalidity of s. 25(5) of the *Gasoline Tax Act*, in light of the *Amax* decision, but submitted that this provision should be severed from the remainder of s. 25, leaving s. 25(1) to (4) as a valid retroactive tax.

Though they arrived at the same conclusion, the two majority judges differed in their views on this issue. Hinkson J.A. concluded that it was wrong to

où peut être imposée la taxation provinciale). De l'avis du juge Hinkson, la taxe était une taxe sur les achats. Elle frappait quiconque, dans les limites de la Colombie-Britannique, achetait de l'essence avec l'intention de la consommer. Le législateur ne se préoccupait pas, ni n'avait à se préoccuper, du lieu où cette personne consommait l'essence qu'elle achetait. Pour ce motif, le juge Hinkson a rejeté les appels des lignes aériennes.

Le juge Lambert est arrivé à la même conclusion. Selon lui, la loi modifiée en 1976, prise dans son ensemble, imposait une taxe soit sur l'opération consistant à acheter à des fins de consommation, soit sur une personne qui achetait le produit à ces mêmes fins. L'exigence qu'il s'agisse d'un achat pour l'usage ou pour la consommation de l'acheteur lui-même était une condition de l'assujettissement à la taxe, comme l'était aussi le fait que l'achat devait avoir lieu dans la province, mais ces conditions ne changeaient rien à la véritable incidence de la taxe qui visait l'achat en vue de la consommation ou l'acheteur qui se procurait le produit en vue de le consommer.

Le juge Esson a conclu, pour essentiellement les mêmes raisons que le juge Hinkson, que la définition donnée en 1976 au terme «acheteur», dans la *Gasoline Tax Act*, rendait cette loi constitutionnelle. À son avis, la loi venait limiter l'incidence de la taxe aux personnes qui achetaient ou recevaient de l'essence destinée à leur consommation ou à leur usage personnels. Cette restriction visait à éviter toute tendance à reporter la taxe sur autrui; elle n'en faisait pas une taxe à la consommation.

Dans le cadre du pourvoi incident interjeté par le procureur général contre l'ordonnance portant obligation de rembourser les sommes perçues entre 1974 et 1976, l'avocat du procureur général a reconnu l'invalidité du par. 25(5) de la *Gasoline Tax Act* compte tenu de l'arrêt *Amax*, mais a fait valoir que cette disposition devait être retranchée du reste de l'art. 25, dont subsisteraient les par. 25(1) à (4) qui créaient rétroactivement une taxe valide.

Bien qu'ils soient arrivés à la même conclusion, les deux juges formant la majorité n'était pas du même avis sur cette question. D'après le juge

read s. 25 as imposing both a “fresh tax” and then confiscating tax money already collected. The tax having been imposed retroactively in s. 25(1) to (4), s. 25(5) made it clear that its payment was to be made by confiscating the moneys already paid. Section 25(5) was therefore integral to the scheme, and once it was conceded that it was invalid, s. 25(1) to (4) would also fall. The provisions could not be severed since the Legislature would not have enacted them without also enacting s. 25(5). Section 25(5), which gave purpose and meaning to the rest of the section, so tainted the remainder of s. 25 that the whole section was *ultra vires*. The other majority judge, Lambert J.A., agreed with the trial judge that while s. 25(5) was *ultra vires*, s. 25(1) to (4) were severable and constituted a valid retroactive tax, not a colourable attempt to retain moneys paid to the Crown under an unconstitutional taxing statute. They did not amount to a legislative confiscation of taxes under an *ultra vires* statute forbidden under the principle in *Amax*. He, therefore, upheld the trial judge’s conclusion that these provisions were constitutional, but refrained from expressing any opinion about the effectiveness or enforceability of the tax and dismissed the cross-appeal. Lambert J.A.’s view left open the possibility that the province might validly collect the tax.

In the Court of Appeal, the province also argued that it was not required to repay the tax collected because of the operation of the common law rules regarding “mutual mistake of law” and “voluntary payment of tax”. After reviewing the evidence, Hinkson J.A. found that from 1927 onwards, the province was aware that the tax was unconstitutional, while the airlines did not suspect this until they decided to challenge the legislation. These findings refuted the suggestions that there was a mutual mistake of law and that during the period in question the payments made by the airlines were made voluntarily knowing that the tax was unconstitutional.

Hinkson, c’était une erreur de dire que l’art. 25 établissait une «taxe nouvelle» et confisquait en même temps les taxes déjà perçues. La taxe ayant été imposée rétroactivement par les par. 25(1) à (4), le par. 25(5) précisait que son paiement devait être assuré par la confiscation des sommes déjà versées. Le paragraphe 25(5) était donc partie intégrante du régime et, du moment qu’on le reconnaissait invalide, les par. 25(1) à (4) devraient également être frappés d’invalidité. Ces dispositions ne pouvaient être détachées du par. 25(5), puisque le législateur ne les aurait pas adoptées sans adopter aussi le par. 25(5). Le paragraphe 25(5) donnait un sens et une raison d’être au reste de l’article, mais en le viciant tellement que l’article au complet était *ultra vires*. Le juge Lambert, l’autre juge majoritaire, a convenu avec le juge de première instance que, si le par. 25(5) était *ultra vires*, les par. 25(1) à (4) pouvaient en être séparés et établissaient une taxe rétroactive valide sans être une tentative déguisée de retenir les sommes versées à la Couronne en vertu d’une loi fiscale inconstitutionnelle. Ils n’équivalaient pas à une confiscation législative de taxes en vertu d’une loi *ultra vires*, ce qu’interdit le principe posé dans l’arrêt *Amax*. Le juge Lambert a donc maintenu la conclusion du juge de première instance sur la constitutionnalité des dispositions en question, mais s’est abstenu de se prononcer sur l’applicabilité de la taxe ou sur l’obligation de la payer et a rejeté l’appel incident. Les motifs du juge Lambert n’écartent pas la possibilité que la province puisse valablement percevoir la taxe.

En Cour d’appel, la province a soutenu en outre qu’elle n’était pas tenue de rembourser la taxe perçue, et ce, en raison des règles de *common law* concernant «l’erreur de droit commune» et de «l’acquiescement volontaire d’impôt». Après avoir examiné la preuve, le juge Hinkson a constaté qu’à partir de 1927, la province savait que la taxe était inconstitutionnelle, tandis que les lignes aériennes ne la soupçonnaient pas avant de décider de contester la loi en cause. Ces conclusions venaient contredire les allégations qu’il y avait eu erreur de droit commune et qu’au cours de la période en question, les lignes aériennes avaient fait volontairement les paiements sachant que la taxe était inconstitutionnelle.

Hinkson J.A. also rejected the contention that the parties were *in pari delicto*, i.e., that if the province was to blame for imposing the tax, the airlines were equally to blame for paying it. While he could not, he stated, on the evidence conclude that Air Canada had acted under practical compulsion in paying the tax, as *Hydro Electric Commission of Nepean v. Ontario Hydro*, [1982] 1 S.C.R. 347 (hereinafter *Nepean*), required, he distinguished that decision on the basis that it was not a constitutional case. He then relied on this Court's judgment in *Amax* for the proposition that, in a federal state, the Crown cannot engage in an *ultra vires* exercise of power by way of taxation and then call in aid either legislation enacted by it or common law rights to retain the proceeds of that taxation. He, therefore, concluded that the province could not retain the moneys paid during the period in question. He did, however, leave open the possibility that the Crown could impose a fresh retroactive tax.

Lambert J.A., too, found that even if the common law principles applicable to recovery of taxes would preclude restitution, they must be subject to a constitutional exception. If money taxed under an *ultra vires* statute could be retained, the Constitution would be flouted. Thus, the *Nepean* and *Amax* cases were perfectly reconcilable. In his view, payment pursuant to an *ultra vires* statute amounted to irresistible practical compulsion even in the absence of protest or complaint by the taxpayer. He was also of the view that retention by the Crown of taxes collected under an *ultra vires* statute would be *ultra vires*.

Esson J.A. dissented on the cross-appeal. In his view the trial judge erred in holding that the province must repay the airlines the taxes paid by them prior to July 1, 1976. The salient fact upon which he based that conclusion arose from the decision on the main appeal that the airlines were in the same position as all others who purchased fuel within British Columbia for their own con-

Le juge Hinkson a rejeté en outre l'argument selon lequel les parties se trouvaient *in pari delicto*, c.-à-d. que, si la province avait eu tort d'imposer la taxe, les lignes aériennes avaient également eu tort de la payer. Bien qu'il n'ait pu, a-t-il dit, déduire de la preuve qu'Air Canada avait payé la taxe parce qu'elle avait été soumise à une contrainte effective, l'exigence posée dans l'arrêt *Hydro Electric Commission of Nepean c. Ontario Hydro*, [1982] 1 R.C.S. 347 (ci-après *Nepean*), il a fait une distinction fondée sur le fait qu'il ne s'agissait pas là d'une affaire constitutionnelle. S'appuyant sur l'arrêt *Amax* de cette Cour, il a indiqué que, dans un État fédéral, la Couronne ne saurait excéder sa compétence en matière fiscale puis avoir recours soit à une loi qu'elle a adoptée elle-même, soit à des droits découlant de la *common law*, pour garder le produit de la taxe. Le juge Hinkson a donc conclu que la province ne pouvait retenir les sommes versées au cours de la période en question. Toutefois il n'a pas exclu la possibilité que la Couronne puisse imposer rétroactivement une nouvelle taxe.

Le juge Lambert a lui aussi estimé que, même si les principes de *common law* applicables au remboursement d'impôts ne permettaient pas la restitution, ils devraient être subordonnés à une exception constitutionnelle. Si les taxes prélevées en vertu d'une loi *ultra vires* pouvaient être gardées, ce serait faire fi de la Constitution. Dans cette optique, les arrêts *Nepean* et *Amax* sont parfaitement conciliables. De l'avis du juge Lambert, le paiement effectué conformément à une loi *ultra vires* résulte d'une contrainte effective irrésistible, même en l'absence de toute protestation ou plainte de la part du contribuable. Le juge Lambert a estimé en outre que la Couronne excéderait ses pouvoirs en retenant les taxes perçues en vertu d'une loi qui est *ultra vires*.

Le juge Esson était dissident sur l'appel incident. Selon lui, c'est à tort que le juge de première instance a conclu que la province devait rembourser aux lignes aériennes la taxe qu'elles avaient payée avant le 1^{er} juillet 1976. L'opinion du juge Esson reposait surtout sur le fait qu'on avait décidé, dans le cadre de l'appel principal, que la situation des lignes aériennes était identique à celle

sumption. Before July 1976, although the tax was imposed under an invalid statute, it was in essence the same tax as the present one. Then, as now, it was imposed "at the pump", i.e., at the point of purchase for consumption. The statute was, until 1976, *ultra vires* the province because it authorized a tax in terms that could have resulted in its being passed on to others. It was capable of being indirect and, therefore, was indirect. But the moneys the airlines now seek to recover were not paid by them in satisfaction of an indirect tax. As actually administered, the tax was within the powers of the province. In that sense, the defect was one of constitutional form rather than substance.

Esson J.A. disagreed with the view that *Amax* stands for the proposition that any money paid as taxes under a statute later held to be *ultra vires* can never be retained, and that private law considerations such as were relied upon in *Nepean* are irrelevant. Rather, *Amax* simply stood for the proposition that an attempt by a legislature to enact a statute barring access to the courts would be struck down as attempting by covert means to impose illegal burdens. *Amax* held that fundamental principles of federalism preclude a province from barring access to the general law where the issue is whether the province has exceeded its powers and whether, if it has, the taxpayer is entitled to a remedy. However, where the legislature has not created such a bar, there is no reason why the province should not be able to rely on ordinary principles of justice and fairness in defending itself against a taxpayer's claim for repayment of moneys. The airlines should be entitled to recover only if they could satisfy the requirements of the action for money had and received which are rooted in principles of justice and equity.

de quiconque avait acheté du carburant en Colombie-Britannique pour sa propre consommation. Avant juillet 1976, quoique imposée en vertu d'une loi invalide, la taxe était essentiellement la même que celle qui est présentement en cause. À cette époque-là, comme aujourd'hui, la taxe était prélevée «à la pompe», c.-à-d. à l'endroit où se faisait l'achat en vue de la consommation. Jusqu'en 1976, la loi était *ultra vires* de la province parce qu'elle autorisait une taxe en des termes qui auraient pu avoir pour conséquence de la faire reporter sur autrui. Susceptible d'être indirecte, la taxe était de ce fait une taxe indirecte. Toutefois, ce n'est pas en acquittement d'une taxe indirecte que les lignes aériennes ont payé les sommes qu'elles cherchent maintenant à recouvrer. Étant donné la façon dont elle a été administrée en fait, la taxe n'était pas hors de la compétence de la province. Sous cet angle, il s'agissait d'une inconstitutionnalité de forme plutôt que de fond.

Le juge Esson a rejeté le point de vue selon lequel l'arrêt *Amax* établit que les sommes versées à titre d'impôt conformément à une loi déclarée *ultra vires* par la suite ne peuvent jamais être conservées et que des considérations de droit privé comme celles retenues dans l'affaire *Nepean* ne sont pas pertinentes. Au contraire, l'arrêt *Amax* disait simplement que, si le législateur adoptait une loi interdisant le recours aux tribunaux, cette loi serait invalidée parce qu'elle constituerait une tentative déguisée d'imposer des charges illégales. L'arrêt *Amax* statue que les principes fondamentaux du fédéralisme empêchent une province d'interdire le recours au droit en général lorsque la question est de savoir si la province a outrepassé sa compétence et si, dans l'affirmative, le contribuable a droit à un redressement. Toutefois, dans un cas où le législateur n'a pas établi une telle interdiction, il n'y a aucune raison pour que la province ne soit pas autorisée à invoquer les principes ordinaires de justice et d'équité pour se défendre contre un contribuable qui réclame le remboursement de sommes qu'il a versées. Les lignes aériennes ne devraient avoir droit au remboursement que si elles sont capables de satisfaire aux exigences de l'action pour enrichissement illégitime (ou sans cause), lesquelles tirent leur origine des principes de justice et d'équité.

In these cases, the requirements of common law principles were not met. The mistake is one of law, not fact. The *in pari delicto* exception had no application. There was no duress or compulsion in the collection of the tax. Moreover, even if there was practical compulsion, it would not be unjust to permit the Crown to keep the money, since the money collected was clearly within the province's competence to tax. The province received no benefit, and the taxpayer suffered no detriment not authorized by the Constitution. It could not be suggested that if the province retained this money, it would be unjustly enriched. Rather, it is the airlines who, if successful, would obtain a windfall.

Esson J.A. therefore would have allowed the cross-appeal and dismissed the airlines' action for recovery of the taxes paid.

The Appeal to this Court

Leave to appeal to this Court was then sought and was granted on all issues. These issues included two not argued before the courts below, namely, whether the impugned statute as it existed in 1974 was constitutionally valid, and whether its application in the circumstances of this case contravened s. 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*. The following constitutional questions were stated:

1. Is the *Gasoline Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 162, as amended by S.B.C. 1976, c. 32 and as subsequently amended, *ultra vires* in its application or otherwise constitutionally inapplicable to Air Canada in the circumstances of this case?
2. Does the application of the *Gasoline Tax Act* to Air Canada in the circumstances of this case violate s. 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?
3. If so, is its application justified on the basis of s. 1 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?

The Attorneys General of the following provinces intervened to make submissions regarding the constitutional questions: Ontario, Quebec, Nova

Dans les présentes affaires, les exigences posées par les principes de *common law* ne sont pas remplies. L'erreur est une erreur de droit et non de fait et l'exception *in pari delicto* ne s'applique pas. Ni coercition ni contrainte n'ont été exercées dans la perception de la taxe. En outre, même s'il y a eu une contrainte effective, il ne serait pas injuste de permettre à la Couronne de garder les sommes en question, parce que leur perception relevait manifestement de la compétence de la province en matière fiscale. La province n'en a tiré aucun avantage, et le contribuable n'a subi aucun inconvénient qui n'était pas autorisé par la Constitution. On ne saurait prétendre que, si la province retenait ces sommes, elle recevrait un enrichissement illégitime. Ce seraient plutôt les lignes aériennes, dans l'hypothèse où elles obtiendraient gain de cause, qui se trouveraient enrichies.

Le juge Esson était donc d'avis d'accueillir l'appel incident et de rejeter l'action des lignes aériennes en remboursement des taxes payées.

Le pourvoi devant cette Cour

La Cour a accordé l'autorisation de pourvoi demandée sur toute les questions en litige. Parmi celles-ci, figurent deux questions qui n'ont pas été débattues devant les tribunaux d'instance inférieure, c'est-à-dire celle de la constitutionnalité de la version de 1974 de la loi attaquée et celle de savoir si son application dans les circonstances de l'espèce contrevient à l'art. 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés*. Les questions constitutionnelles suivantes ont été formulées:

1. La *Gasoline Tax Act*, R.S.B.C. 1960, chap. 162, telle que modifiée par S.B.C. 1976, chap. 32 et modifications subséquentes, est-elle *ultra vires* dans son application à Air Canada dans les circonstances de l'espèce ou par ailleurs constitutionnellement inapplicable à cette dernière?
2. L'application de la *Gasoline Tax Act* à Air Canada dans les circonstances de l'espèce viole-t-elle l'art. 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés*?
3. Dans l'affirmative, son application est-elle justifiée sur le fondement de l'article premier de la *Charte canadienne des droits et libertés*?

Les procureurs généraux de l'Ontario, du Québec, de la Nouvelle-Écosse, du Nouveau-Brunswick, du Manitoba, de l'Alberta, de la Saskatchewan et de

Scotia, New Brunswick, Manitoba, Saskatchewan, Alberta and Newfoundland.

I propose to deal with the issues in terms of the impugned Act as it existed at the relevant dates.

The Act in 1974

As already described, the *Gasoline Tax Act* as it existed in 1974 was, in its relevant aspects, substantially the same as it had been at the time of its original enactment in 1923. It imposed a tax on a purchaser of gasoline when it was sold for the first time after its manufacture in, or importation into the province. Since the Privy Council in *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, *supra*, had, we saw, found a similar provision to be *ultra vires* on the ground that the tax imposed by it was not direct as required by s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*, because it was capable of being passed on to subsequent purchasers, counsel for the Attorney General of British Columbia in the courts below refrained from arguing the validity of the tax imposed under the Act as it existed in 1974. In this Court, however, counsel invited us to review the *C.P.R.* case and to hold that the tax had been valid from its inception. He asked us to "read down" the Act so that it would apply only to persons who purchase the gasoline for their own use or consumption as it was in practice applied. He observed that the Privy Council in the *C.P.R.* case did not expressly advert to this possibility. However, since counsel squarely raised the issue in that case (see *supra*, p. 935), the Privy Council must have found it unnecessary to deal with it expressly. In my view, it quite correctly rejected this argument *sub silentio*. The words of the statute were clear and it is not for the courts to look for outside evidence of how an Act is applied in practice to determine its constitutional validity. This could lead to finding a statute in one province valid, while holding an identical statute in another province invalid if the circumstances to which it was applied were different. It is not for the courts to redraft statutes, particularly taxation statutes. Even if it were, I do not think it would be appropriate after over sixty years to overrule a case that not only constitutes a distinct step in the development of the definition of

Terre-Neuve sont intervenus pour faire des observations concernant les questions constitutionnelles.

Je me propose d'aborder les questions en litige en fonction de la loi attaquée, telle qu'elle était rédigée aux dates pertinentes.

La loi en 1974

Comme je l'ai déjà indiqué, la *Gasoline Tax Act* dans sa version de 1974 était demeurée essentiellement inchangée, sous tous les aspects pertinents, depuis son adoption en 1923. Elle frappait d'une taxe l'acheteur d'essence vendue pour la première fois après sa production ou son importation dans la province. Comme nous l'avons vu, le Conseil privé dans l'arrêt *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, précité, avait jugé *ultra vires* une disposition analogue pour le motif que la taxe qu'elle prévoyait n'était pas directe au sens du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* parce qu'elle pouvait être reportée sur des acheteurs subséquents. C'est pour cette raison que l'avocat du procureur général de la Colombie-Britannique n'a pas soutenu devant les juridictions inférieures que la taxe imposée par la loi dans sa rédaction de 1974 était valide. En cette Cour cependant, l'avocat nous a invités à réexaminer l'arrêt *C.P.R.* et à dire que la taxe était valide dès le départ. Il nous a demandé de [TRADUCTION] «donner une interprétation atténuée» à cette loi, de manière qu'elle ne s'applique qu'à ceux qui achètent de l'essence pour leur consommation ou pour leur usage personnels, car c'était ainsi qu'on l'appliquait dans la pratique. L'avocat a fait observer que le Conseil privé n'avait pas expressément mentionné cette possibilité dans l'arrêt *C.P.R.* Toutefois, comme la question avait été directement soulevée par l'avocat dans cette affaire (voir précitée, la p. 935), le Conseil privé a dû ne pas juger nécessaire d'en traiter explicitement. À mon avis, le Conseil privé a eu parfaitement raison de rejeter cet argument en le passant sous silence. Le texte de la loi était clair et il n'appartient pas aux tribunaux de chercher des preuves extrinsèques quant à la façon dont une loi s'applique dans la pratique afin d'en déterminer la constitutionnalité. Cela pourrait avoir pour conséquence qu'une loi serait jugée valide dans le cas d'une province alors qu'une loi identique serait déclarée invalide dans le

direct taxation, but that has been repeatedly cited and relied upon by the courts since it was decided.

The Act as it existed in 1974 cannot, therefore, be relied upon by the Crown to justify collection or retention of the taxes levied between 1974 and 1976.

The 1976 Act—the s. 92(2) Arguments

The principal attack on the validity of the 1976 Act was that it did not conform to the requirements of s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. Thus, it was argued, the tax imposed was not a direct tax; it was not imposed in the province; and it was not for provincial purposes, each of which conditions is required by s. 92(2). All of these submissions were rejected, rightly in my view, by the courts below.

That the tax is a direct tax I have no doubt. Since at least *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 A.C. 575 (P.C.), the generally accepted test of what constitutes a direct tax has been that of John Stuart Mill: "A direct tax is one which is demanded from the very persons who it is intended or desired should pay it." That person is clearly identified in the definition in the 1976 Act as the ultimate consumer of the gasoline; there is no passing on of the tax to others, whatever may be the opportunities of recouping the amount of the tax by other means (a very different thing). Whether one chooses to call it a transaction tax or a tax against the purchaser does not affect this simple reality. However important it may be to distinguish between taxes on persons, property or transactions for the purpose of determining whether a tax is imposed in the province, the relevant inquiry in determining whether the tax is direct or indirect is generally whether it conforms to the test

cas d'une autre province si elle s'appliquait à des circonstances différentes. Ce n'est pas aux tribunaux de reformuler des lois, particulièrement des lois fiscales. Même si tel était leur rôle, je ne crois pas qu'il convienne après plus de soixante ans de renverser un arrêt qui non seulement représente une étape importante de l'élaboration d'une définition de la taxation directe, mais qui a été souvent cité et invoqué par les tribunaux depuis qu'il a été rendu.

La Couronne ne peut donc s'appuyer sur la loi telle qu'elle était en 1974 pour justifier la perception de la taxe et la conservation des sommes versées à ce titre entre 1974 et 1976.

La loi de 1976—les arguments fondés sur le par. 92(2)

On reproche principalement à la loi de 1976 qu'elle ne respectait pas les exigences du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Ainsi on a soutenu que la taxe imposée n'était pas directe; qu'elle n'était pas imposée dans les limites de la province et qu'elle n'était pas prélevée pour des objets provinciaux, conditions à remplir aux termes du par. 92(2). Toutes ces prétentions ont été rejetées, à juste titre selon moi, par les tribunaux d'instance inférieure.

Je ne doute pas qu'il s'agisse de taxation directe. Depuis au moins l'arrêt *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 A.C. 575 (C.P.), le critère généralement accepté de l'impôt direct a été emprunté à John Stuart Mill: [TRADUCTION] «L'impôt direct est celui qu'on exige de la personne même qui doit l'assumer.» Cette personne est clairement identifiée dans la définition que contient la Loi de 1976 comme le consommateur réel de l'essence. La taxe n'est pas reportée sur autrui, quelles que soient les possibilités de recouvrer le montant de la taxe par d'autres moyens (ce qui est bien différent). Qu'on l'appelle une taxe sur des opérations commerciales ou une taxe sur les acheteurs, cela ne change rien à cette simple réalité. Pour important qu'il puisse être de distinguer entre les taxes sur les personnes, sur les biens et sur les opérations, lorsqu'il s'agit de déterminer si une taxe donnée est imposée dans les limites de la province, la question qu'on doit se poser pour décider s'il s'agit d'un impôt direct ou

just quoted (see Kennedy and Wells, *The Law of the Taxing Power in Canada*, at p. 61). In some cases, it is true, the courts have decided the latter question on the basis of a "categories" test, but that is irrelevant here.

I have no doubt either that the tax is imposed in the province. It is imposed on a purchaser of gasoline and a purchaser is defined as "any person who, within the Province, purchases or receives delivery of gasoline for his own use or consumption . . ." Whether the tax is viewed as one on a transaction (the purchase) or on a person (the purchaser) does not matter for this purpose either. The purchase must obviously take place in the province and the purchaser has a sufficient presence in the province to be taxed there.

The airlines argued that the tax was a tax on the consumption of gasoline. Since most of that consumption, so far as the airlines were concerned, was in the airspace, which falls outside the province (see *R. in right of Manitoba v. Air Canada*, [1980] 2 S.C.R. 303), the tax was imposed outside the province. I cannot agree with this contention. The Act clearly does not impose a consumption tax. The references in the definition to consumption or use merely define the taxpayer, i.e., a purchaser who buys gasoline for his own use. Since the tax is imposed in the province in respect of the purchase of gasoline, it does not matter where the gasoline is consumed, whether it is in the airspace or in another province. The passing reference by Taschereau J. in *Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1941] S.C.R. 670, at p. 717, to the fact that only in exceptional cases will tobacco (the subject matter of the tax there) be consumed outside the province, in no way detracts from this.

d'un impôt indirect est généralement celle de savoir s'il satisfait au critère qui vient d'être cité (voir Kennedy et Wells, *The Law of the Taxing Power in Canada*, à la p. 61). Dans certains cas, il est vrai, les tribunaux ont tranché cette dernière question en se servant d'un critère fondé sur des «catégories», mais cela n'est pas pertinent en l'espèce.

b Je ne doute pas non plus que la taxe en cause a été imposée dans les limites de la province. Elle a été imposée à l'acheteur d'essence et le terme «acheteur» est ainsi défini: [TRADUCTION] «toute c personne qui, dans les limites de la province, achète ou reçoit de l'essence destinée à sa consommation ou à son usage personnels . . .» Dans ce contexte également, il importe peu que la taxe soit d considérée comme une taxe sur une opération (l'achat) ou comme une taxe sur une personne (l'acheteur). L'achat doit évidemment avoir lieu e dans la province et la présence de l'acheteur dans la province est suffisante pour qu'il soit assujéti à la taxe.

f Les lignes aériennes ont soutenu qu'il s'agissait d'une taxe sur la consommation d'essence. Comme, dans le cas des lignes aériennes, cette consommation se fait en majeure partie dans l'espace aérien, lequel se trouve en dehors de la province (voir *R. du chef du Manitoba c. Air Canada*, [1980] 2 R.C.S. 303), la taxe a été g imposée à l'extérieur de la province. Je ne puis accepter cet argument. La loi n'impose manifestement pas une taxe à la consommation. Si la définition parle de consommation ou d'usage, c'est simplement pour définir le contribuable, c.-à-d. un h acheteur qui se procure de l'essence pour son propre usage. Puisque la taxe frappe l'essence achetée dans les limites de la province, le lieu de consommation de cette essence n'a pas d'importance, qu'il s'agisse de l'espace aérien ou d'une i autre province. Cela tient malgré l'allusion par le juge Taschereau dans l'arrêt *Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1941] R.C.S. 670, à la p. 717, au fait que c'est dans des cas exceptionnels j seulement que le tabac (l'article en cause dans cette affaire) est consommé en dehors de la province.

There may, I suppose, be cases where a tax, though in form a purchase tax within the province, might, in essence, be a tax on consumers outside the province. But the present statute is a general one directed at all purchasers of gasoline within the province. The fact that some of these purchasers may consume some or a considerable portion of the gasoline outside the province does not change the basic character of the Act, which is one that imposes a tax on the purchase of gasoline within the province. That it may have an effect on persons outside the province is of no consequence. In the only field where the issue of the territoriality of legislation has been canvassed in any depth, succession duties, it has often been held that property in the province passing on death, or its transmission there as a result of that event, may be taxed in that province although the beneficiary who bears the burden of the tax resides outside the province. *R. in right of Manitoba v. Air Canada, supra*, is in no way contrary to this approach. What that case decided was that mere overflight of an aircraft or the landing of an aircraft in a province in the course of a through-flight did not give the aircraft sufficient presence in the province to make it the subject of a tax there. Here the transaction between the seller of the gasoline and the taxpayer clearly took place in the province.

It was also argued that the tax was not raised "in order to the raising of a Revenue for Provincial Purposes" within the meaning of s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. In support of this position, counsel asserted that for a provincial tax to be valid it must relate to opportunities, benefits or protection afforded by the taxing province to the taxpayer or class of taxpayers. The province, counsel went on, did not and could not confer such benefits or provide such opportunities or protection since the control of aeronautics was solely within the powers of Parliament. Under these circumstances, the levy imposed here amounted to expropriation rather than taxation. In this context, reference was made to United States authorities such

Je suppose qu'il peut y avoir des cas où une taxe, quoique présentant l'apparence d'une taxe sur les achats dans la province, puisse constituer, de par son caractère essentiel, une taxe frappant les consommateurs à l'extérieur de la province. Mais la loi en cause ici est un texte d'application générale qui vise tous les acheteurs d'essence dans la province. Le fait que quelques-uns de ces acheteurs puissent consommer une partie, même une partie considérable, de cette essence à l'extérieur de la province ne change en rien la nature fondamentale de la loi en cause qui prévoit une taxe sur l'achat d'essence dans les limites de la province. Qu'elle puisse avoir un effet sur des personnes à l'extérieur de la province ne tire pas à conséquence. Dans le seul domaine où la question de la territorialité des lois a fait l'objet d'un examen approfondi, celui des droits de succession, il a souvent été jugé que les biens dans la province transmis par décès ou transférés dans la province à la suite d'un décès peuvent être imposés dans cette province, même si le bénéficiaire, qui supporte la charge de l'impôt, réside à l'extérieur de la province. L'arrêt *R. du chef du Manitoba c. Air Canada*, précité, ne s'oppose nullement à cette façon de procéder. Il a été décidé dans cet arrêt que le simple fait de survoler une province en effectuant un vol direct, ou d'y faire escale, ne donne pas à un aéronef une présence suffisante dans cette province pour qu'il y soit soumis à une taxe. En l'espèce par contre, le marché conclu entre le vendeur d'essence et le contribuable a manifestement lieu dans les limites de la province.

On a soutenu en outre que la taxe en cause n'a pas été imposée «en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux» au sens du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. À l'appui de cet argument, l'avocat a affirmé que, pour être valide, une taxe provinciale doit se rapporter à des possibilités, à des avantages ou à une protection accordés par la province taxatrice au contribuable ou à une catégorie de contribuables. Toujours selon l'avocat, la province n'a pas conféré de tels avantages ni n'a offert de telles possibilités ou une telle protection, et la province ne pouvait pas le faire de toute façon puisque la compétence en matière d'aéronautique relevait exclusivement du Parlement. Dans ces circonstances, la taxe imposée en

as *Braniff Airways, Inc. v. Nebraska State Board of Equalization and Assessment*, 347 U.S. 590 (1954), per Reed J. (hereinafter *Braniff*).

I cannot accept these contentions. Though spoken in dissent, the view of Duff C.J. in *Reference re the Employment and Social Insurance Act*, [1936] S.C.R. 427, regarding the requirement that taxation must be "for provincial purposes" has never been successfully challenged. That requirement, he said (at p. 434) "mean[s] neither more nor less than this: the taxing power of the legislatures is given to them for raising money for the exclusive disposition of the legislature." Despite the airlines' argument to the contrary, the Privy Council on the appeal from that case (*Attorney-General for Canada v. Attorney-General for Ontario*, [1937] A.C. 355) did not cast doubt on Duff C.J.'s proposition. What the Privy Council objected to in that case was not the tax (if there was one), but that the federal legislation there in question was in pith and substance a law in relation to insurance so framed as to encroach upon a field within the exclusive competence of the provinces (see pp. 366-67). There is nothing in the *Constitution Act, 1867* requiring that the taxpayer must benefit from the tax. A person, a transaction or property in the province may be taxed by the province if taxed directly.

I do not find the *Braniff* case and similar American decisions particularly useful in this context. The *Braniff* case is more akin to *R. in right of Manitoba v. Air Canada*, *supra*, since it involved taxation of flight equipment engaged in interstate commerce, with the difference that the court in *Braniff* held that there were sufficient regular stops within the state to give the planes in question there sufficient contact with the state to permit them to form the subject matter of taxation

l'espèce constituait une expropriation plutôt qu'une taxation. Dans ce contexte, on s'est référé à des décisions américaines telles que *Braniff Airways, Inc. v. Nebraska State Board of Equalization and Assessment*, 347 U.S. 590 (1954), le juge Reed (ci-après *Braniff*).

Je ne puis retenir ces arguments. Quoiqu'il s'agisse d'une opinion dissidente, ce que dit le juge en chef Duff dans le *Reference re the Employment and Social Insurance Act*, [1936] R.C.S. 427, concernant l'exigence selon laquelle il faut que la taxation soit «pour des objets provinciaux» n'a jamais été contesté avec succès. Cette exigence, affirme-t-il (à la p. 434), [TRADUCTION] «ne signifie rien d'autre que ceci: le pouvoir d'imposition des législatures leur est conféré pour qu'elles puissent réunir des fonds dont elles auront la disposition exclusive». En dépit de l'argument contraire avancé par les lignes aériennes, le Conseil privé, en statuant sur le pourvoi formé dans cette affaire (*Attorney-General for Canada v. Attorney-General for Ontario*, [1937] A.C. 355), n'a pas mis en doute la proposition du juge en chef Duff. Le Conseil privé faisait objection non pas à la taxe elle-même (si taxe il y avait), mais au fait que la loi fédérale alors en cause était de par son caractère essentiel une loi en matière d'assurance formulée de manière à empiéter sur un domaine ressortissant exclusivement aux provinces (voir pp. 366 et 367). Rien dans la *Loi constitutionnelle de 1867* n'exige que le contribuable bénéficie de la taxe. La province peut imposer une personne, une opération ou des biens dans les limites de son territoire, à condition qu'elle le fasse au moyen d'une taxe directe.

Je ne crois pas que la décision *Braniff* et les décisions américaines analogues soient particulièrement utiles dans le présent contexte. En effet, l'affaire *Braniff* s'apparente davantage à l'affaire *R. du chef du Manitoba c. Air Canada*, précitée, puisqu'elle porte sur l'imposition de matériel aéronautique employé dans le commerce entre États, la différence étant que, dans l'affaire *Braniff*, le tribunal a jugé que le nombre d'escales régulières faites dans l'État suffisait à donner aux avions en cause un lien suffisant avec celui-ci pour qu'ils puissent y être assujettis à l'impôt. En l'espèce, il

there. Here there can be no doubt that the transaction was located within the province.

The 1976 Act—Subsidiary Arguments

In addition to arguing that the 1976 Act did not meet the requirements of s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*, the airlines also advanced a number of subsidiary arguments.

To buttress the argument under s. 92(2) that the airlines received no benefit from the tax, the airlines also relied on s. 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*. The tax, they argued, was tantamount to an expropriation. I fail to see, however, how the “life, liberty or security of the person” of the airlines is involved (assuming the provision can otherwise apply to them in circumstances like these) by being required to pay taxes in the same way as other persons who purchase gasoline within the province. It is simply not accurate to equate an ordinary tax like the one at issue in this case with expropriation. Assuming it is necessary to show a relationship between the tax and the benefits derived by the airlines, finding that relationship poses no difficulty here. Indeed, Air Canada admitted that airport facilities are serviced by municipal and provincial utilities, including water, electricity, and road systems to the airport. To that may be added fire protection and the benefits provided to various of the airlines’ facilities and offices as well as to their employees.

Counsel for the airlines also argued that the 1976 Act in its application to fuel consumed by the airlines was invalid as violating ss. 91(2) (trade and commerce) and 92(10)(a) (interprovincial undertakings) of the *Constitution Act, 1867*, and the federal aeronautics power. The argument regarding the trade and commerce power appears to have been based on the characterization that the impugned tax was a consumption tax, a view I have already rejected. There is no indication that

ne fait pas de doute que l’opération avait lieu dans les limites de la province.

La Loi de 1976—moyens subsidiaires

^a En plus de l’argument selon lequel la Loi de 1976 ne satisfait pas aux exigences du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, les lignes aériennes ont soulevé plusieurs arguments subsidiaires.

^b Pour étayer l’argument fondé sur le par. 92(2), selon lequel elles n’avaient bénéficié d’aucune manière de la taxe, les lignes aériennes se sont appuyées également sur l’art. 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés*. La taxe, ont-elles prétendu, équivalait à une expropriation. Je ne vois cependant pas en quoi le droit «à la vie, à la liberté et à la sécurité de [la] personne» des lignes aériennes est mis en cause (à supposer que cette disposition leur soit par ailleurs applicable dans des circonstances comme celles de l’espèce) du fait qu’elles sont tenues au paiement de taxes au même titre que toute autre personne qui achète de l’essence dans la province. Il est tout simplement inexact d’assimiler à une expropriation une taxe ordinaire comme celle dont il est question ici. S’il faut vraiment démontrer l’existence d’un rapport entre la taxe et les avantages qu’en tirent les lignes aériennes, cela peut se faire sans difficulté en l’espèce. En fait, Air Canada a reconnu que les installations aéroportuaires bénéficient de services d’utilité publique assurés par des municipalités ou par la province, services qui comprennent l’eau, l’électricité et les routes menant aux aéroports. À cela viennent s’ajouter la protection contre les incendies et les avantages fournis aux différents bureaux et installations des lignes aériennes ainsi qu’à leurs employés.

L’avocat des lignes aériennes a fait valoir aussi que la loi de 1976, en ce qu’elle s’appliquait au carburant consommé par les lignes aériennes, était invalide parce qu’elle contrevenait au par. 91(2) (échanges et commerce) et à l’al. 92(10)a) (entreprises interprovinciales) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, et était incompatible avec le pouvoir fédéral dans le domaine de l’aéronautique. L’argument relatif à la compétence en matière d’échanges et de commerce semble reposer sur la caracté-

the tax in question here is anything but a general tax imposed upon all purchasers of gasoline in the province. While it may incidentally affect interprovincial or international trade, that burden is no greater than that imposed on intra-provincial trade. There is nothing discriminatory about the tax, and no one argues that it is so heavy as to amount to regulation. The gasoline is not purchased as an article of commerce for sale abroad. It is intended to be, and is used by the airlines. Even under the broader interpretation given to the commerce power in the United States, a similar approach to state taxes imposed on fuel used in interstate and international flights has been followed in that country; see among others *United Air Lines, Inc. v. Mahin*, 410 U.S. 623 (1973); *Edelman v. Boeing Air Transport, Inc.*, 289 U.S. 249 (1933); *Delta Air Lines, Inc. v. Department of Revenue*, 455 So.2d 317 (1984 Fla.), cert. denied 474 U.S. 892 (1985).

So far as the attack based on the federal nature of the undertaking (i.e., s. 92(10)(a) and the aeronautics powers), the airlines at times appeared to argue for a type of enclave theory making them immune from otherwise valid provincial legislation. This contention is wholly without merit. By and large federal undertakings, like other private enterprises functioning within the province, must operate in a provincial legislative environment, and must like them pay provincial taxes imposed within the province. Obviously, if a tax amounted to a colourable attempt to regulate a federal undertaking, that would not be permitted; see *Reference re Upper Churchill Water Rights Reversion Act*, [1984] 1 S.C.R. 297, at pp. 324-25. Again, there may be instances where provincial statutes may cripple or destroy a federal undertaking; see *Campbell-Bennett Ltd. v. Comstock Midwestern Ltd.*, [1954] S.C.R. 207. However, we

risation de la taxe en cause comme une taxe à la consommation, point de vue que j'ai déjà rejeté. Rien n'indique que la taxe dont il s'agit en l'espèce soit autre chose qu'une taxe générale imposée à quiconque achète de l'essence dans la province. Bien que la taxe puisse toucher accessoirement les échanges interprovinciaux ou internationaux, la charge n'est pas plus lourde dans ces cas qu'elle ne l'est dans le cas des échanges dans les limites de la province. La taxe n'a rien de discriminatoire et personne ne la prétend onéreuse au point de constituer une réglementation. L'essence n'est pas achetée à titre d'article de commerce destiné à être vendu à l'étranger. Les lignes aériennes l'achètent avec l'intention de la consommer et c'est ce qu'elles font. Même dans le contexte de l'interprétation plus large donnée aux États-Unis au pouvoir en matière de commerce, on y a adopté une attitude semblable à l'égard des taxes imposées par les États sur le carburant utilisé pour les vols internationaux et entre États; voir notamment *United Air Lines, Inc. v. Mahin*, 410 U.S. 623 (1973); *Edelman v. Boeing Air Transport, Inc.*, 289 U.S. 249 (1933); *Delta Air Lines, Inc. v. Department of Revenue*, 455 So.2d 317 (1984 Fla.), certiorari refusé 474 U.S. 892 (1985).

En ce qui concerne le moyen fondé sur le caractère fédéral de l'entreprise (c.-à-d. sur l'al. 92(10)a) et sur les pouvoirs en matière d'aéronautique), les lignes aériennes paraissent par moments soutenir une sorte de théorie de l'enclave qui lui donnerait une certaine immunité à l'égard d'une loi provinciale par ailleurs valide. Cet argument est totalement dénué de fondement. En règle générale, les entreprises fédérales, comme les autres entreprises privées exploitées dans la province, doivent fonctionner dans le cadre que forment les lois provinciales et payer les taxes provinciales imposées dans la province. Évidemment, si une taxe constituait une tentative déguisée de réglementer une entreprise fédérale, cette taxe serait invalide; voir *Renvoi relatif à la Upper Churchill Water Rights Reversion Act*, [1984] 1 R.C.S. 297, aux pp. 324 et 325. Il peut aussi y avoir des cas où des lois provinciales pourraient paralyser ou détruire une entreprise fédérale; voir *Campbell-Bennett Ltd. v. Comstock Midwestern Ltd.*, [1954] R.C.S. 207. En l'espèce toutefois,

are far from any situation here that would attract the application of these principles.

Finally, it was argued that the 1976 Act was invalid because the Legislature could not by an amendment to an *ultra vires* statute make the statute *intra vires*. That proposition had, I think wisely, been virtually abandoned in the Court of Appeal. It is abundantly obvious from the words used in the 1976 Act that the Legislature meant to give effect to the whole of the statute in its amended form from the date of its enactment. In this I fully agree with Macdonald J.

I see no reason then why the airlines should be immune from the tax imposed under the 1976 statute, nor on the basis of these arguments, from the 1981 Act. The latter Act, however, raises difficulties of its own, and I shall now turn my attention to these.

The 1981 Act

In 1981, the Legislature enacted a new s. 25 of the taxing Act. Substantially, s. 25(1) to (4) purport to retroactively impose a tax on a person who, within the province, between August 1, 1974 and July 8, 1976, purchased gasoline for his own use or consumption. Section 25(5) then goes on to provide that where during that period moneys were collected as taxes, penalties or interest under the Act, such money "shall . . . be conclusively deemed to have been confiscated by the government without compensation".

None of the judges in the courts below casts any doubt on the legislative power of the province to impose a retroactive tax in the manner provided in s. 25(1) to (4). What they really disagreed about was the effect of s. 25(5) on those provisions. In common with these judges, I am unable to see any constitutional impediment to the province's enacting s. 25(1) to (4). On the reasoning regarding the 1976 Act, these provisions seem to be a proper exercise of its power to impose direct taxation in the province, the sole difference being that the 1981 provisions are given retroactive effect, a result that is not constitutionally barred. The real

nous sommes bien loin d'un cas où ces principes pourraient s'appliquer.

Finalment, on a prétendu que la loi de 1976 était invalide parce que le législateur ne pouvait, en modifiant une loi qui était *ultra vires*, la rendre *intra vires*. Judicieusement selon moi, cette proposition a pratiquement été abandonnée en Cour d'appel. Il se dégage nettement des termes employés dans la loi de 1976 que le législateur a voulu que la loi au complet, dans sa version modifiée, ait effet à partir de la date de son adoption. Sur ce point, je souscris entièrement à l'avis du juge Macdonald.

Je ne vois donc aucune raison pour que les lignes aériennes soient exonérées de la taxe prévue par la loi de 1976 ou, compte tenu de ces arguments, pour qu'elles échappent à l'application de la loi de 1981. Celle-ci soulève toutefois des difficultés qui lui sont propres et que j'aborde maintenant.

La loi de 1981

En 1981, la législature a adopté un nouvel art. 25 de la loi fiscale en cause. Les paragraphes 25(1) à (4) visent essentiellement à imposer rétroactivement une taxe à toute personne qui, dans les limites de la province, entre le 1^{er} août 1974 et le 8 juillet 1976, avait acheté de l'essence destinée à sa consommation ou à son usage personnels. Ensuite, le par. 25(5) prévoit que lorsque, au cours de cette période, des sommes ont été perçues à titre de taxes, de pénalités ou d'intérêts en vertu de la Loi, ces sommes sont [TRADUCTION] «définitivement réputées avoir été confisquées par le gouvernement, sans indemnisation».

Aucun juge des tribunaux d'instance inférieure n'a mis en doute la compétence législative de la province pour imposer rétroactivement une taxe de la manière prévue aux par. 25(1) à (4). En réalité, leurs opinions divergeaient sur la question de l'effet du par. 25(5) sur ces autres paragraphes. Pas plus que ces juges, je ne vois rien dans la Constitution qui empêche la province d'adopter les par. 25(1) à (4). Suivant le raisonnement appliqué à la loi de 1976, ces dispositions semblent être un exercice légitime de son pouvoir de taxation directe dans les limites de la province, avec cette seule différence que les dispositions de 1981 ont un

question, then, is whether when s. 25(1) to (4) are conjoined to s. 25(5), they become so coloured by the latter provision as to make all of s. 25 *ultra vires*.

That, of course, raises the issue whether s. 25(5) is itself *ultra vires*. There are, in my view, some serious difficulties in establishing its invalidity. It may be, if the provision stood alone, that it could be successfully maintained that it violates the principle in the *Amax* decision. I need not consider that situation because it does not stand alone. It is the fifth of five subsections, the first four of which impose a valid direct tax, and it must obviously be read in that context. It must also be read in light of the well known principle that it must be assumed that the Legislature intended to stay within the confines of its constitutional competence. While, as Esson J.A. notes, the expression "confiscated" is distasteful, one should not permit it to mislead us regarding the purpose of s. 25(5). The function of the courts is not to give the Legislature lessons in tact. Their function, rather, is to attempt to discern what the Legislature, however clumsily, was attempting to achieve by the language it used, a task that should, as already noted, be informed by the presumption that the Legislature intended to stay within its constitutional powers.

In the context in which it appears, s. 25(5) seems to be nothing more nor less than machinery for collecting the taxes properly imposed in the first four subsections of s. 25. It must be remembered that the amounts illegally collected under the *ultra vires* provision before 1974 would be equal to the taxes levied under s. 25(1) to (4). Administratively, the taxes levied under the invalid scheme were collected in the same manner and in the same amounts and from the same taxpayers as would have occurred if the scheme had originally been framed along the lines of s. 25(1) to (4). What the Legislature attempted to do by s. 25(5), therefore, was to provide collection machinery whereby the moneys owing by the taxpayers under the latter provision could simply be taken out of the equal amounts it had collected from those

effet rétroactif, ce que la Constitution n'interdit pas. La véritable question est donc de savoir si les par. 25(1) à (4), lorsqu'on les joint au par. 25(5), sont tellement entachés par celui-ci que la totalité a de l'art. 25 devient *ultra vires*.

Cela soulève, évidemment, la question de savoir si le par. 25(5) lui-même est *ultra vires*. À mon avis, il est extrêmement difficile d'établir son invalidité. Il se peut qu'on puisse soutenir que, prise isolément, cette disposition viole le principe énoncé dans l'arrêt *Amax*. Comme on ne peut la considérer isolément, je n'ai pas à examiner ce point. Cette disposition est le cinquième de cinq paragraphes, dont les quatre premiers imposent une taxe directe valide, et elle doit évidemment être lue dans ce contexte. Elle doit aussi être lue à la lumière du principe bien connu selon lequel il faut a supposer au législateur l'intention de respecter les limites de sa compétence constitutionnelle. Comme le souligne le juge Esson de la Cour d'appel, si déplaisant que soit le terme «confisqué», il ne doit pas nous induire en erreur quant à l'objet du par. e 25(5). Il n'appartient pas aux tribunaux de donner des leçons de tact au législateur. Leur rôle consiste plutôt à tenter de discerner l'objet que le législateur a essayé d'atteindre au moyen des termes qu'il a employés, si maladroits soient-ils, et, comme je f l'ai souligné, les tribunaux doivent le faire en présumant que le législateur avait l'intention de ne pas excéder ses pouvoirs constitutionnels.

Placé dans son contexte, le par. 25(5) paraît g n'être rien d'autre qu'une disposition créant un mécanisme pour la perception de taxes valablement imposées par les quatre premiers paragraphes de l'art. 25. Il faut se rappeler que les sommes illégalement h perçues avant 1974 en vertu de la disposition invalide sont égales aux sommes à recouvrer en vertu des par. 25(1) à (4). Sur le plan administratif, il n'y a aucune différence quant au mode de perception de la taxe, quant aux sommes perçues et quant aux contribuables visés, entre le régime i invalide et ce qui se serait produit si ce régime avait été conçu dès le début de la manière prévue aux par. 25(1) à (4). Le législateur a donc tenté, j par l'adoption du par. 25(5), d'établir un mécanisme de perception grâce auquel les sommes dues par les contribuables suivant cette disposition pou-

taxpayers under the invalid tax. It was in that sense that the moneys were deemed to have been confiscated by the government.

To read s. 25(5) otherwise demands that one attribute to the Legislature the intent to impose double taxation. Hinkson J.A. clearly saw this but found that the provision violated the principle in *Amax, supra*, and so all of s. 25 must fall. On this point, I respectfully disagree. In that case, the Legislature sought, by giving itself immunity, to avoid repaying an unlawful tax. This was simply an indirect way of giving effect to the invalid statute. Immediately after the statement I have just cited, Dickson J. quoted from the headnote to the Privy Council case, *Commissioner for Motor Transport v. Antill Ranger & Co.*, [1956] A.C. 527 (P.C.), as follows: "the immunity accorded by that Act (the *Barring Act* of 1954) to the unlawful exactions was as offensive to the Constitution as the unlawful exactions themselves . . ." The situation is entirely different here. The Legislature did directly what it was empowered to do—impose a direct tax under s. 25(1) to (4). I see no reason why it could not then take that tax out of moneys it had improperly collected from the taxpayers under the *ultra vires* statute, just as it could have set it off against any other obligation of the government to the taxpayers. The good fortune of the Legislature, in the unusual facts of this case, in having collected amounts that matched precisely those owing by each taxpayer under s. 25(1) to (4) affords no reason to brand as unconstitutional a tax that it can validly impose and collect.

Since the foregoing issues were not strongly pursued, however, I find it better also to base my decision on considerations raised in relation to "mistake of law" to which I now turn.

vaient simplement être compensées par les sommes égales qu'avaient versées ces mêmes contribuables en acquittement de la taxe invalide. C'est en ce sens que les sommes étaient réputées avoir été ^a confisquées par le gouvernement.

Toute autre interprétation du par. 25(5) exige que l'on prête au législateur l'intention d'imposer une double taxation. Le juge Hinkson de la Cour d'appel s'en est clairement rendu compte, mais ^b a conclu que cette disposition violait le principe posé dans l'arrêt *Amax*, précité, de sorte que l'ensemble de l'art. 25 était invalide. Avec égards, je ne suis pas d'accord sur ce point. Dans *Amax*, le législateur cherchait, en s'accordant une immunité, ^c à éviter d'avoir à rembourser une taxe illégale. C'était simplement un moyen indirect de donner effet à une loi invalide. Immédiatement après la déclaration mentionnée plus haut, le juge Dickson cite l'extrait suivant du sommaire de l'arrêt du Conseil privé intitulé *Commissioner for Motor Transport v. Antill Ranger & Co.*, [1956] A.C. 527 (C.P.): [TRADUCTION] « . . . l'immunité accordée par cette Loi (la *Barring Act* de 1954) à l'égard d'exactions porte autant atteinte à la Constitution que les exactions elles-mêmes . . . » La situation en l'espèce est tout à fait différente. Le législateur a fait directement ce qu'il avait la compétence de faire: imposer une taxe directe en vertu des par. (1) à (4). Je ne vois rien qui s'oppose à ce qu'il prélève cette taxe sur les sommes illégalement recouvrées auprès des contribuables en vertu de la loi invalide, de la même façon qu'il aurait pu compenser la taxe avec n'importe quelle autre obligation du gouvernement envers les contribuables. Dans les circonstances inhabituelles de la présente affaire, le législateur a perçu, par un ^d heureux hasard, des sommes correspondant exactement à celles que lui devait chaque contribuable en vertu des par. 25(1) à (4), mais ce n'est pas une raison pour qualifier d'inconstitutionnelle une taxe que le législateur peut valablement imposer et percevoir. ^e

Toutefois, comme on n'a pas insisté sur les points dont je viens de traiter, je pense qu'il convient de fonder ma décision sur des considérations soulevées au sujet de « l'erreur de droit » que j'aborde maintenant. ^f

“Mistake of Law”

In federal countries like Canada where governments possess only limited legislative power, constitutional lawyers and judges alike have largely concentrated on the constitutional validity of laws. The effect of action taken under unconstitutional laws is only rarely considered. It is easy enough, I suppose, to accept without discrimination the words of Field J. in *Norton v. Shelby County*, 118 U.S. 425 (1886), at p. 442, that an unconstitutional statute “confers no rights; it imposes no duties; it affords no protection; it creates no office; it is, in legal contemplation, as inoperative as though it had never been passed”. From this basis it may quite readily be deduced that anything done under colour of an *ultra vires* statute has no more effect than if the statute had not existed. In the case of an *ultra vires* taxing statute, that would mean that the money levied pursuant to the statute should be recoverable from the state by the taxpayer under the ordinary remedies for recovering moneys paid to others without right or compensation, through an action for restitution for unjust enrichment, and indeed there are cases such as *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1978] 2 S.C.R. 545, and *R. in right of Manitoba v. Air Canada, supra*, where recovery has been allowed.

We know, however, that this neat, logical construct does not always prevail. There is a clear distinction between declaring an Act unconstitutional and determining the practical and legal effects that flow from that determination. Dramatic illustrations of this distinction can be found in *Reference re Manitoba Language Rights*, [1985] 1 S.C.R. 721, and *R. v. Mercure*, [1988] 1 S.C.R. 234. In the field of taxation the courts have on numerous occasions at the sub-constitutional level held that payments made under a mistake of law are irrecoverable. That rule has also been applied to payments made pursuant to unconstitutional statutes in at least two lower court decisions in this

«L'erreur de droit»

Dans les États fédéraux comme le Canada, où les gouvernements ne possèdent qu'un pouvoir législatif restreint, tant les avocats spécialistes du droit constitutionnel que les juges se sont préoccupés surtout de la question de la constitutionnalité des lois. On ne s'arrête que rarement aux effets de mesures prises en vertu de lois inconstitutionnelles. Il est assez facile, je suppose, d'accepter sans hésitation les propos du juge Field dans la décision *Norton v. Shelby County*, 118 U.S. 425 (1886), à la p. 442, où il dit qu'une loi inconstitutionnelle [TRADUCTION] «ne confère aucun droit, n'impose aucune obligation, n'offre aucune protection et ne crée aucune fonction; du point de vue juridique, elle est inopérante, comme si elle n'avait jamais été adoptée». De là on peut aisément déduire que tout acte accompli en application d'une loi invalide n'a pas plus d'effet qu'il n'aurait eu si la loi n'avait pas existé. Dans le cas d'une loi fiscale invalide, il en résulterait que les sommes perçues en vertu de cette loi devraient pouvoir être recouvrées auprès de l'État par le contribuable au moyen des recours ordinaires pour le recouvrement de fonds versés à d'autres personnes sans que celles-ci y aient droit et sans qu'elles fournissent de contrepartie. Les recours en question s'exercent par une action en restitution pour enrichissement illégitime et, en fait, dans certaines causes, telles *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1978] 2 R.C.S. 545, et *R. du chef du Manitoba c. Air Canada*, précitée, le recouvrement a été permis.

Cependant nous savons que la situation n'est pas toujours aussi claire et nette. Il y a une différence manifeste entre le fait de déclarer une loi inconstitutionnelle et la détermination des conséquences d'ordre pratique et juridique qui découlent de cette déclaration. On trouve dans le *Renvoi relatif aux droits linguistiques au Manitoba*, [1985] 1 R.C.S. 721, et dans l'arrêt *R. c. Mercure*, [1988] 1 R.C.S. 234, des illustrations frappantes de cette distinction. Dans le domaine de la fiscalité, les tribunaux ont statué à plusieurs reprises, à un niveau infra-constitutionnel, que des paiements effectués par suite d'une erreur de droit sont irrécouvrables. De plus, au moins deux décisions d'instances cana-

country (see *Vancouver Growers Ltd. v. G. H. Snow Ltd.*, [1937] 3 W.W.R. 121; *Glidurray Holdings Ltd. v. Qualicum Beach* (1981), 32 B.C.L.R. 82 (C.A.)

The province invited us to apply the rule to this case. It principally relied on the *Nepean* case, *supra*, to support its claim that it was entitled to retain the moneys paid under the impugned legislation in this case. The action in the *Nepean* case arose as a result of a scheme developed by Ontario Hydro for the cost of power. Under this scheme, newer municipalities, like Nepean, contributed more heavily to the capital cost of the hydro system than other municipalities. While Nepean rigorously protested the nature of the scheme from 1966 to 1973, it was only in 1974 that it came to the conclusion that the additional charges assessed to it had no legal basis in Ontario Hydro's enabling Act. This Court agreed with the contention that the additional charge was unlawfully levied by Hydro against Nepean, but by a 3-2 majority judgment delivered by Estey J., it concluded (in common with the courts below) that Nepean could not recover the moneys unlawfully levied by Ontario Hydro on the ground that Nepean had voluntarily paid them under a mistake of law. The mistake of law rule, however, was not itself attacked; it was accepted by the parties; see Estey J. (pp. 381-82 and 412). In particular, Estey J. noted (at p. 412) that the only mention of unjust enrichment made by the appellant was in reference to the *in pari delicto* argument, although he did at one stage observe (at p. 413) that in his view the concept of unjust enrichment is not easily associated with the relationship of public bodies like the parties to the action there.

Counsel for Pacific Western Airlines led the airlines' attack on the validity and applicability of the "mistake of law doctrine". First of all, she stated, the Court should require restitution because to do otherwise would undermine the Constitution and be contrary to public policy. The province should not, therefore, be permitted to

diennes inférieures ont appliqué cette règle à des paiements faits en vertu de lois inconstitutionnelles (voir *Vancouver Growers Ltd. v. G. H. Snow Ltd.*, [1937] 3 W.W.R. 121; *Glidurray Holdings Ltd. v. Qualicum Beach* (1981), 32 B.C.L.R. 82 (C.A.)

La province nous demande d'appliquer la même règle en l'espèce. Elle s'appuie principalement sur l'arrêt *Nepean*, précité, pour soutenir qu'elle a le droit de garder les sommes versées en vertu de la loi contestée ici. Dans cette affaire, l'action visait un régime établi par Ontario Hydro pour l'acquittement du coût de l'électricité. Sous ce régime, les municipalités les plus récentes, telles que Nepean, contribuaient davantage que d'autres municipalités au coût en capital du réseau électrique. Quoique de 1966 à 1973 Nepean ait vigoureusement protesté contre la nature du régime, ce n'est qu'en 1974 qu'elle est arrivée à la conclusion que les charges supplémentaires n'étaient pas autorisées par la loi habilitante sur laquelle se fondait Ontario Hydro. Cette Cour a retenu l'argument selon lequel les charges supplémentaires qu'Ontario Hydro exigeait de Nepean étaient illégales mais, par le jugement rédigé par le juge Estey pour une majorité de trois contre deux, elle a conclu (comme les juridictions inférieures l'avaient fait) que Nepean ne pouvait recouvrer les sommes illégalement perçues par Ontario Hydro parce que Nepean les avait payées volontairement par suite d'une erreur de droit. Toutefois la règle de l'erreur de droit elle-même n'a pas été attaquée, car les parties l'avaient acceptée; voir les motifs du juge Estey (aux pp. 381, 382 et 412). Le juge Estey souligne notamment (à la p. 412) que l'appelante n'a mentionné l'enrichissement illégitime qu'au sujet de l'argument *in pari delicto*, bien qu'il dise à un moment donné (à la p. 413) que, d'après lui, le concept de l'enrichissement illégitime ne peut être facilement associé aux rapports entre des organismes publics comme les parties à ce litige.

L'avocate de Pacific Western Airlines a mené l'attaque des lignes aériennes contre la validité et l'applicabilité du «principe de l'erreur de droit». En premier lieu, elle a affirmé que la Cour devrait ordonner la restitution parce que toute autre décision minerait la Constitution et serait contraire à l'intérêt public. Il ne fallait pas permettre à la

legislatively escape the consequences of its unconstitutional act. Nor should the airlines be denied recovery by the application of common law or equitable principles developed in the context of private law or in non-federal states. In the *Amax* case, *supra*, she noted, this Court held that a provincial legislature could not enact a statute barring recovery of taxes collected under an unconstitutional statute. It would be anomalous, she continued, if a court could deny recovery on the basis of a common law rule—the mistake of law rule—that the legislature could not enact.

The foregoing argument seems to me to rest on a misconception of the *Amax* case and of the place of the mistake of law rule in this context. The facts in *Amax* were that the province had by an unconstitutional statute levied taxes which the taxpayer had, on the assumed facts, paid under compulsion and which, therefore, it was entitled to recover. What the statute there impugned did was to bar actions for taxes paid under an unconstitutional statute that were otherwise recoverable. The legislature was, in essence, giving effect to the unconstitutional statute. It was doing indirectly what it could not do directly. *Air Canada v. British Columbia (Attorney General)*, *supra*, is of a similar nature. The actions of the province there would have had the effect, by the exercise of the power to grant or refuse a trial, of indirectly giving effect to an unconstitutional statute. Whether, and within what limits, the province may regulate recovery of unconstitutional taxes is really not in issue here. The issue is the very different one of the effect of action taken pursuant to an *ultra vires* or unconstitutional statute.

In developing the law in public areas like this, the courts have not unnaturally turned to relevant experience in areas of private law, and where it appeared appropriate, they have, on occasion,

province d'échapper par des moyens législatifs aux conséquences de son acte inconstitutionnel. On ne devait pas non plus refuser aux lignes aériennes, le recouvrement des sommes versées, par l'application de principes de *common law* ou d'*equity* élaborés dans le contexte du droit privé ou dans des États non fédératifs. L'avocate a fait remarquer que, dans l'arrêt *Amax*, précité, cette Cour a statué qu'une législature provinciale ne peut adopter une loi empêchant le remboursement d'impôts perçus en vertu d'une loi inconstitutionnelle. Il serait anormal, selon elle, qu'un tribunal puisse refuser le remboursement sur le fondement d'une règle de *common law*—celle de l'erreur de droit—quand le législateur lui-même n'a pas la compétence nécessaire pour l'adopter.

L'argument qui précède repose, à mon avis, sur une conception erronée de l'arrêt *Amax* et de la place occupée par la règle de l'erreur de droit dans ce contexte. Dans *Amax*, la province avait, au moyen d'une loi inconstitutionnelle, perçu des impôts que le contribuable, d'après les faits présumés, avait payés par contrainte et qu'il avait donc le droit de recouvrer. La loi attaquée dans cette affaire avait pour effet d'interdire les actions en remboursement d'impôts versés sous le régime d'une loi inconstitutionnelle et qui étaient par ailleurs remboursables. En fait, la législature rendait opérante une loi inconstitutionnelle. Elle faisait indirectement ce qu'elle ne pouvait faire directement. *Air Canada c. Colombie-Britannique (Procureur général)*, précitée, est une affaire analogue. Dans cette affaire, les actes accomplis par la province, dans l'exercice du pouvoir d'autoriser ou de refuser d'autoriser un procès, auraient eu pour conséquence d'assurer indirectement l'application d'une loi inconstitutionnelle. La question de savoir si, et dans quelles limites, la province peut réglementer le remboursement d'impôts inconstitutionnels n'est pas vraiment en litige en l'espèce. La question qui se pose ici est bien différente; elle concerne l'effet de mesures prises en vertu d'une loi qui est *ultra vires* ou inconstitutionnelle.

En élaborant le droit applicable dans des domaines du droit public, comme en l'espèce, les tribunaux ont naturellement tiré parti de l'expérience pertinente acquise dans certains domaines du droit

simply transplanted such principles of private law to the realm of public and constitutional law. This type of transplantation has been done in other areas of law. For example, the principles for determining whether a tax is "within the province" for the purposes of s. 92(2) of the *Constitution Act* were derived in no small measure from the rules developed at common law to determine which ordinary should have power to administer an estate; see *The King v. National Trust Co.*, [1933] S.C.R. 670; *R. v. Williams*, [1942] A.C. 541. But this borrowing should not blind us to what the courts are really doing. They are defining rules of public and constitutional law. This is underlined again by reference to the *situs* rules. Though these were imported from the common law, they have been transformed, and it is constitutionally impermissible for a province to prescribe the conditions fixing the *situs* of property for the purposes of defining what may be taxed within the province; see *Lovitt v. The King* (1910), 43 S.C.R. 106, at p. 160; *The King v. National Trust Co.*, *supra*. Similarly, the courts are at liberty to adopt the mistake of law rule, which finds its origin in private law, to define the effects of *ultra vires* or unconstitutional statutes. Whether this would be wise or not is another question, one to which I shall return. But if so adopted, one should not be misled by the supposed anomaly of the courts using a common law rule to do what a legislature could not by statute enact.

I mentioned earlier that it may or may not be wise to incorporate the mistake of law defence in the constitutional fabric. This brings me to what I consider the most weighty point made on behalf of the airlines. Counsel for Canadian Pacific Airlines invited us to do away with the mistake of law rule. As she noted, the common law has largely permitted recovery of payments made under a mistake of fact. The same approach should, she contended, be followed in the case of a mistake of law. The distinction between the two, she stated, has resulted in confusion, ambiguity and injustice, and

privé et, lorsque cela leur a paru approprié, ils ont à l'occasion simplement transposé en droit public et en droit constitutionnel ces principes de droit privé. Cette transposition s'est faite dans d'autres domaines du droit. Par exemple, les principes dont on se sert pour déterminer si un impôt est levé «dans les limites de la province» aux fins du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle* dérivent dans une large mesure des règles élaborées en *common law* pour déterminer qui avait le pouvoir d'administrer une succession; voir *The King v. National Trust Co.*, [1933] R.C.S. 670; *R. v. Williams*, [1942] A.C. 541. Il ne faut cependant pas que cet emprunt nous aveugle sur ce que font réellement les tribunaux: ils établissent des règles de droit public et de droit constitutionnel. Cela est souligné également par les règles applicables au *situs*. Quoique provenant de la *common law*, ces règles ont été transformées et une province ne saurait constitutionnellement prescrire des conditions fixant l'endroit où se trouve un bien aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt dans la province: voir *Lovitt v. The King* (1910), 43 R.C.S. 106, à la p. 160; *The King v. National Trust Co.*, précité. De même, les tribunaux sont libres d'adopter la règle de l'erreur de droit, qui tire son origine du droit privé, afin de préciser les effets de lois qui sont *ultra vires* ou inconstitutionnelles. Quant à savoir s'il serait judicieux de procéder ainsi, c'est une autre question, sur laquelle je reviendrai. Quoi qu'il en soit, dans l'hypothèse où la règle serait adoptée, il ne faudrait pas se laisser induire en erreur par l'anomalie supposée d'un recours par les tribunaux à une règle de *common law* pour faire ce qu'un législateur ne pourrait pas édicter dans une loi.

J'ai dit plus haut qu'on pourrait s'interroger sur la sagesse de l'incorporation du moyen de défense de l'erreur de droit dans le droit constitutionnel. Voilà qui m'amène à ce que je considère être l'argument le plus puissant qui ait été soulevé pour le compte des lignes aériennes. L'avocate de Lignes aériennes Canadien Pacifique nous a invités à écarter la règle de l'erreur de droit. Comme elle le faisait remarquer, la *common law* a généralement permis le recouvrement de paiements effectués par suite d'une erreur de fait. Il devrait en aller de même, a-t-elle soutenu, dans le cas d'une

should no longer be recognized. She urged us to adopt the dissenting reasons of Dickson J., as he then was, in the *Nepean* case, *supra*.

I do not intend to regurgitate what was said by Dickson J. in his judgment. Suffice it to say that it constitutes a thorough, scholarly and damning analysis of the mistake of law doctrine from its beginning and through the egregious error of Lord Ellenborough C.J. in the case of *Bilbie v. Lumley* (1802), 2 East 469, 102 E.R. 448, to the present day; see Goff and Jones, *The Law of Restitution*, 3rd ed., at p. 117. What the judgment reveals is a rule built on inadequate foundations, lacking in clarity (the distinction between a mistake of fact and mistake of law can best be described as a fluttering, shadowy will-o'-the-wisp), and whose harshness has led to a luxuriant growth of exceptions (twelve perhaps, though the identity and scope of the exceptions I am told has led to considerable learned esoteric debate). Despite this, and despite almost universal criticism, the doctrine has spread from its original place in contract law into other areas, including public law (such as in *Nepean* itself), and it now even more ambitiously threatens to invade the domain of constitutional law. This explosion has, as Corbin has observed, probably occurred because of the temptation under the pressure of work for judges to seize upon the first plausible rule that becomes handy to dispose of a case that has no merit; *Corbin on Contracts* (1960), vol. 3, para. 617, at p. 756. The result is that while the rule undoubtedly serves some useful functions, these could be achieved by other means. As Dickson J. himself put it at p. 362:

The modern justification for the existence of the rule against recovery of monies paid under a mistake of law has been the stability of contractual relations. The rule though is often used as a handy means of disposing of cases where, in fact, recovery of money should be

erreur de droit. Selon elle, la distinction faite entre les deux, a conduit à la confusion, à l'ambiguïté et à l'injustice et ne devrait plus être reconnue. Elle nous a exhortés à adopter les motifs de la dissidence du juge Dickson, maintenant Juge en chef, dans l'affaire *Nepean*, précitée.

Je n'ai pas l'intention de redire ce qu'a dit le juge Dickson dans ces motifs. Qu'il suffise de signaler que ses motifs sont une analyse fouillée, érudite et accablante de la théorie de l'erreur de droit depuis ses débuts jusqu'à nos jours, en passant par l'erreur flagrante commise par le juge en chef lord Ellenborough dans l'affaire *Bilbie v. Lumley* (1802), 2 East 469, 102 E.R. 448; voir Goff et Jones, *The Law of Restitution*, 3^e éd., à la p. 117. Les motifs du juge Dickson font ressortir que la règle a des fondations inadéquates, qu'elle manque de clarté (flottante, floue et insaisissable) est tout ce qu'on peut dire de la distinction entre l'erreur de fait et l'erreur de droit) et que la sévérité de la règle a favorisé la prolifération d'exceptions (il y en a peut-être douze et je crois comprendre que la nature et l'étendue de ces exceptions ont elles-mêmes abondamment nourri des savants débats ésotériques). Malgré cela et en dépit du fait qu'elle est presque universellement critiquée, la règle n'est pas restée limitée au droit des contrats, mais s'est étendue à d'autres domaines, y compris le droit public (témoin l'arrêt *Nepean* lui-même) et va maintenant jusqu'à menacer d'envahir le droit constitutionnel. Ce phénomène, comme le fait observer Corbin, vient probablement de ce que les juges, en raison des contraintes que leur impose leur travail, sont tentés de saisir la première règle plausible dont ils disposent pour trancher une action sans fondement: *Corbin on Contracts* (1960), vol. 3, par. 617, à la p. 756. Il en résulte que, même si la règle remplit certainement quelques fonctions utiles, celles-ci pourraient être remplies par d'autres moyens. Comme le dit le juge Dickson lui-même, à la p. 362:

De nos jours, on invoque la stabilité des rapports contractuels pour justifier l'existence de la règle qui interdit le recouvrement des sommes payées en raison d'une erreur de droit. Cependant, la règle est souvent utilisée comme un moyen commode de régler une affaire

barred, and would be, under a more searching analysis of the case. [Emphasis in original.]

From his analysis, Dickson J. concluded that the judicial development of the law of restitution or unjust (or as Dickson J. noted, "unjustified") enrichment renders otiose the distinction between mistakes of fact and mistakes of law. He would abolish the distinction, and would allow recovery in any case of enrichment at the plaintiff's expense provided the enrichment was caused by the mistake and the payment was not made to compromise an honest claim, subject of course to any available defences or equitable reasons for denying recovery, such as change of position or estoppel. Dickson J. considered the finality of transactions to be an important, but not an absolute value, and its weight in a particular context was best assessed within the context of the principles of the law of restitution. He preferred to do this rather than by engrafting new exceptions to a rule that has over the years been variously described as "most unfortunate", "monstrous", "decrepit" and "unjust".

I am aware that Dickson J. was speaking in minority (for himself and Laskin C.J.), but it can scarcely be maintained that the three judges who formed the majority rejected this position. Indeed, they never really faced this issue at all. The case, we saw, was argued on the basis that it fell within one of the exceptions to the mistake of law rule, that the parties were not *in pari delicto*, and they dealt with it accordingly. After having read Dickson J.'s judgment, Estey J. was at pains to note that in the argument unjust enrichment had only been tangentially mentioned and that the distinction between mistake of fact and mistake of law was not raised; indeed, it was accepted. "Accordingly," he concluded, "my considerations have been confined to the operation of the doctrine of mistake of law as argued."

dans laquelle, en fait, le recouvrement d'une somme devrait être interdit, et le serait au terme d'une analyse plus poussée. [Souligné dans l'original.]

^a Cette analyse a amené le juge Dickson à conclure que, étant donné la façon dont le droit en matière de restitution ou d'enrichissement illégitime (ou, comme le soulignait le juge Dickson, «injustifié») a évolué devant les tribunaux, la distinction entre les erreurs de fait et les erreurs de droit ne servait plus à rien. Le juge Dickson était d'avis de l'abolir et de permettre le recouvrement dans tous les cas d'enrichissement aux dépens du demandeur, quand l'erreur avait occasionné l'enrichissement et quand le paiement n'avait pas été effectué en vue de compromettre une réclamation légitime, sous réserve évidemment des moyens de défense ou des raisons d'équité qui permettraient de refuser le recouvrement, dont par exemple un changement de situation ou une fin de non-recevoir. Le juge Dickson a estimé que le caractère définitif d'une opération est une valeur importante, mais pas absolue, et qu'il vaut mieux déterminer dans le contexte des principes du droit en matière de restitution le poids à attribuer à ce facteur dans un cas donné. D'après lui, cette solution est préférable à la prolifération d'exceptions à une règle qui au cours des années a été décrite comme «malencontreuse», «monstrueuse», «décrépite» et «injuste».

Je n'oublie pas que le juge Dickson parlait au nom de la minorité (lui-même et le juge en chef Laskin), mais il serait difficile de prétendre que les trois juges de la majorité ont rejeté ce point de vue. En fait, ils ne se sont jamais vraiment penchés sur cette question. Cette affaire, nous l'avons vu, a été plaidée comme relevant d'une des exceptions à la règle de l'erreur de droit, en ce sens que les parties n'étaient pas *in pari delicto*, et les juges ont tranché en conséquence. Après avoir lu les motifs du juge Dickson, le juge Estey a pris soin de préciser qu'au cours des débats l'enrichissement illégitime n'avait été évoqué qu'incidemment et qu'il n'avait pas été fait mention de la distinction entre l'erreur de fait et l'erreur de droit. Cette distinction était acceptée. «En conséquence», a-t-il conclu, «mes motifs se limitent à l'application de la doctrine de l'erreur de droit telle qu'elle a été plaidée.»

This can hardly constitute an expression of opinion—let alone a definitive one—by this Court on the issues raised by Dickson J., and I therefore have no hesitation in following his lead in these matters. In my view the distinction between mistake of fact and mistake of law should play no part in the law of restitution. Both species of mistake, if one can be distinguished from the other, should, in an appropriate case, be considered as factors which can make an enrichment at the plaintiff's expense "unjust", or "unjustified". This does not imply, however, that recovery will follow in every case where a mistake has been shown to exist. If the defendant can show that the payment was made in settlement of an honest claim, or that he has changed his position as a result of the enrichment, then restitution will be denied. Even were I not of the opinion that this "rule" should be abolished, I would not be prepared to extend to the constitutional plane a rule so replete with technicality and difficulty as the mistake of law rule. Constitutional adjudication invites the formulation of broad principles suitable to the accommodation and resolution of broad social and political values, and this much criticized rule seems singularly unsuited to that purpose.

As Dickson J. stated, however, unjust enrichment, particularly in this field, is no formula for easy solutions. The present case illustrates this. In the *Nepean* case, Estey J. made the passing comment that the concept of unjust enrichment was not easily associated with the relationship of public bodies such as were in issue there. I am not prepared to go that far. Where one party is enriched at the expense of another, it is appropriate to begin by asking if the principles of restitution would afford recovery to the deprived party, whether that party is a public body or not. However, as my comments below will indicate, where unconstitutional or *ultra vires* levies are in issue, special considerations do arise which may call for a different rule.

Nous sommes loin de l'expression par cette Cour d'une opinion—et encore moins d'une opinion définitive—sur les points traités par le juge Dickson et c'est pourquoi je n'hésite pas à le suivre sur ces points. À mon avis, la distinction entre l'erreur de fait et l'erreur de droit ne devrait pas jouer dans le droit de la restitution. Pour autant que l'une puisse être distinguée de l'autre, les deux types d'erreur devraient, dans les circonstances appropriées, être considérées comme des facteurs pouvant rendre «illégitime» ou «injustifié» un enrichissement aux dépens du demandeur. Cela ne signifie pas pour autant qu'il y aura recouvrement dès que l'erreur aura été démontrée. Si le défendeur peut prouver que le paiement représente l'acquittement d'une dette légitime ou que sa situation a changé à cause de l'enrichissement, la restitution sera alors refusée. Même si je ne pensais pas que cette «règle» devrait être abolie, je ne serais pas prêt à étendre au domaine constitutionnel une règle présentant autant de complexité et de difficultés que la règle de l'erreur de droit. Les jugements constitutionnels sont l'occasion de formuler de grands principes qui prennent en compte les grandes valeurs sociales et politiques et permettent de répondre aux problèmes qui en découlent, et cette règle tant critiquée semble singulièrement mal adaptée à ce but.

Comme le disait le juge Dickson cependant, l'enrichissement illégitime, particulièrement dans le domaine en question, n'offre pas de solutions faciles. Le présent litige en est la preuve. Dans l'affaire *Nepean*, le juge Estey mentionne en passant que la notion de l'enrichissement illégitime s'adapte difficilement aux rapports entre des organismes publics du type de ceux dont il était question dans cette affaire. Je n'irai pas aussi loin. Lorsqu'une partie s'est enrichie aux dépens d'une autre, il y a lieu de commencer par se demander si la partie qui est appauvrie aurait droit au recouvrement en vertu des principes de la restitution, que cette partie soit ou non un organisme public. Toutefois, comme je l'indiquerai ci-après, lorsqu'il s'agit d'impôts levés en vertu de dispositions inconstitutionnelles ou *ultra vires*, certaines considérations spéciales peuvent appeler l'application d'une règle différente.

In this case, I have no doubt that the province has been enriched through the imposition of this unconstitutional tax. A more difficult issue which could preclude recovery in this case, even if I were to base my decision solely on the application of restitutionary principles, is whether the enrichment of the province was at the expense of the plaintiff airlines. The Attorney General argued that the airlines were able to pass on the burden of the tax to their passengers. Counsel for Air Canada, however, strongly pressed that the "passing-on" defence should only be available where the tax has been specifically charged to other identified parties so as to make those parties the true taxpayers. He submits that otherwise the fact that a tax may have been passed on is no ground on which to deny recovery. Though the airlines may have increased their prices to raise revenue to pay the tax, the resulting higher prices may have had an impact on sales volume which may in turn have an out-of-pocket impact on the airlines' profit.

While it will take some time for the courts to work out the limits of the developing law of restitution, it is useful on this point to examine the American experience. Professor George E. Palmer, in his work, *The Law of Restitution*, makes the following comment (1986 Supp., at p. 255):

There is no doubt that if the tax authority retains a payment to which it was not entitled it has been unjustly enriched. It has not been enriched at the taxpayer's expense, however, if he has shifted the economic burden of the tax to others. Unless restitution for their benefit can be worked out, it seems preferable to leave the enrichment with the tax authority instead of putting the judicial machinery in motion for the purpose of shifting the same enrichment to the taxpayer.

In my view there is merit to this observation, and if it were necessary I would apply it to this case as the evidence supports that the airlines had passed on to their customers the burden of the tax imposed upon them. The law of restitution is not intended to provide windfalls to plaintiffs who have suffered no loss. Its function is to ensure that

En l'espèce, je ne doute pas que la province a été enrichie par l'imposition de la taxe inconstitutionnelle. Il est plus difficile de répondre à une autre question, qui pourrait exclure le recouvrement dans la présente affaire même si je fondais ma décision uniquement sur l'application des principes de restitution, la question de savoir si c'est aux dépens des lignes aériennes demanderesse que la province s'est enrichie. Le procureur général a fait valoir que les lignes aériennes ont pu reporter sur leurs passagers la charge que représentait la taxe. L'avocat d'Air Canada a toutefois soutenu énergiquement qu'on ne devrait pouvoir se prévaloir de ce moyen de défense (le report sur autrui) que lorsque la taxe a été spécifiquement reportée sur d'autres personnes déterminées, qui deviennent alors les véritables contribuables. Il prétend qu'autrement le fait qu'une taxe a pu être reportée sur autrui ne justifie aucunement le refus du recouvrement. Même si les lignes aériennes ont pu majorer leurs prix afin de produire les revenus nécessaires pour l'acquittement de la taxe, cette hausse a pu avoir des effets sur le volume de leurs ventes et, à son tour, entraîner une baisse de leurs profits.

Il faudra un certain temps pour que les tribunaux fixent les limites du droit en matière de restitution qui est en voie de se développer, mais il est utile à ce propos d'examiner l'expérience américaine. Le professeur George E. Palmer fait les observations suivantes dans son ouvrage intitulé *The Law of Restitution* (1986 supp., à la p. 255):

[TRADUCTION] Il est certain que, s'il garde un paiement auquel il n'avait pas droit, le fisc reçoit un enrichissement illégitime. Il ne se sera cependant pas enrichi aux dépens du contribuable si ce dernier a fait supporter à d'autres personnes la charge économique de l'impôt. À moins que la restitution à ces personnes ne soit matériellement possible, permettre au fisc de conserver l'enrichissement semble préférable à une intervention des tribunaux pour faire passer cet enrichissement au contribuable.

À mon avis, ces observations sont justes et, si cela était nécessaire, je les appliquerais à la présente instance car, d'après la preuve, les lignes aériennes ont répercuté sur leurs passagers la charge de la taxe à laquelle elles étaient assujetties. Le droit en matière de restitution n'a pas pour objet de donner des profits fortuits à des demandeurs qui n'ont subi

where a plaintiff has been deprived of wealth that is either in his possession or would have accrued for his benefit, it is restored to him. The measure of restitutionary recovery is the gain the province made at the airlines' expense. If the airlines have not shown that they bore the burden of the tax, then they have not made out their claim. What the province received is relevant only in so far as it was received at the airlines' expense.

This alone is sufficient to deny the airlines' claim. However, even if the airlines could show that they bore the burden of the tax, I would still deny recovery. It is clear that the principles of unjust enrichment can operate against a government to ground restitutionary recovery, but in this kind of case, where the effect of an unconstitutional or *ultra vires* statute is in issue, I am of the opinion that special considerations operate to take this case out of the normal restitutionary framework, and require a rule responding to the specific underlying policy concerns in this area.

It is not without significance that an examination of the case law of the United States, Australia and New Zealand shows that generally there is no recovery of taxes paid pursuant to legislation which is unconstitutional or otherwise invalid. (See Clifford L. Pannam, "The Recovery of Unconstitutional Taxes in Australia and in the United States" (1964), 42 *Texas L. Rev.* 779, George E. Palmer, *The Law of Restitution*, vol. III, at p. 248.) While this rule has most often been stated in the traditional terms of mistake of law, which I have rejected, it is noteworthy that even in jurisdictions in the United States where the mistake of law rule is not followed (Connecticut and Kentucky), or has been abolished (New York), the courts have nevertheless held that a voluntary payment of taxes under an unconstitutional statute is not recoverable; (see Pannam, *supra*, at pp. 793-94, Palmer, *supra*, vol. III, at pp. 248-49).

aucune perte. Il sert plutôt à garantir que, dans le cas où un demandeur a été privé d'une richesse qu'il avait en sa possession ou qui lui revenait, cette richesse lui sera rendue. En l'espèce, le recouvrement pour fins de restitution est égal au gain réalisé par la province aux dépens des lignes aériennes. Si ces dernières ne sont pas parvenues à démontrer qu'elles ont supporté la charge de la taxe, alors elles n'ont pas établi le bien-fondé de leur demande. Ce qu'a pu recevoir la province n'est pertinent que dans la mesure où c'était aux dépens des lignes aériennes.

Cette seule raison suffit pour rejeter la demande des lignes aériennes. Toutefois, même si les lignes aériennes pouvaient prouver qu'elles ont supporté la charge de la taxe, je refuserais encore le recouvrement. Il est évident que les principes de l'enrichissement illégitime peuvent jouer contre un gouvernement et justifier le recouvrement aux fins de restitution, mais dans une affaire comme celle-ci, où il est question de l'effet d'une loi inconstitutionnelle ou *ultra vires*, je suis d'avis que certaines considérations spéciales font sortir l'affaire du cadre normal de la restitution et exigent une règle qui réponde aux questions de politiques sous-jacentes spécifiques à ce domaine.

Il est intéressant de noter, après examen de la jurisprudence des États-Unis, de l'Australie et de la Nouvelle-Zélande, qu'on n'y accorde pas en règle générale le remboursement des impôts payés sous le régime d'une loi invalide ou inconstitutionnelle. (Voir Clifford L. Pannam, «The Recovery of Unconstitutional Taxes in Australia and in the United States» (1964), 42 *Texas L. Rev.* 779; George E. Palmer, *The Law of Restitution*, vol. III, à la p. 248.) Quoique cette règle ait le plus souvent été formulée dans les termes traditionnels de l'erreur de droit, que j'ai déjà rejetée, il faut souligner que, même dans les ressorts américains où la règle de l'erreur de droit n'est pas suivie (le Connecticut et le Kentucky) ou a été abolie (l'État de New York), les tribunaux ont néanmoins statué que l'acquiescement volontaire d'impôts conformément à une loi inconstitutionnelle ne donne pas lieu à remboursement (voir Pannam, précité, aux pp. 793 et 794; Palmer, précité, vol. III, aux pp. 248 et 249).

What this suggests is that there are solid grounds of public policy for not according a general right of recovery in these circumstances, and that this prohibition exists quite independently of the law of restitution. This policy was forcefully stated by Logan J. in the Kentucky Court of Appeals (where it will be remembered there is no general mistake of law doctrine) in *Coleman v. Inland Gas Corp.*, 21 S.W.2d 1030 (1929), at p. 1031:

... all state governments have been slow indeed to open the doors of their treasuries and allow money to pass therefrom after it has once found lodgment within the governmental vaults. This is as it should be. The state is the sovereign and its affairs must be conducted for the best interest and welfare of the people. That calls for the expenditure of large sums of money for governmental affairs, and such sums of money can be obtained only through taxation. The state should determine the amount which it will spend by the probable income it will receive. When the income is collected it is allocated to different funds. The state uses the funds nearly always during the current year. It has been universally held, unless a contrary conclusion was forced by an ironclad statute, that no taxpayer should have the right to disrupt the government by demanding a refund of his money, whether paid legally or otherwise . . .

See also *Mercury Machine Importing Corp. v. City of New York*, 144 N.E.2d 400 (1957), especially at p. 404. Similar sentiments were expressed by M. A. MacDonald J.A. in *Vancouver Growers Ltd. v. G. H. Snow Ltd.*, *supra*. Such a rule is sensible. The only practical alternative as a general rule would be to impose a new tax to pay for the old, which is another way of saying that a new generation must pay for the expenditures of the old. At best it is simply inefficient.

A related concern, and one prevalent through many of the authorities and much of the academic literature is the fiscal chaos that would result if the general rule favoured recovery, particularly where a long-standing taxation measure is involved. That this is not an unfounded concern can be seen by reference to one incident in the United States. A provision has been inserted in the United States *Internal Revenue Code* removing the distinction

Cela permet de penser qu'il existe de solides motifs d'intérêt public pour ne pas accorder un droit général au recouvrement dans de telles circonstances et que cela vaut indépendamment du droit en matière de restitution. L'intérêt public en question a été énoncé avec force par le juge Logan de la Cour d'appel du Kentucky (État dans lequel, rappelons-le, il n'y a pas de règle générale d'erreur de droit) dans l'arrêt *Coleman v. Inland Gas Corp.*, 21 S.W.2d 1030 (1929), à la p. 1031:

[TRADUCTION] . . . il est vrai que tous les gouvernements ont été réticents à laisser sortir du trésor public des fonds qui y avaient été déposés. Cela est comme il se doit. L'État est souverain et ses affaires doivent être menées au mieux de l'intérêt et du bien-être du peuple. Or, les affaires gouvernementales nécessitent la dépense d'importantes sommes d'argent, sommes qui ne peuvent être recueillies que par l'impôt. L'État doit calculer ses débours en fonction de ses revenus probables. Dès leur réception, ces revenus sont répartis entre différents fonds. Presque invariablement, l'État utilise les fonds en question pendant l'année en cours. Les tribunaux ont toujours dit, à moins d'avoir été astreints à la conclusion contraire par une loi n'admettant aucune dérogation, que nul contribuable ne devrait avoir le droit de faire obstacle à l'administration des affaires gouvernementales en demandant le remboursement d'argent, que celui-ci ait été ou non versé en vertu d'une loi valide . . .

Voir aussi *Mercury Machine Importing Corp. v. City of New York*, 144 N.E.2d 400 (1957), particulièrement à la p. 404. Une opinion analogue a été exprimée par le juge MacDonald dans *Vancouver Growers Ltd. v. G. H. Snow Ltd.*, précitée. Cette règle est sensée. D'une manière générale, la seule autre solution pratique serait d'imposer une taxe nouvelle pour payer la vieille taxe, ce qui revient à dire qu'une nouvelle génération serait obligée de faire face aux dépenses de la génération précédente. En mettant les choses au mieux, ce serait inefficace.

Une préoccupation connexe, qui domine dans beaucoup de décisions et dans une bonne partie de la doctrine, est le chaos fiscal qui résulterait d'une règle générale permettant le recouvrement, surtout dans le cas d'une mesure fiscale appliquée depuis longtemps. Il s'agit d'un problème réel comme le prouve un incident qui s'est produit aux États-Unis: on avait inséré dans l'*Internal Revenue Code* une disposition supprimant la distinction entre les

between mistakes of fact and mistakes of law because of the harsh and unjust results that had occurred under the general rule. This, however, placed a severe strain on the United States Treasury when the Supreme Court in *United States v. Butler*, 297 U.S. 1 (1936), held unconstitutional the *Agricultural Adjustment Act* making almost one billion dollars in invalid taxes (a respectable amount now but overwhelming during the depression) repayable by the government. Faced with this situation Congress immediately passed an Act which provided that no refunds for such taxes would be allowed unless the claimant could establish the burden of the tax. In view of *Amax, supra*, a province faced with a similar situation could not enact a similar measure.

To some extent the present case raises difficulties of a similar character. As Esson J.A. remarked at p. 390:

It is instructive to consider what the consequences might be if Professor Hogg's thesis [which advocates general recovery of unconstitutional taxes] were to be applied to the Gasoline Tax Act. The tax imposed under it for decades before 1976 was a tax of broad general application. It has long been a major component of the provincial budget. Every operator of a vehicle contributed to the provincial coffers in this way. The total number of such taxpayers must be in the millions. The amount involved in these three actions is "only" something over six million dollars. In the modern scale of things, that will not have a major additional impact on the already sorry financial state of the province. A few more schoolrooms and a few more hospital wards may have to be closed and a few roads may go unrepaired; or perhaps the matter will be dealt with by a further increase in the deficit so that future generations will bear the burden. The blow will, however, be greater than that inflicted by these cases. We are told that other large taxpayers, including one of the national railways, commenced action before the period of limitation expired and await the outcome of these actions to decide whether to go ahead.

The situation would be much worse, of course, if the *Statute of Limitations* or laches could not be

erreurs de fait et les erreurs de droit, en raison des conséquences sévères et injustes qu'avait entraînées la règle générale. Cela a toutefois lourdement grevé le Trésor américain lorsque la Cour suprême, statuant dans l'affaire *United States v. Butler*, 297 U.S. 1 (1936), a jugé inconstitutionnelle l'*Agricultural Adjustment Act*, et ainsi a mis le gouvernement dans l'obligation de rembourser des impôts invalides s'élevant à presque un milliard de dollars (somme importante de nos jours, mais astronomique à l'époque de la Crise). Face à cette situation, le Congrès a immédiatement adopté une loi prévoyant que le remboursement de ces impôts ne serait accordé que si le réclamant pouvait établir qu'il en avait supporté la charge. Étant donné l'arrêt *Amax*, précité, une province qui se trouverait dans une situation analogue ne pourrait adopter une mesure de ce genre.

La présente instance soulève jusqu'à un certain point des difficultés similaires. Comme le dit le juge Esson de la Cour d'appel à la page 390:

[TRADUCTION] Il est intéressant d'examiner quelles seraient les conséquences possibles de l'application de la thèse du professeur Hogg [qui préconise le remboursement général d'impôts inconstitutionnels] à la Gasoline Tax Act. La taxe imposée sous son régime pendant des décennies avant 1976 était une taxe d'application très générale. Elle constitue depuis longtemps un élément important du budget provincial. Tous les conducteurs de véhicules automobiles ont versé ainsi des contributions au fisc. Il doit y avoir eu des millions de ces contribuables. La somme en litige dans ces trois actions s'élève à «seulement» un peu plus de six millions de dollars. Dans le contexte actuel, une telle somme n'aurait pas de répercussions majeures sur la situation financière déjà difficile de la province. Quelques autres écoles et quelques autres salles d'hôpital pourraient être fermées et quelques routes pourraient ne pas être réparées; on pourrait encore augmenter le déficit, de sorte que des générations futures en supporteraient la charge. Les effets ne se limiteraient cependant pas à ceux qui découleraient des présentes affaires. On nous apprend en fait que d'autres contribuables importants, dont l'un des chemins de fer nationaux, ont engagé des poursuites avant l'expiration du délai de prescription et n'attendent que l'issue des présentes actions pour décider s'ils iront de l'avant avec les leurs.

La situation serait bien pire évidemment si on ne pouvait pas invoquer la prescription ou le manque

pleaded, a question Esson J.A. did not resolve and upon which it is unnecessary for me to embark.

Those who favour recovery of *ultra vires* taxes concede that an exception would be required where this would disrupt public finances; see John D. McCamus, "Restitutionary Recovery of Moneys Paid to Public Authority Under a Mistake of Law: *Ignorantia Juris* in the Supreme Court of Canada" (1983), 17 *U.B.C. Law Rev.* 233. But how would a court determine this? Among other complications is the fact that what can make recovery against the state impractical is the length of time during which an invalid tax has been collected. Equitable laches could be brought into service, but these ordinarily involve some discernible act of acquiescence to trigger their operation. The obvious remedy is a period of limitations, but it would be inappropriate for courts at this late date of legal development to define such periods which, to be effective, may have to differ from one type of tax to another.

Professor Birks has argued that the dominant value should be respect for the principle that there should be no taxation without parliamentary sanction, and so the general rule should favour recovery; see Peter Birks, *An Introduction to the Law of Restitution*, at p. 294. Even Professor Birks, however, concedes that "Where there is a serious danger that public finances will be disrupted it may be necessary to limit or exclude a right to restitution" (at p. 298). I agree that the value he favours is worthy of protection, but in the context of taxes exacted through unconstitutional statutes in light of the other policies outlined above, I am not willing to give it the dominant status that Birks would accord it.

All in all, I have become persuaded that the rule should be against recovery of *ultra vires* taxes, at least in the case of unconstitutional statutes. It seems best to function from the basis of that rule with exceptions where the relationship between the state and a particular taxpayer resulting in the collection of the tax are unjust or oppressive in the

de diligence, question que le juge Esson n'a pas tranchée et qu'il ne m'est pas nécessaire d'aborder.

Les tenants du remboursement d'impôts invalides conviennent de la nécessité d'une exception lorsque le remboursement perturberait les finances publiques; voir John D. McCamus, «Restitutionary Recovery of Moneys Paid to Public Authority Under a Mistake of Law: *Ignorantia Juris* and the Supreme Court of Canada» (1983), 17 *U.B.C. Law Rev.* 233. Mais comment un tribunal peut-il décider cela? Parmi d'autres complications, il y a le fait que le recouvrement auprès de l'État peut être matériellement impossible parce que l'impôt invalide est perçu depuis longtemps. On pourrait avoir recours au principe d'*equity* du manque de diligence mais, pour que ce principe joue, il faut normalement qu'il y ait eu quelque acte tangible d'acquiescement. La solution évidente est un délai de prescription; toutefois, il ne serait pas approprié, à ce stade avancé de l'évolution du droit, que les tribunaux fixent de tels délais qui, pour être efficaces, devraient peut-être varier selon le genre de taxe en cause.

Le professeur Birks a soutenu que la valeur dominante devrait être le respect du principe suivant lequel il ne devrait pas y avoir d'imposition sans la sanction parlementaire et que la règle générale devrait donc être le recouvrement; voir Peter Birks, *An Introduction to the Law of Restitution*, à la p. 294. Même le professeur Birks, reconnaît cependant que: [TRADUCTION] «Lorsqu'il existe un danger réel de perturbation des finances publiques, il peut être nécessaire de restreindre ou d'écarter le droit à la restitution» (à la p. 298). Je suis d'accord que la valeur privilégiée par Birks mérite d'être protégée, mais dans le cas de taxes perçues en vertu de lois inconstitutionnelles, je ne suis pas disposé, compte tenu des autres considérations exposées ci-dessus, à lui accorder la prédominance que lui donnerait Birks.

Somme toute, je suis convaincu que la règle devrait interdire la restitution d'impôts invalides, du moins dans le cas de lois inconstitutionnelles. Il semble préférable de se fonder sur cette règle, avec les exceptions qui s'imposent dans le cas où les rapports entre l'État et un contribuable donné rendent injuste ou opprimante, dans les circons-

circumstances. However, this case does not call for departure from the general rule. The tax levied in this case, though unconstitutional, comes close to raising a mere technical issue. Had the statute been enacted in proper form there would have been no difficulty in exacting the tax as actually imposed. Though specific evidence was not led on this point, were recovery to be allowed, the airlines would receive a windfall, and fiscal chaos could well result. Many others could well bring suit, for this is a general tax applying to all purchases of gasoline in the province. It is true that many of these would not be in a position to establish their claims but it would be odd if this factor were taken into account since its general effect would be to favour the strong against the weak. Finally, there is not the element of discrimination, oppression or abuse of authority which would warrant recovery.

This rule against the recovery of unconstitutional and *ultra vires* levies is an exceptional rule, and should not be construed more widely than is necessary to fulfil the values which support it. Chief among these are the protection of the treasury, and a recognition of the reality that if the tax were refunded, modern government would be driven to the inefficient course of reimposing it either on the same, or on a new generation of taxpayers, to finance the operations of government. Though the drawing of lines is always difficult, I am persuaded that this rule should not apply where a tax is extracted from a taxpayer through a misapplication of the law. Thus, where an otherwise constitutional or *intra vires* statute or regulation is applied in error to a person to whom on its true construction it does not apply, the general principles of restitution for money paid under a mistake should be applied, and, subject to available defenses and equitable considerations discussed earlier, the general rule should favour recovery. In exceptional cases public policy considerations may require a contrary holding, but those exceptional cases do not justify extending the general rule of non-recovery of unconstitutional or *ultra vires* levies. As

tances, la perception de l'impôt. Toutefois il n'y a pas lieu de s'écarter de la règle générale en l'espèce. Malgré son inconstitutionnalité, la taxe en cause soulève une question qu'on pourrait qualifier de technique. Si la loi avait été adoptée sans vice de forme, la perception de la taxe qu'elle imposait n'aurait pas présenté de problème. Bien qu'on n'ait produit aucun élément de preuve portant précisément sur ce point, le remboursement donnerait aux lignes aériennes un profit fortuit et pourrait entraîner un chaos fiscal. En effet, il est bien possible que beaucoup d'autres engagent des poursuites, car il s'agit en l'espèce d'une taxe générale frappant tous les achats d'essence dans la province. Certes, beaucoup ne seraient pas en mesure d'établir le bien-fondé de leurs réclamations, mais il serait étrange de prendre ce facteur en considération puisque son effet général serait de favoriser les forts au détriment des faibles. Enfin l'élément de discrimination, d'oppression ou d'abus de pouvoir qui justifierait le remboursement n'existe pas ici.

La règle interdisant le remboursement d'impôts inconstitutionnels et *ultra vires* est une règle exceptionnelle et ne devrait pas s'interpréter d'une façon plus large que ce qui est nécessaire pour assurer le respect des valeurs sur lesquelles elle repose. Ces valeurs sont principalement la protection du Trésor public et la reconnaissance du fait que, si l'impôt était remboursé, un gouvernement moderne se verrait dans la nécessité d'adopter le moyen inefficace qui consiste à l'imposer de nouveau, soit aux mêmes contribuables, soit à ceux d'une nouvelle génération, afin de financer les opérations gouvernementales. Quoiqu'il soit toujours difficile de tracer des lignes de démarcation, je suis persuadé que cette règle ne devrait pas jouer lorsqu'un impôt a été pris à un contribuable par l'application erronée de la loi. Donc, dans un cas où l'on applique à tort une loi ou un règlement par ailleurs constitutionnels ou valides à une personne à laquelle cette loi ou ce règlement, selon leur sens véritable, ne s'appliquent pas, les principes généraux régissant la restitution de fonds versés par suite d'une erreur devraient être appliqués et, sous réserve des moyens de défense et des considérations d'équité évoqués plus haut, la règle générale devrait permettre le recouvrement. Dans des cas exceptionnels, certaines considérations

Professor Palmer has noted (*The Law of Restitution, supra*, vol. III, at p. 247):

The effect of restitution in dislocating the fiscal affairs of the governmental unit in such isolated instances of mistake is nothing like it would be where many payments have been made under a tax law which is unconstitutional or invalid for some other reason.

In my view no distinction should be drawn between those cases which would traditionally be considered as mistakes of fact, as for example where a tax assessment is based on a misapprehension of the facts which attract the tax, or where an error has been made in calculation, and those cases where the taxing statute is construed in error so as to impose liability on a party not liable on the true construction of the statute. In both cases recovery should be available.

If recovery in all cases is to be the general rule, then that is best achieved through the route of statutory reform. If there are limits to the extent to which, because of the *Amax* principle, a legislature may limit recovery of taxes by a taxpayer who is at law entitled to recoup them, there would appear to be no limit to the legislature's providing for their recovery. This could take into account the types of variables already mentioned, the nature of the tax, the amounts involved, the times within which a claim may be made, the situation of those who are in a position to recoup themselves from others, and so on. Considerable study has gone into the nature of such legislation in the United States, where several jurisdictions have adopted this expedient: see Pannam, *supra*, at pp. 504 *et seq.* In Canada, see the Law Reform Commission of British Columbia's *Report on Benefits Conferred Under a Mistake of Law* (1981).

The airlines then contended that they should recover on the ground that they were not *in pari delicto* with respect to the imposition and collec-

d'intérêt public peuvent commander la conclusion contraire, mais ces cas exceptionnels ne justifient pas l'extension de la règle générale du non-remboursement d'impôts inconstitutionnels ou *ultra vires*. Comme le souligne le professeur Palmer (*The Law of Restitution*, précité, vol. III, à la p. 247):

[TRADUCTION] La restitution perturberait beaucoup moins les affaires fiscales du gouvernement dans de tels cas isolés d'erreur qu'elle ne le ferait lorsque de nombreux paiements ont été effectués conformément à une loi fiscale qui est inconstitutionnelle ou invalide pour quelque autre raison.

À mon avis, on ne devrait pas faire de distinction entre les situations qui auraient traditionnellement été considérées comme des erreurs de fait, par exemple celle où une cotisation d'impôt est fondée sur une erreur quant aux faits donnant lieu à l'impôt ou celle d'une erreur de calcul, et les cas où la loi fiscale a été interprétée erronément de manière à soumettre à l'impôt une personne qui, selon le sens véritable de la loi, n'y est pas assujettie. Dans un cas comme dans l'autre, le recouvrement devrait être possible.

Si la règle générale doit être le recouvrement dans tous les cas, la meilleure façon de l'établir est une réforme législative. Bien que le principe posé dans l'arrêt *Amax* fixe des limites à ce que le législateur peut faire pour restreindre le remboursement d'impôts à un contribuable qui y a juridiquement droit, rien ne semble limiter le pouvoir du législateur de prévoir leur remboursement. Ce faisant, le législateur pourrait prendre en considération les diverses variables déjà mentionnées: la nature de l'impôt, les montants en cause, les délais pour faire une réclamation, la situation des personnes qui sont en mesure de répercuter la charge sur autrui, etc. La nature de ce genre de législation a fait l'objet d'abondantes études aux États-Unis, où plusieurs ressorts y ont eu recours: voir Pannam, précité, aux pp. 504 et suiv. Dans le contexte canadien, voir *Report on Benefits Conferred Under a Mistake of Law* (1981), de la Law Reform Commission of British Columbia.

Les lignes aériennes ont soutenu ensuite qu'elles devraient obtenir le remboursement parce qu'elles n'étaient pas *in pari delicto* en ce qui concerne

tion of the tax. They cited in aid *Kiriri Cotton Co. v. Dewoni*, [1960] A.C. 192, at p. 204, where Lord Denning remarked that "If there is something in the defendant's conduct which shows that, of the two of them, he is the one primarily responsible for the mistake—then it may be recovered back". On this issue, I am in substantial agreement with Esson J.A. Like him, I agree that this ground is effectively disposed of by the judgment of Estey J. in *Nepean*, *supra*, at p. 394, in the following passage:

The parties here did not 'agree' to do something prohibited by the Act. The respondent submitted a claim for payment of charges for power supplied, which were not authorized by the Act under which the parties were operating and the appellant, in all innocence, paid the account so rendered. The "*in pari delicto*" test and its terminology seem most inappropriate and utterly unconnected to the realities of the transaction.

While the province may have been in a better position to determine that the statute was unconstitutional and could therefore be accused, as Esson J.A. calls it, of "sloppy legislative housekeeping", I do not think that changes the picture. The same policy grounds against recovery exist and cannot depend on the competence or care of its legal advisers at the time. At all events, as he notes, it would not be unjust for the province to retain money that it could have obtained in any event by a statute properly framed to do what it purported to do; see *A. J. Seversen Inc. v. Village of Qualicum Beach* (1982), 135 D.L.R. 122 (B.C.C.A.)

Finally, the airlines contended that they paid the tax as a result of practical compulsion. For reasons that are apparent from the views earlier expressed, I do not accept Lambert J.A.'s view that payment under an *ultra vires* statute constitutes "compulsion" within the meaning of the rule sought to be applied here. That would substantially amount to saying, a view I have rejected, that there is a general rule of recovery when taxes are paid under an *ultra vires* statute. What the rule of compulsion seems to require is that there is no practical choice

l'établissement et la perception de la taxe. À l'appui de leur point de vue, elles ont cité l'arrêt *Kiriri Cotton Co. v. Dewoni*, [1960] A.C. 192, à la p. 204, où lord Denning dit que [TRADUCTION] «S'il ressort de la conduite du défendeur que c'est lui qui est le premier responsable de l'erreur, alors la somme peut être recouvrée». Sur ce point, je suis essentiellement du même avis que le juge Esson de la Cour d'appel. Comme lui, j'estime que ce moyen est en fait écarté dans l'extrait suivant des motifs du juge Estey dans l'affaire *Nepean*, précitée, à la p. 394:

Les parties en l'espèce n'ont pas «convenu» d'accomplir un acte interdit par la Loi. L'intimée a produit une demande de paiement des frais d'électricité fournie, lesquels n'étaient pas autorisés par la Loi régissant les parties, et l'appelante, en toute innocence, a acquitté ce compte. Le critère des «parties à un acte illégal» et sa terminologie semblent vraiment inappropriés et absolument sans rapport avec les faits de l'opération.

S'il se peut que la province ait été mieux placée pour se rendre compte de l'inconstitutionnalité de la loi en cause et puisse donc être accusée, pour employer l'expression du juge Esson, de [TRADUCTION] «laisser-aller dans la gestion de ses affaires législatives», je ne crois pas que cela change quoi que ce soit à la situation. Les mêmes raisons de principe militent contre le remboursement et elles ne peuvent être fonction de la compétence ou de la diligence des conseillers juridiques de la province à l'époque. En tout état de cause, comme l'indique le juge Esson, il ne serait pas injuste que la province conserve des fonds qu'elle aurait pu obtenir de toute façon au moyen d'un texte assez bien rédigé pour atteindre l'objet qu'il visait; voir *A. J. Seversen Inc. v. Village of Qualicum Beach* (1982), 135 D.L.R. 122 (C.A.C.-B.)

Finalement, les lignes aériennes prétendent avoir acquitté la taxe par suite d'une contrainte effective. Pour des raisons qui se dégagent des opinions exprimées précédemment, je ne partage pas l'avis du juge Lambert de la Cour d'appel, selon lequel un paiement effectué conformément à une loi qui est *ultra vires* est un cas de «contrainte» au sens de la règle que l'on cherche à faire appliquer en l'espèce. Cela reviendrait à dire qu'il existe une règle générale permettant le remboursement dans le cas d'impôts payés en vertu d'une loi *ultra vires*,

but to pay in the circumstances, or to put it another way, before a payment will be regarded as involuntary there must be some natural or threatened exercise of power possessed by the party receiving it over the person or property of the taxpayer for which he has no immediate relief than to make the payment; see Pannam, *supra*, pp. 785-87; see in this context *Maskell v. Horner*, [1915] 3 K.B. 106; *Lynden Transport Inc. v. R. in Right of British Columbia* (1985), 62 B.C.L.R. 314. Hinkson and Esson J.J.A. examined the factual basis upon which this contention is founded and, in my view, correctly arrived at the conclusion that there was no practical compulsion, and I find it unnecessary to review these again.

Disposition

For these reasons, I would dismiss the appeal by Air Canada and Pacific Western Airlines and allow the Crown's cross-appeal against them. I would also allow the appeal of the Crown against Canadian Pacific Airlines. I would order the airlines to repay the Crown the following amounts, respectively: Air Canada, \$4,399,642.85; Pacific Western Airlines, \$1,934,122.91; Canadian Pacific Airlines, \$7,052,785.88.

I would reply to the constitutional questions as follows:

1. Is the *Gasoline Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 162, as amended by S.B.C. 1976, c. 32 and as subsequently amended, *ultra vires* in its application or otherwise constitutionally inapplicable to Air Canada in the circumstances of this case?
 - A. The Act, as it existed in 1960, was constitutionally invalid, but the amendments of 1976 and 1981 are valid.
2. Does the application of the *Gasoline Tax Act* to Air Canada in the circumstances of this case violate s. 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?
 - A. No.

point de vue que je rejette. Ce que semble exiger la règle relative à la contrainte est une situation où l'on ne peut en pratique rien faire d'autre que payer dans les circonstances ou, en d'autres termes, pour qu'un paiement soit considéré comme involontaire, la personne qui le reçoit doit avoir exercé en fait ou avoir menacé d'exercer un pouvoir qu'elle détient sur la personne ou les biens du contribuable, de sorte que ce dernier n'a d'autre recours immédiat que de payer; voir Pannam, précité, aux pp. 785 à 787; voir dans ce contexte *Maskell v. Horner*, [1915] 3 K.B. 106; *Lynden Transport Inc. v. R. in Right of British Columbia* (1985), 62 B.C.L.R. 314. Les juges Hinkson et Esson de la Cour d'appel ont examiné les faits sur lesquels cet argument est fondé et, avec raison selon moi, sont arrivés à la conclusion qu'il n'y avait pas eu de contrainte effective et je ne juge pas nécessaire de refaire cet examen.

Dispositif

Pour ces raisons, je suis d'avis de rejeter le pourvoi d'Air Canada et de Pacific Western Airlines et d'accueillir le pourvoi incident formé par la Couronne contre elles. Je suis en outre d'avis d'accueillir le pourvoi de la Couronne contre les Lignes aériennes Canadien Pacifique. J'ordonnerais aux lignes aériennes de payer à la Couronne les montants respectifs suivants: Air Canada, 4 399 642,85 \$; Pacific Western Airlines Ltd., 1 934 122,91 \$; et Lignes aériennes Canadien Pacifique Ltée, 7 052 785,88 \$.

Je répondrais aux questions constitutionnelles de la façon suivante:

1. La *Gasoline Tax Act*, R.S.B.C. 1960, chap. 162, telle que modifiée par S.B.C. 1976, chap. 32 et modifications subséquentes, est-elle *ultra vires* dans son application à Air Canada dans les circonstances de l'espèce ou par ailleurs constitutionnellement inapplicable à cette dernière?
 - R. La Loi, telle qu'elle existait en 1960, était inconstitutionnelle, mais les modifications y apportées en 1976 et 1981 sont valides.
2. L'application de la *Gasoline Tax Act* à Air Canada dans les circonstances de l'espèce viole-t-elle l'art. 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés*?
 - R. Non.

3. If so, is its application justified on the basis of s. 1 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?

A. It is unnecessary to answer this question.

The following are the reasons delivered by

WILSON J. (dissenting in part)—I have had the benefit of the reasons of my colleague Justice La Forest on this appeal and I fully agree with his conclusion that the *Gasoline Tax Act, 1948* of British Columbia as it existed in 1974 was *ultra vires* the province and cannot be relied upon by the Crown to justify the collection or retention of the taxes levied against the appellants between 1974 and 1976. I agree with him also that this situation was corrected by the amendments made to the legislation in 1976 and that gasoline tax was properly exigible after 1976.

I take a different view, however, from my colleague of what was done by the province in 1981. I do not doubt for a moment that the province was free in 1981 to impose a retroactive tax covering the period 1974 to 1976. I do not believe, however, that it can do so as a mechanism for the confiscation of payments made under the earlier unconstitutional legislation.

It is, in my view, impossible to divorce s. 25(1) to (4) from s. 25(5). The only possible basis for the confiscation under s. 25(5) is the imposition of the retroactive tax under s. 25(1) to (4). Certainly the payments made under the *ultra vires* legislation could not support such a confiscation since the moneys were not as a constitutional matter properly exigible under that legislation. Moreover, the fact that the amount payable under s. 25(1) to (4) coincides exactly with the amount paid under the *ultra vires* legislation is not, as my colleague suggests, a matter of "good fortune" for the legislature, but makes it perfectly clear that s. 25(1) to (5) were intended to defeat any claim for the return of the money paid under the *ultra vires* legislation. If, of course, such moneys are not recoverable by law in any event, the confiscation provision is unnecessary; the province is then en-

3. Dans l'affirmative, son application est-elle justifiée sur le fondement de l'article premier de la *Charte canadienne des droits et libertés*?

R. Il n'est pas nécessaire de répondre à cette question.

Version française des motifs rendus par

LE JUGE WILSON (dissidente en partie)—J'ai eu l'avantage de lire les motifs de mon collègue le juge La Forest en l'espèce et je souscris entièrement à sa conclusion que la *Gasoline Tax Act, 1948* de la Colombie-Britannique telle qu'elle était rédigée en 1974 était *ultra vires* de la province et que la Couronne ne peut l'invoquer pour justifier la perception de la taxe et la conservation des sommes versées à ce titre par les appelantes entre 1974 et 1976. Je suis également d'accord avec lui pour dire que la situation a été rectifiée par les modifications apportées à la loi en 1976 et que la taxe sur l'essence a été perçue à bon droit après 1976.

Mon opinion sur ce qu'a fait la province en 1981 diverge toutefois de celle de mon collègue. Je ne doute pas un instant que la province ait été libre en 1981 d'imposer rétroactivement une taxe visant les années 1974 à 1976. Je ne crois cependant pas qu'elle puisse le faire en créant un mécanisme de confiscation des paiements effectués en vertu d'un texte antérieur qui était inconstitutionnel.

À mon avis, il est impossible de séparer les par. 25(1) à (4) du par. 25(5). Le seul fondement possible de la confiscation qu'opère le par. 25(5) est l'imposition de la taxe rétroactive prévue aux par. 25(1) à (4). Il est certain que les paiements faits en conformité avec une loi *ultra vires* ne pourraient justifier une telle confiscation puisque, du point de vue constitutionnel, les sommes en question n'étaient pas légitimement exigibles en vertu de cette loi. De plus, contrairement à ce qu'affirme mon collègue, ce n'est pas par un «heureux hasard» que le montant dû aux termes des par. 25(1) à (4) correspond exactement au montant versé en vertu de la loi *ultra vires*; ce fait indique très nettement que les par. 25(1) à (5) avaient pour but de faire échec à toute demande de remboursement des sommes payées conformément à la loi *ultra vires*. Évidemment, si ces sommes

titled to retain the money and there is nothing in the amended legislation to say that such payments must be applied against the new retroactive tax. The legislation does not require it nor was any claim of set-off made by the Crown. The Crown thus seeks legislatively to have its cake and eat it too. By confiscating the earlier payments it hopes to defeat the claim for their return. By not pleading a set-off it does not have to acknowledge any right on the part of the appellants to the return of such moneys. Instead, by imposing a retroactive tax it purports to create a new base of liability against which the confiscated payments may but do not have to be applied. The imposition of the retroactive tax in the exact amount of the payments made under the *ultra vires* legislation combined with the act of confiscation lead, in my opinion, to the inescapable conclusion that the intent of the province was to defeat any claim for the return of the moneys paid pursuant to the *ultra vires* legislation so as to achieve indirectly what it could not achieve directly, namely the imposition of an *ultra vires* tax. This, in my view, is a clear violation of the principle in *Amax Potash Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1977] 2 S.C.R. 576 (hereinafter *Amax*). It is an attempt, through the combined effect of a retroactive tax and confiscation of the moneys already paid, to give effect to unconstitutional legislation.

In case I am wrong in this, I propose to consider, as does my colleague, whether the doctrine of mistake of law provides an alternate basis on which the appellants should succeed in their claim for repayment.

My colleague expresses the view that moneys paid under a mistake of law should, despite the traditional rule to the contrary, be in general recoverable unless there is some specific reason why they should not be. My colleague reaches this conclusion by discarding the traditional common

sont de toute façon irrécouvrables en droit, la disposition portant confiscation est superflue, car, à ce moment-là, la province a le droit de conserver ces fonds et il n'y a rien dans la version modifiée de la loi qui dise que les versements en question doivent être portés en diminution de la nouvelle taxe rétroactive. La loi ne l'exige pas; d'ailleurs, la Couronne n'a pas demandé qu'il y ait compensation. La Couronne cherche donc par la voie législative à gagner sur les deux tableaux. En confisquant les premiers versements, elle espère faire échouer toute réclamation visant à en obtenir le remboursement. En n'invoquant pas la compensation, elle évite d'avoir à reconnaître aux appelantes un droit à la restitution des sommes payées par elles. Au lieu de cela, par la création d'une taxe rétroactive, elle prétend établir une nouvelle base d'assujettissement à la taxe à laquelle les versements confisqués peuvent, mais ne doivent pas nécessairement, être imputés. La création d'une taxe rétroactive exactement égale aux paiements effectués en vertu de la loi *ultra vires* ainsi que la confiscation mènent inéluctablement, selon moi, à la conclusion que la province visait à faire échouer toute demande de remboursement des sommes payées en vertu de la loi *ultra vires*, de manière à faire indirectement ce qu'elle ne pouvait faire directement, savoir imposer une taxe qu'elle n'avait pas compétence pour imposer. À mon avis, cela va nettement à l'encontre du principe posé dans l'arrêt *Amax Potash Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1977] 2 R.C.S. 576 (ci-après *Amax*). Il s'agit d'une tentative, par l'effet combiné d'une taxe rétroactive et de la confiscation des sommes déjà versées, de rendre opérante une loi inconstitutionnelle.

Pour le cas où j'aurais tort en cela, je me propose d'examiner, comme mon collègue, si la doctrine de l'erreur de droit pourrait par ailleurs permettre de faire droit à la demande de remboursement présentée par les appelantes.

Mon collègue se dit d'avis que, malgré la règle traditionnelle contraire, des sommes versées par suite d'une erreur de droit devraient généralement pouvoir être recouvrées, à moins qu'il n'y ait une raison particulière de refuser le recouvrement. Pour arriver à cette conclusion, mon collègue

law distinction between mistake of fact and mistake of law in favour of the equitable doctrine of unjust enrichment. Whatever the nature of the mistake, the key question, my colleague suggests, should be whether the respondent has been unjustly enriched at the appellants' expense or whether there is some specific reason which makes restitution inappropriate in the circumstances. My colleague concludes that there was unjust enrichment in this case but he finds two reasons why restitution is inappropriate. The first is that the appellants in all likelihood passed on the burden of the *ultra vires* tax to their customers; the unjust enrichment of the respondent was therefore not shown to be at the expense of the appellants. The second is that the general rule of recovery should, as a matter of policy, be reversed where the person unjustly enriched is a governmental body.

Before dealing with the suggested exceptions to the general rule I would like to address the underlying rationale for the traditional rule that moneys paid under a mistake of law are irrecoverable. I think it is clearly and succinctly expressed by Lord Ellenborough in *Bilbie v. Lumley* (1802), 2 East 469, 102 E.R. 448, at p. 472 and pp. 449-50 as follows:

Every man must be taken to be cognizant of the law; otherwise there is no saying to what extent the excuse of ignorance might not be carried. It would be urged in almost every case.

In other words, the underlying premise on which the rule is based is that ignorance of the law is no excuse. The citizen is deemed to know the contents of legislation. The appellants in this case knew the law, i.e., that the moneys were payable under the statute then in force and they paid. What they did not know was that the law was unconstitutional. It seems to me, however, that the appellants were entitled in making their payments to rely on the presumption of validity of the legislation and that, if the presumption was not by itself enough, they were entitled to rely on the representation as to its validity by the legislature enacting and administer-

écarte la distinction traditionnelle en *common law* entre l'erreur de fait et l'erreur de droit, et retient plutôt la doctrine d'*equity* de l'enrichissement illégitime ou enrichissement sans cause. Quelle que soit la nature de l'erreur, la question centrale, soutient mon collègue, devrait être de savoir si l'intimée s'est enrichie injustement aux dépens des appelantes ou s'il existe une raison particulière pour laquelle la restitution n'est pas appropriée dans les circonstances. Mon collègue conclut qu'il y a eu enrichissement illégitime en l'espèce, mais qu'il ne convient pas d'accorder la restitution pour deux raisons. La première est que, selon toute vraisemblance, les appelantes ont fait supporter la charge de la taxe *ultra vires* à leurs clients et, cela étant, il n'a pas été démontré que l'intimée s'est enrichie illégitimement aux dépens des appelantes. La seconde est que la règle générale permettant le recouvrement devrait être écartée, pour des raisons d'intérêt public, lorsque c'est un organisme gouvernemental qui s'est enrichi illégitimement.

Avant de traiter des exceptions proposées à la règle générale, je dirai quelques mots concernant la justification fondamentale de la règle traditionnelle voulant que les sommes versées par suite d'une erreur de droit soient irrécouvrables. Je crois que cette justification est clairement et succinctement exprimée par lord Ellenborough dans la décision *Bilbie v. Lumley* (1802), 2 East 469, 102 E.R. 448, à la p. 472 et aux pp. 449 et 450 où il dit:

[TRADUCTION] Nul n'est censé ignorer la loi; sinon qui peut dire jusqu'où ira l'excuse d'ignorance. On la soulèverait dans presque tous les cas.

En d'autres termes, la règle repose sur le principe que la méconnaissance du droit applicable n'est pas une excuse. Chaque citoyen est censé connaître la teneur des lois. En l'espèce, les appelantes savaient ce que prévoyait la loi, c'est-à-dire le paiement des sommes en cause aux termes de la loi alors en vigueur et elles les ont payées. Mais elles ne savaient pas que la loi était inconstitutionnelle. Je crois toutefois que, lorsqu'elles ont fait les paiements, les appelantes étaient en droit de présumer la validité de la loi et, si cette présomption ne suffisait pas en elle-même, qu'elles pouvaient se fonder sur le fait que le législateur, en l'adoptant

ing it. It would be my view that the mistake of law doctrine (if it is to be retained) should certainly not be extended to moneys paid under unconstitutional legislation. Otherwise taxpayers will be obliged to check out the constitutional validity of taxing legislation before they pay their taxes in pain of being unable to recover anything paid under unconstitutional laws. In my opinion, this is to place the onus of inquiry as to constitutionality in the wrong place.

If a valid distinction is to be made between payments made in error under perfectly valid legislation (as to which the mistake of law doctrine would seem clearly to apply) and payments made under unconstitutional legislation quite properly presumed by the taxpayer to be constitutional (as to which the doctrine of mistake of law has no application), it is unnecessary for me to consider whether the traditional rule as to the irrecoverability of moneys paid under a mistake of law should be abolished. However, I am in complete agreement with what my colleague has to say on this subject and, were it necessary for me to do so in order to dispose of this case, I would support the minority view expressed by Dickson J. in *Hydro Electric Commission of Nepean v. Ontario Hydro*, [1982] 1 S.C.R. 347.

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

et en l'appliquant, l'a présentée comme un texte valide. À mon sens, la doctrine de l'erreur de droit (si elle devait être retenue) ne devrait pas s'étendre aux sommes versées en vertu d'une loi inconstitutionnelle car, si elle l'était, les contribuables seraient obligés de vérifier la constitutionnalité d'une loi fiscale avant d'acquitter leurs impôts, sous peine d'être dans l'impossibilité d'obtenir le remboursement de sommes versées en vertu de lois inconstitutionnelles. J'estime que dans ce cas-là on imposerait aux mauvaises personnes la charge de vérifier la constitutionnalité.

Si on peut valablement faire une distinction entre les paiements effectués par erreur en vertu d'une loi parfaitement valide (paiements auxquels la doctrine de l'erreur de droit semble manifestement applicable) et les paiements faits en vertu d'une loi inconstitutionnelle que le contribuable, à juste titre, a présumée constitutionnelle (paiements auxquels la doctrine de l'erreur de droit ne s'applique pas), je n'ai pas à me demander s'il y a lieu d'abolir la règle traditionnelle rendant irrécouvrables les sommes versées par suite d'une erreur de droit. Toutefois, je partage entièrement l'avis de mon collègue sur ce point et, si cela était nécessaire pour trancher le pourvoi, je donnerais mon adhésion à l'opinion exprimée par le juge Dickson au nom de la minorité dans l'affaire *Hydro Electric Commission of Nepean c. Ontario Hydro*, [1982] 1 R.C.S. 347.

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

should be viewed as having paid pursuant to the statutory obligation to do so.

Based on the foregoing reasoning I conclude that payments made under a statute subsequently found to be unconstitutional should be recoverable and I cannot, with respect, accept my colleague's proposition that the principle should be reversed for policy reasons in the case of payments made to governmental bodies. What is the policy that requires such a dramatic reversal of principle? Why should the individual taxpayer, as opposed to taxpayers as a whole, bear the burden of government's mistake? I would respectfully suggest that it is grossly unfair that X, who may not be (as in this case) a large corporate enterprise, should absorb the cost of government's unconstitutional act. If it is appropriate for the courts to adopt some kind of policy in order to protect government against itself (and I cannot say that the idea particularly appeals to me) it should be one which distributes the loss fairly across the public. The loss should not fall on the totally innocent taxpayer whose only fault is that it paid what the legislature improperly said was due. I find it quite ironic to describe such a person as "asserting a right to disrupt the government by demanding a refund" or "creating fiscal chaos" or "requiring a new generation to pay for the expenditures of the old". By refusing to adopt such a policy the courts are not "visiting the sins of the fathers on the children". The "sin" in this case (if it can be so described) is that of government and only government and government has means available to it to protect against the consequences of it. It should not, in my opinion, be done by the courts and certainly not at the expense of individual taxpayers.

My colleague advances another reason why the appellants should be denied recovery in this case.

ble qui acquitte des impôts exigés par une loi, quand il n'a aucune raison de douter de sa validité, devrait être considéré comme ayant payé en raison d'une obligation légale de le faire.

a

Compte tenu du raisonnement qui précède, je conclus que des paiements effectués en vertu d'une loi qui est par la suite jugée inconstitutionnelle devraient pouvoir être recouverts et, avec égards, je ne puis accepter la proposition de mon collègue selon laquelle le principe devrait être écarté pour des raisons d'intérêt public dans le cas de paiements faits à des organismes gouvernementaux.

b

Quel est cet intérêt public qui exige un revirement si spectaculaire du principe? Pourquoi le contribuable individuel, par opposition à l'ensemble des contribuables, devrait-il avoir à supporter le fardeau de l'erreur du gouvernement? Je soutiens,

c

avec égards, qu'il y a injustice flagrante si X, qui peut ne pas être une grande société commerciale (comme en l'espèce), doit supporter le coût de l'acte inconstitutionnel du gouvernement. S'il convient que les tribunaux adoptent une politique

d

quelconque afin de protéger le gouvernement contre lui-même (et je ne trouve pas l'idée particulièrement séduisante), ce devrait être une politique qui répartit la perte équitablement parmi les membres du public. La perte ne devrait pas être subie

e

par un contribuable tout à fait innocent dont la seule faute est d'avoir acquitté ce que le législateur exigeait à tort. Il est plutôt ironique, à mon sens, de dire d'une telle personne qu'elle invoque un «droit de faire obstacle à l'administration des affaires gouvernementales en demandant le remboursement» ou qu'elle crée «le chaos fiscal» ou encore qu'elle «exige qu'une nouvelle génération paye les dépenses de la génération précédente».

f

En refusant d'adopter une politique de ce genre, les tribunaux ne se trouvent pas à «faire retomber sur les enfants les péchés des pères». Le «péché» en l'espèce (s'il peut être ainsi qualifié) a été commis uniquement par le gouvernement et le gouvernement dispose de moyens pour parer à ses conséquences. À mon avis, cela ne devrait pas être fait par les tribunaux et certainement pas aux dépens de contribuables individuels.

g

Mon collègue avance un autre motif de refuser le recouvrement aux appelantes en l'espèce. Il dit

h

i

He says, in effect, that the appellants would be receiving a "windfall" if they received their money back because in all likelihood they have already recouped the payments made on account of the *ultra vires* tax from their customers. In terms of my colleague's analysis, the appellants are unable to show that the unjust enrichment of the province was at their expense. In my view there is no requirement that they be able to do so. Where the payments were made pursuant to an unconstitutional statute there is no legitimate basis on which they can be retained. As Dickson J. stated in *Amax, supra*, at p. 590:

To allow moneys collected under compulsion, pursuant to an *ultra vires* statute, to be retained would be tantamount to allowing the provincial Legislature to do indirectly what it could not do directly, and by covert means to impose illegal burdens.

Likewise, Professor Hogg commenting on *Amax* in his treatise *Constitutional Law of Canada* (2nd ed. 1985) said at p. 349:

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

Indeed, even on my colleague's unjust enrichment analysis Dickson J. found in *Nepean, supra*, that there were no equitable reasons of principle or policy to preclude recovery from Ontario Hydro. He said at p. 373:

I do not think it is any answer in law for Ontario Hydro to say to Nepean "True, we took your money unlawfully but we do not have to repay it because we mistakenly paid it out to other people". The fact is that Ontario Hydro did receive, and did have the use and benefit of Nepean's money. What it did with it is, as Mr. Laidlaw said, a problem for Ontario Hydro. The mere spending of the money is not, of itself, sufficient to establish a defence (*Rural Municipality of Storthoaks v. Mobil Oil Canada Ltd., supra*).

If this appeal is properly disposed of on the basis of the equitable doctrine of unjust enrichment, I

en fait que les appelantes feraient un «profit fortuit» si leur argent leur était remboursé parce que, selon toute vraisemblance, elles ont déjà récupéré auprès de leurs clients les sommes payées en acquittement de la taxe *ultra vires*. Suivant l'analyse de mon collègue, les appelantes ne peuvent démontrer que l'enrichissement illégitime de la province a eu lieu à leurs dépens. À mon avis, il n'est pas nécessaire qu'elles soient en mesure de le faire. Lorsque les paiements ont été effectués en vertu d'une loi inconstitutionnelle, rien ne justifie que ces sommes soient retenues. Comme le dit le juge Dickson dans l'affaire *Amax*, précitée, à la p. 590:

Refuser la restitution de revenus perçus sous la contrainte en vertu d'une loi *ultra vires* revient à permettre à la législature provinciale de faire indirectement ce qu'elle ne peut faire directement, et imposer des obligations illégales par des moyens détournés.

De même, le professeur Hogg, commentant l'arrêt *Amax* dans son traité intitulé *Constitutional Law of Canada* (2^e éd. 1985), écrit à la p. 349:

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

En fait, même selon le genre d'analyse de l'enrichissement illégitime faite par mon collègue en l'espèce, le juge Dickson a conclu dans l'affaire *Nepean*, précitée, qu'il n'y avait en *equity* aucune raison de principe ou d'intérêt public qui militait contre le recouvrement auprès d'Ontario Hydro. Il dit, à la p. 373:

Je ne crois pas qu'en droit, Ontario Hydro puisse répondre à Nepean: «C'est vrai, nous avons pris votre argent illégalement, mais nous n'avons pas à le rembourser parce que nous avons commis l'erreur de le verser à d'autres». Le fait est qu'Ontario Hydro a reçu et utilisé l'argent de Nepean et en a profité. Ce qu'elle en a fait, comme l'a dit M^e Laidlaw, c'est le problème d'Ontario Hydro. Le simple fait d'avoir dépensé l'argent ne suffit pas en soi à établir un moyen de défense (*Rural Municipality of Storthoaks c. Mobil Oil Canada Ltd.*, précité).

S'il faut trancher ce pourvoi sur la base de la doctrine de l'enrichissement illégitime selon

see no reason why the same approach taken by Dickson J. towards the difficulties of Ontario Hydro in making restitution should not be taken to any similar difficulties faced by the government of British Columbia.

For all these reasons I would allow the appeal and dismiss the cross-appeal and, failing agreement as to quantum, I would refer the matter back to the trial judge to determine the amount owing to the appellants for taxes and interest from July 1, 1976 to the date of judgment. I would award the appellants their costs both here and in the courts below.

I agree with my colleague for the reasons given by him that s. 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* has no application to this case. I would answer the constitutional questions as follows:

1. Is the *Gasoline Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 162, as amended by S.B.C. 1976, c. 32 and as subsequently amended, *ultra vires* in its application or otherwise constitutionally inapplicable to Air Canada in the circumstances of this case?

A. The Act prior to the 1976 amendments was *ultra vires* the Province of British Columbia. The amendments made to the Act in 1981 were also *ultra vires*.

2. Does the application of the *Gasoline Tax Act* to Air Canada in the circumstances of this case violate s. 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?

A. No.

3. If so, is its application justified on the basis of s. 1 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?

A. It is unnecessary to answer this question.

The appeal by Air Canada and Pacific Western Airlines Ltd. should be dismissed, the Crown's cross-appeal against them should be allowed and the Crown's appeal against Canadian Pacific Airlines Ltd. should be allowed, WILSON J. dissenting in part. As to the first constitutional question,

l'equity, je ne vois rien qui s'oppose à ce que le point de vue adopté par le juge Dickson, face aux difficultés que présentait la restitution pour Ontario Hydro, soit retenu à l'égard de difficultés analogues éprouvées par le gouvernement de la Colombie-Britannique en l'espèce.

Pour tous ces motifs, je suis d'avis d'accueillir le pourvoi et de rejeter le pourvoi incident. Dans l'hypothèse d'un désaccord sur le montant, je renverrais la question au juge de première instance pour qu'il fixe la somme due aux appelantes à titre de remboursement de taxes avec intérêts depuis le 1^{er} juillet 1976 jusqu'à la date du jugement. Je suis d'avis d'adjudger aux appelantes leurs dépens en cette Cour et devant les tribunaux d'instance inférieure.

Comme mon collègue, et pour les mêmes raisons, je pense que l'art. 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés* n'est pas applicable en l'espèce. Je suis d'avis de donner aux questions constitutionnelles les réponses suivantes:

1. La *Gasoline Tax Act*, R.S.B.C. 1960, chap. 162, telle que modifiée par S.B.C. 1976, chap. 32 et modifications subséquentes, est-elle *ultra vires* dans son application à Air Canada dans les circonstances de l'espèce ou par ailleurs constitutionnellement inapplicable à cette dernière?

R. Avant les modifications de 1976, la Loi était *ultra vires* de la Colombie-Britannique. Les modifications apportées à la Loi en 1981 sont également *ultra vires*.

2. L'application de la *Gasoline Tax Act* à Air Canada dans les circonstances de l'espèce viole-t-elle l'art. 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés*?

R. Non.

3. Dans l'affirmative, son application est-elle justifiée sur le fondement de l'article premier de la *Charte canadienne des droits et libertés*?

R. Il n'est pas nécessaire de répondre à cette question.

Le pourvoi d'Air Canada et de Pacific Western Airlines Ltd. est rejeté et le pourvoi incident formé par la Couronne contre elles est accueilli; le pourvoi de la Couronne contre Lignes aériennes Canadien Pacifique Ltée est accueilli; le juge WILSON est dissidente en partie. En ce qui con-

the Gasoline Tax Act, as it existed in 1960, was constitutionally invalid, but the amendments of 1976 and 1981 were valid. The second constitutional question should be answered in the negative; the third did not need to be answered.

Solicitors for the appellant Air Canada: Russell & DuMoulin, Vancouver.

Solicitors for the appellants Pacific Western Airlines Ltd. and Canadian Pacific Airlines Ltd.: Davis & Company, Vancouver.

Solicitor for the respondents the Province of British Columbia, et al.: The Attorney General of British Columbia, Victoria.

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

Solicitor for the intervener the Attorney General of Quebec: The Attorney General of Quebec, Ste-Foy.

Solicitor for the intervener Attorney General of Nova Scotia: The Attorney General of Nova Scotia, Halifax.

Solicitor for intervener the Attorney General for New Brunswick: The Attorney General for New Brunswick, Fredericton.

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

Solicitor for the intervener the Attorney General for Saskatchewan: Brian Barrington-Foote, Regina.

Solicitor for the intervener the Attorney General for Alberta: The Attorney General for Alberta, Edmonton.

cerne la première question constitutionnelle, la Gasoline Tax Act, telle qu'elle existait en 1960, était inconstitutionnelle, mais les modifications y apportées en 1976 et 1981 sont valides. La deuxième question constitutionnelle reçoit une réponse négative; il n'est pas nécessaire de répondre à la troisième.

Procureurs de l'appelante Air Canada: Russell & DuMoulin, Vancouver.

Procureurs des appelantes Pacific Western Airlines Ltd. et Lignes aériennes Canadien Pacifique Ltée: Davis & Company, Vancouver.

Procureur des intimés la province de la Colombie-Britannique et autres: Le procureur général de la Colombie-Britannique, Victoria.

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

Procureur de l'intervenant le procureur général du Québec: Le procureur général du Québec, Ste-Foy.

Procureur de l'intervenant le procureur général de la Nouvelle-Écosse: Le procureur général de la Nouvelle-Écosse, Halifax.

Procureur de l'intervenant le procureur général du Nouveau-Brunswick: Le procureur général du Nouveau-Brunswick, Fredericton.

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

Procureur de l'intervenant le procureur général de la Saskatchewan: Brian Barrington-Foote, Regina.

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