Document generated on 07/15/2025 5:22 p.m.

Les Cahiers de droit

La taxation provinciale indirecte par voie de licences

Guy Tremblay

Volume 38, Number 3, 1997

URI: https://id.erudit.org/iderudit/043457ar
DOI: https://doi.org/10.7202/043457ar

See table of contents

Publisher(s)

Faculté de droit de l'Université Laval

ISSN

0007-974X (print)
1918-8218 (digital)

Explore this journal

Cite this note

Tremblay, G. (1997). La taxation provinciale indirecte par voie de licences. *Les Cahiers de droit*, *38*(3), 677–690. https://doi.org/10.7202/043457ar

Article abstract

Subsection 92 (9) of the *Constitution Act, 1867*, enables the provinces to impose indirect taxation by way of licences. However, this power must be reconciled with subsection 92 (2), which confines the provinces to the field of direct taxation, as a matter of principle. So the Supreme Court requires that the money exacted under 92 (9) be used for the sole purposes of a provincial regulatory regime. So far, such a requirement has not been strictly applied. Nevertheless, it creates problems of evidence and difficulties in practice, as well as some confusion on the conceptual plane. The author suggests that the spirit and letter of the Constitution would accommodate an alternative and simpler conclusion. It would suffice to verify that the tax can only be transmitted locally.

Tous droits réservés © Faculté de droit de l'Université Laval, 1997

This document is protected by copyright law. Use of the services of Érudit (including reproduction) is subject to its terms and conditions, which can be viewed online.

https://apropos.erudit.org/en/users/policy-on-use/

érudit

This article is disseminated and preserved by Érudit.

Érudit is a non-profit inter-university consortium of the Université de Montréal, Université Laval, and the Université du Québec à Montréal. Its mission is to promote and disseminate research.

https://www.erudit.org/en/

NOTE

La taxation provinciale indirecte par voie de licences

Guy TREMBLAY*

Le paragraphe 92 (9) de la Loi constitutionnelle de 1867 *permet aux provinces de prélever par voie de licences des taxes indirectes. Toutefois, pour éviter de rendre inutile le paragraphe 92 (2), qui limite en principe les provinces à la taxation directe, la Cour suprême exige que les sommes perçues en vertu de 92 (9) ne servent qu'aux fins d'un régime de réglementation provincial. Cette exigence, même si elle fut appliquée jusqu'à maintenant avec souplesse, entraîne des difficultés de vérification et de preuve, ainsi qu'une certaine confusion sur le plan conceptuel. L'auteur suggère que l'esprit et la lettre de la Constitution seraient bien servis par une exigence complémentaire plus simple, à savoir que la taxe ne puisse être transmise que localement.*

Subsection 92 (9) of the Constitution Act, 1867, *enables the provinces to impose indirect taxation by way of licences. However, this power must be reconciled with subsection 92 (2), which confines the provinces to the field of direct taxation, as a matter of principle. So the Supreme Court requires that the money exacted under 92 (9) be used for the sole purposes of a provincial regulatory regime. So far, such a requirement has not been*

* Professeur, Faculté de droit, Université Laval.

Les Cahiers de Droit, vol. 38, n° 3, septembre 1997, pp. 677–690

strictly applied. Nevertheless, it creates problems of evidence and difficulties in practice, as well as some confusion on the conceptual plane. The author suggests that the spirit and letter of the Constitution would accommodate an alternative and simpler conclusion. It would suffice to verify that the tax can only be transmitted locally.

Pages

1. Les difficultés posées par l'exigence d'un régime de réglementation 679

1.1 La confusion avec les charges non fiscales 680

1.2 L'imprécision des conditions 683

2. Un critère suffisant : la transmission locale de la taxe 687

Conclusion 689

Les deux ordres de gouvernement au Canada sont en concurrence active dans la plupart des secteurs où la Constitution partage les pouvoirs. En vertu du texte même des articles 91 et 92 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, les pouvoirs respectifs du fédéral et des provinces leur sont exclusifs. Normalement, lorsque la jurisprudence reconnaît qu'une mesure relève d'un domaine de compétence provinciale, elle admet implicitement que le fédéral ne pourrait pas lui-même l'adopter. Donner à l'un, c'est refuser à l'autre[1].

Une telle répercussion négative ne se produit toutefois pas en matière fiscale. Les paragraphes 91 (3) et 92 (2) de la loi de 1867 sont rédigés de telle manière qu'ils confèrent des pouvoirs cumulatifs plutôt qu'exclusifs[2]. Ce facteur explique probablement en partie l'attitude conciliante des tribunaux à l'endroit des taxes provinciales[3] : les compétences et la prépondérance fédérales ne s'en trouvent pas touchées.

---

1. Cette réalité est évidemment atténuée par les divers principes qui, dans le partage des compétences, permettent l'existence de chevauchements : il s'agit surtout du double aspect, des pouvoirs accessoires et du pouvoir de dépenser.
2. Voir H. BRUN et G. TREMBLAY, *Droit constitutionnel*, 3e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1997, pp. 475-477 ; P.W. HOGG, *Constitutional Law of Canada*, Toronto, Carswell, nº 30.1 (e), feuilles mobiles.
3. Comme illustrations récentes de cette attitude, on peut citer *Air Canada* c. *Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161 ; *Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec*, [1994] 2 R.C.S. 715 ; *Sous-ministre du Revenu du Québec* c. *Vincent*, [1996] R.J.Q. 239 (C.A.) ; et *Germain* c. *Montréal (Ville)*, [1997] 1 R.C.S. 1144.

La marge de manœuvre des provinces sur le plan fiscal est encore accrue du fait du paragraphe 92 (9), qui leur confie les « licences de boutiques, de cabarets, d'auberges, d'encanteurs et autres licences, dans le but de prélever un revenu pour des objets provinciaux, locaux ou municipaux ». Étant donné qu'aux termes du paragraphe 92 (2) les provinces ont été habilitées à imposer toute taxe « directe », le paragraphe 92 (9) n'a de raison d'être que s'il permet d'imposer des taxes indirectes dans le cadre qu'il définit[4]. De fait, dans les affaires *Allard Contractors* et *Ontario Home Builders*, la Cour suprême a récemment confirmé la validité de charges locales indirectes prélevées par voie de permis ou licence[5].

La Cour suprême a toutefois voulu éviter qu'on puisse contourner la prohibition de principe d'adopter des taxes provinciales indirectes. Il est concevable en effet que toute taxe indirecte soit imposable sous la forme d'une licence ou d'un permis. Pareil « déguisement » ne serait pas toujours facile à démasquer. Et la Cour suprême a jugé bon d'ajouter une condition à l'exercice du pouvoir prévu dans l'article 92 (9) : il faut que la charge indirecte imposée par voie de permis fasse partie d'un « régime de réglementation » provincial et que les recettes générées soient exclusivement consacrées au financement de ce régime.

Nous croyons que l'excroissance jurisprudentielle ainsi associée au paragraphe 92 (9) soulève plus de problèmes qu'elle n'en résout. Ce sont ces difficultés que nous examinerons d'abord. Dans un deuxième temps, nous proposerons un critère plus simple pour donner suite à l'objectif légitime poursuivi par la Cour suprême. En effet, la jurisprudence n'exclut pas la possibilité qu'un tel critère reçoive une application subsidiaire.

1. Les difficultés posées par l'exigence d'un régime de réglementation

Le fait qu'une « taxe » provinciale indirecte doive être imposée dans le cadre d'un régime de réglementation est susceptible de vider de son sens le paragraphe 92 (9). En effet, la jurisprudence rattache normalement aux pouvoirs provinciaux non fiscaux les dispositions exigeant des frais aux fins d'un tel régime. Par ailleurs, les conditions précises posées par la Cour

4. Une taxe est directe si, de par sa tendance générale, les personnes imposées ne peuvent la transmettre comme telle à d'autres. À ce sujet, voir : H. BRUN et G. TREMBLAY, *op. cit.*, note 2, pp. 478-480 ; P.W. HOGG, *op. cit.*, note 2, n° 30.2.

5. *Allard Contractors Ltd.* c. *Coquitlam (district)*, [1993] 4 R.C.S. 371 ; *Ontario Home Builders' Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, [1996] 2 R.C.S. 929. Le fait que le paragraphe 92 (9) permette d'imposer des taxes indirectes avait été pratiquement admis dans *Lawson* c. *Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction*, [1931] R.C.S. 357, 363-364, et dans *Shannon* c. *Lower Mainland Dairy Products Board*, [1938] A.C. 708, 721.

suprême ne sont pas des plus limpides et elles pourront soulever des problèmes d'application.

1.1 La confusion avec les charges non fiscales

Existe-t-il une différence aux yeux de la Cour suprême entre un montant exigé en vertu de 92 (9) et un montant exigé en vertu d'un paragraphe non fiscal de l'article 92 ? Les décisions dans *Allard Contractors* et *Ontario Home Builders* donnent peu d'indices pour répondre à cette question. Pourtant, une différence cruciale semble bien résulter du texte même du paragraphe 92 (9). Celui-ci, en permettant d'imposer des licences « dans le but de prélever un revenu pour des objets provinciaux, locaux ou municipaux », adopte une terminologie semblable à celle du paragraphe 92 (2) et confère à sa face même un pouvoir essentiellement fiscal. Or, les charges imposées dans le cadre d'un régime de réglementation n'ont pas de caractère fiscal, au sens constitutionnel, comme l'a confirmé l'*Avis sur la Loi sur l'organisation du marché des produits agricoles* (1978).

Dans cet avis, la Cour suprême s'est penchée sur un programme de commercialisation des œufs en vertu duquel les producteurs devaient payer des redevances pour, d'une part, couvrir les frais et, d'autre part, égaliser leurs revenus. Il fut jugé qu'il ne s'agissait pas là de taxes, mais bien de composantes mêmes du programme[6]. En conséquence, la validité des dispositions législatives exigeant de tels paiements dépendait des titres de compétence non fiscaux permettant d'établir le programme. Plusieurs autres charges imposées par le fédéral ou les provinces ont été reconnues valides à titre de mesures non fiscales.

Selon cette jurisprudence, une somme exigible est une charge non fiscale si elle représente la contrepartie d'un bien ou d'un service[7] ou si elle constitue la caractéristique d'un programme[8].

---

6. [1978] 2 R.C.S. 1198, 1229 et 1291 (ci-après citée « *Affaire des œufs* »).
7. Pensons, par exemple, aux frais portuaires ou aux frais judiciaires : *Thorne's Hardware Ltd.* c. *La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 106, 121-123 ; *2967-3043 Québec Inc.* c. *2411-4639 Québec Inc.*, [1995] R.J.Q. 1904 (C.S.), en appel. Il en va de même de l'obligation faite à une municipalité de payer pour la Sûreté du Québec, à défaut de maintenir son propre corps de police : *Ste-Rose-du-Nord (Municipalité de la paroisse de)* c. *P.G. Québec*, [1994] R.J.Q. 2113 (C.A.), permission d'appeler refusée à [1995] 1 R.C.S. ix.
8. Ainsi, un régime d'assurance implique nécessairement le paiement de primes ou contributions : *Massey-Ferguson Industries Ltd.* c. *Saskatchewan*, [1981] 2 R.C.S. 413 (charges imposées aux concessionnaires de machinerie agricole pour créer un fonds d'indemnisation au bénéfice des acheteurs) ; *P.G. Québec* c. *Villeneuve*, [1996] R.J.Q. 2199, 2217 (C.A.), permission d'appeler refusée à [1997] 1 R.C.S. xii (contributions au régime d'assurance automobile). De même, dans l'*Affaire des œufs*, précitée, note 6, l'objectif du programme consistait à stabiliser le marché et établir une péréquation des recettes

Dans les cas où la somme réclamée est la contrepartie d'un bien ou d'un service, plutôt qu'une taxe, on retrouve deux éléments cruciaux. D'une part, le paiement est volontaire ou optionnel, dans le sens qu'on en sera dispensé si on renonce au bien ou service en cause, ou si on le fournit soi-même ; d'autre part, le coût est basé sur la valeur du bien ou service offert[9]. La charge non fiscale imposée pour un service n'a toutefois pas à correspondre à la valeur du service pour chaque personne en particulier[10]. Une taxe véritable, quant à elle, est contraignante — et on ne peut s'y soustraire sous prétexte qu'on ne reçoit pas de services en retour[11].

Dans les cas où le prélèvement d'argent est la caractéristique même d'un programme, la mise sur pied de celui-ci s'accompagnera normalement de la création d'un organisme de réglementation, lequel pourra gérer les rentrées et les débours associés au programme[12]. Nous sommes alors en présence d'un « régime de réglementation » parfaitement identifiable. Les sommes perçues aux fins d'un tel régime n'ont pas de caractère fiscal[13] et on peut trouver commode de désigner cette réalité en les appelant « charges pour services rendus[14] » ou « honoraires pour services rendus[15] ».

---

entre les producteurs, ce pour quoi les redevances étaient perçues. Selon l'arrêt *Massey-Ferguson*, ci-dessus, les cotisations à un régime d'indemnisation des accidents du travail n'auraient pas non plus de caractère fiscal, contrairement à ce que laissait entendre la jurisprudence antérieure.

9. *A.-G. Canada* c. *Registrar of Titles of Vancouver Land Registration District*, [1934] 4 D.L.R. 764 (C.-B. C.A.) ; *Re Falardeau*, (1985) 21 D.L.R. (4th) 477 (Alb. C.A.) ; *Société centrale d'hypothèques et de logement* c. *Cité de Québec*, [1961] B.R. 661, 664-665. Dans cette dernière affaire, une charge pour l'enlèvement de la neige fut qualifiée de taxe parce qu'elle était obligatoire et basée sur la valeur du terrain. Dans *Ste-Rose-du-Nord (Municipalité de la paroisse de)* c. *P.G. Québec*, précité, note 7, 2117, la Cour écrit que le « recours aux services de la Sûreté du Québec n'est obligatoire que dans la mesure où une municipalité fait défaut de respecter l'obligation qui lui est faite » par la loi de s'assurer que son territoire est assujetti à la compétence d'un corps de police.
10. *Thorne's Hardware Ltd.* c. *La Reine*, précité, note 7, 122-123 ; *2967-3043 Québec Inc.* c. *2411-4639 Québec Inc.*, précité, note 7, 1907.
11. *Grammont Motel Ltée* c. *Corporation de la municipalité du canton de Mann*, [1977] C.A. 399, 402.
12. Un tel organisme était impliqué dans toutes les affaires mentionnées à la note 8.
13. Les sommes perçues n'ont pas de caractère fiscal même si elles servent aussi à payer les frais d'administration : *Massey-Ferguson Industries Ltd.* c. *Saskatchewan*, précité, note 8, 432-433.
14. *P.G. Québec* c. *Villeneuve*, précitée, note 8, 2217. Voir aussi : *Wayvel Farms Ltd.* c. *Alberta Pork Producers' Marketing Board*, (1987) 46 D.L.R. (4th) 72, 76-77 (Alb. C.A).
15. À propos des frais d'administration : *Shannon* c. *Lower Mainland Dairy Products Board*, précitée, note 5, 723, dans un motif autre de validité des droits de licence en l'espèce ; *Ontario Boys' Wear Ltd.* c. *Advisory Committee*, [1944] R.C.S. 349, 359 ; et *Affaire des œufs*, précitée, note 6, 1238, par le juge en chef Laskin, appuyé par trois collègues.

En définitive, leur qualification juridique devrait tout simplement suivre celle du programme où elles s'insèrent.

C'est dans des catégories de cette nature que la Cour suprême fait maintenant entrer les interventions provinciales valides aux termes du paragraphe 92 (9). Dans *Allard Contractors*, la notion de contrepartie domine : une charge variant en fonction du volume de terre enlevée sert à l'entretien et à la réparation des routes menant aux gravières. Dans *Ontario Home Builders*, la notion de composante d'un programme domine : à même les permis de construction, la taxe variable est perçue dans le but de financer l'implantation d'écoles dans les nouveaux quartiers.

Mais si, comme nous l'avons relevé, le paragraphe 92 (9) confère un pouvoir fiscal, ce dernier devrait permettre d'imposer des taxes « valant en elles-mêmes, comme c'est la norme en matière de taxation[16] ». Faire dépendre la validité des licences de leur rattachement à un régime de réglementation — et limiter les recettes en fonction de ce régime — peut les dépouiller de leur caractère fiscal. Cela peut aussi rendre inutile le paragraphe 92 (9), puisque la licence tire sa validité des paragraphes mêmes qui fondent celle du régime de réglementation.

La possible stérilisation du paragraphe 92 (9) fut relevée par la Cour suprême dans *Allard Contractors* et l'a probablement incitée à ne pas exclure totalement l'idée qu'il puisse servir indépendamment des autres paragraphes de l'article 92[17]. La décision majoritaire dans l'affaire *Ontario Home Builders* ne visait probablement pas à refermer cette porte, mais elle a insisté sur l'idée que les charges imposées en vertu de 92 (9) doivent se limiter strictement à financer un régime de réglementation[18].

---

16. *Affaire des œufs*, *ibid.*, 1234, par le juge en chef Laskin. Plus loin, à la page 1237, le juge en chef commente l'affaire *Lawson* c. *Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction*, précitée, note 5, et il rejette comme insuffisants les critères de la fiscalité qu'y avait proposés le juge Duff, à savoir qu'une taxe est 1) exigible en droit, 2) imposée en vertu d'une loi, 3) par un organisme public et 4) dans un but d'intérêt public. De fait, la plupart des charges non fiscales satisfont à pareils critères. Ceux-ci « offer no logical distinction between taxation and charges under regulatory power » : G.V. La Forest, *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*, 2e éd., coll. « Canadian Tax Paper », Toronto, Canadian Tax Foundation, 1981, nº 65, p. 61. Ces critères furent tout de même utilisés par le juge La Forest dans *Ontario Home Builders Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, précité, note 5, 1027.
17. *Allard Contractors Ltd.* c. *Coquitlam (district)*, précité, note 5, 404-405 et 411-412.
18. *Ontario Home Builders Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, précité, note 5, 981-983. Une approche excluant pareille limite avait été suggérée afin de conférer au paragraphe 92 (9) une portée réelle : J.E. Magnet, « The Constitutional Distribution of Taxation Powers in Canada », (1978) 10 *Ottawa L.R.* 473, 522-527.

La jurisprudence récente de la Cour suprême opère tout de même un curieux retournement des choses. Dès 1882, le Conseil privé avait souligné le caractère fiscal du paragraphe 92 (9)[19]. Et en 1930, la Cour suprême avait adopté une semblable conception de ce paragraphe dans l'affaire *Lawson* : elle y avait annulé des droits de licence pour la commercialisation de produits parce que ces droits visaient à payer les dépenses d'un programme de contrôle du commerce interprovincial et non à prélever un revenu[20]. Le Conseil privé a par la suite élargi cette conception en jugeant que les droits de permis exigés aux termes de 92 (9) dans le cadre d'un régime de commercialisation pouvaient aussi poursuivre l'objectif de réglementer, soit seul, soit conjointement avec l'objectif de prélever un revenu[21]. Le Conseil privé avait alors formulé l'objectif fiscal comme étant « to increase the general funds of the Province », ce qui est incompatible avec l'idée de réserver les recettes aux seules fins du régime de réglementation. Mais en limitant la portée de cette jurisprudence aux faits précis qui étaient en cause[22], la Cour suprême semble maintenant donner au paragraphe 92 (9) une portée exclusivement non fiscale !

C'est donc d'une ré-interprétation de la jurisprudence que provient l'idée d'associer le paragraphe 92 (9) à un régime de réglementation provincial. Toutefois, la motivation essentielle de cette attitude restrictive provient du désir de maintenir intacte la prohibition de principe d'imposer des taxes provinciales indirectes prévue dans le paragraphe 92 (2)[23]. À notre point de vue, il n'est pas nécessaire de rejeter l'un de ces paragraphes afin que l'autre conserve sa valeur. Chacun peut avoir une portée propre tout en maintenant pour l'essentiel la portée de l'autre. Et la porte laissée ouverte dans *Allard Contractors* peut justement servir à cette fin.

1.2 L'imprécision des conditions

Normalement, des charges non fiscales ne deviennent pas des taxes pour la seule raison qu'elles génèrent des revenus supérieurs aux coûts ou aux besoins du service ou programme en cause. La Cour suprême a même

---

19. *Russell* c. *La Reine*, (1882) 7 App. Cas. 829, 837.
20. *Lawson* c. *Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction*, précité, note 5, 364.
21. Affaire *Shannon* c. *Lower Mainland Dairy Products Board*, précitée, note 5, 721, qui fut appliquée dans *Reference re The Farm Products Marketing Act*, [1957] R.C.S. 198. Et on trouve la même idée, dans un contexte n'impliquant toutefois pas le paragraphe 92 (9), dans le *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, [1982] 1 R.C.S. 1004, 1072-1074.
22. Voir *Allard Contractors Ltd.* c. *Coquitlam (district)*, précité, note 5, 399-402.
23. Voir *id.*, 400 et 404-405 ; *Ontario Home Builders Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, précité, note 5, 980-981 et 999.

déclaré que les frais exigés par le Conseil des ports nationaux ne deviendraient des taxes que s'ils dépassaient « largement » les coûts de la fourniture de services portuaires[24]. Il est certain, toutefois, qu'un dépassement qui serait planifié dans le but de générer des revenus à d'autres fins étatiques relèverait de la fiscalité[25].

En définitive, dans la jurisprudence traditionnelle, les charges non fiscales ont des caractéristiques précises et sont imposées à des fins limitées — sauf qu'un certain dépassement dans les recettes peut être toléré. À propos du paragraphe 92 (9), toutefois, la Cour suprême a inversé cette relation : elle veut ne permettre aucun surplus de recettes[26], mais elle donne au « régime de réglementation » une portée fort large.

Dans *Allard Contractors* et *Ontario Home Builders*, l'imprécision principale concerne donc l'identification même du régime de réglementation. Dans l'un et l'autre cas, il n'existait pas d'organisme de réglementation exclusivement chargé d'administrer le régime. Il y avait pourtant un tel organisme dans chacune des causes dont la Cour suprême s'est inspirée pour formaliser l'exigence d'un régime de réglementation[27] ; et nous avons vu qu'un programme impliquant des charges non fiscales est normalement géré par un tel organisme[28].

De plus, les sommes d'argent destinées à un régime de réglementation sont en principe versées dans un fonds spécialement réservé à ce régime[29]. Cette caractéristique était présente dans *Ontario Home Builders*[30], mais,

---

24. *Thorne's Hardware Ltd.* c. *La Reine*, précité, note 7, 123. Voir aussi : *2967-3043 Québec Inc.* c. *2411-4639 Québec Inc.*, précité, note 7, 1907 ; *Reference re Farm Products Marketing Act*, précité, note 21, 260 ; et *A.-G. Canada* c. *Registrar of Titles of Vancouver Land Registration District*, précitée, note 9, 774.
25. Voir l'affaire *P.G. Québec* c. *Villeneuve*, précitée, note 8, 2208 et 2217.
26. Voir la note 18 et le texte correspondant.
27. Ce sont primordialement les affaires *Lawson* c. *Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction* et *Shannon* c. *Lower Mainland Dairy Products Board*, précitées, note 5 ; et *Reference re Farm Products Marketing Act*, précitée, note 21.
28. *Supra*, note 12 et le texte correspondant. Notons que la présence d'un organisme de cette nature est devenue une exigence constitutionnelle pour l'exercice du volet général du pouvoir fédéral relatif au commerce : *General Motors of Canada Ltd.* c. *City National Leasing*, [1989] 1 R.C.S. 641 ; *Quebec Ready Mix Inc.* c. *Rocois Construction Inc.*, [1989] 1 R.C.S. 695.
29. Voir l'*Affaire des œufs*, précitée, note 6, 1249 ; et *Massey-Ferguson Industries Ltd.* c. *Saskatchewan*, précité, note 8, 432 : « Il ne s'agit pas ici de percevoir des sommes à verser dans un fonds de revenu consolidé... ».
30. La taxe indirecte imposée à même le permis de construction aboutissait dans des comptes spéciaux et ne pouvait servir qu'à l'implantation de nouvelles écoles : *Ontario Home Builders' Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, précité, note 5, 944 et 982.

dans *Allard Contractors*, les sommes perçues entraient dans les fonds généraux des municipalités en cause[31].

En l'absence d'organisme et de fonds spécial, le « régime de réglementation » exigé aux fins du paragraphe 92 (9) devient largement insaisissable. Ainsi, dans *Allard Contractors*, la preuve a été faite que les autorités municipales avaient l'« intention de percevoir suffisamment de recettes pour couvrir les coûts du régime de réglementation ainsi que de la construction et de l'entretien des routes utilisées par les camions de transport de gravier[32] ». Or, ces municipalités auraient pu avoir de bonne foi l'« intention » de percevoir suffisamment de fonds pour couvrir aussi d'autres frais afférents à l'exploitation des gravières. Pourraient-elles valablement inclure, par exemple, une proportion de leurs dépenses relatives à la protection de l'environnement ? Où commence et où finit un « régime de réglementation » constitutionnellement valable aux fins du paragraphe 92 (9) ?

Dans l'affaire *Ontario Home Builders*, malgré la présence de comptes spéciaux, le régime de réglementation identifié par la Cour suprême était encore plus flou. La Cour l'a situé dans un grand nombre de lois relatives à l'aménagement du territoire[33]. Avec l'appui de trois collègues, le juge La Forest a trouvé qu'il n'y avait pas de régime de réglementation en cause[34] et, au nom de la majorité, le juge Iacobucci a dû reprendre la plume pour expliquer où il voyait un tel régime[35]. En définitive, c'est tout l'aménagement du territoire en Ontario, sous la responsabilité commune des gouvernements provincial, municipaux et scolaires, qui constituait à ses yeux le régime de réglementation pour lequel des charges indirectes par voie de permis pouvaient être imposées.

L'extension extrême qu'a ainsi prise le concept de régime de réglementation entraîne des conséquences particulières. D'abord, une conception aussi large permet de dire que le pouvoir provincial établi au paragraphe 92 (9) conserve malgré tout une dimension fiscale. Le Conseil privé a jugé au milieu du siècle qu'un fonds constitué à des fins beaucoup plus limitées (la protection contre les feux de forêt) était le produit de taxes

31. Toutefois, un fonds spécial semble avoir été créé à Coquitlam (mais non à Maple Ridge) sur une base informelle : voir *Allard Contractors Ltd.* c. *Coquitlam (district)*, précité, note 5, 410.
32. *Allard Contractors Ltd.* c. *Coquitlam (district)*, précité, note 5, 411.
33. *Ontario Home Builders' Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, précité, note 5, 983-987.
34. En particulier, le juge La Forest a souligné que, dans un véritable régime de réglementation, les personnes qui sont appelées à payer sont celles-là mêmes dont on régit l'activité, contrairement à la situation qui existait en l'espèce : *Ontario Home Builders' Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, précité, note 5, 1027-1028.
35. *Id.*, 998-999.

véritables et non de frais de service — et il a mentionné qu'il en va de même d'un fonds pour les routes[36].

Par ailleurs, la notion large que la Cour suprême a adoptée légitime à rebours une décision qu'avait rendue la Cour suprême de la Colombie-Britannique en 1993. Le coût du permis en l'espèce variait en fonction du nombre de chambres à louer et il avait été augmenté en 1988 afin de financer la construction d'un centre des congrès. La portion du jugement qui soutient que les droits prélevés peuvent servir non seulement au régime de réglementation, mais aussi à d'autres fins[37] n'est clairement plus valable, face à la jurisprudence ultérieure de la Cour suprême du Canada que nous avons résumée. Mais la conclusion de la Cour suprême provinciale selon laquelle la mesure est valide en vertu de 92 (9) peut subsister : on peut dire en effet que le régime de réglementation en cause ne vise pas simplement les hôtels, mais plus généralement l'industrie touristique...

Même lorsqu'on réussira, en l'absence d'un organisme ou d'un fonds spécial, à préciser les tenants et aboutissants d'un « régime de réglementation », on pourra avoir de la difficulté à s'assurer que la taxation indirecte aux termes du paragraphe 92 (9) ne soit imposée qu'aux fins de ce régime ou à s'assurer que les recettes ne soient affectées qu'à ce régime. En toute bonne foi, une planification prudente pourra générer des surplus[38] ; ou des surplus pourront résulter d'une conjoncture qui réduit les besoins financiers du régime. De fait, dans *Allard Contractors*, on avait établi que la charge indirecte générerait « beaucoup plus de fonds que le montant réellement nécessaire », mais la Cour suprême a jugé qu'il ne lui appartenait pas « de procéder à une analyse rigoureuse des finances d'une municipalité » : la Cour a trouvé qu'une tentative raisonnable de faire correspondre les recettes aux besoins du régime était suffisante[39].

Ce clair-obscur comptable et financier n'a pas été dissipé par la position catégorique qu'a prise la Cour suprême peu après dans *Ontario Home Builders*. Même si les impositions doivent être « strictement » limitées aux besoins du régime de réglementation[40], la Cour n'a pas dit qu'il reviendrait désormais aux tribunaux de faire à cet égard des évaluations rigoureuses.

---

36. *A.G. British Columbia* c. *Esquimalt and Nanaimo Railway Co.*, [1950] A.C. 87, 120-122 ; le fonds en cause était alimenté en partie par les droits imposés aux propriétaires de terres forestières (droits qui furent jugés de nature fiscale) et en partie par des sommes provenant du fonds du revenu consolidé.
37. *Re Saunders*, (1993) 79 B.C.L.R. (2d) 61, 68 (C.S.).
38. Ce fut le cas du régime d'assurance automobile du Québec. À ce sujet, voir l'affaire *P.G. Québec* c. *Villeneuve*, précitée, note 8.
39. *Allard Contractors Ltd.* c. *Coquitlam (district)*, précité, note 5, 411-412.
40. Voir la note 18 et le texte correspondant.

2. Un critère suffisant : la transmission locale de la taxe

Ce qui surprend le plus dans la jurisprudence qui traite du paragraphe 92 (9), c'est la distance qu'elle prend par rapport au texte même de ce paragraphe. D'une part, on l'a vu, la fin du texte confère explicitement un pouvoir fiscal, alors que la jurisprudence tend à lui donner une portée de moins en moins fiscale. D'autre part, les décisions rendues n'ont jamais vraiment tenté d'interpréter les mots « licences de boutiques, de cabarets, d'auberges, d'encanteurs et autres licences ». Pourtant, nous disposons là d'une clef qui permettrait de donner un contenu fiscal authentique au paragraphe 92 (9) tout en évitant de porter atteinte au principe du paragraphe 92 (2).

Normalement, les « autres licences » dont parle le paragraphe 92 (9) devraient être limitées aux licences du même genre que celles qui sont énumérées. De fait, au siècle dernier, le Conseil privé a appliqué au paragraphe 92 (9) la règle *ejusdem generis*, en disant que les licences de brasseurs et de distillateurs sont du même genre que celles qui sont expressément mentionnées[41] ; le tribunal impérial n'a cependant pas précisé quelle était la caractéristique commune de toutes ces licences. Quarante ans plus tard, le Conseil privé a encore fait preuve de paresse en écrivant que les mots « autres licences » dans 92 (9) englobent les licences qui étaient en cause pour la mise en marché de produits naturels[42]. Dans ce dernier cas, il était pourtant plus difficile de voir une parenté avec les licences précisément énumérées.

La doctrine et la jurisprudence ont été ainsi amenées à considérer qu'il n'y a pas de limites aux types de permis tombant sous le coup du paragraphe 92 (9)[43]. On a donc cherché une autre façon de circonscrire la portée de ce paragraphe — et on a adopté l'idée du régime de réglementation, à partir de la même jurisprudence portant sur la rationalisation de la mise en marché de produits agricoles[44]. En fait, 92(9) n'aurait jamais dû être appliqué à des

41. *Brewers and Maltsters' Association of Ontario* c. *A.-G. Ontario*, [1897] A.C. 231, 237. Voir aussi : G.V. LA FOREST, *op. cit.*, note 16, p. 153 ; ainsi que les opinions dans le jugement *a quo* relatées dans *A.-G. Quebec* c. *Queen Insurance Co.*, (1878) 3 App. Cas. 1090, 1094-1095, et dans J. DOUTRE, *Constitution of Canada — The British North America Act, 1867*, Montréal, John Lovell & Son, 1880, pp. 216-220.
42. *Shannon* c. *Lower Mainland Dairy Products Board*, précité, note 5, 722.
43. C'est la conclusion à laquelle parvient G.V. LA FOREST, *op. cit.*, note 16, pp. 154-155 ; et cette conclusion fut récupérée dans l'opinion majoritaire dans *Ontario Home Builders' Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, précité, note 5, 980-981. Pourtant, dans une opinion minoritaire dans la même cause, le juge La Forest remarque (p. 1006) : « De l'énumération de boutiques, cabarets, auberges et encanteurs, il ressort assez clairement que la disposition était censée avoir une portée étroite. »
44. Voir *supra*, la note 22 et G.V. LA FOREST, *op. cit.*, note 16, pp. 158-159.

programmes de commercialisation. D'ailleurs, l'exigence d'un régime de réglementation qu'on en a déduite ne peut pas se substituer totalement à ce que le texte dit de façon expresse : en effet, en l'absence d'abrogation judiciaire du paragraphe 92 (9), une province qui ne réglemente d'aucune façon les ventes à l'encan possède tout de même le droit d'imposer une taxe indirecte à même les licences « d'encanteurs » ; et on ne voit pas pourquoi la réponse devrait varier en fonction du fait que la licence est ou non d'un type qui est mentionné en toutes lettres dans ce paragraphe.

À notre point de vue, l'application des règles d'interprétation législative et constitutionnelle ordinaires peut conduire à des solutions parfaitement satisfaisantes. Certes, rechercher à la fin du XXe siècle quel est le genre commun de boutiques, cabarets, auberges et encanteurs peut paraître parfaitement stérile. Pourtant, il n'existe pas d'incompatibilité entre la règle voulant que la Constitution reçoive une interprétation dynamique, lui permettant de s'adapter à l'évolution de la société, et la recherche de l'intention originaire des Pères de la Confédération[45].

L'élément crucial de l'énumération du paragraphe 92 (9), c'est que les exploitations qu'elle vise sont minutieusement localisées[46]. Dans le cas des cabarets et auberges, la taxe indirecte associée au permis ne peut pas être transmise au-delà du client qui est sur place ou de la personne qui paie pour lui : une fois le gîte obtenu et les denrées consommées, il n'existe plus de substrat permettant à la taxe d'être transmissible[47]. Dans le cas des boutiques et des encanteurs, nous avons affaire à de la vente au détail *in situ*. On sait que les provinces ont fini par pouvoir imposer une taxe de vente par l'intermédiaire de 92 (2)[48] ; mais les Pères de la Confédération avaient voulu permettre aux provinces de faire la même chose par voie de licences, sans qu'il soit nécessaire de camoufler le caractère indirect de la taxe[49].

---

45. Voir H. BRUN et G. TREMBLAY, *op. cit.*, note 2, p. 226.
46. Il s'agit de « small, local occupations » : G.V. LA FOREST, *op. cit.*, note 16, p. 93.
47. Quant à cette caractéristique de la taxation indirecte, voir : H. BRUN et G. TREMBLAY, *op. cit.*, note 2, p. 480 ; et P.W. HOGG, *op. cit.*, note 2, n° 30.2 (a).
48. En faisant porter la taxe sur le consommateur ou l'usager, les provinces imposent une taxe qui est directe : H. BRUN et G. TREMBLAY, *op. cit.*, note 2, p. 479 ; P.W. HOGG, *op. cit.*, note 2, n° 30.7.
49. Selon G.V. LA FOREST, *op. cit.*, note 16, p. 164, l'explication la plus plausible de la présence du paragraphe 92 (9) est qu'on pensait lors de la Confédération que les droits de licences étaient de la taxation indirecte. L'interprétation large de 92 (2) qu'a retenue le Conseil privé serait responsable du fait que 92 (9) n'a plus d'utilité. Il reste que l'intention des Pères de la Confédération était de permettre aux provinces de prélever des revenus au moyen de licences du genre mentionné à 92 (9) *même si* ces taxes étaient indirectes !

Le trait commun des deux catégories de cas est donc que la transmission de la taxe se fait localement. Soit qu'une nouvelle transmission devienne impossible une fois réalisée la transaction locale, soit que la transmission reste locale, comme lorsqu'elle précède immédiatement la consommation ou l'usage et que les transmissions ultérieures sont exceptionnelles.

La taxe en cause dans *Ontario Home Builders* entrait clairement dans cette dernière catégorie : exigée à même le permis de construction, cette taxe ne pouvait être transmise que localement, à l'acheteur de la propriété foncière[50]. Par contre, la charge impliquée dans *Allard Contractors* n'était pas de la même nature que celles qui sont énumérées dans 92 (9) : cette charge s'attachait au gravier qui, une fois entré dans le commerce, pouvait être vendu et revendu n'importe où. Ce n'est pas dire que la conclusion de la Cour dans *Allard Contractors* aurait dû être différente. En effet, dans la mesure où les frais pour l'enlèvement du gravier faisaient partie d'un régime de réglementation, il ne s'agissait pas de taxes et leur validité pouvait dépendre des seuls paragraphes 92 (13) et (16) ; subsidiairement, le paragraphe 92A(4) aurait pu servir à valider la taxation indirecte de la ressource naturelle en cause.

Limiter la portée du paragraphe 92 (9) aux taxes indirectes qui sont imposées par voie de permis et qui ne sont transmissibles que localement respecte la raison d'être de la limitation du pouvoir fiscal provincial. Les provinces furent confinées en principe à la taxation directe afin d'éviter que leurs mesures fiscales n'aient un impact extraprovincial[51]. Les exceptions permises par le paragraphe 92 (9), tel que nous le comprenons, s'inscrivent parfaitement dans cette perspective.

Conclusion

La jurisprudence récente de la Cour suprême relative au paragraphe 92 (9) de la *Loi constitutionnelle de 1867* a pour effet de rendre cette disposition « quelque peu redondante », pour emprunter l'euphémisme du juge La Forest[52]. On pourrait dire que ce paragraphe est devenu inutile en perdant son caractère fiscal, sauf que la Cour a compensé cette surprenante restriction des pouvoirs provinciaux : elle a fait une application large du

50. C'est ce que fait ressortir le juge La Forest, mais pour conclure qu'il s'agit d'une taxe foncière et directe : *Ontario Home Builders' Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, précité, note 5, 1046.
51. Voir *Ontario Home Builders' Association* c. *Conseil scolaire de la région de York*, précité, note 5, 971 (j. Iacobucci, qui cite à cet égard le professeur Hogg) et 1035-1040 (j. La Forest).
52. *Id.*, 1021.

concept de « régime de réglementation », régime que doivent servir les « taxes » provinciales indirectes imposées par voie de permis. Il reste que la complexité et l'imprécision qui en résultent ne garantissent pas vraiment que l'objectif fondamental poursuivi par la Cour sera atteint.

Ce que vise en définitive la Cour suprême, c'est que soit préservée la règle générale établie au paragraphe 92 (2), en vertu de laquelle les provinces ne peuvent pas imposer de taxes indirectes. À notre point de vue, ce résultat peut être plus certainement atteint en donnant au paragraphe 92 (9) un effet réel, mais limité. Par définition, une taxe indirecte qui ne peut être transmise que localement respecte la raison d'être de la restriction de principe établie au paragraphe 92 (2) : la fiscalité provinciale ne peut pas se répercuter hors de la province.

Cela ne veut pas dire que les provinces pourraient adopter des taxes indirectes dont la tendance générale serait de n'être transmissibles que localement. D'une part, en effet, comme l'exige expressément le paragraphe 92 (9), une taxe indirecte ne pourrait être imposée qu'à même une licence ou un permis — et les tribunaux sont en mesure de vérifier si un système donné est authentique ou non[53] : dès 1878, le Conseil privé a jugé qu'une loi québécoise obligeant les assureurs à prendre une « licence » imposait en réalité un timbre et qu'elle était invalide[54]. D'autre part, la notion de « tendance générale », qui sert à distinguer les taxes directes des taxes indirectes, n'a pas à régir en plus la question de savoir si une taxe indirecte n'est transmissible que localement. Cette dernière exigence, aux fins du paragraphe 92 (9), pourrait être appliquée rigoureusement, comme le suggère d'ailleurs l'énumération qu'on y trouve.

53. Voir *Re Saunders*, précité, note 37, 68.

54. *A.-G. Quebec* c. *Queen Insurance Co.*, (1878) 3 App. Cas. 1090 : le paragraphe 92 (9) n'étant pas applicable, le timbre constituait une taxe indirecte contraire au paragraphe 92 (2).