

The Minister of Finance for the Province of New Brunswick and the Provincial Sales Tax Commissioner for the Province of New Brunswick *Appellants*

v.

Union of New Brunswick Indians and Paul David Leonard Tomah, suing on his own behalf and on behalf of all New Brunswick Indian Bands and their members *Respondents*

and

The Attorney General of Canada, the Attorney General of Manitoba, the Attorney General of British Columbia, the Attorney General for Alberta, the Grand Council of the Crees (Eeyou Estchee), the Cree Regional Authority, Matthew Coon Come, Violet Pachanos and Bill Namagoose *Intervenors*

INDEXED AS: UNION OF NEW BRUNSWICK INDIANS v. NEW BRUNSWICK (MINISTER OF FINANCE)

File No.: 25427.

1998: March 25; 1998: June 18.

Present: Lamer C.J. and Gonthier, Cory, McLachlin, Iacobucci, Major and Binnie JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR NEW BRUNSWICK

Indians — Taxation — Reserves — Indian Act exempting goods on-reserve from taxation — Whether goods purchased off-reserve for use on-reserve subject to provincial sales tax — Indian Act, R.S.C., 1985, c. I-5, s. 87 — Social Services and Education Tax Act, R.S.N.B. 1973, c. S-10, ss. 1 “consumer”, “purchaser”, “retail sale”, 4, 5, 8, 16.

New Brunswick’s *Social Services and Education Tax Act* levies a tax on items sold for consumption at the

Le ministre des Finances du Nouveau-Brunswick et le commissaire de l’impôt provincial du Nouveau-Brunswick *Appellants*

c.

Union of New Brunswick Indians et Paul David Leonard Tomah, en son propre nom et au nom de toutes les bandes indiennes du Nouveau-Brunswick et de leurs membres *Intimés*

et

Le procureur général du Canada, le procureur général du Manitoba, le procureur général de la Colombie-Britannique, le procureur général de l’Alberta, le Grand Conseil des Cris (Eeyou Estchee), l’Administration régionale crie, Matthew Coon Come, Violet Pachanos et Bill Namagoose *Intervenants*

RÉPERTORIÉ: UNION OF NEW BRUNSWICK INDIANS c. NOUVEAU-BRUNSWICK (MINISTRE DES FINANCES)

N° du greffe: 25427.

1998: 25 mars; 1998: 18 juin.

Présents: Le juge en chef Lamer et les juges Gonthier, Cory, McLachlin, Iacobucci, Major et Binnie.

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

Indiens — Taxation — Réserves — Biens dans la réserve exemptés de taxe par la Loi sur les Indiens — Les biens achetés à l’extérieur de la réserve en vue d’une utilisation dans la réserve sont-ils soumis à la taxe sur les ventes provinciale? — Loi sur les Indiens, L.R.C. (1985), ch. I-5, art. 87 — Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation, L.R.N.-B. 1973, ch. S-10, art. 1 «consommateur», «acheteur», «vente au détail», 4, 5, 8, 16.

La *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* du Nouveau-Brunswick assujettit à la taxe les

time of the sale. In 1993, a provision giving status Indians an exemption from paying provincial sales tax on goods purchased off-reserve for on-reserve use was repealed so that only goods and services purchased on reserve lands or delivered there by the vendor were sales tax exempt. The respondents brought a test case involving items for personal use and consumption which had been purchased by Indians off the reserve for use on the reserve. The trial judge concluded that s. 87 of the *Indian Act*, which exempts goods on reserves from taxation, applies only to property actually situated on a reserve. A majority of the Court of Appeal reversed this decision. At issue here is whether New Brunswick Indians were required to pay provincial sales tax on goods purchased off the reserve for consumption on the reserve. The constitutional question queried whether, if as a matter of statutory interpretation s. 87 of the *Indian Act* prohibits taxation of tangible personal property purchased off-reserve, New Brunswick's *Social Services and Education Tax Act* was rendered inoperative to the extent of the inconsistency with s. 87.

Held (Gonthier and Binnie JJ. dissenting): The appeal should be allowed. New Brunswick's *Social Services and Education Tax Act* is not inconsistent with s. 87 of the *Indian Act* because that section does not prohibit taxation in respect of tangible personal property purchased off-reserve even if destined for use on-reserve.

Per Lamer C.J. and Cory, McLachlin, Iacobucci and Major JJ.: Section 87 of the *Indian Act* applies only to property physically located on a reserve at the time of taxation or property whose paramount location is on a reserve at the time of taxation. This comports with the purpose of s. 87, which is to protect the property of Indians on reserves and prevent that property from being eroded. In determining the applicability of s. 87, one must consider whether the property is located or has its paramount location on a reserve at the time and place that the tax would otherwise attach. In the context of retail sales taxes, this can be called the "point of sale" test.

articles vendus à des fins de consommation au moment de la vente. À la suite de l'abrogation en 1993 d'une disposition exemptant les Indiens inscrits de la taxe sur les ventes provinciale applicable aux biens achetés à l'extérieur de la réserve à des fins d'utilisation dans la réserve, seuls les biens et services achetés sur les terres de la réserve ou livrés dans la réserve par le vendeur étaient exemptés de la taxe sur les ventes. Les intimés ont soumis aux tribunaux une cause-type visant des articles d'utilisation et de consommation personnelles qui avaient été achetés par des Indiens à l'extérieur de la réserve aux fins d'utilisation dans la réserve. Le juge du procès a conclu que l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*, qui soustrait à la taxation les biens situés dans les réserves, ne s'applique qu'aux biens situés véritablement dans une réserve. À la majorité, la Cour d'appel a infirmé cette décision. En l'espèce, il s'agit de déterminer si les Indiens du Nouveau-Brunswick devaient acquitter la taxe sur les ventes provinciale à l'égard de biens achetés à l'extérieur de la réserve aux fins de consommation à l'intérieur de la réserve. La question constitutionnelle était la suivante: si, selon les principes de l'interprétation législative, l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens* interdit la taxation des biens meubles corporels achetés à l'extérieur de la réserve, la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation* du Nouveau-Brunswick est-elle inopérante dans la mesure de son incompatibilité avec l'art. 87?

Arrêt (les juges Gonthier et Binnie sont dissidents): Le pourvoi est accueilli. La *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation* du Nouveau-Brunswick n'est pas incompatible avec l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens* parce que cette disposition n'interdit pas la taxation des biens meubles corporels achetés à l'extérieur de la réserve même s'ils sont destinés à être utilisés dans la réserve.

Le juge en chef Lamer et les juges Cory, McLachlin, Iacobucci et Major: L'article 87 de la *Loi sur les Indiens* s'applique seulement aux biens se trouvant physiquement dans une réserve au moment de la taxation ou aux biens dont l'emplacement prépondérant est situé dans une réserve au moment de la taxation. Cela s'accorde avec l'objet de l'art. 87, qui est de préserver les biens des Indiens dans les réserves et d'empêcher qu'il n'y soit porté atteinte. Pour déterminer si l'art. 87 s'applique, il faut se demander si le bien ou son emplacement prépondérant est situé dans une réserve au moment et à l'endroit où la taxe devrait normalement s'appliquer. Dans le contexte de la taxe sur les ventes au détail, c'est ce qu'on peut appeler le critère du «point de vente».

Provincial sales taxes when imposed on retail sales are sales taxes and not taxes on consumption, notwithstanding references to “consumer” and “consumption”. This sort of language is used to define the taxpayer and so avoid the charge of indirect taxation. It has been repeatedly held to impose a sales tax, not a consumption tax. Sections 1, 4 and 5 of the *Social Services and Education Tax Act*, when read together, impose a direct retail sales tax that fixes on the transaction of sale and is calculated on the fair value of the goods. In the case of a retail sale, the act of purchase, not the act of consumption, triggers liability for the sales tax. For the purposes of these sections, it is largely irrelevant how, why, where, when, and by whom they are consumed once they have been purchased at a retail sale within the province. If there is a sale but no consumption, the sales tax is still payable. If the sales tax were a true consumption tax, each use of taxable goods by the ultimate consumer would attract tax liability.

The “paramount location” test, which has been used to protect Indian property normally situated on the reserve from being taxed or seized while off-reserve, should not be applied to sales taxes on tangible goods. Sales taxes attach at the moment of sale and the property at this point cannot have its paramount location elsewhere than the point of sale because no pattern of use and safekeeping has been established. The location of property after the sale and the imposition of sales tax is irrelevant. Goods purchased off-reserve therefore attract tax, while goods purchased on-reserve are exempt, regardless of where the purchaser may intend to use them. To make taxation dependent on the place of anticipated use would render the administration of the tax uncertain and unworkable. Where the location of the property at the time of taxation is readily apparent, the “paramount location” test need not be applied.

To apply s. 87 to sales tax levied off-reserve on goods purchased by Indians for use on the reserve would take the purpose of s. 87 far beyond preventing the erosion of on-reserve Indian property which this Court articulated to be the purpose of s. 87. Such an extension flies in the face of the wording of s. 87(1)(b), which confines the protection from taxation to property situated on a reserve. The history of s. 87 also belies the conclusion

Les taxes sur les ventes provinciales qui frappent les ventes au détail sont des taxes sur les ventes et non des taxes à la consommation, malgré les renvois aux «consommateur[s]» et à la «consommation». Ce genre de libellé sert à définir le contribuable de manière à éviter que la taxe soit qualifiée de taxe indirecte. Ce libellé a maintes fois été reconnu comme établissant une taxe sur les ventes et non une taxe à la consommation. Les articles premier, 4 et 5 de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation*, interprétés ensemble, imposent une taxe directe sur les ventes au détail qui frappe l'opération de vente et est calculée sur la juste valeur des biens. Dans le cas d'une vente au détail, l'achat et non la consommation fait naître l'obligation de payer la taxe sur les ventes. Pour l'application de ces dispositions, la question de savoir comment, pourquoi, où, quand et par qui est consommé le bien acheté à l'issue d'une vente au détail effectuée dans la province n'a pas grande pertinence. Si la vente n'est pas suivie de la consommation, la taxe sur les ventes reste payable. Si la taxe sur les ventes était véritablement une taxe à la consommation, chaque utilisation des biens taxables par le consommateur final ferait naître l'obligation fiscale.

Le critère de l'«emplacement prépondérant», qui a été utilisé pour soustraire à la taxation ou à la saisie les biens des Indiens normalement situés dans une réserve qui se trouvent à l'extérieur de la réserve, ne devrait pas s'appliquer aux taxes sur les ventes grevant des biens corporels. L'assujettissement à la taxe sur les ventes survient au moment de la vente et le bien ne peut alors avoir son emplacement prépondérant ailleurs qu'au point de vente parce qu'aucune habitude d'utilisation et de garde n'est établie. L'emplacement du bien après la vente et l'imposition de la taxe n'est pas pertinent. Les biens achetés à l'extérieur d'une réserve sont donc assujettis à la taxe, alors que les biens acquis dans une réserve en sont exempts, peu importe l'endroit où l'acheteur a l'intention de les utiliser. Rattacher la taxation au lieu prévu pour l'utilisation du bien acheté rendrait l'application de la taxe incertaine, voire impossible. Lorsque l'emplacement du bien au moment de la taxation est facilement déterminable, il n'est pas nécessaire d'invoquer le critère de l'«emplacement prépondérant».

Appliquer l'art. 87 aux taxes sur les ventes prélevées à l'extérieur des réserves sur les biens achetés par les Indiens aux fins d'utilisation dans une réserve, ce serait élargir considérablement la portée de l'art. 87 dont l'objet, défini par notre Cour, est d'empêcher qu'il ne soit porté atteinte aux biens des Indiens situés dans les réserves. Une telle extension va à l'encontre du libellé de l'al. 87(1)(b) qui limite la protection contre la taxation

that Parliament intended it to provide general tax protection for property intended for on-reserve use. Finally, providing a tax exemption to Indians for property purchased off-reserve will not necessarily benefit Indians uniformly. Adopting the “paramount location” test would have adverse consequences for Indians who live off the reserve because they would presumably have to pay tax on goods purchased on-reserve for use off the reserve.

The “point of sale” test is beneficial to on-reserve Indians in many parts of Canada. First, it provides an incentive for Indians to establish their own retail outlets on reserves and gives a competitive edge to reserve businesses, thereby increasing economic activity and employment. Second, the “point of sale” approach to the tax exemption permits reserves to impose their own taxes on reserve sales, thus creating a tax base for aboriginal governments. These considerations belie the conclusion that s. 87, by its object and purpose, must be read as intending to exempt Indians from all sales taxes, whether on or off a reserve, on property used on reserves.

Per Gonthier and Binnie JJ. (dissenting): The expression “situated on a reserve” bears the same interpretation in s. 87(1) of the *Indian Act* as it does elsewhere in that statute and should not be extended in an artificial or conceptual way to cover personal property that is not physically situated on a reserve at the critical time. Indian people cannot be expected to live reasonably on the reserve without making purchases. If the goods are not available locally, then purchases will have to be made off-reserve to enable the Indians to enjoy a reasonable standard of life on the reserve. Exemption of such goods from taxation in these circumstances is consistent with the purpose of s. 87(1).

New Brunswick, having levied a tax explicitly “in respect of consumption” to finesse any constitutional challenge to its constitutional validity based on the tax being construed as an indirect tax beyond provincial competence, should not be relieved of the consequences of that design feature when the statute is subjected to

aux biens situés dans une réserve. L’historique de l’art. 87 dément aussi la conclusion que le législateur avait l’intention d’accorder une exonération fiscale générale à l’égard des biens que l’on se propose d’utiliser dans la réserve. Enfin, les Indiens ne profiteront pas nécessairement de manière uniforme d’une exemption fiscale visant les biens achetés à l’extérieur des réserves. L’adoption du critère de l’«emplacement prépondérant» aurait des conséquences néfastes pour les Indiens qui vivent à l’extérieur des réserves parce qu’ils devraient vraisemblablement acquitter la taxe sur les biens achetés à l’intérieur d’une réserve aux fins d’utilisation à l’extérieur d’une réserve.

Dans beaucoup de régions au Canada, le critère du «point de vente» est avantageux pour les Indiens qui vivent dans les réserves. Premièrement, il encourage les Indiens à établir leurs propres points de vente au détail dans les réserves et procure un avantage compétitif aux entreprises situées dans les réserves, favorisant ainsi la croissance de l’économie et de l’emploi. Deuxièmement, l’application du critère du «point de vente» à l’exemption fiscale permet aux réserves d’imposer leurs propres taxes sur les ventes effectuées dans les réserves et de créer ainsi une assiette fiscale propre aux gouvernements autochtones. Ces considérations vont à l’encontre de la conclusion que l’art. 87, en raison de son objet et de son but, doit être interprété comme la manifestation d’une volonté d’exempter les Indiens de toutes les taxes sur les ventes grevant des biens utilisés dans les réserves, que les ventes aient lieu à l’intérieur ou à l’extérieur des réserves.

Les juges Gonthier et Binnie (dissidents): L’expression «situés sur une réserve» doit recevoir la même interprétation au par. 87(1) de la *Loi sur les Indiens* qu’ailleurs dans cette loi et sa portée ne doit pas être étendue de manière artificielle ou conceptuelle de façon qu’elle vise les biens meubles ne se trouvant pas physiquement dans une réserve au moment crucial. On ne peut s’attendre à ce que les Indiens vivent de façon acceptable dans les réserves sans se procurer des biens. Si ceux-ci ne sont pas offerts dans la réserve, les achats devront être effectués à l’extérieur afin que les Indiens puissent jouir d’un niveau de vie raisonnable dans la réserve. Soustraire de tels biens à la taxation dans ces circonstances est compatible avec l’objet du par. 87(1).

Ayant perçu une taxe explicitement présentée comme une taxe «sur la consommation» afin d’éviter adroitement que sa validité ne soit contestée sur le plan constitutionnel pour le motif qu’elle constitue une taxe indirecte outrepassant les compétences provinciales, le Nouveau-Brunswick ne doit pas échapper aux consé-

scrutiny under s. 87 of the *Indian Act*. If in fact the New Brunswick tax had been charged in respect of the transaction of purchase and sale, then the tax (subject to any constitutional infirmities) would be an exigible as neither the purchaser nor the goods were situated on a reserve at the time of the transaction. However, s. 4 of the *Social Services and Education Tax Act* imposes the tax in “respect of consumption”, and the critical time is therefore the time of consumption, not the time when the goods were purchased. At the time of consumption, the goods are “primarily located” on the reserve. While the legislation identifies a retail sale as a condition precedent to taxation where goods are purchased in the province, such a condition precedent cannot reasonably be characterized as the subject matter of the tax.

In any event, given that some of the key provisions of the Act are ambiguous in their meaning and effect and since any ambiguities should be resolved in favour of the Indian taxpayers, s. 87 applies. The assurance, expressed in earlier cases, that s. 87 is designed to give status Indian people a meaningful tax choice in the location of their personal property should not be defeated.

The “pattern of use and safekeeping” which controls the tax treatment under s. 87(1) is not necessarily the *situs* of the personal property at the moment of acquisition. Even if some importance is to be attached to *situs* at that moment, the issue here is not unidimensional, and the circumstances of acquisition should be placed in the larger “pattern” or context of the realities of life on a New Brunswick reserve. The “paramount location” approach reflects a purposive approach to s. 87(1)(b), and confirms the appropriateness of a tax exemption in this case.

The purpose of s. 87 was not to allow merchants on reserves to compete on a tax-free basis with off-reserve merchants for business in the broader community. In terms of financing Indian self-government, the present wording of s. 87 is not immutable. The s. 87 exemption is the creature of an ordinary federal statute and can be expanded or redefined as Parliament sees fit.

quences de cette particularité lorsque la loi fait l’objet d’un examen fondé sur l’art. 87 de la *Loi sur les Indiens*. Si, de fait, la taxe du Nouveau-Brunswick frappe l’opération d’achat et de vente, il faut conclure (sous réserve de manquements sur le plan constitutionnel, le cas échéant) que la taxe est exigible, étant donné que ni l’acheteur ni les biens ne se trouvaient dans la réserve au moment de l’opération. Cependant, l’art. 4 de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* impose une taxe «sur la consommation», et le moment crucial est donc le moment de la consommation, non le moment de l’achat des biens. Au moment de la consommation, l’«emplacement prépondérant» des biens est situé dans la réserve. Même si le texte législatif fait de la vente au détail une condition préalable à la taxation des biens achetés dans la province, on ne saurait raisonnablement conclure qu’une telle condition constitue la matière imposable.

Quoiqu’il en soit, étant donné que la signification et l’effet de certaines des dispositions clés de la Loi sont ambigus et que toute ambiguïté doit profiter aux contribuables indiens, l’art. 87 s’applique. L’assurance donnée par la jurisprudence que l’art. 87 a été conçu de manière à offrir aux Indiens inscrits un choix réel en matière fiscale quant à l’emplacement de leurs biens meubles ne devrait pas être battue en brèche.

Le «genre d’usage et de garde» du bien meuble qui gouverne le choix du traitement fiscal à appliquer sous le régime de l’art. 87 n’est pas nécessairement le *situs* du bien meuble au moment de son acquisition. Même si l’on doit attacher une certaine importance au *situs* du bien à ce moment-là, la question qui se pose en l’espèce n’est pas unidimensionnelle, et les circonstances de l’acquisition du bien doivent être analysées en fonction du «genre» d’usage et de garde et du contexte plus général des réalités de la vie dans une réserve du Nouveau-Brunswick. Le critère de l’«emplacement prépondérant» reflète une interprétation de l’al. 87(1)(b) fondée sur l’objet visé et confirme l’à-propos d’une exemption fiscale en l’espèce.

L’objet de l’art. 87 ne vise pas à permettre aux commerçants installés dans les réserves de faire concurrence à ceux qui font affaires à l’extérieur de celles-ci en offrant aux consommateurs, qu’ils résident dans les réserves ou non, des biens exempts de taxe. Pour ce qui est de financer l’autonomie gouvernementale des Indiens, le libellé actuel de l’art. 87 n’est pas immuable. L’exemption visée à l’art. 87 est prévue par une loi fédérale ordinaire et elle peut toujours être étendue ou redéfinie par le législateur fédéral. Aucun de ces objectifs ne sauraient donc valablement justifier sur le plan

Thus neither of these objectives offers a valid policy justification for interpreting the tax as exigible here.

Cases Cited

By McLachlin J.

Considered: *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877; *Simpsons-Sears Ltd. v. Provincial Secretary (N.B.)*, [1978] 2 S.C.R. 869; **distinguished:** *Leighton v. British Columbia* (1989), 57 D.L.R. (4th) 657; *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45; **referred to:** *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; *Francis v. The Queen*, [1956] S.C.R. 618; *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85; *Leonard v. R. in Right of British Columbia* (1984), 52 B.C.L.R. 389; *R. v. Lewis*, [1996] 1 S.C.R. 921; *Brown v. The Queen in right of British Columbia* (1979), 107 D.L.R. (3d) 705; *Danes v. The Queen in right of British Columbia* (1985), 18 D.L.R. (4th) 253; *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934; *Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1943] A.C. 550; *Air Canada v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1161; *Miawpukek Indian Band v. Newfoundland (Minister of Finance)* (1995), 130 Nfld. & P.E.I.R. 164; *Brooks (J.E.) and Associates Ltd. v. Kingsclear Indian Band* (1991), 118 N.B.R. (2d) 290.

By Binnie J. (dissenting)

Williams v. Canada, [1992] 1 S.C.R. 877; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85; *Francis v. The Queen*, [1956] S.C.R. 618; *Simpsons-Sears Ltd. v. Provincial Secretary (N.B.)*, [1978] 2 S.C.R. 869; *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; *Air Canada v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1161; *Miawpukek Indian Band v. Newfoundland (Minister of Finance)* (1995), 130 Nfld. & P.E.I.R. 164.

Statutes and Regulations Cited

Budget Implementation Act, 1997, S.C. 1997, c. 26.
Constitution Act, 1867, s. 92(2).
Indian Act, R.S.C., 1985, c. I-5, ss. 87, 88, 89(1) [rep. & sub. c. 17 (4th Supp.), s. 12], (2).
Social Services and Education Tax Act, R.S.N.B. 1973, c. S-10, ss. 1 “consumer”, “purchaser” [rep. & sub. S.N.B. 1983, c. 86, s. 1(b)], “retail sale” [*idem*,

des principes la conclusion que la taxe est exigible en l'espèce.

Jurisprudence

Citée par le juge McLachlin

Arrêts examinés: *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877; *Simpsons-Sears Ltée c. Secrétaire provincial (N.-B.)*, [1978] 2 R.C.S. 869; **distinction faite d'avec les arrêts:** *Leighton c. British Columbia* (1989), 57 D.L.R. (4th) 657; *Attorney-General for British Columbia c. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45; **arrêts mentionnés:** *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; *Francis c. The Queen*, [1956] R.C.S. 618; *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85; *Leonard c. R. in Right of British Columbia* (1984), 52 B.C.L.R. 389; *R. c. Lewis*, [1996] 1 R.C.S. 921; *Brown c. The Queen in right of British Columbia* (1979), 107 D.L.R. (3d) 705; *Danes c. The Queen in right of British Columbia* (1985), 18 D.L.R. (4th) 253; *Attorney-General for British Columbia c. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934; *Atlantic Smoke Shops, Ltd. c. Conlon*, [1943] A.C. 550; *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161; *Miawpukek Indian Band c. Newfoundland (Minister of Finance)* (1995), 130 Nfld. & P.E.I.R. 164; *Brooks (J.E.) and Associates Ltd. c. Kingsclear Indian Band* (1991), 118 R.N.-B. (2^e) 290.

Citée par le juge Binnie (dissident)

Williams c. Canada, [1992] 1 R.C.S. 877; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85; *Francis c. The Queen*, [1956] R.C.S. 618; *Simpsons-Sears Ltée c. Secrétaire provincial (N.-B.)*, [1978] 2 R.C.S. 869; *Attorney-General for British Columbia c. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934; *Attorney-General for British Columbia c. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45; *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161; *Miawpukek Indian Band c. Newfoundland (Minister of Finance)* (1995), 130 Nfld. & P.E.I.R. 164.

Lois et règlements cités

Loi constitutionnelle de 1867, art. 92(2).
Loi d'exécution du budget de 1997, L.C. 1997, ch. 26.
Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation, L.R.N.-B. 1973, ch. S-10, art. 1 «consommateur», «acheteur» [abr. & rempl. L.N.-B. 1983, ch. 86, art. 1b)], «vente au détail» [*idem*, art. 1c)], 4 [*idem*, art. 2; mod. 1985, ch. 68, art. 2a)], 5(1) [abr. & rempl.

s. 1(c)], 4 [*idem*, s. 2; am. 1985, c. 68, s. 2(a)], 5(1) [rep. & sub. 1979, c. 67, s. 2; am. 1983, c. 86, s. 3; am. 1993, c. 66, s. 1(a)], (2) [ad. 1993, c. 66, s. 1(b)], 8(1) [rep. & sub. 1979, c. 67, s. 3(a); am. 1983, c. 85, s. 1], 16 [rep. & sub. 1979, c. 67, s. 6].

Authors Cited

Bartlett, Richard H. *Indians and Taxation in Canada*, 3rd ed. Saskatoon: Native Law Centre, University of Saskatchewan, 1992.

Hogg, Peter W. and Mary Ellen Turpel. "Implementing Aboriginal Self-Government: Constitutional and Jurisdictional Issues" (1995), 74 *Can. Bar Rev.* 187. *Maritimes Tax Reporter* (loose-leaf). Don Mills, Ont.: CCH Canadian Ltd., 1993.

Reiter, Robert Alan. *Tax Manual for Canadian Indians*. Edmonton: First Nations Resource Council, 1990.

APPEAL from a judgment of the New Brunswick Court of Appeal (1996), 178 N.B.R. (2d) 1, 454 A.P.R. 1, 135 D.L.R. (4th) 193, [1997] 1 C.N.L.R. 213, [1996] N.B.J. No. 258 (QL), allowing an appeal from a judgment of Savoie J. (1994), 148 N.B.R. (2d) 351, 378 A.P.R. 351, 115 D.L.R. (4th) 292, 2 G.T.C. 7178, [1995] 1 C.N.L.R. 210, [1994] N.B.J. No. 212 (QL). Appeal allowed, Gonthier and Binnie JJ. dissenting.

Bruce Judah, Q.C., for the appellants.

P. John Landry and Lewis F. Harvey, for the respondents.

John R. Power, Q.C., and *Sandra Phillips*, for the intervener the Attorney General of Canada.

Kenneth J. Tyler and Stewart J. Pierce, for the intervener the Attorney General of Manitoba.

Patrick G. Foy, Q.C., and *Hunter W. Gordon*, for the intervener the Attorney General of British Columbia.

Robert J. Normey, for the intervener the Attorney General for Alberta.

John Hurley, for the interveners the Grand Council of the Crees (Eeyou Estchee), the Cree

1979, ch. 67, art. 2; mod. 1983, ch. 86, art. 3; mod. 1993, ch. 66, art. 1a], (2) [aj. 1993, ch. 66, art. 1b)], 8(1) [abr. & rempl. 1979, ch. 67, art. 3a); mod. 1983, ch. 85, art. 1], 16 [abr. & rempl. 1979, ch. 67, art. 6]. *Loi sur les Indiens*, L.R.C. (1985), ch. I-5, art. 87, 88, 89(1) [abr. & rempl. ch. 17 (4^e suppl.), art. 12], (2).

Doctrine citée

Bartlett, Richard H. *Indians and Taxation in Canada*, 3rd ed. Saskatoon: Native Law Centre, University of Saskatchewan, 1992.

Hogg, Peter W. and Mary Ellen Turpel. «Implementing Aboriginal Self-Government: Constitutional and Jurisdictional Issues» (1995), 74 *R. du B. can.* 187. *Maritimes Tax Reporter* (loose-leaf). Don Mills, Ont.: CCH Canadian Ltd., 1993.

Reiter, Robert Alan. *Tax Manual for Canadian Indians*. Edmonton: First Nations Resource Council, 1990.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel du Nouveau-Brunswick (1996), 178 R.N.-B. (2^e) 1, 454 A.P.R. 1, 135 D.L.R. (4th) 193, [1997] 1 C.N.L.R. 213, [1996] A.N.-B. n^o 258 (QL), qui a accueilli l'appel formé contre un jugement rendu par le juge Savoie (1994), 148 R.N.-B. (2^e) 351, 378 A.P.R. 351, 115 D.L.R. (4th) 292, 2 G.T.C. 7178, [1995] 1 C.N.L.R. 210, [1994] A.N.-B. n^o 212 (QL). Pourvoi accueilli, les juges Gonthier et Binnie sont dissidents.

Bruce Judah, c.r., pour les appelants.

P. John Landry et Lewis F. Harvey, pour les intimés.

John R. Power, c.r., et *Sandra Phillips*, pour l'intervenant le procureur général du Canada.

Kenneth J. Tyler et Stewart J. Pierce, pour l'intervenant le procureur général du Manitoba.

Patrick G. Foy, c.r., et *Hunter W. Gordon*, pour l'intervenant le procureur général de la Colombie-Britannique.

Robert J. Normey, pour l'intervenant le procureur général de l'Alberta.

John Hurley, pour les intervenants le Grand Conseil des Cris (Eeyou Estchee), l'Administra-

Regional Authority, Matthew Coon Come, Violet Pachanos and Bill Namagoose.

The judgment of Lamer C.J. and Cory, McLachlin, Iacobucci and Major J.J. was delivered by

MCLACHLIN J. —

I. Introduction

¹ This case requires the Court to rule whether Indians living in New Brunswick were required to pay provincial sales tax on goods purchased off the reserve for consumption on the reserve.

² Prior to April 1, 1993, Indians in New Brunswick were generally exempt from paying provincial sales tax under the *Social Services and Education Tax Act*, R.S.N.B. 1973, c. S-10. The exemption was repealed in 1993 and the New Brunswick Sales Tax Commissioner issued sales tax notices that status Indians were only exempt from sales tax on goods and services purchased on or delivered by the vendor to reserve lands. The respondent Indians bring a test case challenging this. They argue that s. 87 of the *Indian Act*, R.S.C., 1985, c. I-5, which exempts Indians from taxation on “property . . . situated on a reserve”, prohibits taxation on off-reserve sales where the property is intended to be used on a reserve.

II. Judgments Below

³ At trial ((1994), 148 N.B.R. (2d) 351), Savoie J. concluded that s. 87 applies only to property actually situated on a reserve. The sales tax is charged and collected at the point of sale. At this point, the property is not on a reserve. It follows that the tax is not prohibited by s. 87 of the *Indian Act*.

⁴ The majority of the New Brunswick Court of Appeal ((1996), 178 N.B.R. (2d) 1), *per*

tion régionale crie, Matthew Coon Come, Violet Pachanos et Bill Namagoose.

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

LE JUGE MCLACHLIN —

I. Introduction

Dans le présent pourvoi, la Cour doit déterminer si des Indiens vivant au Nouveau-Brunswick devaient acquitter la taxe sur les ventes provinciale à l'égard de biens achetés à l'extérieur de la réserve aux fins de consommation à l'intérieur de celle-ci.

Avant le 1^{er} avril 1993, les Indiens du Nouveau-Brunswick étaient généralement exemptés de la taxe sur les ventes provinciale établie par la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation*, L.R.N.-B. 1973, ch. S-10. Cette exemption a été abrogée en 1993, et le commissaire de l'impôt provincial du Nouveau-Brunswick a émis des avis sur la taxe sur les ventes portant que l'exemption dont bénéficiaient les Indiens inscrits visait seulement les biens et services achetés dans une réserve ou livrés par le vendeur dans une réserve. Les Indiens intimés ont soumis aux tribunaux une cause-type pour contester ces avis. Ils allèguent que l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*, L.R.C. (1985), ch. I-5, qui exempte les Indiens de taxe à l'égard des «biens [. . .] situés sur une réserve», interdit l'imposition d'une taxe sur les ventes effectuées à l'extérieur d'une réserve lorsque le bien acheté doit être utilisé dans une réserve.

II. Les juridictions inférieures

En première instance ((1994), 148 R.N.-B. (2^e) 351), le juge Savoie a conclu que l'art. 87 ne s'applique qu'aux biens situés véritablement dans une réserve. La taxe sur les ventes est perçue au point de vente. Le bien ne se trouve pas alors dans une réserve. Il s'ensuit que la taxe n'est pas interdite par l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*.

À la majorité, la Cour d'appel du Nouveau-Brunswick ((1996), 178 R.N.-B. (2^e) 1) a rejeté,

Bastarache J.A. (as he then was) rejected Savoie J.'s conclusion that s. 87 applies only to property located on a reserve. It held that s. 87 confers on Indians the right to use or consume personal property on the reserve without taxation. Since most property consumed or used on-reserve in New Brunswick is purchased off-reserve, the right would be meaningless without the right to purchase goods off-reserve tax-free. Therefore, s. 87 must extend to purchases off the reserve. Hoyt C.J. (Turnbull J.A. concurring) dissented, holding that the only purpose of s. 87 was to protect Indians from being dispossessed of their on-reserve personal property by taxation.

III. Statutory Provisions

Indian Act, R.S.C., 1985, c. I-5

87. (1) Notwithstanding any other Act of Parliament or any Act of the legislature of a province, but subject to s. 83, the following property is exempt from taxation, namely,

(a) the interest of an Indian or a band in reserve lands or surrendered lands; and

(b) the personal property of an Indian or a band situated on a reserve.

(2) No Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of any property mentioned in paragraph (1)(a) or (b) or is otherwise subject to taxation in respect of any such property.

. . .

88. Subject to the terms of any treaty and any other Act of Parliament, all laws of general application from time to time in force in any province are applicable to and in respect of Indians in the province, except to the extent that those laws are inconsistent with this Act or any order, rule, regulation or by-law made thereunder, and except to the extent that those laws make provision for any matter for which provision is made by or under this Act.

pour les motifs exposés par le juge Bastarache (maintenant juge de notre Cour), la conclusion du juge Savoie selon laquelle l'art. 87 s'applique seulement aux biens situés dans une réserve. Elle a statué que l'art. 87 confère aux Indiens le droit d'utiliser ou de consommer des biens meubles dans une réserve sans être assujettis au paiement d'une taxe. Étant donné que la plupart des biens consommés ou utilisés dans les réserves au Nouveau-Brunswick sont achetés à l'extérieur des réserves, ce droit serait dénué de sens sans le droit d'acheter des biens en franchise fiscale à l'extérieur des réserves. Par conséquent, l'art. 87 doit aussi s'appliquer aux achats effectués à l'extérieur des réserves. Le juge en chef Hoyt était dissident (le juge Turnbull souscrivant à ses motifs) et il a conclu que l'art. 87 avait pour seul but de protéger les Indiens contre une taxation qui les dépouillerait de leurs biens meubles situés dans une réserve.

III. Dispositions législatives

Loi sur les Indiens, L.R.C. (1985), ch. I-5

87. (1) Nonobstant toute autre loi fédérale ou provinciale, mais sous réserve de l'article 83, les biens suivants sont exemptés de taxation:

a) le droit d'un Indien ou d'une bande sur une réserve ou des terres cédées;

b) les biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve.

(2) Nul Indien ou bande n'est assujetti à une taxation concernant la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage d'un bien mentionné aux alinéas (1)a) ou b) ni autrement soumis à une taxation quant à l'un de ces biens.

. . .

88. Sous réserve des dispositions de quelque traité et de quelque autre loi fédérale, toutes les lois d'application générale et en vigueur dans une province sont applicables aux Indiens qui s'y trouvent et à leur égard, sauf dans la mesure où ces lois sont incompatibles avec la présente loi ou quelque arrêté, ordonnance, règle, règlement ou règlement administratif pris sous son régime, et sauf dans la mesure où ces lois contiennent des dispositions sur toute question prévue par la présente loi ou sous son régime.

89. (1) Subject to this Act, the real and personal property of an Indian or a band situated on a reserve is not subject to charge, pledge, mortgage, attachment, levy, seizure, distress or execution in favour or at the instance of any person other than an Indian or a band.

. . .

(2) A person who sells to a band or a member of a band a chattel under an agreement whereby the right of property or right of possession thereto remains wholly or in part in the seller may exercise his rights under the agreement notwithstanding that the chattel is situated on a reserve.

Social Services and Education Tax Act, R.S.N.B. 1973, c. S-10

1 . . .

“consumer” means a person who

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

(b) utilizes or intends to utilize within the Province goods on behalf of or as the agent for a principal, who desired or desires to so utilize such goods for consumption by the principal or by any other person at the expense of the principal;

. . .

“purchaser” means a consumer who acquires goods at a retail sale within the Province and includes also

. . .

(b) a person who purchases services;

“retail sale” means a sale to a consumer for the purpose of consumption and not for resale and includes a sale of services to a purchaser;

. . .

4 Every consumer of goods consumed within the Province and every purchaser of services purchased within the Province shall pay to the Minister for the raising of revenue for Provincial purposes a tax in respect of the

89. (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente loi, les biens d’un Indien ou d’une bande situés sur une réserve ne peuvent pas faire l’objet d’un privilège, d’un nantissement, d’une hypothèque, d’une opposition, d’une réquisition, d’une saisie ou d’une exécution en faveur ou à la demande d’une personne autre qu’un Indien ou une bande.

. . .

(2) Une personne, qui vend à une bande ou à un membre d’une bande un bien meuble en vertu d’une entente selon laquelle le droit de propriété ou le droit de possession demeure acquis en tout ou en partie au vendeur, peut exercer ses droits aux termes de l’entente, même si le bien meuble est situé sur une réserve.

Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation, L.R.N.-B. 1973, ch. S-10

1 . . .

«consommateur» désigne une personne

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

b) qui utilise ou se propose d’utiliser des marchandises dans la province pour le compte d’un commettant ou à titre de représentant d’un commettant qui désirait ou désire ainsi utiliser ces marchandises aux fins de consommation par le commettant ou par toute autre personne aux frais de ce dernier;

. . .

«acheteur» désigne un consommateur qui achète des marchandises au cours d’une vente au détail dans la province et s’entend également

. . .

b) d’une personne qui achète des services;

. . .

«vente au détail» désigne une vente faite à un consommateur à des fins de consommation et non de revente et s’entend également de la vente de services;

. . .

4 Afin de créer un revenu pour des fins provinciales, tout consommateur de marchandises consommées dans la province et tout acheteur de services achetés dans la province doivent verser au Ministre une taxe sur la con-

consumption of such goods or purchase of such services, computed at the rate of eleven per cent of the fair value of such goods or services. . . .

5(1) In the case of a retail sale within the Province, the tax shall be payable by the purchaser at the time of purchase on the fair value of the goods or services.

5(2) Notwithstanding subsection (1), in the case of a retail sale within the Province of goods that are used or consumed within the Province and are used or consumed frequently or substantially outside the Province, the purchaser shall report the matter to the Commissioner in accordance with the regulations and shall pay the tax on such goods at such time and in such manner as the Commissioner requires.

. . . .

8(1) Every person who consumes within the Province goods acquired by him for resale, or who consumes within the Province goods manufactured, processed, produced or purchased by him within or without the Province, shall for the purposes of this Act, be deemed to have purchased the goods at a retail sale in the Province on the day that he begins to consume the goods within the Province.

IV. Analysis

This appeal requires us to decide whether s. 87 of the *Indian Act* applies to tax levied under the former New Brunswick *Social Services and Education Tax Act*. The provisions of both statutes must be interpreted and analyzed to determine whether the s. 87(1)(b) exemption applies to the sales tax on the property in question: see *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877. In the event of ambiguity, the interpretation that most favours the Indians is to be preferred: see *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29.

A. *The Application of Section 87 of the Indian Act*

Section 87(1) of the *Indian Act* exempts certain property of Indians from taxation. This includes “the personal property of an Indian or a band situated on a reserve”: see s. 87(1)(b). Section 87(2) describes the types, or modalities, of taxation on the exempted property that are prohibited: taxation

sommaton de ces marchandises ou l’achat de ces services au taux d’ onze pour cent de leur juste valeur . . .

5(1) Lorsqu’une vente au détail est effectuée dans la province, l’acheteur paye la taxe au moment de l’achat sur la juste valeur de ces marchandises ou services.

5(2) Nonobstant le paragraphe (1), lorsqu’une vente au détail de marchandises utilisées ou consommées dans la province et utilisées ou consommées fréquemment ou en grande partie à l’extérieur de la province, est effectuée dans la province, l’acheteur doit en viser le commissaire en conformité des règlements et paie la taxe sur ces marchandises au moment et de la manière fixés par le commissaire.

. . . .

8(1) Toute personne qui consomme dans la province des marchandises qu’il (*sic*) a acquises en vue de la revente, ou qui y consomme des marchandises qu’il (*sic*) a fabriquées, transformées, produites ou achetées à l’intérieur ou à l’extérieur de la province, est, aux fins de la présente loi, réputée avoir acheté ces marchandises lors d’une vente au détail effectuée dans la province, le jour où il commence à consommer ces marchandises dans la province.

IV. Analyse

Dans le présent pourvoi la Cour doit décider si l’art. 87 de la *Loi sur les Indiens* vise la taxe imposée en vertu de l’ancienne *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* du Nouveau-Brunswick. La Cour doit interpréter et analyser les dispositions des deux lois pour déterminer si l’exemption prévue à l’al. 87(1)(b) s’applique à la taxe sur les ventes frappant les biens en question: voir *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877. En cas d’ambiguïté, l’interprétation la plus favorable aux Indiens doit être retenue: voir *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29.

A. *Application de l’art. 87 de la Loi sur les Indiens*

Le paragraphe 87(1) de la *Loi sur les Indiens* exempte de taxation certains biens des Indiens, notamment «les biens meubles d’un Indien ou d’une bande situés sur une réserve»: voir al. 87(1)(b). Le paragraphe 87(2) énonce les types, ou les modalités, de taxation auxquels ne peuvent être

6

7

“in respect of the ownership, occupation, possession or use of” the property mentioned in s. 87(1).

8 The purpose of the s. 87 exemption was to “preserve the entitlements of Indians to their reserve lands and to ensure that the use of their property on their reserve lands was not eroded by the ability of governments to tax, or creditors to seize”. It “was not to confer a general economic benefit upon the Indians”: see *Williams, supra*, at p. 885.

9 In the past, s. 87(1)(b) has been confined to property physically situated on a reserve or property whose “paramount location” is on a reserve.

10 In *Francis v. The Queen*, [1956] S.C.R. 618, the Court, *per Kellock J.*, stated at p. 631:

It is quite plain from this section that the actual situation of the personal property on a reserve is contemplated by s. 86 [now s. 87] and that any argument suggesting a notional situation is not within the intendment of that section.

11 In *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85, at p. 132, La Forest J. approved and quoted the comments of Macfarlane J.A. in *Leonard v. R. in Right of British Columbia* (1984), 52 B.C.L.R. 389 (C.A.), at p. 395:

It is a reasonable interpretation of the section to say that a tax exemption on the *personal* property of an Indian will be confined to the place where the holder of such property is expected to have it, namely on the lands which an Indian occupies as an Indian, the reserve. [Emphasis in original.]

In response to the argument that Parliament intended the privileges of ss. 87 and 89 to protect all property, regardless of where that property is situated, La Forest J. continued at p. 144:

... such an interpretation takes one beyond the liberal and the generous and subverts the very character of the

soumis les biens exemptés: la taxation «concernant la propriété, l’occupation, la possession ou l’usage» des biens mentionnés au par. 87(1).

L’exemption prévue à l’art. 87 visait à «préservé les droits des Indiens sur leurs terres réservées et à assurer que la capacité des gouvernements d’imposer des taxes, ou celle des créanciers de saisir, ne porte pas atteinte à l’utilisation de leurs biens situés sur leurs terres réservées». Cette disposition «ne vis[e] pas à conférer un avantage économique général aux Indiens»: voir *Williams*, précité, à la p. 885.

Dans le passé, l’application de l’al. 87(1)(b) a été limitée aux biens physiquement situés dans une réserve ou dont l’«emplacement prépondérant» est dans une réserve.

Dans l’arrêt *Francis c. The Queen*, [1956] R.C.S. 618, notre Cour, par la voix du juge Kellock, a statué, à la p. 631:

[TRADUCTION] Il ressort clairement de cette disposition que l’art. 86 [maintenant l’art. 87] vise l’emplacement véritable du bien meuble dans la réserve et toute argumentation évoquant un emplacement fictif va à l’encontre de l’esprit de cet article.

Dans l’arrêt *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85, à la p. 132, le juge La Forest a approuvé en les citant les commentaires faits par le juge Macfarlane dans l’arrêt *Leonard c. R. in Right of British Columbia* (1984), 52 B.C.L.R. 389 (C.A.), à la p. 395:

[TRADUCTION] Il est raisonnable d’interpréter l’article en disant qu’une exemption de taxe sur un bien *personal* d’un Indien sera restreinte à l’endroit où le possesseur de ce bien est censé l’avoir en sa possession, c’est-à-dire sur les terres qu’un Indien occupe en tant qu’Indien, la réserve. [En italique dans l’original.]

En réponse à l’argument selon lequel le législateur a voulu que les privilèges conférés par les art. 87 et 89 protègent tous les biens, sans égard à l’endroit où ils sont situés, le juge La Forest a poursuivi en ces termes, à la p. 144:

... cette interprétation nous mène au-delà de l’interprétation libérale et généreuse et modifie la nature même

commitments that the Crown has historically undertaken *vis-à-vis* the protection of native property.

Again, in *Williams, supra*, the Court, *per* Gonthier J. confirmed the approach in *Mitchell* in determining whether the *situs* of unemployment insurance benefits was on or off the reserve for the purposes of taxation. As the benefits, intangible personal property, were effectively on the reserve at the time of taxation, they were exempt from taxation pursuant to s. 87.

In *R. v. Lewis*, [1996] 1 S.C.R. 921, at p. 959, this Court, *per* Iacobucci J., held that the phrase “on the reserve” in s. 81(1)(o) of the *Indian Act* should be given its ordinary and common sense meaning, namely “within the reserve”, “inside the reserve”, or “located upon or within the boundaries of the reserve”. The Court had earlier stated at p. 955 that the phrase should be given the same construction wherever it is used throughout the *Indian Act*. The phrase “situated on a reserve” should be interpreted in the same way. The addition of the word “situated” does not significantly alter the meaning of the phrase in the circumstances of this case: see also *Brown v. The Queen in right of British Columbia* (1979), 107 D.L.R. (3d) 705 (B.C.C.A.), at p. 713, and *Danes v. The Queen in right of British Columbia* (1985), 18 D.L.R. (4th) 253 (B.C.C.A.), at p. 257.

The only qualification the case law admits to the rule that s. 87 catches only property physically located on a reserve is the rule that where property which was on a reserve moves off the reserve temporarily, the court will ask whether its “paramount location” is on the reserve. If it is, s. 87 will apply to prevent taxes being levied on property while it is off the reserve: see *Leighton v. British Columbia* (1989), 57 D.L.R. (4th) 657 (B.C.C.A.).

des engagements historiques pris par la Couronne à l'égard de la protection des biens des autochtones.

Dans l'arrêt *Williams*, précité, la Cour a confirmé à nouveau, pour les motifs exposés par le juge Gonthier, la méthode adoptée dans l'arrêt *Mitchell*, alors qu'elle devait déterminer si le *situs* de la réception de prestations d'assurance-chômage se trouvait à l'intérieur ou à l'extérieur d'une réserve aux fins de la taxation. Étant donné que les prestations, qui sont des biens meubles incorporels, étaient de fait dans la réserve au moment de la taxation, elles étaient exemptes d'impôt en vertu de l'art. 87.

Dans l'arrêt *R. c. Lewis*, [1996] 1 R.C.S. 921, à la p. 959, la Cour a jugé, pour les motifs exposés par le juge Iacobucci, que l'expression «*on the reserve*» employée à l'al. 81(1)o de la *Loi sur les Indiens* devait recevoir son sens ordinaire et naturel, soit «à l'intérieur de la réserve», «dans la réserve» ou «se trouvant dans la réserve ou à l'intérieur des limites de celle-ci». La Cour avait précisé, à la p. 955, que l'expression devait être interprétée de la même façon partout où elle était utilisée dans *Loi sur les indiens*. L'expression «situés sur une réserve» devrait être interprétée de la même manière. L'adjonction du mot «situés» ne modifie pas de façon significative le sens de l'expression dans les circonstances de l'espèce: voir également *Brown c. The Queen in right of British Columbia* (1979), 107 D.L.R. (3d) 705 (C.A.C.-B.), à la p. 713, et *Danes c. The Queen in right of British Columbia* (1985), 18 D.L.R. (4th) 253 (C.A.C.-B.), à la p. 257.

Le seul tempérament apporté par la jurisprudence à la règle voulant que l'art. 87 vise uniquement les biens se trouvant physiquement dans une réserve est que lorsqu'un bien qui était dans une réserve est placé temporairement à l'extérieur de celle-ci, la cour se demande si son «emplacement prépondérant» est dans la réserve. Dans l'affirmative, l'art. 87 s'applique et exempte le bien de taxation pendant qu'il se trouve à l'extérieur de la réserve: voir *Leighton c. British Columbia* (1989), 57 D.L.R. (4th) 657 (C.A.C.-B.).

12

13

14

15 These authorities suggest that s. 87 applies only to property physically located on a reserve at the time of taxation or property whose paramount location is on a reserve at the time of taxation. This comports with the purpose of s. 87 to protect the property of Indians on reserves and prevent that property from being eroded: see *Williams, supra*. In determining the applicability of s. 87, one must consider whether the property is located or has its paramount location on a reserve at the time and place that the tax would otherwise attach. In the context of retail sales taxes, this can be called the “point of sale” test.

16 The remaining question, therefore, is whether the sales tax here at issue is levied on property while it is situated, or has its paramount location on a reserve. The property described in the stated case consists of items for personal use and consumption like clothing and toiletries, purchased by Indians off the reserve for use on the reserve. The *Social Services and Education Tax Act* levies the tax on these items at the time of the off-reserve sale. At the point of sale, the property is not, and has never been located on a reserve. This, without more, suggests that the tax is not levied on goods situated on a reserve or whose paramount location is on a reserve. This would accord with the general view expressed by Richard H. Bartlett, *Indians and Taxation in Canada* (3rd ed. 1992), at p. 92:

The reasoning employed by the Supreme Court of Canada [in *Francis*] appears applicable to the imposition of sales tax at the point of sale off a reserve. In the vast majority of sales transactions involving Indian purchases in Canada the sales take place off the reserve, and according to *Francis* are not subject to the exemption conferred by section 87.

17 This, however, does not conclude the matter. The respondents raise a number of arguments in support of their position that s. 87 applies to the

Cette jurisprudence donne à penser que l’art. 87 s’applique seulement aux biens se trouvant physiquement dans une réserve au moment de la taxation ou aux biens dont l’emplacement prépondérant est dans une réserve au moment de la taxation. Cela s’accorde avec l’objet de l’art. 87, qui est de préserver les biens des Indiens dans les réserves et d’empêcher qu’il n’y soit porté atteinte: voir *Williams*, précité. Pour déterminer si l’art. 87 s’applique, il faut se demander si le bien ou son emplacement prépondérant est situé dans une réserve au moment et à l’endroit où la taxe devrait normalement s’appliquer. Dans le contexte de la taxe sur les ventes au détail, c’est ce qu’on peut appeler le critère du «point de vente».

Par conséquent, la question qui reste est de savoir si la taxe sur les ventes en cause ici frappe des biens qui sont situés dans une réserve ou dont l’emplacement prépondérant est situé dans une réserve. Les biens décrits dans l’exposé de cause sont des articles d’utilisation et de consommation personnelles, par exemple des vêtements et des articles de toilette, qui ont été achetés par des Indiens à l’extérieur de la réserve aux fins d’utilisation dans la réserve. La *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* assujettit ces articles à la taxe au moment de la vente à l’extérieur de la réserve. Au point de vente, le bien n’est pas, et n’a jamais été, dans une réserve. Cela suffit pour donner à penser que la taxe n’est pas imposée sur des biens situés dans une réserve ou dont l’emplacement prépondérant est situé dans une réserve. Cela irait dans le sens de l’opinion exprimée par Richard H. Bartlett dans son ouvrage intitulé *Indians and Taxation in Canada* (3^e éd. 1992), à la p. 92:

[TRADUCTION] Le raisonnement suivi par la Cour suprême du Canada [dans *Francis*] paraît applicable à l’imposition d’une taxe sur les ventes à un point de vente situé à l’extérieur d’une réserve. La vaste majorité des opérations de vente dans lesquelles interviennent à titre d’acheteurs des Indiens au Canada sont effectuées à l’extérieur des réserves et, selon *Francis*, ne sont pas visées par l’exemption prévue à l’art. 87.

Toutefois, cela ne vide pas la question. Les intimés soulèvent un certain nombre d’arguments au soutien de leur position selon laquelle l’art. 87

tax at issue in this case: (1) that the tax is not a sales tax but a consumption tax collected at the time of purchase but levied in respect of the on-reserve consumption of personal property by Indians; (2) that property purchased for use on-reserve has its paramount location on a reserve; and (3) that s. 87 must be applied to off-reserve purchases by Indians in New Brunswick in order to fulfill its purpose. I will address each of these arguments in turn.

B. *The Consumption Tax Argument*

The respondents argue that the sales tax is a consumption tax collected out of convenience at the time of purchase but levied in respect of the consumption or use of property which occurs on the reserve.

To this, we must look at the language used by the Legislature, the history and purpose of the *Social Services and Education Tax Act* and the case law. As stated earlier, if ambiguity exists, it must be resolved in favour of the Indians. In this case, this process leads to but one conclusion: when imposed on a retail sale, the tax is a sales tax, not a tax on consumption.

The tax at issue is one in a long series of taxing statutes adopted to tax sales in New Brunswick. It conforms generally to a pattern of sales taxes found all across Canada. The pattern combines provisions imposing tax on “sale[s]” with wording suggesting that the tax is paid by “consumer[s]” of the goods taxed. Despite their references to “consumer[s]” and “consumption”, these taxes have long and uniformly been held by the courts to be, in essence, sales taxes, not consumption taxes. Indeed, this Court has ruled that the predecessor of the very statute here at issue, using a similar combination of provisions regarding sale and consumption, was a sales tax and not a tax on consumption: see *Simpsons-Sears Ltd. v. Provincial*

s’applique à la taxe en cause: (1) la taxe n’est pas une taxe sur les ventes, c’est une taxe à la consommation, perçue au moment de l’achat mais frappant la consommation de biens meubles par des Indiens dans la réserve; (2) un bien acheté aux fins d’utilisation dans la réserve a son emplacement prépondérant dans la réserve; (3) pour que l’objet de l’art. 87 soit réalisé, il doit s’appliquer aux achats effectués par des Indiens à l’extérieur d’une réserve au Nouveau-Brunswick. J’examinerai chacun de ces arguments à tour de rôle.

B. *L’argument relatif à la taxe à la consommation*

Les intimés soutiennent que la taxe sur les ventes est une taxe à la consommation, dont la perception a lieu, pour des raisons de commodité, au moment de l’achat, mais qui frappe la consommation ou l’utilisation des biens, laquelle a lieu dans la réserve.

Cet argument nécessite que nous nous penchions sur les termes employés par le législateur, sur l’historique et l’objet de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* de même que sur la jurisprudence. Comme je l’ai dit précédemment, toute ambiguïté doit être résolue en faveur des Indiens. En l’espèce, ce processus débouche sur une seule conclusion: la taxe qui frappe les ventes au détail est une taxe sur les ventes, et non une taxe à la consommation.

La taxe en cause fait partie d’une longue série de lois fiscales adoptées en vue de taxer les ventes au Nouveau-Brunswick. De façon générale, elle est établie sur le même modèle que les autres taxes sur les ventes imposées partout au Canada. Ce modèle combine des dispositions taxant les «vente[s]» avec des prescriptions énonçant que la taxe est payée par le «consommateur» des biens taxés. En dépit du renvoi au «consommateur» et à la «consommation», il est de jurisprudence constante que ces taxes sont essentiellement des taxes sur les ventes, et non des taxes à la consommation. En fait, notre Cour a statué que la loi qui a précédé celle qui est en cause ici, dans laquelle le législateur avait recouru à une combinaison semblable de dispositions ayant trait à la vente et à la consommation, était une taxe sur les ventes et non une

18

19

20

Secretary (N.B.), [1978] 2 S.C.R. 869, *per Ritchie J.*

taxe à la consommation: voir *Simpsons-Sears Ltée c. Secrétaire provincial (N.-B.)*, [1978] 2 R.C.S. 869, les motifs du juge Ritchie.

21 The peculiar wording of modern Canadian sales tax statutes stems from the constitutional prohibition on indirect taxation by the provinces. The provinces are limited to direct taxes — taxes whose incidence falls primarily on the person who pays them. They cannot impose taxes which may be passed on to another person: see *Constitution Act, 1867*, s. 92(2).

Le libellé particulier de la législation fiscale canadienne moderne en matière de taxe sur les ventes est attribuable à l'interdiction constitutionnelle faite aux provinces de recourir à la taxation indirecte. Ces dernières ne disposent que de la taxation directe — des taxes dont l'incidence fiscale s'exerce principalement sur la personne qui les acquitte. Elles ne peuvent pas imposer des taxes susceptibles d'être reportées sur autrui: voir la *Loi constitutionnelle de 1867*, par. 92(2).

22 A tax imposed on sales *simpliciter* runs afoul of this rule, since the purchaser may resell the goods to another and pass the tax along in the resale price. Early sales taxes were struck down on this basis: see *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934 (P.C.). In response to *Canadian Pacific*, British Columbia passed a true consumption tax, which was upheld in *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45 (P.C.). However, as consumption taxes proved difficult to compute and collect, the provinces eventually came up with a new scheme — a sales tax which avoided the problem of indirect taxation by identifying the person liable to pay the tax as the consumer, or ultimate user of the property: see Laskin C.J. in *Simpsons-Sears*, *supra*, at p. 872. This sort of tax was upheld as direct in *Atlantic Smoke Shops, Ltd. v. Conlon*, [1943] A.C. 550 (P.C.).

Une taxe imposée sur la vente en soi contrevient à cette règle, étant donné que l'acheteur peut revendre le bien à quelqu'un d'autre et rejeter sur lui la taxe en l'incluant dans le prix de la revente. Les premières taxes sur les ventes ont été annulées pour cette raison: voir *Attorney-General for British Columbia c. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934 (C.P.). En réaction à l'arrêt *Canadian Pacific*, la Colombie-Britannique a adopté une véritable taxe à la consommation, dont la validité a été confirmée dans l'arrêt *Attorney-General for British Columbia c. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45 (C.P.). Cependant, comme les taxes à la consommation se sont révélées difficiles à calculer et à percevoir, les provinces ont finalement eu recours à un nouveau procédé — la taxe sur les ventes est mise à la charge du consommateur ou de l'utilisateur final du bien ce qui permet de contourner le problème de la taxation indirecte: voir les motifs du juge en chef Laskin dans *Simpsons-Sears*, précité, à la p. 872. Cette sorte de taxe a été confirmée, étant jugée directe dans l'arrêt *Atlantic Smoke Shops, Ltd. c. Conlon*, [1943] A.C. 550 (C.P.).

23 The new tax raised a fundamental question — the very question before us on this appeal. What was the new tax? Was it a tax on consumption? Or was it a sales tax? The Privy Council in *Atlantic Smoke Shops*, *per* Viscount Simon, upheld the tax on the basis that sales taxes could be direct

La nouvelle taxe soulevait une question fondamentale — celle dont nous sommes saisis dans le présent pourvoi. Quelle était la nature de la nouvelle taxe? S'agissait-il d'une taxe à la consommation? Ou s'agissait-il d'une taxe sur les ventes? Le Conseil privé, pour les motifs exposés par le vicomte Simon dans l'arrêt *Atlantic Smoke Shops*, a confirmé la taxe parce que les taxes sur les ventes pouvaient être directes (à la p. 564). En

(at p. 564). Implicit in this reasoning is acceptance that the tax was a sales tax.

The next case to consider the problem was *Simpsons-Sears, supra*, involving the New Brunswick statute at issue on this appeal. At that time, the statute also combined the language of sales tax with the language of consumer and consumption. Section 4, the charging section, imposed a tax on the consumer: “Every consumer of goods consumed in the Province shall pay to the Minister for the raising of a revenue for Provincial purposes, a tax in respect of the consumption of such goods. . . .” Section 5 went on to provide that the tax was payable at the time of purchase. Like the present statute, the act also defined “consumption” and “consumer” and made provisions for variation of the tax where, for example, goods were purchased for consumption outside the province. In describing the nature of the tax imposed by the act, Ritchie J., for the majority, stated, at p. 888: “I have referred to the last cited sections . . . to show that the original concept of a sales tax payable by the consumer purchaser is maintained in the present statute. . . .” To the argument that the tax was a tax on consumption, Ritchie J. pointed out, at p. 887, that “the ‘consumption’ . . . referred to is to be construed as meaning *a consumption after sale*. . . .” (emphasis in original) and found that “[f]or these purposes ‘a sale’ is an essential component of the taxable consumption. . . .” In short, the tax was held to retain its character as a sales tax, despite its references to consumption. It followed that the use or “consumption” of catalogues without a sale was not taxable.

This Court’s most recent pronouncement on the character of a tax on sales for consumers came in *Air Canada v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1161. At issue was the validity of a provincial tax imposed under the *Gasoline Tax Act*, s. 25 (quoted at p. 1175), on “any person who, within the Province, . . . purchased or received delivery of gasoline for his own use or consumption. . . .” In

tenant ce raisonnement, il acceptait implicitement que la taxe était une taxe sur les ventes.

Le problème a ensuite été examiné dans l’arrêt *Simpsons-Sears*, précité, qui portait sur la loi du Nouveau-Brunswick en cause dans le présent pourvoi. À cette époque, la Loi employait une terminologie propre à la taxe sur les ventes tout en parlant de consommateur et de consommation. L’article 4, l’article taxateur, imposait une taxe au consommateur: «Afin de créer un revenu pour des fins provinciales, tout consommateur de marchandises consommées dans la province doit verser au Ministre une taxe sur la consommation de ces marchandises . . .» L’article 5 précisait que la taxe était payable au moment de l’achat. Comme la loi en cause ici, la loi définissait aussi les mots «consommation» et «consommateur» et prévoyait une modification du taux de taxation lorsque, par exemple, les biens étaient achetés aux fins de consommation à l’extérieur de la province. Décrivant la nature de la taxe établie par la loi, le juge Ritchie, s’exprimant au nom des juges majoritaires, a affirmé à la p. 888: «J’ai cité les articles ci-dessus dans le [. . .] but de montrer que le concept initial de taxe de vente payable par le consommateur-acheteur se retrouve dans la loi actuelle . . .» Pour répondre à l’argument voulant que la taxe soit une taxe à la consommation, le juge Ritchie a fait remarquer, à la p. 887, qu’«on doit interpréter la “consommation” comme *une consommation après vente* . . .» (en italique dans l’original) et il a conclu qu’à «cette fin, “une vente” est un élément essentiel de la consommation taxable . . .» Bref, il a été décidé que la taxe conservait son caractère de taxe sur les ventes même si le texte faisait référence à la consommation. Il s’ensuivait que l’utilisation ou la «consommation» de catalogues n’était pas taxable en l’absence d’une vente.

Notre Cour s’est prononcée pour la dernière fois sur le caractère d’une taxe sur les ventes supportée par les consommateurs, dans l’arrêt *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161. Le litige portait sur la validité d’une taxe provinciale établie sous le régime de la *Gasoline Tax Act*, art. 25 (cité à la p. 1175), laquelle était mise à la charge de [TRADUCTION] «toute personne qui, dans

response to the argument that the tax was a consumption tax, La Forest J. stated, at p. 1187, that “[t]he 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.”

26 These cases have settled the law: provincial sales taxes, when they are levied on retail sales, are just that — sales taxes — notwithstanding their references to “consumer[s]” and “consumption” to avoid the charge of indirect taxation. In *Miawpukek Indian Band v. Newfoundland (Minister of Finance)* (1995), 130 Nfld. & P.E.I.R. 164 (Nfld. S.C.T.D.), at p. 170, Roberts J. stated, in dealing with a similar provision in Newfoundland’s *Retail Sales Tax Act*, R.S.N. 1990, c. R-15:

That the tax provided for by the said s. 3 is “in respect of the consumption or use of that property”, in my opinion, changes nothing. These words are intended to identify the tax as a direct tax on the consumer, not one to be passed on, and thus within the jurisdiction of the province to impose. The important point for the purpose of the present analysis is that the tax is levied “at the time of sale”.

See also the *Maritimes Tax Reporter* (1993 (loose-leaf)), at ¶ 60-004:

In New Brunswick sales tax is imposed on the purchase of goods and services at fair value within the province.

Sales tax is designed to be one of single incidence upon the ultimate consumer or user of taxable property in New Brunswick.

27 The language of the statutory provisions at issue does not negate this view. It is the same sort of language that has been repeatedly held to impose a sales tax, not a consumption tax. Section 4 imposes a tax on “[e]very consumer of goods consumed within the Province” a tax “in respect of” consumption. “Consumer” is defined by the *Social Services and Education Tax Act* as a person who

les limites de la province, [. . .] a acheté ou a reçu de l’essence destinée à sa consommation ou à son usage personnels . . .» En réponse à l’argument voulant que la taxe fût une taxe à la consommation, le juge La Forest a affirmé, à la p. 1187, que «[l]a 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 acheteur qui se procure de l’essence pour son propre usage.»

Ces précédents ont fixé le droit: les taxes sur les ventes provinciales qui frappent les ventes au détail sont précisément des taxes sur les ventes, malgré les renvois aux «consommateur[s]» et à la «consommation» faits afin d’éviter la qualification de taxe indirecte. Dans *Miawpukek Indian Band c. Newfoundland (Minister of Finance)* (1995), 130 Nfld. & P.E.I.R. 164, (C.S. 1^{re} inst. T.-N.) le juge Roberts a affirmé, à la p. 170, au sujet d’une disposition semblable de la *Retail Sales Tax Act*, R.S.N. 1990, ch. R-15, de Terre-Neuve:

[TRADUCTION] À mon avis, le fait que la taxe prévue par ledit art. 3 soit une taxe «sur la consommation ou l’utilisation de ce bien» ne change rien. Ces mots visent à faire de cette taxe une taxe directement supportée par le consommateur, et non une taxe répercutée sur quelqu’un d’autre, et donc une taxe que la province a la compétence d’imposer. Le point important, aux fins de la présente analyse, c’est que la taxe est imposée «au moment de la vente».

Voir aussi *Maritimes Tax Reporter* (1993 (feuilles mobiles)), au ¶ 60-004:

[TRADUCTION] Au Nouveau-Brunswick, la taxe sur les ventes frappe l’achat de biens et de services à leur juste valeur marchande à l’intérieur de la province.

La taxe sur les ventes est conçue de manière à n’avoir d’incidence que sur le consommateur ou l’utilisateur final du bien au Nouveau-Brunswick.

Le texte des dispositions législatives en cause ici ne contredit pas cette façon de voir. C’est le même genre de libellé qui a maintes fois été reconnu comme établissant une taxe sur les ventes et non une taxe à la consommation. Aux termes de l’art. 4, «tout consommateur de marchandises consommées dans la province», doit verser une taxe «sur» la consommation. Le mot «consommateur»

“utilizes or intends to utilize within the Province goods for his own consumption, or for the consumption of any other person at his expense. . . .” Section 5, on the other hand, imposes a tax on sale, providing that “[i]n the case of a retail sale within the Province, the tax shall be payable by the purchaser at the time of purchase on the fair value of the goods or services.” Section 1 defines “retail sale”, in part, as “a sale to a consumer for the purposes of consumption. . . .” “Sale”, in turn, is defined as including “exchange, barter . . . and any other contract whereby for a consideration a person delivers goods or services to another”. Finally, “purchaser” is defined as “a consumer who acquires goods at a retail sale within the Province. . . .”

These sections, apart from minor changes in wording, mirror the sections found in the statute’s predecessor, which this Court ruled in *Simpsons-Sears* did not impose a tax on consumption. To borrow the language of La Forest J. in *Air Canada*, the references to “consumption” merely define the taxpayer for the purpose of ensuring that the person taxed cannot pass the tax on to another, thereby making the tax indirect and unconstitutional.

Section 4 does not operate in isolation. Rather, it operates in tandem with s. 5 and is given meaning by the definitions in s. 1. When read together in light of the definitions, it is evident that these sections impose a direct retail sales tax that fixes on the transaction of sale and is calculated on the fair value of the goods. In the case of a retail sale, the act of purchase, not the act of consumption, triggers liability for the sales tax. For the purposes of these sections of the *Social Services and Education Tax Act*, it is largely irrelevant how, why, where, when, and by whom they are consumed once they have been purchased at a retail sale within the province. If there is a sale but no consumption, the

est défini par la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* comme une personne qui «utilise ou se propose d’utiliser des marchandises pour sa propre consommation, ou pour la consommation de toute autre personne à ses propres frais dans la province . . .» L’article 5, par contre, établit une taxe sur les ventes, en disposant que «[I]orsqu’une vente au détail est effectuée dans la province, l’acheteur paye la taxe au moment de l’achat sur la juste valeur de ces marchandises ou services.» L’article premier définit la «vente au détail» en partie comme «une vente faite à un consommateur à des fins de consommation . . .» Quant à la «vente», selon la définition donnée, elle comprend «l’échange, le troc [. . .] et tout autre contrat en vertu duquel une personne délivre des marchandises ou services à une autre personne moyennant contrepartie». Finalement, l’«acheteur» s’entend du «consommateur qui achète des marchandises au cours d’une vente au détail dans la province . . .»

Sauf quelques modifications mineures, ces dispositions reprennent celles de l’ancienne loi, au sujet de laquelle notre Cour a statué dans l’arrêt *Simpsons-Sears* qu’elle n’imposait pas une taxe à la consommation. Reprenant les termes utilisés par le juge La Forest dans *Air Canada*, je dirais que les références à la «consommation» définissent simplement le contribuable et visent ainsi à garantir que la personne assujettie à la taxe ne puisse pas la reporter sur une autre personne, ce qui aurait pour effet de rendre la taxe indirecte et inconstitutionnelle.

L’article 4 ne s’applique pas de manière isolée. Il s’applique plutôt conjointement avec l’art. 5 et les définitions de l’article premier lui donnent tout son sens. Lorsque ces articles sont interprétés ensemble à la lumière des définitions, il est évident qu’ils imposent une taxe sur les ventes directe qui frappe l’opération de vente et est calculée sur la juste valeur du bien. Dans le cas d’une vente au détail, l’achat et non la consommation fait naître l’obligation de payer de la taxe sur les ventes. Pour l’application de ces dispositions de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation*, la question de savoir comment, pourquoi, où, quand et par qui est consommé le bien acheté à l’issue

28

29

sales tax is still payable. If the sales tax were a true consumption tax, each use of taxable goods by the ultimate consumer would attract tax liability.

d'une vente au détail effectuée dans la province n'a pas grande pertinence. Si la vente n'est pas suivie de la consommation, la taxe sur les ventes reste payable. Si la taxe sur les ventes était véritablement une taxe à la consommation, chaque utilisation des biens taxables par le consommateur final ferait naître l'obligation fiscale.

30 Certain provisions in the *Social Services and Education Tax Act* impose a tax on consumption. For example, s. 8(1) stipulates that “[e]very person who consumes within the Province goods acquired . . . for resale, or . . . goods manufactured, processed, produced or purchased by him . . . [is] deemed to have purchased the goods at a retail sale” and, as such, is liable to pay the tax. Under s. 8(1), the use or consumption of the goods triggers tax liability. However, the fact that the Act taxes consumption in certain specific circumstances does not determine the overall scheme of the Act or influence the nature of the tax imposed by ss. 4 and 5. Indeed, it is implicit in s. 8(1) that the consumption of goods in such circumstances would, absent express statutory provision to the contrary, not attract the sales tax. In the present case, the Court is concerned with the tax levied on goods purchased at a retail sale. In these circumstances, ss. 4 and 5 impose tax liability on the transaction of sale. Section 8(1) and any others that impose a tax on consumption are not at issue.

Certaines dispositions de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation* établissent une taxe à la consommation. Par exemple, aux termes du par. 8(1), [t]oute personne qui consomme dans la province des marchandises [. . .] acquises en vue de la revente, ou [. . .] des marchandises qu'il (*sic*) a fabriquées, transformées, produites ou achetées [. . .] est [. . .] réputée avoir acheté ces marchandises lors d'une vente au détail» et doit, à ce titre, payer la taxe. Sous le régime du par. 8(1), l'utilisation ou la consommation des biens donne naissance à l'obligation fiscale. Cependant, le fait que la Loi taxe la consommation dans certaines circonstances précises ne détermine pas l'économie générale de la Loi et n'influe pas sur la nature de la taxe établie par les art. 4 et 5. En réalité, il ressort implicitement du par. 8(1) qu'en l'absence de dispositions législatives prévoyant expressément le contraire, la consommation dans ces circonstances ne serait pas soumise à la taxe sur les ventes. En l'espèce, la Cour est saisie d'une taxe prélevée sur les biens achetés à l'issue d'une vente au détail. Dans ces circonstances, les art. 4 et 5 taxent l'opération de vente. Le paragraphe 8(1) et toute autre disposition instaurant une taxe à la consommation ne font pas l'objet du litige.

31 The sales tax here may be contrasted with the pure consumption tax at issue in *Kingcome Navigation, supra*. It may also be contrasted with the consumption or “use” tax provisions at issue in *Leighton, supra*, where the provincial government sought to tax the off-reserve use of goods that had been purchased tax-free on the reserve. The *Social Service Tax Act*, R.S.B.C. 1979, c. 388, was amended to impose a tax on “tangible personal property . . . purchased by an Indian or a band” that is otherwise exempt under s. 87 of the *Indian Act*, when “that tangible personal property is, while owned by that Indian or band, used at a

La taxe sur les ventes en l'espèce peut être mise en opposition avec la vraie taxe à la consommation en cause dans *Kingcome Navigation*, précité. Elle peut aussi être mise en opposition avec les dispositions relatives à la taxe à la consommation ou à l'«utilisation» en cause dans *Leighton*, précité, où le gouvernement provincial a cherché à taxer l'utilisation à l'extérieur de la réserve de biens qui avaient été achetés en franchise fiscale dans une réserve. La *Social Service Tax Act*, R.S.B.C. 1979, ch. 388, a été modifiée pour taxer [TRADUCTION] «les biens meubles corporels [. . .] achetés par un Indien ou une bande» exemptés par ailleurs en

place where the exemption would not have applied. . . .” (pp. 659-60). The use of the property attracted the tax rather than the purchase of the property for use or consumption. The British Columbia Court of Appeal, *per* Lambert J.A., struck down the tax on the ground that it taxed property that had its paramount location on the reserve.

I conclude that the law is clear: statutory provisions like the ones here at issue impose a sales tax, not a consumption tax. The law has long been settled and there is no ambiguity. In the present case, the tax is imposed at the time of sale on property off the reserve.

C. The “Paramount Location” Argument

The respondents submit that tangible personal property which is intended to be consumed primarily on the reserve is “situated on a reserve” for the purposes of s. 87. In doing so, they seek to extend the “paramount location” doctrine to property which has never been on a reserve.

As discussed earlier, the “paramount location” test has been used to protect Indian property normally situated on the reserve from being taxed or seized while off-reserve. In *Leighton, supra*, the B.C. Court of Appeal, *per* Lambert J.A., held that neither a motor vehicle nor its Indian owner could be taxed with respect to the use of a vehicle off the reserve if the paramount location of the property remained on the reserve. Similarly, the New Brunswick Court of Appeal, *per* Stratton C.J., in *Brooks (J.E.) and Associates Ltd. v. Kingsclear Indian Band* (1991), 118 N.B.R. (2d) 290, held that a school bus which had been used for years to transport children from the reserve to an off-reserve school could not be seized by creditors while off-reserve pursuant to s. 89(1) of the *Indian*

application de l’art. 87 de la *Loi sur les Indiens*, lorsque [TRADUCTION] «ces biens meubles corporels, étant la propriété d’un Indien ou d’une bande, sont utilisés à un endroit où l’exemption ne se serait pas appliquée . . .» (pp. 659 et 660). La taxe frappait l’utilisation du bien plutôt que son achat aux fins d’utilisation ou de consommation. La Cour d’appel de la Colombie-Britannique, pour les motifs exposés par le juge Lambert, a annulé la taxe parce qu’elle grevait un bien dont l’emplacement prépondérant était dans la réserve.

Je conclus que le droit est clair: les dispositions législatives comme celles qui sont en cause imposent une taxe sur les ventes et non une taxe à la consommation. Le droit, sur ce point, est depuis longtemps établi, et il n’y a aucune ambiguïté. En l’espèce, la taxe est imposée au moment de la vente sur des biens à l’extérieur de la réserve.

C. L’argument relatif à l’«emplacement prépondérant»

Les intimés font valoir que les biens meubles corporels que l’on entend consommer principalement dans la réserve sont «situés sur une réserve» aux fins de l’art. 87. Ce faisant, ils cherchent à étendre l’application de la doctrine de l’«emplacement prépondérant» à des biens qui n’ont jamais été dans une réserve.

Comme je l’ai mentionné précédemment, le critère de l’«emplacement prépondérant» a été utilisé pour soustraire à la taxation ou à la saisie les biens des Indiens normalement situés dans une réserve qui se trouvent à l’extérieur de la réserve. Dans *Leighton*, précité, le juge Lambert, au nom de la Cour d’appel de la Colombie-Britannique, a statué que ni un véhicule automobile ni l’Indien qui en est propriétaire ne sont assujettis à la taxe quant à l’utilisation du véhicule à l’extérieur de la réserve si l’emplacement prépondérant du bien continue d’être situé dans la réserve. De façon similaire, le juge en chef Stratton de la Cour d’appel du Nouveau-Brunswick, dans *Brooks (J.E.) and Associates Ltd. c. Kingsclear Indian Band* (1991), 118 R.N.-B. (2^e) 290, a conclu qu’un autobus scolaire qui était utilisé depuis des années pour transporter les enfants de la réserve à une école située à l’exté-

32

33

34

Act because its paramount location was on the reserve.

rieur de la réserve ne pouvait pas, en vertu du par. 89(1) de la *Loi sur les Indiens*, être saisi par des créanciers lorsqu'il se trouvait à l'extérieur de la réserve, parce que son emplacement prépondérant était situé dans la réserve.

35 The concept of "paramount location" finds no application to sales taxes on tangible goods. Sales taxes attach at the moment of sale. At this point, the property has but one location — the place of sale. It cannot have its paramount location elsewhere because no pattern of use and safekeeping elsewhere is established. The location of property after the sale and the imposition of tax is irrelevant. This means that goods purchased off-reserve attract tax, while goods purchased on-reserve are exempt, regardless of where the purchaser may intend to use them. To make taxation dependent on place of anticipated use of the article purchased would render the administration of the tax uncertain and unworkable. As Macfarlane J.A. put it in *Danes, supra*, at p. 259:

Le concept d'«emplacement prépondérant» n'est aucunement applicable aux taxes sur les ventes grevant des biens corporels. L'assujettissement à la taxe sur les ventes survient au moment de la vente. À ce moment-là, le bien n'a qu'un seul emplacement — celui de la vente. Le bien ne peut pas avoir son emplacement prépondérant ailleurs parce qu'aucune habitude d'utilisation et de garde n'est établie ailleurs. L'emplacement du bien après la vente et l'imposition de la taxe n'est pas pertinent. Cela veut dire que les biens achetés à l'extérieur d'une réserve sont assujettis à la taxe, alors que les biens acquis dans une réserve en sont exempts, peu importe l'endroit où l'acheteur a l'intention de les utiliser. Rattacher la taxation au lieu prévu pour l'utilisation du bien acheté rendrait l'application de la taxe incertaine, voire impossible. Comme le juge Macfarlane l'a dit dans *Danes*, précité, à la p. 259:

An exemption must apply at the moment of purchase. To do so it must be certain. It must not depend upon the consideration of factors such as the extent to which the property may be used on or off the reserve.

[TRADUCTION] L'exemption doit s'appliquer au moment de l'achat. Pour qu'il en soit ainsi, il ne doit pas y avoir d'ambiguïté. Des facteurs tels la proportion de l'utilisation du bien à l'intérieur de la réserve ou à l'extérieur de la réserve ne doivent pas entrer en ligne de compte.

36 In these circumstances, where the location of the property at the time of taxation is readily apparent, there is simply no need to apply the "paramount location" test and I conclude that it does not assist the respondents.

Dans ces circonstances, lorsque l'emplacement du bien au moment de la taxation est facilement déterminable, il n'est tout simplement pas nécessaire d'invoquer le critère de l'«emplacement prépondérant», et je conclus qu'il n'est d'aucun secours aux intimés.

D. *The "Purpose of Section 87" Argument*

D. *L'argument relatif à l'«objet de l'art. 87»*

37 The respondents argue that s. 87 is intended to protect Indians from taxation in respect of their use of property on-reserve. Where Indians are obliged to purchase most of their goods off-reserve, as most are in New Brunswick, this protection is eroded. Therefore, they submit that s. 87 should be read as applying to sales tax levied off-reserve on goods purchased by Indians for use on the reserve.

Les intimés affirment que l'art. 87 vise à soustraire les Indiens à la taxation en ce qui concerne l'utilisation de leurs biens dans la réserve. Lorsque les Indiens sont forcés d'acheter la plus grande partie de leurs biens à l'extérieur des réserves, comme c'est le cas pour la plupart d'entre eux au Nouveau-Brunswick, cette protection est érodée. Ils soutiennent donc que l'art. 87 devrait être inter-

This was the view of the majority of the New Brunswick Court of Appeal.

The first difficulty with this argument is that it takes the purpose of s. 87 far beyond that articulated by this Court in *Williams* — to prevent Indian property on Indian reserves from being eroded by taxation or claimed by creditors. No support has been offered for the proposed extension, except that this would economically benefit Indians. But that, this Court has stated, is not the purpose of s. 87: see *Mitchell* and *Williams*. La Forest J. in *Mitchell* (at p. 133) specifically cautioned against attributing an expansive scope to the s. 87 exemption:

... one must guard against ascribing an overly broad purpose to ss. 87 and 89. These provisions are not intended to confer privileges on Indians in respect of any property they may acquire and possess, wherever situated. Rather, their purpose is simply to insulate the property interests of Indians in their reserve lands from the intrusion and interference of the larger society so as to ensure that Indians are not dispossessed of their entitlements. [Emphasis added.]

The second difficulty with this argument is that it flies in the face of the wording of s. 87(1)(b), which confines the protection from taxation to property situated on a reserve. The respondents attempt to overcome this difficulty by relying on s. 87(2) which provides that “[n]o Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of any property mentioned in paragraph (1)(a) or (b) or is otherwise subject to taxation in respect of any such property.” But this section does not extend the ambit of s. 87(1)(a) and (b). Section 87(1) states what property is protected from taxation. Section 87(2) states that tax cannot be levied in respect of the ownership, occupation, possession or use of this property. It does not enlarge the class of property subject to the exemption, but merely states the types of tax that are prohibited on a particular type of

prété de manière à s’appliquer aux taxes sur les ventes prélevées à l’extérieur des réserves sur les biens achetés par les Indiens aux fins d’utilisation dans une réserve. C’est l’opinion adoptée par les juges majoritaires de la Cour d’appel du Nouveau-Brunswick.

La première difficulté suscitée par cet argument, c’est qu’il élargit considérablement l’objet de l’art. 87 défini par notre Cour dans l’arrêt *Williams* — soit empêcher que les biens des Indiens situés dans des réserves indiennes ne soient grugés par la taxation ou ne soient revendiqués par des créanciers. Aucun argument n’a été invoqué à l’appui d’une telle extension, sauf le fait que cela avantagerait les Indiens sur le plan économique. Mais comme notre Cour l’a dit, ce n’est pas là l’objet de l’art. 87: voir *Mitchell* et *Williams*. Dans l’arrêt *Mitchell*, le juge La Forest a précisément mis en garde contre l’élargissement de la portée de l’exemption de l’art. 87, à la p. 133:

... il faut éviter d’accorder une portée trop large aux art. 87 et 89. Ces dispositions n’ont pas pour but d’accorder des privilèges aux Indiens à l’égard de tous les biens qu’ils peuvent acquérir et posséder, peu importe l’endroit où ils sont situés. Leur but est plutôt simplement de protéger des ingérences et des entraves de la société en général les droits de propriété des Indiens sur leurs terres réservées pour veiller à ce que ceux-ci ne soient pas dépouillés de leurs droits. [Je souligne.]

La deuxième difficulté soulevée par cet argument, c’est qu’il va à l’encontre du libellé de l’al. 87(1)(b), qui limite la protection contre la taxation aux biens situés dans une réserve. Les intimés tentent de contourner cette difficulté en invoquant le par. 87(2), qui prévoit que «[n]ul Indien ou bande n’est assujéti à une taxation concernant la propriété, l’occupation, la possession ou l’usage d’un bien mentionné aux alinéas (1)a) ou b) ni autrement soumis à une taxation quant à l’un de ces biens.» Mais ce paragraphe n’étend pas la portée des al. 87(1)a) et b). Le paragraphe 87(1) énonce quels biens sont soustraits à la taxation. Le paragraphe 87(2) dispose qu’une taxe ne peut pas être imposée quant à la propriété, l’occupation, la possession ou l’usage de ces biens. Il n’élargit pas la catégorie des biens auxquels s’applique l’exemption, il établit simplement les types de

38

39

property. It does not change the rule that for property to be exempt from taxation under s. 87, it must be situated on a reserve. Courts have consistently held that s. 87(1)(b) is confined to property physically situated on a reserve or whose paramount location is on a reserve: see *Francis, Mitchell, Williams, Lewis and Leighton, supra*.

taxes qui sont prohibés relativement à un type particulier de biens. Cela ne change pas la règle voulant que seuls les biens situés dans une réserve bénéficient de l'exemption fiscale prévue à l'art. 87. Il est de jurisprudence constante que l'al. 87(1)(b) s'applique seulement aux biens physiquement situés dans une réserve ou dont l'emplacement prépondérant est situé dans une réserve: voir *Francis, Mitchell, Williams, Lewis et Leighton, précités*.

40 A third difficulty with this argument is that the history of s. 87 belies the conclusion that Parliament intended it to provide general tax protection for off-reserve property. The tax exemption began in 1850 as a prohibition against taxes on Indians residing on Indian lands. It was amended in 1876 to prevent taxes on Indian property unless it was held outside the reserve. It now prohibits taxation in respect of Indian property that is situated on the reserve: see Bartlett, *supra*. Over the years Parliament has explicitly limited and narrowed the scope of what is now s. 87 to protect from taxation only property that is situated on the reserve.

La troisième difficulté que pose cet argument, c'est que l'historique de l'art. 87 dément la conclusion que le législateur avait l'intention d'accorder une exonération fiscale générale quant aux biens situés à l'extérieur des réserves. En 1850, l'exemption fiscale a d'abord pris la forme d'une interdiction de taxer les Indiens résidant sur les terres indiennes. On l'a modifiée en 1876 pour soustraire à la taxation les biens des Indiens, sauf quand les biens sont détenus à l'extérieur de la réserve. Elle interdit maintenant la taxation des biens appartenant aux Indiens qui sont situés dans la réserve: voir Bartlett, *op. cit.* Au cours des années, le législateur a explicitement limité et rétréci la portée de ce qui est maintenant l'art. 87, de manière à ne soustraire à la taxation que les biens qui sont situés dans une réserve.

41 A fourth difficulty with this argument is that it rests on the assumption that providing a tax exemption to Indians for property purchased off-reserve will benefit Indians uniformly. The argument is that Parliament must have intended the tax to apply to off-reserve purchases because this is required to protect and enhance the position of Indians. Yet it is far from clear that Indians across Canada would benefit from such an interpretation.

Cet argument suscite une quatrième difficulté parce qu'il repose sur l'hypothèse que les Indiens pourront profiter uniformément d'une exemption fiscale visant les biens achetés à l'extérieur des réserves. On soutient que le législateur doit avoir voulu que l'exemption fiscale s'applique aux achats faits à l'extérieur de la réserve, parce que cela est nécessaire pour protéger et améliorer la situation des Indiens. Pourtant, il est loin d'être clair que les Indiens bénéficieraient partout au Canada d'une telle interprétation.

42 Confining s. 87 to property situated on a reserve and excluding off-reserve sales taxes will have varying effects. It is said that in New Brunswick the effects are negative. There are very few retail establishments on New Brunswick reserves where 65-75 percent of status Indians live. Delivery of goods to reserves may partially offset the problem; the trial judge, Savoie J., found that delivery of

limiter le champ d'application de l'art. 87 aux seuls biens situés dans la réserve à l'exclusion des taxes sur les ventes imposées à l'extérieur de la réserve produira des effets variables. On affirme qu'au Nouveau-Brunswick, l'effet sera négatif. Il existe très peu d'établissements de vente au détail dans les réserves du Nouveau-Brunswick où vivent de 65 à 75 pour 100 des Indiens inscrits. La livrai-

goods and services to Indians resident on reserves in New Brunswick was available from many of the retail establishments close to reserves. However, delivery may involve additional charges equivalent to a sales tax and, in any event, will not be available in many situations. The reality is that, at present, New Brunswick Indians are unable to live on their reserves without paying a certain amount of provincial sales tax.

At the same time, adopting the “paramount location” test would have adverse consequences for Indians who live off the reserve. They would presumably have to pay tax on purchases made on and off the reserve because the “paramount location” of the goods would be off-reserve. Indians who lived, and thus consumed their property, off the reserve would always be subject to taxation, while those living on the reserve would be effectively immune. In contrast, the “point of sale” test allows Indians living off-reserve to purchase goods tax-free on reserves regardless of where the goods are ultimately used.

In addition, the “point of sale” test is beneficial to on-reserve Indians in many parts of Canada. First, it provides an incentive for Indians to establish their own retail outlets on reserves and gives a competitive edge to reserve businesses, thereby increasing economic activity and employment. Although the exemption may not yet have been a catalyst in New Brunswick, where until recently off-reserve sales were exempt from tax, it has fostered aboriginal economic development elsewhere. For example, the intervener, the Attorney General of Manitoba, asserted that almost all Manitoba reserves contain some retail businesses. The fact that the exemption is closely tied to the reserve enhances reserve-linked benefits, promotes privatization of reservation economies and encourages

son des biens dans les réserves peut compenser en partie; en première instance, le juge Savoie a conclu que de nombreux établissements de vente au détail situés près des réserves offraient la livraison des biens et des services aux Indiens vivant dans ces réserves. Cependant, la livraison peut occasionner des frais supplémentaires équivalents à la taxe sur les ventes et, de toute façon, souvent, elle ne sera pas offerte. La réalité, c’est qu’actuellement les Indiens du Nouveau-Brunswick ne peuvent pas vivre dans leur réserve sans verser certaines sommes au titre de la taxe sur les ventes provinciale.

De même, l’adoption du critère de l’«emplacement prépondérant» aurait des conséquences néfastes pour les Indiens qui vivent à l’extérieur des réserves. Vraisemblablement, ils devraient acquitter la taxe sur les achats effectués tant à l’intérieur qu’à l’extérieur des réserves, parce que l’«emplacement prépondérant» des biens se trouverait à l’extérieur de la réserve. Les Indiens qui vivent, et donc consomment leurs biens, à l’extérieur d’une réserve seraient toujours assujettis à la taxe, alors que ceux qui vivent dans les réserves en seraient effectivement exemptés. Par contre, le critère du «point de vente» permet aux Indiens qui vivent à l’extérieur d’une réserve d’acheter des biens en franchise dans les réserves sans égard à l’endroit où ces biens seront finalement utilisés.

En outre, dans beaucoup de régions au Canada, le critère du «point de vente» est avantageux pour les Indiens qui vivent dans les réserves. Premièrement, il encourage les Indiens à établir leurs propres points de vente au détail dans les réserves et procure un avantage compétitif aux entreprises situées dans les réserves, favorisant ainsi la croissance de l’économie et de l’emploi. Bien que l’exemption n’ait peut-être pas encore joué un rôle de catalyseur au Nouveau-Brunswick où jusqu’à tout récemment, les ventes effectuées à l’extérieur des réserves n’étaient pas assujetties à la taxe, elle a favorisé le développement économique des autochtones dans d’autres régions. Par exemple, l’intervenant, le procureur général du Manitoba, a affirmé qu’il y avait des établissements de vente au

43

44

an entrepreneurial spirit: see Robert A. Reiter, in *Tax Manual for Canadian Indians* (1990), at p. 1.1.

détail dans presque toutes les réserves du Manitoba. Le fait que l'exemption soit étroitement liée à la réserve accroît les avantages rattachés à la réserve et encourage la privatisation des activités économiques dans les réserves et l'esprit d'entreprise: voir Robert A. Reiter, dans *Tax Manual for Canadian Indians* (1990), à la p. 1.1.

45 Second, the “point of sale” approach to the tax exemption permits reserves to impose their own taxes on reserve sales, thus creating a tax base for aboriginal governments: see Peter W. Hogg and Mary Ellen Turpel, “Implementing Aboriginal Self-Government: Constitutional and Jurisdictional Issues” (1995), 74 *Can. Bar Rev.* 187, at pp. 207 *et seq.* For example, in the *Budget Implementation Act, 1997*, S.C. 1997, c. 26, Parliament granted the Cowichan tribes the authority to impose a direct tax on the on-reserve purchase of tobacco by status Indians. This legislation enabled the Cowichan Tribes to fill the tax void created by s. 87 and raise revenue for the community. If s. 87 is interpreted to provide an exemption for all off-reserve purchases of tobacco destined for use on the reserve, the purpose of this amendment would be frustrated.

Deuxièmement, l'application du critère du «point de vente» à l'exemption fiscale permet aux réserves d'imposer leurs propres taxes sur les ventes effectuées dans les réserves et de créer ainsi une assiette fiscale propre aux gouvernements autochtones: voir Peter W. Hogg et Mary Ellen Turpel, «Implementing Aboriginal Self-Government: Constitutional and Jurisdictional Issues» (1995), 74 *R. du B. can.* 187, aux pp. 207 et suiv. Par exemple, dans la *Loi d'exécution du budget de 1997*, L.C. 1997, ch. 26, le législateur a accordé aux tribus Cowichan le pouvoir d'imposer une taxe directe sur les achats de produits du tabac effectués dans la réserve par les Indiens inscrits. Cette loi a donné aux tribus Cowichan le pouvoir de combler le vide fiscal créé par l'art. 87 et de constituer des fonds pour la collectivité. Si l'article 87 était interprété de manière à soustraire à la taxe tous les produits du tabac achetés à l'extérieur de la réserve aux fins de consommation dans la réserve, le but de cette modification serait mis en échec.

46 These considerations belie the conclusion that s. 87, by its object and purpose, must be read as intending to exempt Indians from all sales taxes, whether on or off a reserve, on property used on reserves. I conclude that the argument that s. 87 must, in keeping with its objects, be read expansively to apply to off-reserve sales cannot succeed.

Ces considérations vont à l'encontre de la conclusion que l'art. 87, en raison de son objet et de son but, doit être interprété comme la manifestation d'une volonté d'exempter les Indiens de toutes les taxes sur les ventes grevant des biens utilisés dans les réserves, que les ventes aient lieu à l'intérieur ou à l'extérieur des réserves. Je conclus que l'argument selon lequel l'art. 87, en conformité avec son objet, doit être interprété de manière que son champ d'application s'étende aux ventes effectuées à l'extérieur des réserves ne peut être retenu.

V. Conclusion

V. Conclusion

47 I would allow the appeal and set aside the order of the New Brunswick Court of Appeal. I make no

Je suis d'avis d'accueillir le pourvoi et d'infirmier l'ordonnance rendue par la Cour d'appel du Nouveau-Brunswick. Je ne fais aucun commentaire au sujet de la validité de la nouvelle taxe sur

comment regarding the validity of the new Harmonized Sales Tax that replaced the tax here at issue.

The following constitutional question was stated:

Question: If as a matter of statutory interpretation, the *Social Services and Education Tax Act*, R.S.N.B. 1973, c. S-10, imposes a tax in respect of tangible personal property purchased at a location off reserve which is destined for use entirely or primarily by an Indian or an Indian band on a reserve, and further, if as a matter of statutory interpretation, s. 87 of the *Indian Act* prohibits such taxation, is the *Social Services and Education Tax Act* rendered inoperative to the extent of its inconsistency with s. 87 of the *Indian Act*?

Answer: Section 87 of the *Indian Act* does not prohibit taxation in respect of tangible personal property purchased at a location off reserve which is destined for use entirely or primarily by an Indian or an Indian band on a reserve. As such, the *Social Services and Education Tax Act* is not inconsistent with s. 87 of the *Indian Act* and is not rendered inoperative.

The reasons of Gonthier and Binnie JJ. were delivered by

BINNIE J. (dissenting) — This appeal is about the right of Indian people on New Brunswick reserves to purchase clothing and other goods for their personal consumption without paying tax to the provincial government. Given the realities of reserve life in that province, and in particular the lack of on-reserve shopping facilities, restricting the tax exemption to shopping on reserves in New Brunswick means for all practical purposes that no exemption is available.

The legal issue, in more technical terms, is the proper construction of the New Brunswick *Social*

les ventes harmonisée qui a remplacé la taxe ici en cause.

La question constitutionnelle suivante a été formulée:

Question: Si, selon les principes de l'interprétation législative, la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation*, L.R.N.-B. 1973, ch. S-10, impose une taxe sur les biens meubles corporels acquis à l'extérieur d'une réserve qui sont destinés à être utilisés entièrement ou essentiellement dans une réserve par un Indien ou une bande indienne et que, selon les principes de l'interprétation législative, l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens* interdit une telle taxation, la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation* est-elle inopérante dans la mesure de son incompatibilité avec l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*?

Réponse: L'article 87 de la *Loi sur les Indiens* n'interdit pas la taxation des biens meubles corporels acquis à l'extérieur d'une réserve qui sont destinés à être utilisés entièrement ou essentiellement dans une réserve par un Indien ou une bande indienne. En tant que telle, la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation* n'est pas incompatible avec l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens* et n'est donc pas inopérante

Version française des motifs des juges Gonthier et Binnie rendus par

LE JUGE BINNIE (dissident) — Le présent pourvoi porte sur le droit des Indiens vivant dans les réserves situées au Nouveau-Brunswick d'acheter des vêtements et d'autres biens pour leur usage personnel sans payer la taxe imposée par le gouvernement provincial. Vu les réalités de la vie dans les réserves de cette province et, en particulier, le manque de magasins dans celles-ci, le fait de limiter l'exemption fiscale aux achats faits dans les réserves au Nouveau-Brunswick rend cette dernière illusoire à toutes fins utiles.

En termes plus techniques, la question de droit qui se pose en l'espèce est de savoir, d'une part,

48

49

50

Services and Education Tax Act, R.S.N.B. 1973, c. S-10, and whether its reach is defeated in these circumstances by the tax exemption provided by s. 87(1)(b) of the *Indian Act*, R.S.C., 1985, c. I-5. A majority of this Court has concluded that the exemption is not available where the point of acquisition of the personal property is off the reserve irrespective of where the personal property is used or consumed. The result is that New Brunswick can collect its 11 percent tax. I disagree.

51 The facts are outlined in the reasons for judgment of my colleague Justice McLachlin and I will add to them only insofar as may be necessary to explain these reasons.

Relevant Statutory Provisions

52 *Social Services and Education Tax Act*, R.S.N.B. 1973, c. S-10

1 . . .

“consumer” means a person who

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

(b) utilizes or intends to utilize within the Province goods on behalf of or as the agent for a principal, who desired or desires to so utilize such goods for consumption by the principal or by any other person at the expense of the principal;

. . . .

“purchaser” means a consumer who acquires goods at a retail sale within the Province and includes also

(a) a promotional distributor to the extent that the full fair value of any goods provided by way of promotional distribution exceeds any payment specifically made therefor by the person to whom such goods are provided, and

(b) a person who purchases services;

. . . .

comment il faut interpréter la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation*, L.R.N.-B. (1973), ch. S-10, du Nouveau-Brunswick et, d'autre part, si cette loi est rendue inapplicable dans les circonstances de la présente affaire en raison de l'exemption fiscale prévue à l'al. 87(1)(b) de la *Loi sur les Indiens*, L.R.C. (1985), ch. I-5. Les juges majoritaires de notre Cour ont conclu que l'exemption ne s'applique pas lorsque les biens meubles sont achetés à l'extérieur de la réserve, peu importe le lieu où ils sont utilisés ou consommés. Le Nouveau-Brunswick peut donc percevoir sa taxe de 11 pour 100. Je suis en désaccord.

Les faits sont rappelés dans les motifs rédigés par ma collègue le juge McLachlin et je n'apporterai d'autres éléments que dans la mesure où cela sera nécessaire pour exposer les présents motifs.

Les dispositions législatives pertinentes

Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation, L.R.N.-B. (1973), ch. S-10

1 . . .

«consommateur» désigne une personne

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

b) qui utilise ou se propose d'utiliser des marchandises dans la province pour le compte d'un commettant ou à titre de représentant d'un commettant qui désire ou désire ainsi utiliser ces marchandises aux fins de consommation par le commettant ou par toute autre personne aux frais de ce dernier;

. . . .

«acheteur» désigne un consommateur qui achète des marchandises au cours d'une vente au détail dans la province et s'entend également

a) d'un agent de distribution publicitaire dans la mesure où la juste valeur des marchandises fournies par voie de distribution publicitaire est supérieure au prix qu'il en reçoit de l'acquéreur, et

b) d'une personne qui achète des services;

. . . .

4 Every consumer of goods consumed within the Province and every purchaser of services purchased within the Province shall pay to the Minister for the raising of revenue for Provincial purposes a tax in respect of the consumption of such goods or purchase of such services. . . . [Emphasis added.]

5(1) In the case of a retail sale within the Province, the tax shall be payable by the purchaser at the time of purchase on the fair value of the goods or services.

. . . .

8(1) Every person who consumes within the Province goods acquired by him for resale, or who consumes within the Province goods manufactured, processed, produced or purchased by him within or without the Province, shall for the purposes of this Act, be deemed to have purchased the goods at a retail sale in the Province on the day that he begins to consume the goods within the Province.

. . . .

16 Every vendor shall be an agent of the Minister for the purpose of collecting the tax imposed by section 4 and payable under section 5, and as such shall collect the tax.

Indian Act, R.S.C., 1985, c. I-5

87. (1) Notwithstanding any other Act of Parliament or any Act of the legislature of a province, but subject to section 83, the following property is exempt from taxation, namely,

. . . .

(b) the personal property of an Indian or a band situated on a reserve.

(2) No Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of any property mentioned in paragraph (1)(a) or (b) or is otherwise subject to taxation in respect of any such property.

Analysis

In *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877, the Court discussed the appropriate approach to consideration of a claim for a tax exemption under s. 87 of the *Indian Act*, per Gonthier J. at p. 885. First, any analysis must keep in mind the limited

4 Afin de créer un revenu pour des fins provinciales, tout consommateur de marchandises consommées dans la province et tout acheteur de services achetés dans la province doivent verser au Ministre une taxe sur la consommation de ces marchandises ou l'achat de ces services . . . [Je souligne.]

5(1) Lorsqu'une vente au détail est effectuée dans la province, l'acheteur paye la taxe au moment de l'achat sur la juste valeur de ces marchandises ou services.

. . . .

8(1) Toute personne qui consomme dans la province des marchandises qu'il (*sic*) a acquises en vue de la revente, ou qui y consomme des marchandises qu'il (*sic*) a fabriquées, transformées, produites ou achetées à l'intérieur ou à l'extérieur de la province, est, aux fins de la présente loi, réputée avoir acheté ces marchandises lors d'une vente au détail effectuée dans la province, le jour où il commence à consommer ces marchandises dans la province.

. . . .

16 Tout vendeur est un représentant du Ministre aux fins de la perception de la taxe imposée par l'article 4 et payable en application de l'article 5 et doit, à ce titre, percevoir cette taxe.

Loi sur les Indiens, L.R.C. (1985), ch. I-5

87. (1) Nonobstant toute autre loi fédérale ou provinciale, mais sous réserve de l'article 83, les biens suivants sont exemptés de taxation:

. . . .

b) les biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve.

(2) Nul Indien ou bande n'est assujéti à une taxation concernant la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage d'un bien mentionné aux alinéas (1)a) ou b) ni autrement soumis à une taxation quant à l'un de ces biens.

L'analyse

Dans l'arrêt *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877, la Cour a analysé, sous la plume du juge Gonthier, à la p. 885, la façon dont il convient d'aborder l'examen d'une demande d'exemption fiscale fondée sur l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*.

and specific purpose of s. 87. Second, the nature of the property or benefits sought to be exempted from taxation is to be looked at. Third, the manner in which the incidence of the particular provincial tax (here the New Brunswick *Social Services and Education Tax Act*) falls upon the personal property sought to be taxed is to be considered. That having been done, the Court compares the text of the taxing statute with s. 87(1)(b) of the *Indian Act* to determine if the exemption applies. In the vital exercise of construing both the *Indian Act* and the New Brunswick *Social Services and Education Tax Act*, the interpretive principles expressed by Dickson J. (as he then was) in *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, at p. 36, must be observed, namely:

It is legal lore that, to be valid, exemptions to tax laws should be clearly expressed. It seems to me, however, that treaties and statutes relating to Indians should be liberally construed and doubtful expressions resolved in favour of the Indians. If the statute contains language which can reasonably be construed to confer tax exemption that construction, in my view, is to be favoured over a more technical construction which might be available to deny exemption.

This “liberal interpretative method” was affirmed in *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85, *per* La Forest J., at p. 143, although he pointed out that these principles did not imply

... automatic acceptance of a given construction simply because it may be expected that the Indians would favour it over any other competing interpretation.

It is convenient in this case, as in *Williams*, to examine separately each step of the analysis of the tax exemption claimed by the Indian people.

Premièrement, toute analyse doit tenir compte de l’objet limité et précis de l’art. 87. Deuxièmement, la nature des biens ou des avantages que l’on veut exempter de la taxe doit être étudiée. Troisièmement, l’incidence de la taxe provinciale en cause (en l’espèce la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* du Nouveau-Brunswick) sur les biens meubles que l’on cherche à taxer doit être considérée. Après quoi la Cour doit comparer le libellé de la loi fiscale à celui de l’al. 87(1)(b) de la *Loi sur les Indiens* pour déterminer si l’exemption s’applique. À l’étape cruciale de l’interprétation tant de la *Loi sur les Indiens* que de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* du Nouveau-Brunswick, il importe de respecter les principes d’interprétation énoncés par le juge Dickson (plus tard Juge en chef) dans l’arrêt *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la p. 36:

Selon un principe bien établi, pour être valide, toute exemption d’impôts doit être clairement exprimée. Il me semble toutefois que les traités et les lois visant les Indiens doivent recevoir une interprétation libérale et que toute ambiguïté doit profiter aux Indiens. Si la loi contient des dispositions qui, suivant une interprétation raisonnable, peuvent conférer une exemption d’impôts, il faut, selon moi, préférer cette interprétation à une interprétation plus stricte qui pourrait être utilisée pour refuser l’exemption.

Cette «interprétation libérale» a été confirmée par le juge La Forest dans l’arrêt *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85, à la p. 143, encore que ce dernier ait fait remarquer que ces principes ne revenaient pas à

... accepter automatiquement une interprétation donnée pour la simple raison qu’il peut être vraisemblable que les Indiens la préféreraient à toute autre interprétation différente.

Il convient en l’espèce, comme c’était le cas dans l’affaire *Williams*, d’examiner séparément chaque étape de l’analyse concernant l’exemption fiscale demandée par les Indiens.

Purpose of Section 87 of the Indian Act

54

In *Williams*, Gonthier J., for the Court, outlined the “Nature and Purpose of the [s. 87] Exemption from Taxation” as follows, at p. 885:

The question of the purpose of ss. 87, 89 and 90 has been thoroughly addressed by La Forest J. in the case of *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85. La Forest J. expressed the view that the purpose of these sections was to preserve the entitlements of Indians to their reserve lands and to ensure that the use of their property on their reserve lands was not eroded by the ability of governments to tax, or creditors to seize. The corollary of this conclusion was that the purpose of the sections was not to confer a general economic benefit upon the Indians. . . . [Emphasis added.]

Gonthier J.’s focus on the “use” of personal property stems from the language of s. 87 which exempts from taxation “the personal property of an Indian or a band situated on a reserve” and, importantly, taxation “in respect of the . . . use of any [such] property. . .”, which personal property is not to be “otherwise subject to taxation” (emphasis added).

I agree with McLachlin J. that the expression “situated on a reserve” bears the same interpretation in s. 87(1) of the *Indian Act* as it does elsewhere in that statute and should not be extended in an artificial or conceptual way to cover personal property that is not physically situated on a reserve at the critical time. (The task, of course, is to determine the “critical time” in the context of a particular case.) In this I differ from the majority of the New Brunswick Court of Appeal. This Court held in *Francis v. The Queen*, [1956] S.C.R. 618, *per* Kellock J. at p. 631, that the words “situated on a reserve” were to be taken literally and did not include “notional situation” on a reserve. Parliament has not seen fit to enlarge the exemption in the 42 years since that decision. In *Francis*, the critical time was the moment of importation of the Indian’s personal property into Canada. The question in this case is whether the critical time is the time of acquisition, as the province contends, or the time of use or consumption, as the Indian

L’objet de l’art. 87 de la Loi sur les Indiens

Dans l’arrêt *Williams*, le juge Gonthier, au nom de la Cour, décrit de la façon suivante «[l]a nature et l’objet de l’exemption fiscale [prévue à l’art. 87]», à la p. 885:

Le juge La Forest a analysé en profondeur la question de l’objet des art. 87, 89 et 90 dans l’arrêt *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85. Il a conclu que ces articles visent à préserver les droits des Indiens sur leurs terres réservées et à assurer que la capacité des gouvernements d’imposer des taxes, ou celle des créanciers de saisir, ne porte pas atteinte à l’utilisation de leurs biens situés sur leurs terres réservées. La conséquence de cette conclusion était que les articles en question ne visent pas à conférer un avantage économique général aux Indiens . . . [Je souligne.]

Le juge Gonthier met l’accent sur l’«utilisation» des biens meubles en raison du libellé de l’art. 87 qui prévoit que sont exemptés de taxation «les biens meubles d’un Indien ou d’une bande situés sur une réserve» et, ce qui est important, dispose que nul Indien ou bande n’est assujéti à une taxation «concernant [. . .] l’usage d’un [tel] bien [. . .] ni autrement soumis à une taxation quant à l’un de ces biens» (je souligne).

55

Je suis d’accord avec le juge McLachlin pour dire que l’expression «situés sur une réserve» doit recevoir la même interprétation au par. 87(1) de la *Loi sur les Indiens* qu’ailleurs dans cette loi et que sa portée ne doit pas être étendue de manière artificielle ou conceptuelle de façon qu’elle vise les biens meubles ne se trouvant pas physiquement dans une réserve au moment crucial. (Il faut, bien entendu, déterminer le «moment crucial» dans le contexte de chaque espèce.) À cet égard, je ne suis pas d’accord avec les juges majoritaires de la Cour d’appel du Nouveau-Brunswick. Notre Cour a conclu, dans l’arrêt *Francis c. The Queen*, [1956] R.C.S. 618, pour les motifs exposés par le juge Kellock à la p. 631, que les mots «situés sur une réserve» devaient s’interpréter de façon littérale et qu’ils ne visaient pas un [TRADUCTION] «emplacement fictif» situé dans une réserve. Le législateur fédéral n’a pas jugé opportun d’étendre l’exemption depuis que cet arrêt a été rendu il y a 42 ans. Dans cet arrêt, le moment crucial était celui de

56

respondents contend. If the New Brunswick *Social Services and Education Tax Act* charges the tax on the use or consumption of the personal property of Indian people, and if at the time of use or consumption the personal property is primarily situated on a reserve, then in my opinion the respondents are entitled to the benefit of the exemption.

l'importation au Canada des biens meubles de l'Indien. La question en l'espèce est de savoir si le moment crucial est celui de l'achat, comme le prétend la province, ou celui de l'utilisation ou de la consommation, comme le prétendent les Indiens intimés. Si la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation* du Nouveau-Brunswick établit une taxe frappant l'utilisation ou la consommation des biens meubles des Indiens et si, au moment de leur utilisation ou de leur consommation, ces biens sont principalement situés dans une réserve, à mon avis, les intimés ont droit au bénéfice de l'exemption.

Nature of the Property in Question

La nature des biens en question

57 The goods at issue in this case are tangible goods which we are told by the parties include ordinary household and related goods such as taxable groceries, personal toiletries, cleaning supplies, building materials, sports and recreational equipment, furniture, household appliances, motor vehicles, clothing and footwear. Indian people cannot be expected to live reasonably on the reserve without purchasing some or all of these goods, and if the goods are not available locally, then purchases will have to be made off-reserve to enable the Indians to enjoy a reasonable standard of life on the reserve. New Brunswick recognized the justice of this position during the decades when the province itself exempted the Indians from payment of the tax.

Les biens en cause dans la présente affaire sont des biens corporels qui, selon les parties, comprennent des objets ménagers et d'autres objets connexes tels des produits d'épicerie taxables, des articles de toilette, des produits de nettoyage, des matériaux de construction, des articles de sport et du matériel récréatif, des meubles, des appareils électroménagers, des véhicules automobiles, des vêtements et des chaussures. On ne peut s'attendre à ce que les Indiens vivent de façon acceptable dans les réserves sans se procurer certains, voire l'ensemble de ces biens, et si ces biens ne sont pas offerts dans la réserve, les achats devront être effectués à l'extérieur afin que les Indiens puissent jouir d'un niveau de vie raisonnable dans la réserve. Le Nouveau-Brunswick reconnaissait la justesse de ce point de vue pendant les décennies au cours desquelles la province a elle-même exempté les Indiens du paiement de la taxe.

58 New Brunswick will still exempt from the tax goods delivered by the vendor at the vendor's expense to the reserve. To the vagaries of on-reserve shopping facilities are therefore added the idiosyncrasies of off-reserve delivery services. The parties agreed that the tax would be levied (if the provincial Attorney General prevails in this appeal) in the following instances of everyday purchases by a status Indian resident on a reserve:

Le Nouveau-Brunswick continuera d'exempter les biens que le vendeur livre, à ses propres frais, dans la réserve. Aux aléas du magasinage dans les réserves s'ajoutent donc les particularités des services de livraison offerts par des vendeurs se trouvant à l'extérieur des réserves. Les parties ont convenu que la taxe serait perçue (si le procureur général de la province a gain de cause dans le présent pourvoi) à l'égard des achats quotidiens suivants effectués par un Indien inscrit résidant dans une réserve:

- (a) purchase of an article of children's clothing in July, 1993 for a price of approximately \$150 from Metropolitan Store in Woodstock, New Brunswick where the purchaser, a resident of the Woodstock reserve, was advised that vendor delivery to the reserve was not available;
- (b) purchase of an article of clothing in December, 1993 for a purchase price of approximately \$150 from Eaton's department store in Moncton where the purchaser, a resident of the Woodstock reserve, was advised that vendor delivery to a reserve was not available but that delivery through a common carrier could be made with the charge for such delivery to be borne by the purchaser;
- (c) purchase of light bulbs, toothpaste and sundry toiletry items in January, 1994 for less than \$50 from Shoppers Drug Mart in Fredericton in which the purchaser, a resident of the Kingsclear reserve, was advised that delivery to the reserve was not available;
- (d) purchase of cleaning supplies, laundry detergent, paper towels, dish washing liquid and similar household cleaning items in February, 1994 for less than \$25 from the Byway Store in Fredericton where the purchaser, a resident of the Kingsclear reserve, was advised that no delivery to the reserve was available; and
- (e) purchase of sundry toiletry items, magazines and taxable groceries, in November, 1993, for less than \$20, from a convenience store in Newcastle where the purchaser, a resident of the Eel Ground Reserve, was advised that vendor delivery to the reserve was not available.
- a) l'achat d'un vêtement pour enfant, en juillet 1993, au prix d'environ 150 \$ chez Metropolitan Store, à Woodstock (Nouveau-Brunswick); à cette occasion, l'acheteur, résident de la réserve de Woodstock, a été avisé par le vendeur qu'il ne faisait pas la livraison dans la réserve;
- b) l'achat d'un vêtement, en décembre 1993, au prix d'environ 150 \$ chez Eaton, à Moncton; à cette occasion, l'acheteur, résident de la réserve de Woodstock, a été avisé par le vendeur qu'il ne faisait pas la livraison dans la réserve, mais que celle-ci pouvait être faite par un transporteur public, aux frais de l'acheteur;
- c) l'achat d'ampoules électriques, de dentifrice, et de divers articles de toilette, en janvier 1994, pour moins de 50 \$ chez Shoppers Drug Mart, à Fredericton; à cette occasion, l'acheteur, résident de la réserve Kingsclear, a été avisé par le vendeur qu'il ne faisait pas la livraison dans la réserve;
- d) l'achat de produits de nettoyage, de détergent à lessive, d'essuie-tout, de savon à vaisselle et d'autres articles d'entretien ménager similaires, en février 1994, pour moins de 25 \$ chez Byway Store, à Fredericton; à cette occasion, l'acheteur, résident de la réserve Kingsclear, a été avisé par le vendeur qu'il ne faisait pas la livraison dans la réserve;
- e) l'achat de divers articles de toilette, de revues et de produits d'épicerie taxables, en novembre 1993, pour moins de 20 \$ dans un dépanneur de Newcastle; à cette occasion, l'acheteur, résident de la réserve Eel Ground, a été avisé par le vendeur qu'il ne faisait pas la livraison dans la réserve.

These illustrations underscore the extent to which the province seeks to benefit from its 11 percent impost on on-reserve living expenses under the Social Services and Education Tax which, ironically, does not benefit Indian people

Ces exemples montrent à quel point la province cherche à tirer profit de sa taxe de 11 pour 100 pour les services sociaux et l'éducation en y assujettissant les dépenses de la vie quotidienne des personnes vivant dans les réserves; ironiquement, cette taxe ne profite pas aux Indiens vivant dans les réserves car c'est le gouvernement fédéral qui

on the reserve, who receive such education and services (if at all) from the federal government.

assure leur éducation et les services qu'ils reçoivent (le cas échéant).

60 There are at least 9,500 status Indians resident in the Province of New Brunswick, approximately 65 to 75 percent of whom are resident on reserves. The parties agreed that there are very few retail establishments located on reserves in the province. For this reason, most personal property purchased by on-reserve status Indians and New Brunswick bands must be purchased from retail establishments located off reserve. If the Social Services and Education Tax applies to off-reserve acquisitions, as argued by the provincial Attorney General, the result would be that New Brunswick Indians would suffer a greater tax vulnerability than Indians settled elsewhere in the country on larger reserves with better on-reserve shopping facilities. I say all of this by way of background to the narrow legal issue, which is whether the wording of s. 87(1)(b) is apt to prevent the application of the New Brunswick tax statute in the factual circumstances already mentioned.

Au moins 9 500 Indiens inscrits vivent au Nouveau-Brunswick et environ 65 à 75 pour 100 d'entre eux vivent dans des réserves. Les parties conviennent qu'il y a très peu de magasins de vente au détail dans les réserves situées dans la province. Pour cette raison, la plupart des biens meubles achetés par les Indiens inscrits résidant dans les réserves et les bandes se trouvant au Nouveau-Brunswick doivent provenir de magasins situés à l'extérieur des réserves. Si la taxe pour les services sociaux et l'éducation s'appliquait aux biens acquis à l'extérieur des réserves, comme l'a prétendu le procureur général de la province, les Indiens du Nouveau-Brunswick seraient susceptibles de payer davantage de taxes que ceux qui vivent ailleurs au pays dans des réserves plus importantes, mieux dotées en magasins. Tout ce qui précède sert à situer le contexte dans lequel s'inscrit l'étroite question de droit qui se pose en l'espèce, savoir si le libellé de l'al. 87(1)b) peut faire obstacle à l'application de la loi fiscale du Nouveau-Brunswick vu les faits susmentionnés.

Design of the New Brunswick Social Services and Education Tax Act

L'économie de la Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation du Nouveau-Brunswick

61 The key to this case is the precise wording of the charging section of the New Brunswick *Social Services and Education Tax Act*, which imposes the tax on the consumer "in respect of the consumption" (emphasis added) of the goods in question:

La clef de la présente affaire réside dans le libellé précis de l'article taxateur de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation* du Nouveau-Brunswick, qui assujettit le consommateur à «une taxe sur la consommation» (je souligne) des biens visés:

IMPOSITION OF TAX

IMPOSITION DE LA TAXE

4 Every consumer of goods consumed within the Province and every purchaser of services purchased within the Province shall pay to the Minister for the raising of revenue for Provincial purposes a tax in respect of the consumption of such goods. . . . [Emphasis added.]

4 Afin de créer un revenu pour des fins provinciales, tout consommateur de marchandises consommées dans la province et tout acheteur de services achetés dans la province doivent verser au Ministre une taxe sur la consommation de ces marchandises . . . [Je souligne.]

The Act specifically defines "consumer" as a person who "utilizes or intends to utilize within the Province goods" (emphasis added). This echoes the reference to the "use" of personal property in s. 87 of the *Indian Act* which, it will be recalled, provides that "[n]o Indian or band is subject to tax-

La Loi définit expressément le «consommateur» comme une personne qui «utilise ou se propose d'utiliser des marchandises [. . .] dans la province» (je souligne). Cela fait écho à la mention de l'«usage» des biens meubles à l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens* qui, je le rappelle, prévoit que

ation in respect of the . . . use of any property [situated on a reserve] or is otherwise subject to taxation in respect of any such property” (emphasis added).

The appellant argues that despite such clear and specific language the New Brunswick tax is a transaction tax targeting the transaction of purchase and sale rather than a tax in respect of consumption. An appraisal of that position requires consideration of s. 8 which provides that goods acquired outside New Brunswick are taxed if consumed within the province despite the absence of any retail sale within the territorial jurisdiction of New Brunswick:

8(1) Every person who consumes within the Province goods acquired by him for resale, or who consumes within the Province goods manufactured, processed, produced or purchased by him within or without the Province, shall for the purposes of this Act, be deemed to have purchased the goods at a retail sale in the Province on the day that he begins to consume the goods within the Province. [Emphasis added.]

Accordingly, the New Brunswick *Social Services and Education Tax Act* is a tax imposed “in respect of” consumption subject to the condition precedent of either a sale within the province (s. 5) or a deemed sale within the province (s. 8(1)). I take this characterization from the decision of this Court in *Simpsons-Sears Ltd. v. Provincial Secretary (N.B.)*, [1978] 2 S.C.R. 869. The particular issue in that case had nothing to do with Indians and nothing to do with s. 87 of the *Indian Act*, but it did require an interpretation of a predecessor of the New Brunswick *Social Services and Education Tax Act*. In that case, the particular issue was whether Simpsons-Sears had to pay the tax in its capacity as distributor of free catalogues in the province. Laskin C.J. observed, at p. 872:

. . . I agree with my brother Ritchie’s primary conclusion that the language of the New Brunswick *Social Services and Education Tax Act* cannot be construed to convert a distributor into a taxable consumer of the catalogues which that distributor mails or delivers free

«[n]ul Indien ou bande n’est assujetti à une taxation concernant [. . .] l’usage d’un bien [situé sur une réserve] ni autrement soumis à une taxation quant à l’un de ces biens» (je souligne).

L’appelant soutient que, malgré ce libellé limpide et explicite, la taxe du Nouveau-Brunswick est une taxe sur les opérations qui frappe l’opération d’achat et de vente, et non une taxe sur la consommation. Ce point de vue doit être examiné à la lumière de l’art. 8, qui prévoit que les biens acquis à l’extérieur du Nouveau-Brunswick sont taxés s’ils sont consommés dans la province même si la vente au détail n’a pas eu lieu dans les limites de la compétence territoriale du Nouveau-Brunswick:

8(1) Toute personne qui consomme dans la province des marchandises qu’il (*sic*) a acquises en vue de la revente, ou qui y consomme des marchandises qu’il (*sic*) a fabriquées, transformées, produites ou achetées à l’intérieur ou à l’extérieur de la province, est, aux fins de la présente loi, réputée avoir acheté ces marchandises lors d’une vente au détail effectuée dans la province, le jour où il commence à consommer ces marchandises dans la province. [Je souligne.]

En conséquence, la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* du Nouveau-Brunswick établit une taxe «sur» la consommation dont l’imposition est subordonnée au respect d’une condition préalable, savoir que la vente du bien visé doit avoir eu lieu dans la province (art. 5) ou encore elle doit être réputée telle (par. 8(1)). Je tire cette qualification de la décision que notre Cour a rendue dans l’affaire *Simpsons-Sears Ltée c. Secrétaire provincial (N.-B.)*, [1978] 2 R.C.S. 869. Dans cette affaire, la question en litige n’avait rien à voir avec les Indiens ni avec l’art. 87 de la *Loi sur les Indiens*, mais il fallait y interpréter une version antérieure de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation*. Il s’agissait de savoir si Simpsons-Sears devait payer la taxe en sa qualité de distributrice de catalogues gratuits dans la province. Le juge en chef Laskin a fait observer, à la p. 872:

Je souscris à la première conclusion de mon collègue le juge Ritchie selon laquelle on ne peut interpréter la *Loi sur les taxes pour les services sociaux et d’éducation* du Nouveau-Brunswick de façon à transformer un distributeur en un consommateur assujetti à la taxe à l’égard de

62

63

to persons in New Brunswick. This is enough to dispose of the appeal which I would allow as proposed by my brother Ritchie. [Emphasis added.]

The primary conclusion of Ritchie J. was that while the tax was imposed “in respect of” consumption, imposition of the tax under s. 4 required there to be a sale prior to consumption, and that Simpsons-Sears was not party to any such sale. In other words, a retail sale had been imposed by the legislature as a condition precedent to taxable consumption with respect to goods acquired within the province, *per* Ritchie J., at p. 888:

... in amending s. 4 so as to place the burden of the tax on the consumer, the Legislature of New Brunswick nevertheless retained “a sale” or “purchase” as a precondition of taxable consumption at least with respect to goods purchased at retail in New Brunswick.

In the present case there is no sale of catalogues within or without the Province either at retail or otherwise. The appellant is the producer, not the purchaser of the catalogues and potential customers receive them free of charge. [Emphasis added.]

64

In the circumstances, I cannot agree with McLachlin J. that the *Simpsons-Sears* case characterized the Social Services and Education Tax as a transaction tax rather than a consumption tax. Ritchie J., for the majority, seems to me plainly to state in the paragraph reproduced above that the s. 4 tax is in respect of consumption albeit he notes that a precondition to its imposition is a transaction of purchase and sale. The precondition to the imposition of a tax cannot plausibly be characterized as its subject matter. This view is reinforced by the fact, already mentioned, that New Brunswick imposes the tax under s. 8 where goods are consumed in the province where no retail sale has taken place in the province. My colleague McLachlin J. is obliged to argue in para. 30 of her reasons that the *Social Services and Education Tax Act* creates two different taxes, a s. 8 tax in respect of consumption and a s. 4 tax in respect of a transaction of purchase and sale. In my view, there is nothing to suggest that the Legislature intended the

catalogues qu’il envoie ou distribue gratuitement à des personnes au Nouveau-Brunswick. Ceci suffit pour statuer en l’espèce et je suis d’avis d’accueillir le pourvoi comme le propose mon collègue le juge Ritchie. [Je souligne.]

Selon la conclusion principale du juge Ritchie, bien que la taxe ait été une taxe «sur» la consommation, l’imposition de la taxe visée à l’art. 4 était subordonnée à la conclusion d’une vente avant la consommation et Simpsons-Sears n’était pas partie à une telle vente. En d’autres termes, la législature exigeait la conclusion d’une vente au détail comme condition préalable à la consommation taxable des biens achetés dans la province. Sur ce point, le juge Ritchie a dit, à la p. 888:

Lorsque la législature du Nouveau-Brunswick a modifié l’art. 4 de façon que le fardeau de la taxe repose sur le consommateur, elle a fait de la «vente» ou de l’«achat» une condition préalable à la consommation taxable, du moins pour les marchandises achetées au détail au Nouveau-Brunswick.

En l’espèce, il n’y a pas vente de catalogues à l’intérieur ou à l’extérieur de la province, au détail ou autrement. L’appelante est le producteur, non l’acheteur des catalogues, et les clients éventuels les reçoivent gratuitement. [Je souligne.]

Vu les circonstances, je ne peux souscrire à l’opinion du juge McLachlin selon laquelle la taxe pour les services sociaux et l’éducation avait été qualifiée, dans l’affaire *Simpsons-Sears*, de taxe sur les opérations plutôt que de taxe à la consommation. Il me semble que le juge Ritchie, s’exprimant au nom des juges majoritaires, a dit clairement dans le passage reproduit ci-dessus que la taxe visée à l’art. 4 est une taxe sur la consommation, bien qu’il ait noté que la conclusion d’une opération d’achat et de vente était une condition préalable à l’imposition de la taxe. Or, la condition préalable à l’imposition d’une taxe ne saurait de façon convaincante être qualifiée de matière imposable. Cette opinion est renforcée par le fait, déjà mentionné, que le Nouveau-Brunswick impose la taxe visée à l’art. 8 lorsque les biens sont consommés dans la province alors qu’il n’y a pas eu de vente au détail dans la province. Ma collègue le juge McLachlin est obligée d’affirmer au par. 30 de ses motifs que la *Loi sur la taxe pour les*

Social Services and Education Tax Act to create two different taxes. The difference between s. 4 and s. 8 is not that one creates a transaction tax and the other creates a consumption tax. There is a single tax in respect of consumption. The difference is that where goods are retailed in the province s. 5 qualifies s. 4 by imposing the “precondition” of a retail sale (as Ritchie J. termed it) but s. 5 cannot qualify s. 8 because by definition s. 8 only applies where no retail sale occurs within the territorial jurisdiction of the province. The interpretation accepted by McLachlin J. derives no support from *Simpsons-Sears*, where Ritchie J. said, at p. 887:

The “tax” referred to in both these sections is obviously “the tax” imposed by s. 4 which is the charging section and when that section is read in light of s. 5(1) the “consumption” therein referred to is to be construed as meaning a *consumption after sale* if the goods are to be purchased at retail within the Province. [Italics in original; underlining added.]

My colleague, McLachlin J., states in para. 27 that s. 5 “imposes a tax on sale” but if this is intended to suggest that s. 5 is a charging section, I respectfully disagree. As stated in *Simpsons-Sears*, the tax is imposed by s. 4. There is no reference in s. 4 to a sale of any description. While provincial taxes of this type are popularly known as retail sales taxes, the generic name is an oversimplification. Each taxation statute has to be considered in light of its particular terms. In the case of the New Brunswick statute, the sale referred to in s. 5 does no more than trigger payment and collection of a tax explicitly charged by s. 4 “in respect of” consumption.

services sociaux et l'éducation crée deux taxes distinctes, soit une taxe sur la consommation à l'art. 8 et une taxe sur l'opération d'achat et de vente à l'art. 4. Selon moi, rien n'indique que le législateur ait voulu que la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation* établisse deux taxes distinctes. La différence entre l'art. 4 et l'art. 8, ce n'est pas que l'un crée une taxe sur les opérations et l'autre une taxe à la consommation. Il y a une seule taxe sur la consommation. La différence, c'est que lorsque des biens sont vendus au détail dans la province, l'art. 5 ajoute à l'art. 4 en fixant comme «condition préalable» la conclusion d'une vente au détail (pour reprendre l'expression employée par le juge Ritchie) mais l'art. 5 ne peut modifier l'art. 8 parce que, par définition, celui-ci ne s'applique que dans les cas où il n'y a eu aucune vente au détail dans les limites de la compétence territoriale de la province. L'interprétation acceptée par le juge McLachlin n'est aucunement étayée par l'arrêt *Simpsons-Sears* où le juge Ritchie a dit, à la p. 887:

La «taxe» mentionnée dans ces deux articles est évidemment «la taxe» prévue à l'art. 4 qui est l'article taxateur et, quand cette disposition et le par. 5(1) sont pris ensemble, on doit interpréter la «consommation» comme *une consommation après vente* si les marchandises sont achetées au détail dans la province. [En italique dans l'original; je souligne.]

Ma collègue le juge McLachlin mentionne au par. 27 de ses motifs que l'art. 5 «établit une taxe sur les ventes», mais si elle entend par là que l'art. 5 est un article taxateur, avec égards, je ne suis pas d'accord. Comme il a été dit dans l'arrêt *Simpsons-Sears*, la taxe est imposée par l'art. 4. Or, cet article ne renvoie aucunement à une vente, quelle qu'elle soit. On appelle communément les taxes provinciales de cette nature taxes sur les ventes au détail, mais cette appellation générale est le fruit d'une simplification excessive. En effet, chaque loi fiscale doit être examinée à la lumière des termes particuliers qu'elle contient. Dans le cas de la loi du Nouveau-Brunswick, la vente à laquelle renvoie l'art. 5 ne fait que déclencher le paiement et la perception d'une taxe «sur» la consommation expressément imposée par l'art. 4.

66 As to the argument of McLachlin J. in para. 29 that “[i]f the sales tax were a true consumption tax, each use of taxable goods by the ultimate consumer would attract tax liability”, nothing in the Act suggests repetitive impositions of the tax in respect of use or consumption of the same goods, i.e., a consumer who buys a pair of pants is not expected to pay tax every time he or she puts the pants on. One-time imposition is entirely consistent with characterizing this tax as a consumption tax. Moreover, as Ritchie J. pointed out in *Simpsons-Sears*, at p. 889:

Incidental use such as that which the appellant [*Simpsons-Sears*] makes of its catalogue is not, in my opinion, “consumption” within the meaning of this section or of s. 4 of the statute.

67 The interpretation of the New Brunswick Act by this Court in *Simpsons-Sears* is therefore fully consistent with the granting of the s. 87 exemption to the respondents. The manner in which “the incidence of taxation falls upon the benefits to be taxed”, to quote again from this Court’s unanimous judgment in *Williams, supra*, at p. 885, is fixed by s. 4, the charging section, and is not altered by later sections in the taxing statute that deal with the legislative infrastructure for the payment and collection of the tax thus imposed.

68 I add parenthetically that the concerns raised by the province about the uncertainties of application and collection of a tax in respect of consumption seem already to be present in the case of out-of-province acquisitions which are consumed within the province which, as stated, the province has historically taxed under s. 8.

The Constitutional History

69 The respondents’ interpretation is also consistent with the constitutional history related by

Quant au point de vue exprimé par le juge McLachlin au par. 29 de ses motifs selon lequel «[s]i la taxe sur les ventes était véritablement une taxe à la consommation, chaque utilisation des biens taxables par le consommateur final ferait naître l’obligation fiscale», rien n’indique dans la Loi que la taxe soit imposable à répétition en ce qui concerne l’utilisation et la consommation des mêmes biens, c’est-à-dire que l’on ne s’attend pas à ce que le consommateur qui achète un pantalon s’acquitte de la taxe chaque fois qu’il le porte. L’imposition unique de la taxe est tout à fait compatible avec la qualification de taxe à la consommation. Au surplus, comme l’a souligné le juge Ritchie dans l’arrêt *Simpsons-Sears*, à la p. 889:

L’usage accessoire que [*Simpsons-Sears*] fait de ces catalogues ne constitue pas, selon moi, une «consommation» au sens de cet article ou de l’art. 4 de la Loi.

L’interprétation que notre Cour a donnée à la loi du Nouveau-Brunswick dans l’arrêt *Simpsons-Sears* est donc entièrement compatible avec le fait d’accorder aux intimés l’exemption prévue à l’art. 87. La façon dont «l’incidence fiscale joue sur les prestations à taxer», pour citer encore une fois les motifs de l’arrêt unanime que notre Cour a rendu dans l’affaire *Williams*, précité, à la p. 885, est prévue à l’art. 4, l’article taxateur, et n’est pas modifiée par les articles subséquents de la loi fiscale qui traitent de l’infrastructure législative se rapportant au paiement et à la perception de la taxe ainsi imposée.

J’ajoute entre parenthèses que les inquiétudes exprimées par la province à propos des incertitudes découlant de l’application et de la perception d’une taxe sur la consommation semblent déjà présentes pour ce qui est des biens acquis à l’extérieur de la province qui sont consommés à l’intérieur de celle-ci lesquels, rappelons-le, sont taxés traditionnellement par le gouvernement provincial en vertu de l’art. 8.

Le contexte constitutionnel

L’interprétation que proposent les intimés est également compatible avec le contexte constitu-

McLachlin J. at para. 21 *et seq.* The “consumer” orientation of modern provincial sales taxes stems from the constitutional prohibition on indirect taxation by the provinces. In the early years of this century the provinces faced the dilemma that a tax imposed on a transaction of purchase and sale would not pass constitutional muster because goods purchased can usually be resold for consumption by others. The tax in that event is passed along as part of the purchase price, and thus constitutes a constitutionally impermissible indirect tax. In *Attorney-General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934 (P.C.), the Judicial Committee struck down a provincial tax imposed on purchasers of fuel oil because, as stated, purchasers were not necessarily consumers and could always resell to other purchasers. One solution hit upon by the provinces (and it is evident here in the design of the New Brunswick *Social Services and Education Tax Act*) is to aim the tax explicitly at the consumer who, by definition, is at the end of the line and cannot pass along the goods (and the tax) to anyone else. As pointed out by McLachlin J., however, consumption taxes proved difficult to compute and collect. The provincial strategy was to devise methods of computation and collection without sacrificing the constitutional validity assured to them by imposing a tax “in respect of consumption”. The provinces found that they could have their constitutional cake and eat it too by imposing the tax in respect of consumption but making the tax payable at the time of sale, and designating the vendor as a provincial government agent for collection of the tax. This legislative device was upheld as valid in *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45 (P.C.), where the distinction between a transaction tax and a consumption tax was relied upon to uphold the constitutional validity of the provincial tax as a consumption tax. In that case and as quoted from

tionnel décrit par le juge McLachlin aux par. 21 et suiv. de ses motifs. L’orientation «axée sur le consommateur» des taxes sur les ventes provinciales contemporaines résulte de l’interdiction constitutionnelle faite aux provinces de recourir à la taxation indirecte. Au début du siècle, les provinces étaient confrontées à un dilemme car une taxe imposée sur une opération d’achat et de vente n’aurait pas été jugée valide sur le plan constitutionnel étant donné que l’on peut habituellement revendre des biens que l’on a achetés à d’autres personnes qui, elles, les consommeront. Dans un tel cas, la taxe est reportée sur autrui car elle fait alors partie du prix d’achat, et elle constitue une taxe indirecte, inacceptable sur le plan constitutionnel. Dans *Attorney-General for British Columbia c. Canadian Pacific Railway Co.*, [1927] A.C. 934 (C.P.), le Comité judiciaire a annulé une taxe provinciale prélevée sur les acheteurs de mazout pour le motif que, comme il a déjà été mentionné, les acheteurs n’étaient pas nécessairement les consommateurs et pouvaient toujours revendre le mazout à d’autres acheteurs. L’une des solutions retenues par les provinces (tel qu’il ressort en l’espèce de l’économie de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* du Nouveau-Brunswick) consiste à mettre expressément la taxe à la charge du consommateur qui, par définition, est le dernier en bout de ligne et ne peut transférer les biens (ni la taxe) à autrui. Comme l’a souligné le juge McLachlin, cependant, les taxes à la consommation se sont révélées difficiles à calculer et à percevoir. La stratégie des provinces a consisté à mettre au point des méthodes de calcul et de perception, sans toutefois en sacrifier la validité constitutionnelle, en imposant une taxe «sur la consommation». Les provinces se sont rendu compte qu’elles pouvaient avoir leur part du gâteau tout en respectant la Constitution en imposant une taxe sur la consommation, qui soit payable au moment de la vente et en désignant le vendeur en tant que représentant du gouvernement provincial aux fins de la perception de la taxe. Ce procédé législatif a été jugé valide dans l’arrêt *Attorney-General for British Columbia c. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45 (C.P.), dans lequel la distinction entre une taxe sur les opérations et une taxe à la consommation a servi de fondement à la décision

p. 49, the charging section of the taxing statute read:

2. For the raising of a revenue for Provincial purposes every person who consumes any fuel-oil in the Province shall pay to the Minister of Finance a tax in respect of that fuel-oil at the rate of one-half cent a gallon. [Emphasis added.]

With respect to this wording, Lord Thankerton stated, at p. 59:

... it is clear that the Act purports to exact the tax from a person who has consumed fuel-oil, the amount of the tax being computed broadly according to the amount consumed. The Act does not relate to any commercial transaction in the commodity between the taxpayer and some one else. Their Lordships are unable to find, on examination of the Act, any justification for the suggestion that the tax is truly imposed in respect of the transaction by which the taxpayer acquires the property in the fuel-oil nor in respect of any contract or arrangement under which the oil is consumed, though it is, of course, possible that individual taxpayers may recoup themselves by such a contract or arrangement; but this cannot effect [sic] the nature of the tax. [Emphasis added.]

70

In my opinion, New Brunswick, having levied a tax “in respect of consumption” to finesse any constitutional challenge to its validity, should not be relieved of the consequences of that characterization when the statute is subjected to scrutiny under s. 87 of the *Indian Act*. This reading of *Kingcome Navigation, supra*, seems to be confirmed by La Forest J. in *Air Canada v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1161, where he notes at p. 1174:

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 mean-

confirmant la validité constitutionnelle de la taxe provinciale en tant que taxe à la consommation. Dans cette affaire, l'article taxateur, cité à la p. 49, était libellé ainsi:

[TRADUCTION]

2. Afin de créer un revenu pour des fins provinciales, toute personne qui consomme du mazout dans la province doit verser au ministre des Finances une taxe à l'égard de ce mazout au taux d'un demi cent le gallon. [Je souligne.]

En ce qui concerne cet article, lord Thankerton a dit, à la p. 59:

[TRADUCTION] ... il est clair que la Loi vise à percevoir la taxe de la personne qui a consommé du mazout, le montant de la taxe étant calculé généralement en fonction de la quantité consommée. La Loi ne vise pas les opérations commerciales ayant lieu entre le contribuable et une autre partie à l'égard du produit. Leurs Seigneuries sont incapables de trouver, après avoir examiné la Loi, quelque justification à la proposition selon laquelle la taxe est, en fait, imposée à l'égard de l'opération par laquelle le contribuable acquiert le mazout ni à l'égard d'un contrat ou d'un accord en vertu duquel le mazout est consommé, même si, bien entendu, il se peut que le contribuable récupère la somme qu'il a versée par l'entremise d'un tel contrat ou d'un tel accord; toutefois, cela ne saurait changer la nature de la taxe. [Je souligne.]

À mon avis, le Nouveau-Brunswick, ayant perçu une taxe «sur la consommation» afin d'éviter adroitement que la validité de la taxe ne soit contestée sur le plan constitutionnel, ne doit pas échapper aux conséquences d'une telle qualification lorsque la loi fait l'objet d'un examen fondé sur l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*. Une telle interprétation de l'arrêt *Kingcome Navigation*, précité, semble être confirmée par le juge La Forest dans l'arrêt *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161, dans lequel il fait remarquer, à la p. 1174:

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

ing 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. [Emphasis added.]

At paragraph 25 of her reasons, McLachlin J. draws comfort from *Air Canada* for her characterization of the New Brunswick tax as a transaction tax. In that case, it will be remembered, the charging section of the statute (*Gasoline Tax Act*), quoted in *Air Canada* at p. 1175, provided:

25. . . .

(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. . . . [Emphasis added.]

The taxpayer is thus functionally identified as a purchaser rather than as a consumer, and it was held by La Forest J. that references in the statute to “use” and “consumption” of gasoline were words of description rather than words of imposition. See La Forest J., at p. 1187:

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. [Emphasis added.]

As has been noted, the charging section at issue in *Air Canada* was very different from the charg-

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. [Je souligne.]

Au paragraphe 25 de ses motifs, le juge McLachlin se fonde sur l’arrêt *Air Canada* pour qualifier la taxe du Nouveau-Brunswick de taxe sur les opérations. Dans cette affaire, rappelons-le, l’article taxateur de la loi (*Gasoline Tax Act*), cité dans *Air Canada* à la p. 1175, prévoyait:

[TRADUCTION]

25. . . .

(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 . . . [Je souligne.]

Le contribuable est donc considéré sur le plan fonctionnel comme un acheteur plutôt qu’un consommateur; d’ailleurs, le juge La Forest a statué que les mots «usage» et «consommation» d’essence utilisés dans la loi étaient des mots servant à décrire la taxe plutôt qu’à l’imposer. Voir les motifs du juge La Forest, à la p. 1187:

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 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 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 autre province. [Je souligne.]

Comme il a déjà été souligné, l’article taxateur en cause dans l’arrêt *Air Canada* était très différent

ing section in this case, and the fact in *Air Canada* a tax on “the purchaser” was held not to be a consumption tax is, with respect, not determinative here. For our purposes, the question is whether the references in the New Brunswick *Social Services and Education Tax Act* to “consumer” and “consumption” are merely descriptive of the purchaser (as in *Air Canada*) or identify the subject matter of the tax (as in *Kingcome Navigation*). If indeed the New Brunswick tax is charged in respect of the transaction of purchase and sale, then (subject to any constitutional infirmities) it would have to be concluded that as neither the purchaser nor the goods were situated on a reserve at the time of the transaction, the tax is exigible. On the other hand, if the particular design of the New Brunswick statute does indeed impose the tax in respect of consumption (as s. 4 says) and consumption occurs primarily on an Indian reserve, as it does according to the agreed facts, there should be no tax payable.

de celui dont il est question en l’espèce, et j’estime, avec égards, que la conclusion tirée dans cet arrêt qu’une taxe prélevée sur «l’acheteur» n’était pas une taxe à la consommation n’est pas concluante en ce qui concerne la présente affaire. La question qui nous intéresse est de savoir si les mots «consommateur» et «consommation» employés dans la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l’éducation* du Nouveau-Brunswick ne servent qu’à définir l’acheteur (comme c’était le cas dans *Air Canada*), ou encore s’ils déterminent l’objet de la taxe (comme c’était le cas dans *Kingcome Navigation*). Si, de fait, la taxe du Nouveau-Brunswick frappe l’opération d’achat et de vente, il faut conclure (sous réserve de manquements sur le plan constitutionnel, le cas échéant) que la taxe est exigible, étant donné que ni l’acheteur ni les biens ne se trouvaient dans la réserve au moment de l’opération. En revanche, si, de fait, le régime instauré par la loi du Nouveau-Brunswick impose une taxe sur la consommation des biens visés (comme le dit l’art. 4), et si cette dernière a principalement lieu dans une réserve indienne, comme le confirment les faits dont les parties ont convenu, aucune taxe ne devrait être exigible.

73 The other case cited in support of the characterization of the tax by McLachlin J. is the Newfoundland trial level judgment in *Miawpukek Indian Band v. Newfoundland (Minister of Finance)* (1995), 130 Nfld. & P.E.I.R. 164. The short passage reproduced by my colleague constitutes the entirety of the learned trial judge’s discussion of the point, which is simply stated as a conclusion unsupported by any analysis, and is therefore, in my respectful view, of little assistance to this Court.

L’autre décision que cite le juge McLachlin pour étayer la façon dont elle qualifie la taxe est le jugement de première instance rendu par la Cour suprême de Terre-Neuve dans l’affaire *Miawpukek Indian Band c. Newfoundland (Minister of Finance)* (1995), 130 Nfld. & P.E.I.R. 164. Le court extrait reproduit par ma collègue couvre en entier l’analyse que le juge de première instance a faite de la question, et j’estime, avec égards, qu’il s’agit d’une simple conclusion qui n’est étayée par aucune analyse et qui, par conséquent, n’est d’aucun secours en ce qui concerne la présente affaire.

Application of the Nowegijick Principle

L’application du principe de l’arrêt Nowegijick

74 As stated, the charging section (s. 4) of the Act says that it is a tax “in respect of the consumption” and I see nothing else in the Act to contradict that characterization. However, if I am wrong in that analysis, the very least that can be said is that the differences of opinion here and in the courts below about the interplay of the concepts of purchase and consumption in this statute show that reasonable

Comme il a déjà été mentionné, l’article taxateur (art. 4) de la Loi prévoit que la taxe est imposée «sur la consommation» et, à mon avis, aucune autre disposition de la Loi ne va à l’encontre d’une telle qualification. Cependant, dans le cas où mon analyse serait erronée à cet égard, le moins que l’on puisse dire, c’est qu’il ressort des divergences d’opinions en l’espèce et dans les décisions des

people differ in their interpretation of the New Brunswick Act. In a word, some of the key provisions are ambiguous in their meaning and effect. In these circumstances, the applicable rule is that any ambiguities in the New Brunswick statute should be resolved in favour of the Indian taxpayers (*Nowegijick*). Unless the Court is now prepared to resile from the fundamental *Nowegijick* rule resolving statutory ambiguities in favour of the Indian taxpayer, then it seems to me s. 87 of the *Indian Act* applies and the appeal must be dismissed.

Giving Indian People a Meaningful Choice

In *Williams, supra*, Gonthier J. (for the Court at p. 887) outlined “the choice” confronting Indian people in respect of their personal property:

Therefore, under the *Indian Act*, an Indian has a choice with regard to his personal property. The Indian may situate this property on the reserve, in which case it is within the protected area and free from seizure and taxation, or the Indian may situate this property off the reserve, in which case it is outside the protected area, and more fully available for ordinary commercial purposes in society. Whether the Indian wishes to remain within the protected reserve system or integrate more fully into the larger commercial world is a choice left to the Indian.

In the present case, we are dealing with personal property which, it is agreed, the Indians have chosen to locate and consume on the reserve. New Brunswick seeks to deny Indian people the tax benefit of that choice, not because the Indians have decided to “integrate more fully into the larger commercial world”, but because the absence of appropriate retail stores on the reserve compels the Indians to shop off the reserve. The result of the majority decision to allow the appeal in this case is to defeat the assurance in *Williams, supra*, and in *Mitchell, supra*, that s. 87 is designed to give

juridictions inférieures à propos des rapports entre les concepts de l’achat et de la consommation dans la loi du Nouveau-Brunswick que cette dernière peut être interprétée différemment par des personnes raisonnables. En bref, la signification et l’effet de certaines des dispositions clés de la loi sont ambigus. Vu les circonstances, la règle qu’il convient d’appliquer est que toute ambiguïté de la loi du Nouveau-Brunswick doit profiter aux contribuables indiens (*Nowegijick*). À moins que la Cour ne soit disposée à revenir sur la règle fondamentale de l’arrêt *Nowegijick* selon laquelle les ambiguïtés de la loi doivent profiter au contribuable indien, il me semble que l’art. 87 de la *Loi sur les Indiens* s’applique et que le pourvoi doit être rejeté.

Offrir aux Indiens un choix réel

Dans l’arrêt *Williams*, précité, le juge Gonthier (s’exprimant au nom de la Cour, à la p. 887) a décrit «le choix» auquel les Indiens étaient confrontés en ce qui concerne leurs biens meubles:

En conséquence, en vertu de la *Loi sur les Indiens*, un Indien jouit d’un choix en ce qui concerne ses biens personnels. L’Indien peut situer ces biens sur la réserve, auquel cas les biens sont protégés contre la saisie et la taxation, ou il peut les situer hors de la réserve, auquel cas les biens sont situés à l’extérieur de la zone protégée et peuvent davantage être utilisés dans le cours des opérations commerciales ordinaires dans la société. Il appartient à l’Indien de décider s’il désire bénéficier du système de protection que constitue la réserve ou s’il veut s’intégrer davantage dans l’ensemble du monde des affaires.

Les biens meubles dont il est question en l’espèce sont, d’après ce que les parties ont convenu, des biens que les Indiens ont choisi de situer et de consommer dans la réserve. Le Nouveau-Brunswick cherche à nier aux Indiens l’avantage fiscal qui découle de ce choix, non pas parce que les Indiens ont décidé de «s’intégrer davantage dans l’ensemble du monde des affaires», mais bien parce que l’absence d’établissements de vente au détail convenables dans les réserves les force à magasiner à l’extérieur de celles-ci. La décision des juges majoritaires d’accueillir le présent pourvoi a pour effet de battre en brèche l’assurance donnée par les arrêts *Williams* et *Mitchell*, précités,

75

76

status Indian people a meaningful tax choice in the location of their personal property.

Subsequent Removal of Property from the Reserve

77

In the foregoing discussion, reference has been made to personal property “primarily located” on a reserve. The concept of “primary location” is intended to avoid the administrative inconvenience of shifting tax treatment every time the personal property in question crosses the boundary of the reserve. In *Mitchell, supra*, La Forest J. referred at pp. 132-33, with approval, to the concept of primary or paramount location:

In another recent decision, *Leighton v. B.C. (Gov't)*, [1989] 3 C.N.L.R. 136, the British Columbia Court of Appeal again had occasion to consider the significance of the phrase “situated on a reserve” in s. 87(b) of the *Indian Act*. In what I take to be a sound approach, Lambert J.A. held that when considering whether tangible personal property owned by Indians can benefit from the exemption from taxation provided for in s. 87, it will be appropriate to examine the pattern of use and safekeeping of the property in order to determine if the paramount location of the property is indeed situated on the reserve. I have no doubt that it will normally be appropriate to take a fair and liberal approach to the problem whether the paramount location of tangible property or a chose-in-action is situated on the reserve: see *Metlakatla Ferry Service Ltd. v. B.C. (Gov't)* (1987), 12 B.C.L.R. (2d) 308 (C.A.).

78

It seems to me inconsistent with this “sound approach” for the Court in the present case to conclude that the one and only thread in the “pattern of use and safekeeping” which controls the tax treatment is the *situs* of the personal property at the moment of acquisition, irrespective of the fact that the “paramount location” of the use and consumption of the personal property is “situated on a reserve” in the literal and physical sense of the words in s. 87(1)(b) of the *Indian Act*. Even if some importance is to be attached to *situs* at the moment of acquisition, the issue here is not unidimensional, and acquisition should be placed in the larger context of the realities of life on a New Brunswick reserve. The “paramount location”

que l’art. 87 a été conçu de manière à offrir aux Indiens inscrits un choix réel en matière fiscale quant à l’emplacement de leurs biens meubles.

L’enlèvement ultérieur des biens de la réserve

Dans l’analyse qui précède, j’ai parlé de biens meubles «principalement situés» dans une réserve. Le concept d’«emplacement principal» vise à éviter l’inconvénient administratif de devoir changer de traitement fiscal chaque fois que les biens meubles en cause franchissent les limites de la réserve. Dans l’arrêt *Mitchell*, précité, le juge La Forest a renvoyé avec approbation, aux pp. 132 et 133, au concept d’emplacement principal ou prépondérant:

Dans un autre arrêt récent, *Leighton v. B.C. (Gov't)*, [1989] 3 C.N.L.R. 136, la Cour d’appel de la Colombie-Britannique a encore eu l’occasion d’examiner le sens de l’expression «situés sur une réserve» à l’al. 87b) de la *Loi sur les Indiens*. En utilisant une méthode que j’estime judicieuse, le juge Lambert de la Cour d’appel a conclu que, pour décider si des biens personnels tangibles appartenant à des Indiens peuvent être exemptés de taxation en vertu de l’art. 87, il est approprié d’examiner le genre d’usage et de garde du bien pour déterminer si l’emplacement prépondérant du bien est vraiment situé sur une réserve. Je ne doute pas qu’il sera normalement approprié d’aborder de façon juste et libérale la question de savoir si l’emplacement prépondérant du bien tangible ou du droit d’action est situé sur une réserve; voir l’arrêt *Metlakatla Ferry Service Ltd. v. B.C. (Gov't)* (1987), 12 B.C.L.R. (2d) 308 (C.A.).

Il me semble que la Cour agirait de manière incompatible avec cette «interprétation judicieuse» en concluant en l’espèce que le seul et unique aspect du «genre d’usage et de garde» du bien meuble qui gouverne le choix du traitement fiscal à appliquer est le *situs* de ce dernier au moment de son acquisition, indépendamment du fait que l’«emplacement prépondérant» du bien lors de son usage et de sa consommation est «situ[é] sur une réserve», au sens littéral et physique dans lequel cette expression est employée à l’al. 87(1)b) de la *Loi sur les Indiens*. Même si l’on doit attacher une certaine importance au *situs* du bien au moment de son acquisition, la question qui se pose en l’espèce n’est pas unidimensionnelle, et l’acquisition du

approach endorsed by this Court in *Mitchell*, reflects a purposive approach to s. 87(1)(b). For this reason, as well, the provincial Attorney General's argument should be rejected.

Additional Policy Considerations

My colleague, McLachlin J., at the conclusion of her discussion of the purpose of s. 87 (paras. 41 to 45), reviews a number of policy arguments designed to show the mixed benefits and burdens for status Indian people across the country if the respondents' contentions are accepted. She points out, correctly, that taxes imposed by Indian bands themselves on retail sales on reserves may become an important source of income, and that there are real advantages for off-reserve Indians in being able to make on-reserve purchases free of tax if a "point of sale" exemption is allowed. On this theory, the goods would then be consumed tax free off the reserve. In my view, however, it is not the purpose of s. 87 to allow merchants on reserves to compete on a tax-free basis with off-reserve merchants for business in the broader community. Moreover, in terms of financing Indian self-government, the present wording of s. 87 is not immutable. The s. 87 exemption is the creature of an ordinary federal statute and can be expanded or redefined as Parliament sees fit. The successful financing of Indian government does not turn on the present wording of s. 87, or on the outcome of this appeal.

Disposition

I would dismiss the appeal with costs.

Appeal allowed, GONTHIER and BINNIE JJ. dissenting.

bien doit être analysée en fonction du contexte plus général des réalités de la vie dans une réserve du Nouveau-Brunswick. L'interprétation fondée sur l'«emplacement prépondérant», que notre Cour a adoptée dans l'arrêt *Mitchell*, reflète une interprétation de l'al. 87(1)(b) fondée sur l'objet visé. Pour cette autre raison, l'argument du procureur général de la province doit être rejeté.

Autres considérations de principe

Ma collègue le juge McLachlin termine son analyse de l'objet de l'art. 87 (aux par. 41 à 45) en examinant un certain nombre d'arguments de principe visant à démontrer tant les avantages dont jouiraient les Indiens inscrits partout au pays que le fardeau qui leur serait imposé si la Cour acceptait les prétentions des intimés. Elle fait remarquer, à juste titre, que les taxes imposées par les bandes indiennes elles-mêmes sur les ventes au détail effectuées dans les réserves pourraient devenir une importante source de revenu, et qu'il serait avantageux de permettre aux Indiens qui ne vivent pas dans des réserves d'acheter des biens en franchise s'ils pouvaient bénéficier d'une exemption fiscale fondée sur le «point de vente». Dans un tel cas, les biens seraient consommés exempts de taxe à l'extérieur de la réserve. À mon avis, cependant, l'objet de l'art. 87 ne vise pas à permettre aux commerçants installés dans les réserves de faire concurrence à ceux qui font affaires à l'extérieur de celles-ci en offrant aux consommateurs, qu'ils résident dans les réserves ou non, des biens exempts de taxe. En outre, pour ce qui est de financer l'autonomie gouvernementale des Indiens, le libellé actuel de l'art. 87 n'est pas immuable. En effet, l'exemption visée à l'art. 87 est prévue par une loi fédérale ordinaire et elle peut toujours être étendue ou redéfinie par le législateur fédéral. Le financement adéquat des gouvernements indiens ne repose ni sur le libellé actuel de l'art. 87, ni sur l'issue du présent pourvoi.

Dispositif

Je suis d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens.

Pourvoi accueilli, les juges GONTHIER et BINNIE sont dissidents.

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

Solicitors for the respondents: Davis & Company, Vancouver.

Solicitor for the intervener the Attorney General of Canada: The Attorney General of Canada, Ottawa.

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

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

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

Solicitors for the interveners the Grand Council of the Crees (Eeyou Estchee), the Cree Regional Authority, Matthew Coon Come, Violet Pachanos and Bill Namagoose: Byers, Casgrain, Montreal.

Procureur des appelants: Le procureur général du Nouveau-Brunswick, Fredericton.

Procureurs des intimés: Davis & Company, Vancouver.

Procureur de l'intervenant le procureur général du Canada: Le procureur général du Canada, Ottawa.

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

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

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

Procureurs des intervenants le Grand Conseil des Cris (Eeyou Estchee), l'Administration régionale crie, Matthew Coon Come, Violet Pachanos et Bill Namagoose: Byers, Casgrain, Montréal.