

T-486-85

T-486-85

Saugeen Indian Band, as represented by its Chief, Vernon Roote, and by its Councillors, Arnold Solomon, Roy Wesley, Oliver Kahgee Sr., Chester Ritchie, Mildred Ritchie, Harriet Kewaquom, Marie Mason, and Franklin Shawbedees (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

INDEXED AS: SAUGEEN INDIAN BAND v. CANADA (T.D.)

Trial Division, Reed J.—Ottawa, October 24, 25 and November 17, 1988.

Native peoples — Taxation — Excise Tax Act, s. 27(1) imposing tax on sale price of all goods manufactured in Canada — Indian Band seeking refund of taxes paid on goods purchased for use on reserve — Indian Act, s. 87 exempting Indians and Indian bands from direct and indirect taxation, but not from incidence of indirect taxation — Tax levied on commodity while owned by manufacturer — Not tax with respect to personal property of Indians or Indian bands — Not tax on property situated on reserve — Sales tax too remote to be considered indirect taxation.

Customs and excise — Excise Tax Act — Indian band seeking to recover s. 27 sales tax paid by others on goods purchased for use on reserve — No right to refund even if exempted from incidence of indirect tax — Excise Tax Act, s. 46.1 denying right of action for refunds unless specific right of action for recovery of amounts set out in statute — No such provision in either Indian Act or Excise Tax Act.

This was an action for a refund of federal sales tax paid with respect to certain commodities. The goods had been purchased for use on an Indian reserve. The taxes were paid pursuant to subsection 27(1) of the *Excise Tax Act*, which imposes a sales tax on the sale price of all goods manufactured in, or imported into, Canada or sold or retained by a licensed wholesaler. The tax is paid by the manufacturer, importer or wholesaler. It is based upon the manufacturer's sale price or the duty paid value of imported goods, and becomes payable when the commodity is delivered to the first unlicensed purchaser, or when the property in the commodity passes to that purchaser. It is an indirect tax, in that it is expected that the taxpayer will recoup the amount of tax paid in the price charged to the next purchaser. However, there is no legal obligation on anyone other than the manufacturer, importer or licensed wholesaler to pay the tax. It is a matter of contract as to whether the tax is passed on.

La bande indienne de Saugeen, représentée par son chef Vernon Roote et par ses conseillers Arnold Solomon, Roy Wesley, Oliver Kahgee père, Chester Ritchie, Mildred Ritchie, Harriet Kewaquom, Marie Mason et Franklin Shawbedees (demanderesse)

c.

La Reine (défenderesse)

RÉPERTORIÉ: BANDE INDIENNE DE SAUGEEN c. CANADA (1^{re} INST.)

Division de première instance, juge Reed—Ottawa, 24, 25 octobre et 17 novembre 1988.

Peuples autochtones — Impôt — L'art. 27(1) de la Loi sur la taxe d'accise impose une taxe sur le prix de vente de toutes marchandises fabriquées au Canada — La bande indienne en cause cherche à se faire rembourser le montant des taxes versées sur les marchandises qu'elle a achetées en vue de les utiliser dans la réserve — Les Indiens et les bandes indiennes sont, aux termes de l'art. 87 de la Loi sur les Indiens, exemptés de l'impôt direct et indirect mais non de l'incidence de l'impôt indirect — La taxe est prélevée sur le bien alors que le fabricant en est le propriétaire — Les biens meubles des Indiens ou des bandes indiennes ne sont pas frappés de taxe — Les biens situés sur la réserve ne sont pas non plus frappés de taxe — La taxe de vente est trop distante pour être assimilée à un impôt indirect.

Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — La bande indienne en cause cherche à se faire rembourser la taxe de vente payée en vertu de l'art. 27 par des tiers relativement à des marchandises achetées en vue d'être utilisées dans la réserve — Elle n'a droit à aucun remboursement même si elle est exemptée de l'incidence de l'impôt indirect — L'art. 46.1 de la Loi sur la taxe d'accise interdit toute action en remboursement des sommes payées, sauf disposition contraire expresse de la loi — La Loi sur les Indiens et la Loi sur la taxe d'accise ne contiennent aucune disposition de ce genre.

Il s'agit en l'espèce d'une action en remboursement de la taxe de vente fédérale relativement à certaines marchandises. Les biens avaient été achetés pour être utilisés dans une réserve indienne. La taxe a été acquittée en application du paragraphe 27(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* qui impose une taxe sur le prix de vente de toutes marchandises fabriquées ou importées au Canada ou vendues ou retenues par un marchand en gros muni d'une licence. La taxe est payée par le fabricant, l'importateur ou le marchand en gros. Elle est calculée en fonction du prix de vente fixé par le fabricant ou de la valeur acquittée des marchandises importées, et elle est exigible au moment où le bien est livré au premier acheteur non muni de licence ou même dès que cet acheteur en acquiert la propriété. Il s'agit d'un impôt indirect, puisqu'il est prévu que le contribuable recouvrira le montant de la taxe payé dans le prix qu'il fait payer à l'acheteur subséquent. Toutefois, nul n'est tenu de payer la taxe, si ce n'est le fabricant, l'importateur ou le marchand en gros muni de licence. C'est par convention contractuelle qu'il est décidé si la taxe est repassée.

Nine transactions were included in the agreed statement of facts. In some cases, property in the goods passed to the band off the reserve, and in others it passed on the reserve. Likewise, in some cases the tax had become payable before delivery; in others, upon delivery; and in others, had become payable much earlier in the distribution chain. There were purchases from the manufacturer, licensed wholesaler, and vendors further down the distribution chain. In all these cases the plaintiff knew the amount of federal sales tax paid. With regard to many of the several thousand transactions included in the statement of claim, the amount of federal sales tax was, however, neither known nor easily ascertainable.

Section 87 of the *Indian Act* exempts the personal property of an Indian or band situated on a reserve from taxation and provides that no Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of any property on a reserve. The issues were: (1) whether section 87 exempted Indians and Indian bands from the burden or incidence of indirect taxes as well as from direct liability as a taxpayer; (2) whether there was a right to a refund; (3) what limitation period would pertain; and (4) how the amount of any refund should be calculated.

Held, the claim should be dismissed.

(1) The tax was not levied with respect to the personal property of an Indian or Indian band. The commodity is taxed at the time it is owned by the manufacturer. The phrase "consumption or sales tax", used in subsection 27(1) to describe the tax, may signify only that the subsection encompasses taxes triggered by a sale, appropriation or importation. It does not mean that it is a tax on the consumption or purchase of the property by the end-user. Nor was it a tax on property situated on a reserve. The passing of property from vendor to purchaser and delivery are factors relevant to determining when the tax becomes payable. The fact that, after property has passed, the article becomes the property of an Indian band and is situated on a reserve does not make the tax one in respect of personal property of an Indian band situated on a reserve.

Some incidences of taxation are too remote to fall within section 87. The test of an indirect tax which was developed for determining the extent of provincial taxing jurisdiction (those taxes which "cling as a burden to the unit of commodity") is not economically sound. There was no compelling reason why that test should be adopted for the purposes of section 87. The Supreme Court's comments in *Nowegijick* that "in respect of" was wording of the widest scope did not relate to section 87 as a whole. Nothing indicated that section 87 accorded Indians and Indian bands exemption from the incidence of tax as well as exemption as a taxpayer. The words of section 87 stating that no Indian band "is subject to taxation in respect of" mean that Indian bands are not to be taxed as taxpayers. They do not mean that Indian bands were to be exempt from all incidence or burden of indirect taxes.

L'exposé conjoint des faits contenait neuf opérations. Dans certains cas, la propriété des marchandises a été transmise à la bande en dehors de la réserve et dans d'autres cas, à l'intérieur de la réserve. De même, dans certains cas, la taxe était exigible avant la livraison, dans certains autres cas, elle était exigible à la livraison, et dans d'autres, à une phase bien antérieure de la chaîne de distribution. Il s'agissait d'achats effectués auprès du fabricant ou chez un marchand en gros muni d'une licence, ou encore, auprès de vendeurs situés au bas de la chaîne de distribution. Dans tous ces cas, la demanderesse connaissait le montant de la taxe de vente fédérale payée. En ce qui concerne la plupart des milliers d'opérations figurant dans la déclaration, le montant de la taxe de vente fédérale était ni connu ni facilement vérifiable.

L'article 87 de la *Loi sur les Indiens* exonère de l'impôt les biens personnels d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve et prévoit que nul Indien ou bande n'est assujéti à un impôt concernant la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage d'un bien situé sur une réserve. Il échet d'examiner: (1) si l'article 87 exonérait les Indiens ou les bandes indiennes du fardeau ou de l'incidence des impôts indirects ainsi que de l'obligation fiscale directe à titre de contribuables; (2) si un droit au remboursement existait; (3) quel délai de prescription s'y appliquait; et (4) comment calculer le montant du remboursement.

Jugement: l'action doit être rejetée.

(1) La taxe ne visait pas les biens meubles d'un Indien ou d'une bande indienne. La marchandise est taxée au moment où le fabricant en est le propriétaire. Les termes «taxe de consommation ou de vente» figurant au paragraphe 27(1) visent à définir la taxe et ils peuvent signifier tout simplement que ce paragraphe embrasse la taxe déclenchée par une vente ou celle payée à l'utilisation finale ou à l'importation. On ne saurait voir dans cette taxe une taxe sur la consommation ou l'achat d'un bien par l'utilisateur final. On ne saurait y voir non plus une taxe frappant des biens situés dans une réserve. Le transfert de propriété du vendeur à l'acheteur ainsi que la livraison sont des facteurs permettant de déterminer quand la taxe devient exigible. Le fait que, après transfert de propriété, l'article devienne la propriété d'une bande indienne et qu'il soit situé dans une réserve, ne fait pas de cette taxe une taxe frappant des biens meubles appartenant à une bande indienne dans une réserve.

Un certain nombre d'incidences de la taxe sont trop distantes pour tomber dans le champ d'application de l'article 87. Le critère de l'impôt indirect qui a été conçu pour délimiter le domaine de compétence fiscale des provinces, (ces taxes qui «s'attachent comme un fardeau à l'unité de marchandise») n'est pas satisfaisant au point de vue de la science économique. Aucun impératif ne justifiait qu'il devait servir à l'interprétation de l'article 87. Dans l'arrêt *Nowegijick*, les propos de la Cour suprême selon lesquels les mots «quant à» avaient la portée la plus large possible, ne se rapportent pas à l'article 87 pris dans son ensemble. Rien n'indique que l'article 87 exonère les Indiens et les bandes indiennes de l'incidence de la taxe à titre de contribuables. La disposition de l'article 87 qui prévoit que nulle bande indienne «n'est assujéti[e] à une taxation concernant» signifie que les bandes indiennes ne doivent pas être imposées à titre de contribuables. Elle ne signifie pas que les bandes indiennes devaient être exonérées de toute incidence ou fardeau des impôts indirects.

(2) There was no legal basis for a refund. The plaintiffs argued that section 87 of the *Indian Act* should be read together with the *Excise Tax Act* to allow the plaintiff to claim a refund. It is not sound statutory construction to read the two Acts together because when the *Indian Act* was enacted federal sales taxes were not in existence, and when the *Excise Tax Act* was first enacted, there was no express provision for refunds to Indians and Indian bands. The absence of an express exemption for Indian bands and Indians in the *Excise Tax Act* is not an indication that Parliament considered it unnecessary in that provision for exemption and refund already existed under the *Indian Act*. In addition, section 46.1 of the *Excise Tax Act* applies. It denies any right of action for a refund of amounts paid as taxes except as provided by statute. Thus, even if section 87 of the *Indian Act* created an exemption as claimed, section 46.1 precludes a right to a refund since neither the *Indian Act* nor the *Excise Tax Act* provide a right of action for recovery of amounts paid.

(3) There being no exemption under section 87, it was unnecessary to consider the relevant limitation period and method of refund calculation. For completeness, it was to be pointed out that as to the limitation period, the claim was not a "specialty debt" as required by paragraph 45(1)(b) of the *Ontario Limitations Act*. The amounts in question were not ascertained. An action on a specialty is an action for a liquidated amount. Since May 23, 1985 the *Excise Tax Act*, subsection 44(6) has provided a two year limitation period. Prior to that date it was four years.

(4) With respect to calculation of refunds, the *Formula Refunds Regulations* apply only to refunds expressly provided for by the *Excise Tax Act*.

(2) Aucun fondement juridique ne justifiait un remboursement. Les demandeurs ont fait valoir que l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* devait être interprété à la lumière de la *Loi sur la taxe d'accise* pour qu'ils puissent réclamer un remboursement. Une telle interprétation ne se justifie pas puisque au moment où la *Loi sur les Indiens* a été adoptée, la taxe de vente fédérale n'existait pas, et lorsque la *Loi sur la taxe d'accise* est entrée en vigueur pour la première fois, elle ne contenait pas de disposition prévoyant expressément le remboursement aux Indiens et aux bandes indiennes. L'absence dans la *Loi sur la taxe d'accise* d'une exemption expresse pour les Indiens et les bandes indiennes ne veut pas dire que le législateur ne jugeait pas nécessaire de prévoir l'exemption et le remboursement car ceux-ci existaient déjà dans la *Loi sur les Indiens*. En outre, l'article 46.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* est applicable. Elle interdit toute action en remboursement de sommes payées à titre de taxes, sauf disposition contraire expresse. Ainsi, même si l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* créait l'exemption réclamée, l'article 46.1 nie le droit au remboursement puisque ni la *Loi sur les Indiens* ni la *Loi sur la taxe d'accise* ne prévoient un droit d'action pour recouvrer les sommes payées.

(3) Puisque l'article 87 ne prévoit aucune exemption, il n'était pas nécessaire d'examiner les questions liées au délai de prescription applicable et au mode de calcul du remboursement. Néanmoins, il convenait de souligner en ce qui concerne le délai de prescription que la revendication n'était pas une «créance tenant à un contrat par acte scellé» comme l'exige l'alinéa 45(1)(b) de la *Limitations Act* de l'Ontario. Les montants en cause n'étaient pas déterminés. L'action fondée sur le contrat par acte scellé est une action portant sur un montant déterminé. Depuis le 23 mai 1985, le paragraphe 44(6) de la *Loi sur la taxe d'accise* prévoit un délai de prescription de deux ans. Antérieurement à cette date, le délai était de quatre ans.

(4) En ce qui concerne le calcul du remboursement, le *Règlement sur les formules utilisées pour les remboursements* s'applique uniquement aux remboursements expressément prévus par la *Loi sur la taxe d'accise*.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Constitution Act, 1867*, 30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) [R.S.C. 1970, Appendix II, No. 5] (as am. by *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), Schedule to the *Constitution Act, 1982*, Item 1)].
- Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 27(1), (1.2) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 10), (1.3) (as am. by S.C. 1985, c. 3, s. 16), (1.4) (as am. *idem*), 28(1)(d), 29 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 104, s. 9), 44, 44.2 (as enacted by S.C. 1986, c. 9, s. 34), 46.1 (as enacted *idem*), Sch. III.
- Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 39.
- Federal Court Rules*, C.R.C., c. 663, R. 474.
- Formula Refunds Regulations*, C.R.C., c. 591, s. 3.
- Indian Act*, R.S.C. 1970, c. I-6, s. 87 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 47, s. 25).
- Indian Act*, R.S.C. 1952.

LOIS ET RÈGLEMENTS

- Limitations Act*, R.S.O. 1980, chap. 240, art. 45(1)(b).
- Loi constitutionnelle de 1867*, 30 & 31 Vict., chap. 3 (R.-U.) [S.R.C. 1970, Appendice II, n° 5] (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, chap. 11 (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982*, n° 1)].
- Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), chap. F-7, art. 39.
- Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 27(1), (1.2) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 10), (1.3) (mod. par S.C. 1985, chap. 3, art. 16), (1.4) (mod., *idem*), 28(1)(d), 29 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 104, art. 9), 44, 44.2 (mod. par S.C. 1986, chap. 9, art. 34), 46.1 (mod., *idem*), annexe III.
- Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1970, chap. I-6, art. 87 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 47, art. 25).
- Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1952.
- Loi sur les Indiens de 1876*, S.C. 1876, chap. 18, art. 64, 65.
- Règles de la Cour fédérale*, C.R.C., chap. 663, Règle

Limitations Act, R.S.O. 1980, c. 240, s. 45(1)(b).
The Indian Act, 1876, S.C. 1876, c. 18, ss. 64, 65.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

CONSIDERED:

Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan, [1960] S.C.R. 619; *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575 (P.C.); *Francis, Louis v. The Queen*, [1954] Ex.C.R. 590; affd. [1956] S.C.R. 618; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29.

REFERRED TO:

Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. v. Government of Saskatchewan et al., [1979] 1 S.C.R. 37; *Atlantic Smoke Shops v. Conlon*, [1943] A.C. 550 (P.C.); *Minister of Finance of New Brunswick et al. v. Simpsons-Sears Ltd.*, [1982] 1 S.C.R. 144; *C.P.R. v. A.G. for Saskatchewan*, [1952] 2 S.C.R. 231; *B.A.C.M. Const. Co. Ltd. v. R. in Right of B.C.* (1978), 8 B.C.L.R. 391 (S.C.); *The Queen v. Stevenson Construction Co. Ltd.* (1978), 79 DTC 5044 (F.C.A.); *Brown v. R. in Right of B.C.*, [1980] 3 W.W.R. 360 (B.C.C.A.); *Danes v. R. in Right of B.C.*; *Watts v. R. in Right of B.C.* (1985), 61 B.C.L.R. 257 (C.A.); *Re Hill and Minister of Revenue et al.* (1985), 50 O.R. (2d) 765 (H.C.); *Re Bernard and The Queen in right of New Brunswick* (1986), 31 D.L.R. (4th) 303 (N.B.Q.B.); *Smith (A.M.) & Co. v. R.* (1981), 20 C.P.C. 126 (F.C.A.); *Cork & Brandon Ry. v. Goode* (1853), 13 C.B. 826 (C.P.); *Auckland Harbour Board v. The King*, [1924] A.C. 318 (P.C.).

AUTHORS CITED

Hogg, Peter W. *Constitutional Law of Canada*, 2nd ed. Toronto: The Carswell Company Limited, 1985.

COUNSEL:

Maureen M. Gregory for plaintiff.
Dogan D. Akman for defendant.

SOLICITORS:

Tweedy, Ross, Charlottetown, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

REED J.: The main issue raised by the plaintiff in this case is whether section 87 of the *Indian Act*, R.S.C. 1970, c. I-6, operates so as to entitle the plaintiff, as purchaser of certain commodities, to a

474.

Règlement sur les formules utilisées pour les remboursements, C.R.C., chap. 591, art. 3.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan, [1960] R.C.S. 619; *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575 (P.C.); *Francis, Louis v. The Queen*, [1954] R.C.É. 590; confirmé par [1956] R.C.S. 618; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29.

DÉCISIONS CITÉES:

Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan et autre, [1979] 1 R.C.S. 37; *Atlantic Smoke Shops v. Conlon*, [1943] A.C. 550 (C.P.); *Ministre des Finances du Nouveau-Brunswick et autre c. Simpsons-Sears Ltée*, [1982] 1 R.C.S. 144; *C.P.R. v. A.G. for Saskatchewan*, [1952] 2 R.C.S. 231; *B.A.C.M. Const. Co. Ltd. v. R. in Right of B.C.* (1978), 8 B.C.L.R. 391 (S.C.); *La Reine c. Stevenson Construction Co. Ltd.* (1978), 79 DTC 5044 (C.A.F.); *Brown v. R. in Right of B.C.*, [1980] 3 W.W.R. 360 (C.A.C.-B.); *Danes v. R. in Right of B.C.*; *Watts v. R. in Right of B.C.* (1985), 61 B.C.L.R. 257 (C.A.); *Re Hill and Minister of Revenue et al.* (1985), 50 O.R. (2d) 765 (H.C.); *Re Bernard and The Queen in right of New Brunswick* (1986), 31 D.L.R. (4th) 303 (B.R.N.-B.); *Smith (A.M.) & Co. c. R.* (1981), 20 C.P.C. 126 (C.A.F.); *Cork & Brandon Ry. v. Goode* (1853), 13 C.B. 826 (C.P.); *Auckland Harbour Board v. The King*, [1924] A.C. 318 (P.C.).

f DOCTRINE

Hogg, Peter W. *Constitutional Law of Canada*, 2^e éd. Toronto: The Carswell Company Limited, 1985.

AVOCATS:

g *Maureen M. Gregory* pour la demanderesse.
Dogan D. Akman pour la défenderesse.

PROCUREURS:

h *Tweedy, Ross*, Charlottetown, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

i *Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par*

LE JUGE REED: Le principal point litigieux soulevé par la demanderesse porte sur la question de savoir si l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1970, c. I-6, a pour effet de la rendre

refund of the federal sales tax paid with respect to those commodities.

Federal Sales Tax—Indirect Taxation—Agreed Statement of Facts

The taxes were paid pursuant to subsection 27(1) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13:

27. (1) There shall be imposed, levied and collected a consumption or sales tax . . . on the sale price of all goods

- a) produced or manufactured in Canada . . .
- b) imported into Canada . . .
- c) sold by a licensed wholesaler . . .
- d) retained by a licensed wholesaler for his own use or for rental by him to others . . .

The tax is paid by the manufacturer or producer of the commodity, unless the product is sold to a licensed wholesaler. In this latter case the tax is paid by the licensed wholesaler. In the case of importation the tax is paid by the importer or the transferee who takes the goods out of bond. The word "manufacturer" shall hereinafter be used as referring to both manufacturers and producers. The word "importer" shall hereinafter be used as including transferees and "importation" shall be used as including the taking of goods out of bond. When the word "taxpayer" is used in these reasons, it refers to the person having the legal obligation to pay the tax: the manufacturer, the licensed wholesaler or the importer.

The taxes payable are assessed on the sale price at which the manufacturer sells the product. Whether the tax is paid by the manufacturer or by a licensed wholesaler (who may be one or more steps removed from the manufacturer in the distribution chain) the amount of tax is the same, i.e., it is calculated on the basis of the manufacturer's sale price. In the case of imported goods the sale price is deemed to be the duty paid value of the goods (whether or not the goods are purchased on importation is irrelevant). When the product is produced for the use of the manufacturer, not for sale, the value of the commodity for the purposes of tax assessment may be determined by the Minister, see paragraph 28(1)(d) of the *Excise Tax Act*. The tax is often described as a manufacturer's sales tax. The rate of tax applied to the sale price can vary depending on the nature of the product

admissible, à l'occasion de l'achat de certaines marchandises, au remboursement de la taxe de vente fédérale y relative.

a Taxe de vente fédérale—Impôt indirect—Exposé conjoint des faits

La taxe a été acquittée en application du paragraphe 27(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13, dont voici les passages applicables:

b 27. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente . . . sur le prix de vente de toutes marchandises,

- a) produites ou fabriquées au Canada . . .
- b) importées au Canada . . .
- c) vendues par un marchand en gros muni de licence . . .
- d) retenues par un marchand en gros muni de licence pour son propre usage ou pour être par lui louées à d'autres . . .

La taxe est payée par le fabricant ou le producteur du bien, à moins que ce bien ne soit vendu à un marchand en gros muni de licence, auquel cas elle est payée par ce dernier. En cas d'importation, la taxe est payée par l'importateur ou par le cessionnaire qui sort les marchandises de l'entrepôt. Dans les présents motifs, «fabricant» s'entend à la fois du fabricant et du producteur; «importateur» s'entend également du cessionnaire et «importation», de la sortie des marchandises de l'entrepôt. Par ailleurs, le terme «contribuable» s'applique à la personne tenue à l'obligation légale de payer la taxe, qu'il s'agisse du fabricant, du marchand en gros muni de licence ou de l'importateur.

La taxe exigible est calculée en fonction du prix auquel le fabricant vend le bien. Qu'elle soit payée par le fabricant ou par un marchand en gros muni de licence (lequel peut être séparé du fabricant par un ou plusieurs intermédiaires dans la chaîne de distribution), le montant de la taxe est le même, c'est-à-dire qu'il est fonction du prix de vente pratiqué par le fabricant. En cas d'importation, la valeur à l'acquitté du bien est réputée être son prix de vente (peu importe que le bien soit acheté ou non à l'importation). En cas de bien produit, non pas pour la vente, mais pour l'usage du fabricant, sa valeur fiscale peut être fixée par le ministre (alinéa 28(1)d) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Cette taxe est souvent appelée taxe de vente du fabricant. La quotité de taxe applicable au prix de vente peut varier selon la nature du produit (voir par exemple les paragraphes (1.1) [mod. par S.C.

(e.g., see subsections (1.1) [as am. by S.C. 1985, c. 3, s. 16] (1.3) [as am. *idem*] and (1.4) [as am. *idem*] of section 27 of the *Excise Tax Act*).

The tax becomes payable at the time the commodity is delivered to the first unlicensed purchaser, or when the property in the commodity passes to that purchaser, whichever occurs first. When the product is appropriated by a manufacturer for its own use, or when a product is appropriated by a licensed wholesaler for its own use or for rental, the tax becomes payable on appropriation. There are special rules with respect to instalment sales. In the case of goods which are imported, the tax becomes payable on importation.

The person purchasing the product from a manufacturer will in many cases be a wholesaler (licensed or unlicensed). In some cases, that person may be what has been referred to in argument as their "end-user" of the product (for example, when the manufacturer performs its own wholesale and distribution functions). Counsel for the defendant objected to the notion of "end-user". He argued; commodities on which tax has been paid can be incorporated into new and different articles; the so called "end-use" purchaser can use the commodity as a component of a new article; federal sales tax paid on that component will be recouped by the "end-use" purchaser in the price charged for the new article.¹ In this regard, counsel referred to *Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1960] S.C.R. 619. I took counsel's reference to the *Cairns* case to be a reference to the factual situation in that case and not to the legal conclusion drawn. The court held that materials purchased by a builder for incorporation into houses which were being built for resale, should be classified as being consumed by an end-user and provincial tax was therefore payable. As a factual matter, of course, the cost of the materials would be recouped by the builder in the price charged to the purchaser of the house. It is to this factual circumstance which I understood counsel for the defendant to refer. While I accept that an "end-user" may pass on the burden of the tax in this fashion, the concept is, nevertheless, a

1985, chap. 3, art. 16], (1.3) [mod., *idem*] et (1.4) [mod., *idem*] de l'article 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*).

^a La taxe est exigible le moment où le bien est livré au premier acheteur non muni de licence, ou même dès que cet acheteur en acquiert la propriété. Si le bien est affecté par le fabricant à son propre usage, ou par un marchand en gros muni de licence à son propre usage ou aux fins de location, la taxe est exigible au moment de l'affectation. Des règles spéciales régissent les ventes à tempérament. En ce qui concerne les marchandises importées, la taxe est exigible à l'importation.

^c La personne qui achète le produit d'un fabricant est souvent un marchand en gros (muni ou non de licence). Dans certains cas, cette personne peut être l'«utilisateur final» du produit, selon la terminologie employée dans les débats en l'espèce (par exemple lorsque le fabricant s'occupe lui-même de la vente en gros et de la distribution). L'avocat de la défenderesse a contesté cette notion d'«utilisateur final». Il fait valoir qu'un bien dont la taxe a été acquittée peut être incorporé dans des articles nouveaux et différents; que le soi-disant acheteur «utilisateur final» peut utiliser ce bien à titre d'élément d'un article nouveau; et que cet acheteur «utilisateur final» peut recouvrer, par le prix de vente de l'article nouveau, la taxe de vente fédérale payée pour cet élément¹. Il a cité à cet égard l'arrêt *Cairns Construction Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1960] R.C.S. 619. Je présume qu'en citant l'arrêt *Cairns*, l'avocat a voulu invoquer les faits de la cause et non pas les conséquences de droit qui en découlaient. Dans cette cause, la cour a jugé que les matériaux achetés par un constructeur pour être incorporés dans des maisons en construction pour la revente, devaient être considérés comme étant consommés par un utilisateur final et, de ce fait, assujettis à la taxe de vente provinciale. Il va de soi que dans les faits, le constructeur devait recouvrer le coût des matériaux dans le prix de vente des maisons. C'est ce point de fait qu'à mon avis, l'avocat a voulu invoquer. Je conçois que l'«utilisateur final» puisse

¹ There are of course exemptions in the *Excise Tax Act* which relate to such a situation but counsel's argument was general in nature.

¹ La *Loi sur la taxe d'accise* prévoit bien entendu des exceptions en la matière, mais l'argumentation de l'avocat est d'ordre général.

useful one. To me it describes the last person in a specific chain of distribution.

As noted, it is the manufacturer, importer or licensed wholesaler who has the legal obligation to pay the tax. At the same time, it is expected (in the language of the jurisprudence "intended") that the tax will be "passed on". It is expected that, usually, the taxpayer will recoup the amount of tax paid in the price charged for the article to the next purchaser. It is expected that that purchaser will in turn recoup the amount paid, if the article is resold, in the sale price charged to any subsequent purchaser. The tax is a classic example of an indirect tax.

I do not think anyone disputes counsel for the plaintiff's claim that the tax fits John Stuart Mill's definition, set out in *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575 (P.C.) at page 582.²

A direct tax is one which is demanded from the very persons who it is intended or desired should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another; such are the excise or customs.

"The producer or importer of a commodity is called upon to pay a tax on it, not with the intention to levy a peculiar contribution upon him, but to tax through him the consumers of the commodity, from whom it is supposed that he will recover the amount by means of an advance in price."

While the Mill definition has been adopted for constitutional purposes it is well to keep in mind that in an economic sense it is not a very satisfactory one (see *infra* page 14).

Counsel for the plaintiff also referred to the exemption and refund provisions of the *Excise Tax*

² Counsel for the plaintiff referred as well to the various constitutional cases which have distinguished between direct and indirect taxes as support for her argument that the federal sales tax was indirect; *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. v. Government of Saskatchewan et al.*, [1979] 1 S.C.R. 37; *Atlantic Smoke Shops v. Conlon*, [1943] A.C. 550 (P.C.); *Minister of Finance of New Brunswick et al. v. Simpsons-Sears Ltd.*, [1982] 1 S.C.R. 144; *C.P.R. v. A. G. for Saskatchewan*, [1952] 2 S.C.R. 231; *Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1960] S.C.R. 619. See also: *B.A.C.M. Const. Co. Ltd. v. R. in Right of B.C.* (1978), 8 B.C.L.R. 391 (S.C.) and *The Queen v. Stevenson Construction Co. Ltd.* (1978), 79 DTC 5044 (F.C.A.).

repasser à autrui le fardeau de la taxe de cette façon, mais cette notion est néanmoins utile. À mon avis, elle définit la dernière personne à l'extrémité de la chaîne de distribution.

^a Comme noté plus haut, c'est le fabricant, l'importateur ou le marchand en gros muni de licence qui est tenu à l'obligation légale de payer la taxe. Dans le même temps, il est prévu que la taxe sera «repassée» à autrui. Il est prévu que, normalement, le contribuable recouvrera le montant de la taxe payée dans le prix de l'article qu'il fait payer à l'acheteur suivant. Il est prévu que si l'article est revendu, cet acheteur recouvrera le montant payé dans le prix qu'il fera payer à tout acheteur subséquent. Cette taxe est donc un exemple classique d'impôt indirect.

^d Je ne pense pas que quiconque puisse contester l'argument de l'avocate de la demanderesse, selon lequel la taxe dont s'agit s'accorde avec la définition de John Stuart Mill, telle qu'elle a été citée dans *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575 (P.C.), à la page 582²:

^e L'impôt direct est celui qu'on exige des personnes mêmes qui doivent l'assumer. Les impôts indirects sont ceux qu'on exige d'une personne dans l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre: c'est le cas des taxes d'accise et des droits de douane.

^f «Le producteur ou l'importateur d'une denrée doit payer un impôt sur celle-ci non pas parce qu'on veut lui imposer une contribution particulière, mais afin d'imposer par son entremise les consommateurs de ladite denrée, en supposant qu'il va leur faire supporter le fardeau de l'impôt en augmentant ses prix.»

^g Bien que la définition de Mill ait été adoptée dans la jurisprudence constitutionnelle, il faut se rappeler qu'elle n'est guère satisfaisante sur le plan de la science économique (voir *infra* page 14).

L'avocate de la demanderesse a également invoqué, pour preuve du caractère indirect de la taxe,

² L'avocate de la demanderesse a également cité, à l'appui de son argument selon lequel la taxe de vente fédérale est un impôt indirect, divers arrêts constitutionnels qui font la distinction entre les impôts directs et indirects: *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan et autre*, [1979] 1 R.C.S. 37; *Atlantic Smoke Shops v. Conlon*, [1943] A.C. 550 (C.P.); *Ministre des Finances du Nouveau-Brunswick et autre c. Simpsons-Sears Ltée*, [1982] 1 R.C.S. 144; *C.P.R. v. A.G. for Saskatchewan*, [1952] 2 R.C.S. 231; *Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1960] R.C.S. 619. Voir également *B.A.C.M. Const. Co. Ltd. v. R. in Right of B.C.* (1978), 8 B.C.L.R. 391 (S.C.) et *La Reine c. Stevenson Construction Co. Ltd.* (1978), 79 DTC 5044 (C.A.F.).

Act as evidence of the tax's indirect nature. Reference was made to the exemptions provided for by section 29 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 104, s. 9] and Schedule III of the Act:

29. (1) The tax imposed by section 27 does not apply to the sale or importation of the goods mentioned in Schedule III, other than those goods mentioned in Part XIII of Schedule III that are sold to or imported by persons exempt from consumption or sales tax under section 31(2).

Some Schedule III items are exempt unconditionally (e.g., foodstuffs); others are exempt conditionally on the basis of the status of the purchaser (e.g., hospitals, municipalities) or on the basis of the use to which the item is put (e.g., pollution control, municipal transportation systems).³ When a commodity is conditionally exempt, the person who fulfills the condition (by virtue of its status or the use to which the commodity has been put) may apply for a refund of the taxes which were paid in respect to the commodity even though that person was not the taxpayer (see section 44 of the *Excise Tax Act*). In addition, as of February 16, 1984, when a taxpayer writes off, as a bad debt, the price charged with respect to the sale of a commodity, he may obtain a refund of the taxes which had been paid with respect to the commodity (section 44.2, added by S.C. 1986, c. 9, s. 34).

It must be emphasized, however, that while the legislature expects that the burden of an indirect tax will usually be borne by someone other than the taxpayer, there is no legal obligation on that other person to pay the tax as such. The legal obligation resides at all times with the manufacturer, importer or licensed wholesaler. It is a matter of contract between the taxpayer and the purchaser as to whether or not the tax is in fact passed on. The vendor might sell the goods at less than cost and not recoup the tax paid. In the case of taxes paid on appropriation for use by the manufacturer or by the licensed wholesaler the tax will not be passed on unless, of course, the use is of a commercial or business nature. In this latter case, the taxes paid will be recouped in the same

³ Goods used by a municipality in the operation of a municipal public passenger transportation system (Schedule III, Part XII); goods purchased by hospitals for hospital use (Schedule III, Part VIII); foodstuffs (Schedule III, Part V).

les dispositions portant exemption et remboursement de la *Loi sur la taxe d'accise*. Elle a cité les exemptions prévues à l'article 29 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 104, art. 9] et à l'annexe III de cette Loi:

29. (1) La taxe imposée par l'article 27 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des marchandises mentionnées à l'annexe III excepté les marchandises mentionnées à la partie XIII de l'annexe III qui sont vendues ou importées par des personnes exemptées du paiement de la taxe de consommation ou de vente en application du paragraphe 31(2).

Certains articles figurant à l'annexe III jouissent de l'exemption absolue (par exemple les aliments); d'autres sont exemptés en raison du statut de l'acheteur (par exemple hôpitaux, municipalités) ou de leur destination (par exemple lutte contre la pollution, service de transports en commun)³. En cas d'exonération conditionnelle, la personne qui satisfait à la condition prévue (de par son statut propre ou la destination du bien acheté) peut demander le remboursement de la taxe payée à l'égard du bien en question lors même qu'elle n'est pas le contribuable en l'occurrence (voir l'article 44 de la *Loi sur la taxe d'accise*). La Loi prévoit par surcroît qu'à compter du 16 février 1984, le contribuable qui passe par pertes et profits le prix de vente non recouvrable d'une marchandise, peut se faire rembourser la taxe payée à l'égard de la même marchandise (article 44.2 ajouté par S.C. 1986, chap. 9, art. 34).

Il y a lieu de noter cependant que, si dans l'esprit du législateur, la taxe indirecte devait être normalement supportée par quelqu'un d'autre que le contribuable, ce quelqu'un n'est nullement tenu à l'obligation légale de la payer. Cette obligation incombe au premier chef au fabricant, à l'importateur ou au marchand en gros muni de licence. C'est par convention contractuelle que le contribuable et l'acheteur décident entre eux si la taxe est repassée à ce dernier. Le vendeur pourrait vendre le bien au-dessous du prix de revient et, de ce fait, ne pas recouvrer la taxe. Si la taxe payée s'applique aux biens retenus par le fabricant ou le marchand en gros muni de licence pour son propre usage, elle n'est pas repassée à autrui à moins que cet usage ne soit de nature commerciale ou profes-

³ Articles achetés par une municipalité à l'usage du réseau de transports en commun (annexe III, Partie XII); articles achetés par un hôpital à des fins hospitalières (annexe III, Partie VIII); aliments (annexe III, Partie V).

way all costs of doing business are recouped: in the price charged for the goods or services which the business sells.

The plaintiff and the defendant filed, for the purposes of this case, an agreed statement of facts. Nine transactions were agreed upon, for inclusion in that statement, to allow the main question of law raised, by this case, to be dealt with by way of Rule 474 of the *Federal Court Rules* [C.R.C., c. 663]. These transactions are illustrative of the types of situations which may occur. The goods dealt with in these transactions were purchased for use on the reserve (nuts and bolts, calcium chloride—both liquid and solid—road signs, hazard markers, service tubes used in plumbing, fluorescent lights, diesel fuel, thrust washers, machine plugs). The goods were used for purposes such as road maintenance and the building of houses on the reserve.

In some of the nine transactions, the property in the article passed from the vendor to the Band off the reserve (e.g., to the vendor's place of business or when delivered to a carrier f.o.b. plant gate). In other cases, the property in the article passed to the Band on the reserve. Transactions numbered 1, 3, 5 and 7 involved sales where the property in the goods passed to the Indian band on the reserve. Of these, transactions 5 and 7 involve situations where the federal sales tax had become payable before the delivery of the article to the reserve. Transactions 5 and 7 were sales to the Band by vendors who were themselves neither manufacturers nor licensed wholesalers and therefore had not been taxpayers—the tax with respect to the goods purchased in those transactions had become payable at an earlier stage in the distribution chain. Transactions 1 and 3 involve sales where the federal sales tax became payable at the time of delivery of the property to the Band on the reserve. Transaction 1 was a purchase from a licensed wholesaler; the commodity (nuts and bolts) was delivered to the Band by courier f.o.b. the reserve. Transaction 3 was a purchase from the manufacturer; the commodity (liquid calcium chloride) was delivered to the Band f.o.b. the reserve.

Of the nine transactions, some involve a purchase directly from the manufacturer (numbers 2,

sionnelle, auquel cas elle est recouvrée de la même façon que les autres frais, au moyen du prix de vente des biens ou services fournis par l'entreprise.

En l'espèce, la demanderesse et la défenderesse ont versé au dossier un exposé conjoint des faits. Elles sont convenues d'y inclure neuf opérations afin que la principale question de droit qui se pose puisse être réglée selon la procédure prévue à l'article 474 des *Règles de la Cour fédérale* [C.R.C., chap. 663]. Ces opérations sont représentatives des situations qui peuvent se produire. Les biens qui en faisaient l'objet avaient été achetés pour être utilisés dans la réserve (boulons et écrous, chlorure de calcium à l'état solide et liquide, panneaux de signalisation routière, balises d'avertissement, canalisations de plomberie, tubes fluorescents, huile diesel, rondelles de butée, bougies d'allumage). Ces articles étaient destinés aux usages tels que l'entretien des routes et la construction de maisons dans la réserve.

Dans certaines de ces opérations, le vendeur a transmis la propriété de l'article à la bande en dehors de la réserve (par exemple à l'établissement du vendeur ou livré à un transporteur FOB ex-usine). Dans d'autres, la propriété a été transférée à l'intérieur de la réserve. Les opérations 1, 3, 5 et 7 représentaient des ventes où la propriété du bien était transférée à la bande indienne à l'intérieur de la réserve. De ce nombre, les opérations 5 et 7 représentaient les cas où la taxe de vente fédérale était exigible avant la livraison du bien à la réserve. Il s'agissait de ventes faites à la réserve par des vendeurs qui n'étaient ni fabricants ni marchands en gros munis de licence, et n'étaient donc pas contribuables—la taxe relative aux biens achetés au cours de ces opérations avait été exigible à une phase antérieure de la chaîne de distribution. Les opérations 1 et 3 représentaient des ventes où la taxe de vente était exigible à la livraison à la bande dans la réserve. L'opération 1 consistait en un achat chez un marchand en gros muni de licence; la marchandise (boulons et écrous) était livrée à la bande par messagerie FOB réserve. L'opération 3 consistait en un achat auprès du fabricant; la marchandise (chlorure de calcium liquide) était livrée à la bande FOB réserve.

Certaines de ces neuf opérations consistaient en achats effectués directement auprès du fabricant

3, 4, 8 and 9), some involve a purchase from a licensed wholesaler (number 1) and the rest involve purchases from vendors further down the distribution chain who never had direct responsibility for paying the federal sales tax to the Crown (numbers 5, 6 and 7).

In all of the nine cases which have been included in the agreed statement of facts the plaintiff knows how much federal sales tax was paid with respect to the commodity. In transactions 2 and 3 the amount paid is shown on the invoice which the plaintiff received. In the other cases the plaintiff has been able to ascertain how much was paid from the records of the manufacturer or licensed wholesaler, who paid the tax. The plaintiff's statement of claim, however, encompasses some several thousand transactions. In many of these, the amount of federal sales tax which has been paid is neither known nor easily ascertainable. This is particularly the case where the plaintiff purchased the product from vendors who had not themselves been directly liable to the Crown for the tax. (see *infra*: arguments with respect to the calculation of refunds).

Exemption created by section 87 of the *Indian Act* [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 47, s. 25]

Section 87 of the *Indian Act* provides:

87. Notwithstanding any other Act of the Parliament of Canada or any Act of the legislature of a province, ... the following property is exempt from taxation, namely:

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

and no Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of any property mentioned in paragraph ... (b) or is otherwise subject to taxation in respect of any such property; ...

The question raised is whether federal sales taxes, which have been levied with respect to commodities which are purchased by an Indian band, should be characterized as (1) the taxation of personal property of an Indian band situated on a reserve or (2) taxation of a band in respect of the ownership, occupation, possession or use of personal property of the band situated on the reserve or the otherwise taxation of the band in respect of such property. Specifically, the question is whether

(opérations 2, 3, 4, 8 et 9), certaines autres en achats chez un marchand en gros muni de licence (opération 1), et d'autres encore, auprès de vendeurs situés au bas de la chaîne de distribution et qui n'avaient jamais eu pour responsabilité directe de payer la taxe de vente fédérale à la Couronne (opérations 5, 6 et 7).

Dans toutes les neuf opérations figurant à l'exposé conjoint des faits, la demanderesse connaît le montant de la taxe de vente fédérale payée à l'égard des marchandises en cause. Dans les opérations 2 et 3, ce montant figure sur la facture reçue par la demanderesse. Dans les autres cas, elle a été à même de le vérifier dans les livres comptables du fabricant ou du marchand en gros muni de licence, qui a payé la taxe. La demande introduite par la demanderesse embrasse cependant des milliers d'opérations. Dans la plupart de ces dernières, le montant de la taxe de vente fédérale payée n'est ni connu ni facilement vérifiable. C'est le cas en particulier des biens achetés auprès de vendeurs qui n'étaient pas directement tenus au paiement de la taxe à la Couronne (voir *infra* l'argumentation relative au calcul du remboursement).

Exemption prévue à l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 47, art. 25]

L'article 87 de la *Loi sur les Indiens* porte:

87. Nonobstant toute autre loi du Parlement du Canada ou toute loi de la législature d'une province, ... les biens suivants sont exemptés de taxation, à savoir:

b) les biens personnels d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve;

et 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 ... b) ni autrement soumis à une taxation quant à l'un de ces biens ...

Il échet d'examiner si la taxe de vente fédérale frappant des marchandises achetées par une bande indienne, doit être considérée comme constituant (1) la taxation des biens meubles [appelés «biens personnels» dans la Loi] d'une bande indienne situés sur une réserve, ou (2) la taxation de la bande concernant la propriété, l'occupation, la possession, l'usage ou autre des biens meubles de la bande, situés sur la réserve. Plus spécifiquement, il échet d'examiner si l'article 87 exonère les Indiens

section 87 exempts Indians and Indian bands from the burden or incidence of indirect taxes as well as from direct liability as a taxpayer.

I will deal first with the defendant's argument that the federal sales and consumption tax is a transaction tax. Section 87 of the *Indian Act* addresses itself to a tax on property and to a tax on persons in relation to property. As I understand the defendant's argument, it is that the federal sales and consumption tax is not a tax on property, nor is it a tax on persons. Rather, it is argued that it is a tax on business transactions (on a sale or on importation or on appropriation for use). The tax is expressed to be "on the sale price" and in the case of importation on the "duty paid value". It is argued that the tax, as a transaction tax, is outside the scope of section 87 completely.

I have trouble with this argument. First of all, I cannot easily characterize the federal sales tax as a transaction tax. While it is imposed on the manufacturer's sale price, that sale price is relevant to a determination of the amount of tax payable rather than establishing that the sale transaction itself is the subject of the tax. When one considers that the tax is also levied on importation (by reference to the duty paid value of the article) and on appropriation for use (by a manufacturer or a licensed wholesaler), it becomes even more difficult to characterize the tax as a transaction tax. One would assume in the case of a transaction tax that the transaction had some constancy of definition. In addition, the rate of tax payable varies with the type of commodity in question. These factors, in my view, indicate that the tax is closer to a commodity tax than to a transaction tax. In any event, I do not have to decide that issue because, whatever may be the correct characterization of the tax, the "otherwise" caveat at the end of section 87 governs. All taxes are in one sense taxes on persons because it is persons who pay them. The federal sales tax is, in this sense, a tax on persons with respect to property. As such, it cannot escape the strictures of section 87 by being classified as a

et les bandes indiennes du fardeau ou de l'incidence des impôts indirects, ainsi que de l'obligation fiscale directe du contribuable.

J'examinerai en premier lieu l'argument de la défenderesse, qui veut que la taxe fédérale de vente ou de consommation soit une taxe sur les opérations commerciales. L'article 87 de la *Loi sur les Indiens* vise la taxation de biens et aussi la taxation de personnes à propos de biens. Il appert que selon cet argument de la défenderesse, la taxe fédérale de vente ou de consommation n'est ni un impôt sur les biens ni un impôt personnel. Elle fait valoir au contraire qu'il s'agit d'une taxe sur les opérations commerciales (frappant la vente, l'importation ou l'utilisation finale). La loi prévoit que cette taxe est prélevée sur le «prix de vente» et, en cas d'importation, sur la «valeur à l'acquitté». La défenderesse soutient donc qu'à titre de taxe sur les opérations commerciales, celle-ci échappe entièrement à l'application de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

Je ne saurais accueillir cet argument. En premier lieu, je ne vois pas en la taxe de vente fédérale une taxe sur les opérations commerciales. Elle est certes fonction du prix de vente du fabricant, mais le prix ne fait que servir au calcul du montant de la taxe exigible et ce fait ne signifie pas que la vente elle-même est assujettie à cette dernière. Si l'on considère qu'elle frappe également l'importation (par référence à la valeur à l'acquitté de l'article) et l'utilisation finale (par le fabricant ou le marchand en gros muni de licence), il est d'autant plus difficile de l'assimiler à une taxe sur les opérations commerciales. On peut présumer qu'en matière de taxe sur les opérations commerciales, la définition de ces dernières est caractérisée par une certaine constance. En outre, la quotité de taxe exigible varie selon la nature de la marchandise. Il s'ensuit que la taxe dont s'agit est plus proche d'une taxe sur les marchandises qu'une taxe sur les opérations commerciales. En tous les cas, il n'est pas nécessaire de trancher cette question puisque, quelle que soit la caractérisation correcte de la taxe en cause, c'est la clause additionnelle «autrement» de l'article 87 qui est déterminante en l'espèce. Dans un sens, toutes les taxes sont des impôts personnels, puisque c'est la personne qui les paie. Dans ce sens, la taxe de vente fédérale est un impôt personnel sur les biens. À ce

transaction tax rather than as a tax on property or a tax on persons.

Secondly, I will refer to the federal sales taxes payable on importation (even though the fact situations in the agreed statement of fact do not deal with importation); there is existing jurisprudence relating thereto. The jurisprudence seems to demonstrate that federal sales taxes payable on importation do not fall within the protection afforded by section 87 of the *Indian Act*. In *Francis, Louis v. The Queen*, [1954] Ex.C.R. 590, an Indian imported his own goods into Canada. That individual, the plaintiff, lived on the St. Regis Reserve; this was adjacent to another reserve belonging to the same tribe in the United States. The plaintiff brought two items across the international boundary to his home on the reserve; a third item was delivered by the seller. The goods were not taken through a port of entry. The plaintiff argued that he was exempt from paying customs duties and federal sales taxes on the importation of the goods. He argued that this tax exempt status was assured to him by virtue of the provisions of the *Jay Treaty* [November 19, 1794, United Kingdom-United States, 8 Stat. 116; T.S. 105]. Alternatively he argued that such exemption existed by operation of the then section 86 of the *Indian Act* [R.S.C. 1952, c. 149] (now section 87). At pages 608-610 of the Exchequer Court decision, Mr. Justice Cameron held:

This provision [section 86] first appeared in that form in the Indian Act, Statutes of Canada, 1951 ch. 29, s. 86; prior thereto a somewhat similar right was provided in a different form in the Indian Act, R.S.C. 1927, ch. 98, s. 102. I am of the opinion that subsection (11) (b) [sic] is of no assistance to the suppliant in this case. The exemption from taxation therein provided relates to personal property of an Indian or band situated on a reserve, and not elsewhere. The importance of that limitation is seen also from a consideration of sections 88 and 89.

Whatever be the extent of the exemption from taxation granted to Indians in respect of their personal property on a reserve, it does not in my view extend to an exemption from customs duties and excise taxes

. . . the section has no application whatever to the payment of customs duties or excise taxes.

The Supreme Court upheld this decision; see [1956] S.C.R. 618. While the Supreme Court decision referred, in the main, to customs duties it

titre, elle ne peut se soustraire aux restrictions prévues par l'article 87 en s'affublant du caractère de taxe sur les opérations commerciales et non de taxe sur les biens ou sur les personnes.

Je considérerais en second lieu la notion de taxe de vente fédérale exigible à l'importation (bien qu'il ne soit pas question d'importation dans l'exposé conjoint des faits); une certaine jurisprudence existe en la matière. Il en ressort que la taxe de vente fédérale exigible à l'importation échappe à la protection prévue par l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Dans *Francis, Louis v. The Queen*, [1954] R.C.É. 590, un Indien, le demandeur, importait lui-même des biens au Canada. L'intéressé vivait dans la réserve de St. Regis, qui était contiguë à une autre réserve, appartenant à la même bande mais située aux États-Unis. Le demandeur avait apporté deux articles chez lui, dans la réserve, en passant par la frontière internationale; un troisième article fut livré par le vendeur. Ces articles ne passaient pas par un poste frontalier. Le demandeur faisait valoir qu'en vertu du *Traité Jay* [19 novembre 1794, Royaume-Uni-États-Unis, 8 Stat. 116; T.S. 105], il était exonéré et des droits de douane et de la taxe de vente fédérale sur les marchandises importées. À titre subsidiaire, il soutenait que cette exonération tenait à l'application de l'article 86, en vigueur à l'époque (et devenu par la suite l'article 87), de la *Loi sur les Indiens* [S.R.C. 1952, chap. 149]. Le juge Cameron s'est prononcé en ces termes, aux pages 608 à 610 de la décision de la Cour de l'Échiquier:

[TRADUCTION] Cette disposition [l'article 86] apparaissait pour la première fois sous cette forme dans la Loi sur les Indiens, Statuts du Canada 1951, chap. 29, art. 86; auparavant, un droit semblable était prévu sous une forme différente dans la Loi sur les Indiens, S.R.C. 1927, chap. 98, art. 102. Je conclus que le paragraphe (11)b) [sic] n'est d'aucun secours au demandeur en l'espèce. L'exonération qui y est prévue s'applique aux biens meubles de tout Indien ou bande indienne, situés dans une réserve et non ailleurs. L'importance de cette restriction se dégage d'ailleurs d'un examen des articles 88 et 89.

Quelle que soit la portée de l'exemption fiscale accordée aux Indiens pour ce qui est de leurs biens meubles dans les réserves, cette exemption ne s'étend pas aux droits de douane ou à la taxe d'accise

. . . cet article ne s'applique donc nullement au paiement des droits de douane ou de la taxe d'accise.

Cette décision a été confirmée par la Cour suprême (voir [1956] R.C.S. 618). Bien que l'arrêt de la Cour suprême porte principalement sur les

is clear that it dealt also with the federal sales taxes payable on importation. At page 620 of the Supreme Court decision, the Chief Justice summarized the question arising for decision:

... the question is whether three articles, a washing machine, a refrigerator and an oil heater, brought by him [the appellant] into Canada from the United States of America are subject to duties of customs and sales tax under the relevant statutes of Canada. [Underlining added.]

The Supreme Court held that the goods did not enjoy tax exempt status.

The present fact situations before me, of course, do not involve any federal sales taxes paid on importation. The fact situations relate only to taxes paid with respect to goods manufactured or produced in Canada.

The plaintiff argues that the tax is one with respect to the personal property of an Indian band situated on a reserve. I do not find this argument compelling. While the tax may be in the nature of a commodity tax, it is not a tax which is levied with respect to property situated on a reserve belonging to an Indian or Indian band. To the extent that the federal sales tax is a tax on commodities (i.e., on personal property), it is a tax on the commodity at the time it is owned by the manufacturer. The tax is, in general, calculated by reference to the sale price from the manufacturer to the first purchaser in the distribution chain. It is in the first instance paid by the manufacturer (except of course when sold to a licensed wholesaler). When the tax is paid by a licensed wholesaler the amount paid is that which would have been paid by the manufacturer had it been levied from him.

Counsel for the plaintiff argues that the federal sales tax is a consumption tax; a tax on property that was purchased for consumption on the reserve and therefore the property is exempt from taxation pursuant to section 87 of the *Indian Act*. In this regard she argues that whether the property in the various articles passed to the band on or off the reserve is an irrelevant consideration since the property was intended for use on the reserve and was in fact used on the reserve. I think this argument confuses the nature of the federal sales tax with that of the provincial retail sales taxes.

droits de douane, il est clair qu'il s'attache aussi à la taxe de vente fédérale exigible à l'importation. À la page 620, le juge en chef a résumé en ces termes la question soumise au jugement de la Cour:

[TRADUCTION] ... il échet d'examiner si trois articles, savoir une machine à laver, un réfrigérateur et un radiateur au mazout, importés par [l'appellant] des États-Unis au Canada, sont assujettis aux droits de douane et à la taxe de vente prévus par les lois canadiennes applicables. [C'est moi qui souligne.]

La Cour suprême a jugé que ces articles ne jouissaient pas de l'exemption fiscale.

Il n'est bien entendu question en l'espèce d'aucune taxe de vente fédérale payée à l'importation, mais de la taxe applicable aux biens fabriqués ou produits au Canada.

La demanderesse fait valoir que la taxe dont il s'agit intéresse les biens meubles d'une bande indienne, situés dans une réserve. Cet argument n'est pas convaincant à mes yeux. Bien qu'elle puisse s'assimiler à une taxe sur les marchandises, cette taxe ne vise pas les biens situés dans une réserve et appartenant à un Indien ou à une bande indienne. Dans la mesure où la taxe de vente fédérale est une taxe sur les marchandises (c'est-à-dire sur les biens meubles), elle frappe ces marchandises au moment où le fabricant en est le propriétaire. En règle générale, elle est calculée en fonction du prix de vente que le fabricant fait payer au premier acheteur dans la chaîne de distribution. Elle est payée en premier lieu par le fabricant (sauf naturellement vente à un marchand en gros muni de licence). En cas de paiement de la taxe par le marchand en gros muni d'une licence, le montant en est celui qu'aurait payé le fabricant si celui-ci y avait été tenu.

L'avocate de la demanderesse soutient que la taxe de vente fédérale est une taxe de consommation; elle frappe des biens qui ont été achetés aux fins de consommation dans la réserve, lesquels biens sont exemptés en vertu de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. À cet égard, elle fait valoir qu'il importe peu que la bande ait acquis la propriété des divers articles à l'intérieur ou à l'extérieur de la réserve, puisque ces articles étaient destinés à la consommation dans la réserve et y étaient effectivement utilisés. Pareil argument confond la taxe de vente fédérale avec la taxe de vente

Provincial retail sales taxes are levied on the consumption of end-users; the vendor of the product is the collector of the tax,⁴ as agent for the Crown. Federal sales taxes are levied on the vendor not the purchaser and the primary focus of the tax is the sale of finished products at the manufacturer's level. The word "consumption" is used to describe the tax; subsection 27(1) of the *Excise Tax Act* refers to the tax as a "consumption or sales tax". This may signify no more than the fact that the subsection encompasses both taxes triggered by a sale and taxes triggered on appropriation (by manufacturer or licensed wholesaler) or on importation. Whatever may be the significance of the use of that description, it is not accurate to classify the tax imposed by subsection 27(1) as a tax on the consumption or purchase of the property by the end-user.

Not only is it difficult to characterize the tax as being one in respect of the personal property of an Indian band, it is also difficult to characterize it as a tax in respect of property situated on a reserve. The passing of property from the vendor to the purchaser and the delivery of the commodity by the vendor to the purchaser are factors relevant for determining the time at which the tax becomes payable. The fact that, after the property has passed, the article becomes the property of an Indian band, and it is situated on the reserve does not make the tax one in respect of personal property of an Indian band situated on a reserve. It would be absurd to say that the tax levied with respect to transaction number 3 (where property passed to the band on the reserve and the purchase was made directly from the manufacturer) constituted a tax on the personal property of a band on a reserve while the tax levied with respect to transaction number 5 (where the property passed to the band on the reserve but the purchase was from an unlicensed vendor who had not itself paid any federal sales tax to the Crown) was not.

⁴ See generally: *Brown v. R. in Right of B.C.*, [1980] 3 W.W.R. 360 (B.C.C.A.); *Danes v. R. in Right of B.C.*; *Watts v. R. in Right of B.C.* (1985), 61 B.C.L.R. 257 (C.A.); *Re Hill and Minister of Revenue et al.* (1985), 50 O.R. (2d) 765 (H.C.); *Re Bernard and The Queen in right of New Brunswick* (1986), 31 D.L.R. (4th) 303 (N.B.Q.B.).

provinciale. La taxe de vente provinciale frappe la consommation de l'utilisateur final; le vendeur est le percepteur⁴ agissant pour le compte de la Couronne. La taxe de vente fédérale est perçue auprès du vendeur et non auprès de l'acheteur, elle est focalisée sur la vente des produits finis au niveau du fabricant. Le mot «consommation» vise à définir la taxe; le paragraphe 27(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* précise qu'il s'agit d'une «taxe de consommation ou de vente». Cette qualification signifie peut-être tout simplement que ce paragraphe embrasse à la fois la taxe déclenchée par une vente et celle qui doit être payée à l'utilisation finale (par le fabricant ou le marchand en gros muni de licence) ou à l'importation. Quelle que soit la signification de pareille qualification, on ne saurait voir dans la taxe prévue au paragraphe 27(1) une taxe sur la consommation ou l'achat du bien par l'utilisateur final.

d

Non seulement il est difficile de voir dans cette taxe une taxe frappant les biens meubles d'une bande indienne, il est aussi difficile de l'assimiler à une taxe frappant des biens situés dans une réserve. Le transfert de propriété du vendeur à l'acheteur et la livraison du bien par le vendeur à l'acheteur sont les facteurs déterminants du moment où la taxe devient exigible. Le fait que, après transfert de propriété, l'article devienne la propriété d'une bande indienne et qu'il soit situé dans une réserve, ne fait pas de cette taxe une taxe frappant des biens meubles appartenant à une bande indienne et situés dans une réserve. Il serait absurde d'affirmer que la taxe perçue à l'occasion de l'opération n° 3 (transfert de propriété à la bande à l'intérieur de la réserve et achat effectué directement auprès du fabricant) était une taxe frappant des biens meubles appartenant à la bande et situés dans la réserve, alors que la taxe perçue à l'occasion de l'opération n° 5 (transfert de propriété à la bande à l'intérieur de la réserve mais achat effectué auprès d'un vendeur non muni de licence, qui n'avait payé lui-même aucune taxe de vente fédérale à la Couronne) ne l'était pas.

⁴ Voir *Brown v. R. in Right of B.C.*, [1980] 3 W.W.R. 360 (C.A.C.-B.); *Danes v. R. in Right of B.C.*; *Watts v. R. in Right of B.C.* (1985), 61 B.C.L.R. 257 (C.A.); *Re Hill and Minister of Revenue et al.* (1985), 50 O.R. (2d) 765 (H.C.); *Re Bernard and The Queen in right of New Brunswick* (1986), 31 D.L.R. (4th) 303 (B.R.N.-B.).

The plaintiff argues that the federal sales tax constitutes the “otherwise” taxation of the band “in respect of personal property . . . situated on the reserve” because, while not directly liable as a taxpayer, the band indirectly bears the burden of the tax. It is argued that this indirect bearing of the burden, constitutes taxation from which the band is exempt by virtue of section 87 of the *Indian Act*.

Counsel argues that support for the proposition, that section 87 exempts the plaintiff from all incidence of federal sales tax can be found in the *Constitution Act, 1867* [30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) [R.S.C. 1970, Appendix II, No. 5] (as am. by *Canada Act 1982, 1982, c. 11* (U.K.), Schedule to the *Constitution Act, 1982*, Item 1)]. In that Act a distinction was made between direct and indirect taxes; the provinces were given authority to levy direct taxes only. Since the distinction between direct and indirect taxes was known at the time of the drafting of the *Constitution Act, 1867* (from the writings of John Stuart Mill) it is argued that this distinction was present to the minds of the drafters of *The Indian Act, 1876* (S.C. 1876, c. 18, sections 64, 65) and the precursor to section 87 was not, at that time, limited to direct taxes only.

I have difficulty with this argument. In the first place, the *Constitution Act, 1867* and the *Indian Act* are not *in pari materia*. They were not even passed by the same legislature. Secondly, it is far too tenuous an argument to conclude that, because the drafters of the *Constitution Act, 1867* restricted the provincial taxing authority to direct taxation, the drafters of the *Indian Act*, either in 1876⁵ (when the precursor to section 87 was enacted) or in 1951 (when the text in its present form was drafted) consciously considered the distinction between direct and indirect taxation. Nevertheless, I agree that section 87 encompasses both direct and indirect taxation. But, that does not in itself assist the plaintiff. The plaintiff's argument requires that section 87 be interpreted not only as according an exemption to Indians and Indian bands as taxpayers of indirect taxes but also as the bearers of any

⁵ The legislation of 1876, itself, was preceded by preconfederation legislation; see S. S.C. 1850, c. 74, s. 4.

Selon la demanderesse, la perception de la taxe de vente fédérale fait que la bande était «autrement soumise à une taxation relative aux «biens personnels . . . situés sur la réserve» puisque, si elle n'y était pas directement tenue à titre de contribuable, la bande en supportait indirectement la charge. Cette charge supportée indirectement constitue, à son avis, la taxation dont l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* exonère la bande.

L'avocate de la demanderesse soutient que cet argument, savoir que l'article 87 exonère cette dernière de toute incidence de la taxe de vente fédérale, a son fondement dans la *Loi constitutionnelle de 1867* [30 & 31 Vict., chap. 3 (R.-U.) [S.R.C. 1970, Appendice II, n° 5] (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada, 1982, chap. 11* (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982, n° 1*)]. Ce texte distingue impôts directs et impôts indirects; les provinces ne sont habilitées qu'à prélever des impôts indirects. Puisque la distinction entre impôts directs et impôts indirects était connue au moment de la rédaction de la *Loi constitutionnelle de 1867* (grâce aux écrits de John Stuart Mill), elle fait valoir que cette distinction était présente à l'esprit des rédacteurs de la *Loi sur les Indiens de 1876* (S.C. 1876, chap. 18, articles 64, 65) et que le prédécesseur de l'article 87 n'était pas limité, à l'époque, aux impôts directs.

Je ne saurais accueillir cet argument. En premier lieu, la *Loi constitutionnelle de 1867* et la *Loi sur les Indiens* ne portent pas sur la même matière. Elles n'étaient d'ailleurs pas adoptées par la même assemblée législative. En second lieu, ce serait un argument trop tiré par les cheveux si l'on devait conclure que, puisque les rédacteurs de la *Loi constitutionnelle de 1867* limitaient les pouvoirs fiscaux des provinces aux impôts directs, ceux de la *Loi sur les Indiens*, qu'il s'agisse de celle de 1876⁵ (où figurait la disposition qui préfigurait l'article 87) ou de celle de 1951 (date à laquelle fut rédigé le texte sous sa forme actuelle), ont sciemment pris en considération la distinction entre impôts directs et impôts indirects. Je conviens néanmoins que l'article 87 embrasse à la fois impôts directs et impôts indirects. Mais ce fait en soi ne vient pas soutenir l'argumentation de la

⁵ La loi de 1876 était elle-même précédée d'une loi qui datait d'avant la Confédération; cf. S.C. 1850, chap. 74, art. 4.

incidence or burden of such taxes. The reference to the *Constitution Act, 1867* simply does not assist this argument.

If section 87 does provide an exemption from the incidence of taxation, as well as from its direct liability, then there is a need to draw a line between those incidences which are too remote or indirect to fall within the scope of section 87 and those which are not. Many taxes are in fact indirect in an economic sense: income taxes paid by business corporations; property taxes paid by businesses. These are in fact indirect because they are passed on to the consumers of the goods and services sold by the respective businesses.

Counsel for the plaintiff argues that the test of an indirect tax which has been developed for constitutional purposes should be adopted to determine the dividing line between those incidences which are too remote to fall within section 87 and those which are not. That test states that, if the general tendency of a tax is such that the burden of the tax is borne by someone other than the taxpayer, then the tax is indirect. The test classifies those taxes which "cling as a burden to the unit of commodity" as indirect. If the tax is likely to be recouped only because, like other expenses, it is a cost of doing business, then it is not considered to be indirect for constitutional purposes (see Hogg, *Constitutional Law of Canada*, 2nd ed. 1985, pages 604-609). Counsel for the plaintiff argues that, similarly, indirect taxes which cling to a commodity should be considered as falling within section 87 while those which are recouped only as a general cost of doing business should not.

As noted, the test which counsel for the plaintiff proposes was developed for the purpose of determining the extent of provincial taxing jurisdiction. Hogg, at page 606, states:

... it is obviously neither possible nor desirable to exclude from the provincial taxing power all taxes that are in fact recouped by the initial taxpayer. The test of directness is a justiciable

demanderesse. Cette argumentation veut que l'article 87 soit interprété comme exonérant les Indiens et les bandes indiennes des impôts indirects non seulement à titre de contribuables, mais encore à l'égard de tout fardeau ou incidence de ces impôts. La référence à la *Loi constitutionnelle de 1867* ne vient pas étayer pareil argument.

Si en fait l'article 87 prévoit l'exonération de l'incidence de la taxe comme de l'obligation fiscale directe, il faut alors faire la distinction entre les incidences qui sont trop distantes ou trop indirectes pour tomber dans le champ d'application de l'article 87, et celles qui ne le sont pas. De nombreux impôts sont en fait indirects du point de vue économique: impôt sur le revenu payé par les sociétés commerciales, impôt foncier payé par les entreprises. Ces impôts sont indirects parce qu'ils sont repassés au consommateur des biens et services vendus par les entreprises respectives.

L'avocate de la demanderesse soutient que le critère de l'impôt indirect, conçu aux fins du droit constitutionnel, devrait servir à distinguer entre les incidences qui sont trop distantes pour tomber dans le champ d'application de l'article 87 et celles qui ne le sont pas. À la lumière de ce critère, si la tendance générale d'un impôt est telle que sa charge est supportée par quelqu'un d'autre que le contribuable, cet impôt est indirect. Sous cette optique, sont indirectes les taxes qui «s'attachent comme un fardeau à l'unité de marchandise». Si la taxe est susceptible d'être recouvrée du seul fait qu'au même titre des autres dépenses, elle est un élément du coût de l'entreprise, elle n'est pas un impôt indirect au regard du droit constitutionnel (voir Hogg, *Constitutional Law of Canada*, 2^e éd. 1985, pages 604-609). L'avocate de la demanderesse fait valoir, dans le même ordre d'idées, que les taxes indirectes qui s'attachent aux marchandises devraient être considérées comme tombant dans le champ d'application de l'article 87, à l'opposé de celles qui sont recouvrées seulement à titre de coût de l'entreprise.

Comme indiqué plus haut, le critère invoqué par l'avocate de la demanderesse a été conçu pour délimiter le domaine de compétence fiscale des provinces. Hogg note à la page 606:

[TRADUCTION] ... il n'est manifestement ni possible ni souhaitable de soustraire à la compétence fiscale des provinces toutes les taxes que le contribuable initial recouvre en fait. Le critère

means of excluding from provincial power at least those taxes that are most likely to be passed on, and thereby confining provincial power to those taxes the burden of which is most likely to remain within the province.

It is widely recognized that the definition of indirect taxes which has been developed for constitutional purposes is not economically sound. In fact Hogg, at page 605, notes: "economists would no longer accept the validity of Mills' distinction". While that test plays a significant role in determining the division of legislative authority as between the federal and provincial governments, it is not immediately obvious why it should be adopted for the purposes of section 87 of the *Indian Act*. There is no compelling legal reason why the test should be adopted for the purposes for which counsel argues; there may be administrative reasons or reasons stemming from familiarity with the definition.

The Supreme Court decision in *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29 is cited for the proposition that the wording of section 87 is "wording of the widest possible scope". The Supreme Court's statement, however, did not relate to section 87 as a whole. At page 39, Dickson J. [as he then was] said that the words "in respect of" are words of the widest possible scope. The argument being made was that taxes in respect of income were not taxes in respect of wages or personal property situated on a reserve. This it was argued followed from the fact that "income" is a notional concept, the content of which is determined by a series of calculations. In the *Nowegijick* case it was admitted that the situs of the plaintiff's wages was on the reserve. It was clear that the taxpayer was an Indian. The only argument was whether or not income tax fell outside the scope of section 87 because it is a tax on income which is an aggregate or net concept. The Chief Justice held that the distinction between a tax in respect of wages and a tax in respect of income was too fine a one for his liking. He stated, at page 38: "If wages are personal property it seems to me difficult to say that a person taxed in respect of wages is not being taxed in respect of personal property".

I do not think the *Nowegijick* decision helps the plaintiff. There is absolutely no indication, in that decision, that the Supreme Court was of the view

du caractère direct constitue un moyen justifiable d'exclure au moins de la compétence provinciale les taxes qui sont le plus probablement repassées, et de la limiter en conséquence à celles dont la charge demeurera le plus probablement dans la province.

^a Il est largement reconnu que la définition, adoptée en droit constitutionnel, de l'impôt direct n'est pas satisfaisante du point de vue de la science économique. De fait, Hogg note à la page 605: [TRA-
^b DUCATION] «les économistes n'acceptent plus la distinction faite par Mill». Bien que ce critère joue un rôle majeur dans le partage des pouvoirs législatifs entre l'État fédéral et les provinces, on voit mal pourquoi il devrait servir à l'interprétation de l'ar-
^c ticle 87 de la *Loi sur les Indiens*. Aucun impératif juridique ne dicte qu'il soit adopté pour servir aux fins que fait valoir l'avocate de la demanderesse; il se peut qu'il y ait des raisons d'ordre administratif ou des raisons tenant au fait que cette définition
^d est bien connue.

L'arrêt *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, a été cité à l'appui de l'argument selon lequel le libellé de l'article 87 a «la portée la plus large possible». La conclusion de la Cour suprême ne se rapporte cependant pas à l'article 87 pris dans son ensemble. À la page 39, le juge Dickson [tel était alors son titre] note que les mots «quant à» ont la portée la plus large. Dans cette cause, le ministère du Revenu national soutenait que l'impôt sur le revenu n'était pas un impôt sur les salaires ou sur les biens meubles situés dans une réserve. Cette thèse découlait du fait que le «revenu» était un concept abstrait résultant de plusieurs opérations. Il était admis que le lieu où prenaient source les salaires du demandeur se trouvait à l'intérieur de la réserve, et il était manifeste que le contribuable était un Indien. Le seul point litigieux portait sur la question de savoir si l'impôt sur le revenu échappait à l'application de l'article 87 du fait qu'il était un impôt frappant le revenu qui était un concept global ou net. Le juge en chef a trouvé trop subtile cette distinction entre impôt sur les salaires et impôt sur le revenu. Il s'est prononcé en ces termes aux pages 38 et 39: «Si un salaire est un bien personnel, il me paraît difficile de dire qu'une personne imposée «quant à» son salaire n'est pas imposée quant à un bien personnel.»

Je ne pense pas que l'arrêt *Nowegijick* soit utile à la demanderesse. Il n'y a rien dans cette décision qui indique que de l'avis de la Cour suprême,

that section 87 accorded Indians and Indian bands exemption from the incidence of tax as well as exemption as a taxpayer. In the present case, the property being taxed is not the property of an Indian band situated on a reserve, nor is the taxpayer an Indian or Indian band. I do not think the Supreme Court's comments in the *Nowegijick* case, regarding the words "in respect of" assist the plaintiff.

The Supreme Court in the *Nowegijick* case, at page 36, made certain statements concerning the principles of interpretation applicable to statutes relating to Indians.

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. In *Jones v. Meehan*, 175 U.S. 1 (1899), it was held that Indian treaties "must . . . be construed, not according to the technical meaning of [their] words . . . but in the sense in which they would naturally be understood by the Indians".

However, I do not find section 87 doubtful or ambiguous. I think it relates to Indians and Indian bands as taxpayers.

In my view then, the words of section 87 stating that no Indian band "is subject to taxation in respect of . . ." , must be read as meaning that such bands are not to be taxed as taxpayers. Had it been intended that the Indians and Indian bands were to be exempt from all incidence or burden of indirect taxes, as well as from direct liability for taxes, surely section 87 would have been more specifically worded to so provide.

Right to Refund—Limitation Period—Refund Calculation

Strictly speaking, since I do not find that section 87 gives the exemption claimed, it is not necessary to consider: whether and how a right to a refund arises; what limitation period would pertain; how such refund should be calculated. Nevertheless, for the sake of completeness, I shall set out the arguments made.

l'article 87 exonère les Indiens et les bandes indiennes de l'incidence de la taxe ou du paiement de la taxe à titre de contribuables. En l'espèce, les biens assujettis à la taxe ne sont pas des biens appartenant à une bande indienne et situés dans la réserve, et le contribuable n'est ni un Indien ni une bande indienne. Je ne pense pas que la demanderesse puisse s'appuyer sur la conclusion tirée par la Cour suprême, dans son arrêt *Nowegijick*, à propos des mots «quant à».

Toujours dans l'arrêt *Nowegijick*, la Cour suprême a tiré, à la page 36, certaines conclusions au sujet des principes d'interprétation applicables aux lois visant les Indiens:

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. Dans l'affaire *Jones v. Meehan*, 175 U.S. 1 (1899), on a conclu que les traités avec les Indiens [TRADUCTION] «doivent . . . être interprétés non pas selon le sens strict de [leur] langage . . . mais selon ce qui serait, pour les Indiens, le sens naturel de ce langage».

À mon sens cependant, l'article 87 n'est ni vague ni ambigu. Il vise les Indiens et les bandes indiennes, considérés à titre de contribuables.

J'en conclus que la disposition de l'article 87 qui prévoit que nulle bande indienne «n'est assujetti[e] à une taxation concernant . . .» doit être interprétée comme signifiant que les bandes indiennes ne doivent pas être imposées à titre de contribuables. Le législateur eût-il l'intention d'exonérer les Indiens et les bandes indiennes de toute incidence ou fardeau des impôts indirects, l'article 87 l'aurait prévu plus expressément.

Droit au remboursement—Délai de prescription—Calcul du remboursement

À proprement parler, puisque j'ai conclu que l'article 87 n'accordait pas l'exemption revendiquée, il n'est pas nécessaire d'examiner si et de quelle façon il y a lieu à remboursement, quel délai de prescription s'applique et comment il faut calculer ce remboursement. Néanmoins, pour répondre à toutes les questions posées, je passerai en revue les arguments qui ont été formulés.

Counsel for the plaintiff argues that section 87 of the *Indian Act* should be read as creating an exemption to subsection 27(1) of the *Excise Tax Act*, comparable to the express exemptions provided for by subsection 29(1) of that Act and a concomitant right to a refund. As noted above subsection 29(1), read together with Schedule III, establishes a number of exemptions. When the exemption is a conditional one, the person who satisfies the condition may seek a refund of the taxes, which were paid in respect of the commodity, even though that person was not the taxpayer. It is argued that section 87 of the *Indian Act* should be read together with the *Excise Tax Act* to allow the plaintiff, in a similar fashion, to claim a refund of the taxes which were paid on the commodities which the band purchased. It is argued that a refund should be paid on proof that the goods were purchased by an Indian band and were used on the reserve.

I find it difficult to agree that the *Indian Act* and the *Excise Tax Act*, should be read together in this fashion. It is not sound statutory construction. At the time the precursor of section 87 of the *Indian Act* was enacted federal sales taxes were not in existence. At the time the *Excise Tax Act* was first enacted, no express provision was made therein to provide for refunds to Indians and Indian bands. As a policy matter certain exemptions and refund provisions were provided (e.g., to make the tax less regressive by exempting foodstuffs). I cannot, however, read the absence of an express exemption, for Indians and Indian bands, in the *Excise Tax Act* as any indication that Parliament intended an exemption and refund to apply by operation of the *Indian Act*. The argument that Parliament considered it unnecessary to expressly provide for a conditional exemption in the *Excise Tax Act* because it considered that such exemption already existed by virtue of the operation of section 87 of the *Indian Act* is a difficult one to accept.

L'avocate de la demanderesse fait valoir que l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* doit être interprété comme prévoyant une exception au paragraphe 27(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, comparable aux exceptions expressément prévues par le paragraphe 29(1) de la même Loi, ainsi qu'un droit concomitant au remboursement. Comme indiqué plus haut, le paragraphe 29(1), vu à la lumière de l'annexe III, prévoit un certain nombre d'exemptions. En cas d'exemption conditionnelle, la personne qui satisfait à la condition prévue peut demander le remboursement de la taxe payée à l'égard de la marchandise, bien que cette personne ne soit pas le contribuable. L'avocate soutient que l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* doit être interprété à la lumière de la *Loi sur la taxe d'accise* afin de permettre à la demanderesse de revendiquer, de la même manière, le remboursement de la taxe payée à l'égard des marchandises achetées par la bande. À son avis, le remboursement doit être fait sur présentation de la preuve que les articles dont s'agit ont été achetés par une bande indienne et ont été utilisés à l'intérieur de la réserve.

Je ne saurais convenir qu'il faut interpréter la *Loi sur les Indiens* et la *Loi sur la taxe d'accise* à la lumière l'une de l'autre, de cette façon. Une telle interprétation ne se justifie pas. Il n'y avait pas de taxe de vente fédérale à l'époque où fut adopté l'article qui préfigurait l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Et la première *Loi sur les Indiens* ne renfermait aucune disposition prévoyant expressément le remboursement aux Indiens et aux bandes indiennes. À titre de politique sociale, certaines dispositions d'exemption et de remboursement étaient prévues (par exemple, pour rendre la taxe moins régressive en exemptant les aliments). Je ne saurais cependant interpréter l'absence, dans la *Loi sur la taxe d'accise*, d'une exemption expresse pour les Indiens et les bandes indiennes comme signifiant que le législateur prévoyait l'exemption et le remboursement par application de la *Loi sur les Indiens*. Il est difficile d'accueillir l'argument selon lequel le législateur ne jugeait pas nécessaire de prévoir expressément l'exemption conditionnelle dans la *Loi sur la taxe d'accise* parce que cette exemption existait déjà par le jeu de la *Loi sur les Indiens*.

With respect to the limitation period, the plaintiff argues that its cause of action arises under the *Indian Act* and since no period of limitation is set out therein, the claim is not subject to any limitation period. Alternatively, it is argued that the claim is governed by paragraph 45(1)(b) of the *Limitations Act*, R.S.O. 1980, c. 240 (made applicable by operation of section 39 of the *Federal Court Act* [R.S.C., 1985, c. F-7]).⁶ Paragraph 45(1)(b) provides that when an action is “upon a bond, or other speciality” a limitation period of twenty years applies. The plaintiff argues that a claim which arises by statute is a speciality debt: *Smith (A.M.) & Co. v. R.* (1981), 20 C.P.C. 126 (F.C.A.), at page 135 citing *Cork & Brandon Ry. v. Goode* (1853), 13 C.B. 826 (C.P.).

The defendant’s position is that if a right to a refund exists, subsection 44(6) of the *Excise Tax Act* applies. Under that provision, as of May 23, 1985, the limitation period is two years (S.C. 1986, c. 9, ss. 44-49). Prior to that time subsection 44(6) provided for a four-year limitation period:

44. ...

(6) Subject to subsections (7) and (7.1), no refund or deduction from any of the taxes imposed by this Act shall be granted, and no payment of an amount equal to tax paid shall be made, under this section unless application in writing therefor is made to the Minister by the person entitled to the refund, deduction or amount within four years after the time the refund, deduction or amount first became payable under this section or the regulations.

Alternatively, counsel for the defendant argues that if the Ontario *Limitations Act* applies it is paragraph 45(1)(h) of the Act which is applicable. Under that paragraph a two-year period is pre-

⁶ 39. (1) Except as expressly provided by any other Act, the laws relating to prescription and the limitation of actions in force in any province between subject and subject apply to any proceedings in the Court in respect of any cause of action arising in that province.

(2) A proceeding in the Court in respect of a cause of action arising otherwise than in a province shall be taken within six years after the cause of action arose.

(3) Except as expressly provided by any other Act, the laws relating to prescription and the limitation of actions referred to in subsections (1) and (2) apply to any proceedings brought by or against the Crown.

Pour ce qui est du délai de prescription, la demanderesse soutient que sa cause d’action découle de la *Loi sur les Indiens* et que, celle-ci ne prévoyant pas la prescription, sa demande n’est assujettie à aucun délai de prescription. À titre subsidiaire, elle fait valoir que sa demande est régie par l’alinéa 45(1)(b) de la *Limitations Act*, L.R.O. 1980, chap. 240 (applicable en l’espèce par le jeu de l’article 39 de la *Loi sur la Cour fédérale* [L.R.C. (1985), chap. F-7])⁶. Cet alinéa 45(1)(b) prévoit que l’action portant [TRADUCTION] «sur une obligation ou autre contrat par acte scellé» se prescrit par vingt ans. La demanderesse soutient qu’une prétention fondée sur la loi est une créance découlant d’un contrat par acte scellé, et invoque à cet effet *Smith (A.M.) & Co. c. R.* (1981), 20 C.P.C. 126 (C.A.F.), à la page 135 citant *Cork & Brandon Ry. v. Goode* (1853), 13 C.B. 826 (C.P.).

De son côté, la défenderesse fait valoir que s’il y a lieu à remboursement, c’est le paragraphe 44(6) de la *Loi sur la taxe d’accise* qui s’applique. Selon cette disposition, le délai de prescription est de deux ans à compter du 23 mai 1985 (S.C. 1986, chap. 9, art. 44 à 49). Auparavant, ce même paragraphe 44(6) prévoyait un délai de prescription de quatre ans:

44. ...

(6) Sous réserve des paragraphes (7) et (7.1), nulle remise ou déduction de quelqu’une des taxes imposées par la présente loi ne doit être accordée, et nul paiement d’un montant égal à la taxe payée ne sera effectué en vertu du présent article à moins que la personne y ayant droit ne produise une demande par écrit au Ministre dans les quatre ans de la date à laquelle la remise, la déduction ou le montant sont devenus exigibles en vertu du présent article ou des règlements.

À titre subsidiaire, l’avocat de la défenderesse conclut que si la *Limitations Act* de l’Ontario doit s’appliquer, c’est son alinéa 45(1)(h) qui est applicable. Cette disposition, qui prévoit un délai de

⁶ 39. (1) Sauf disposition contraire d’une autre loi, les règles de droit en matière de prescription qui, dans une province, régissent les rapports entre particuliers s’appliquent à toute instance devant la Cour dont le fait générateur est survenu dans cette province.

(2) Le délai de prescription est de six ans à compter du fait générateur lorsque celui-ci n’est pas survenu dans une province.

(3) Sauf disposition contraire d’une autre loi, les règles de droit en matière de prescription visées aux paragraphes (1) et (2) s’appliquent à toutes les procédures engagées par ou contre la Couronne.

scribed. That paragraph relates to actions “for a penalty, damages or sum of money given by any statute to the Crown or the party aggrieved”.

Counsel for the plaintiff argues that the limitation period set out in subsection 44(6) of the *Excise Tax Act* only applies with respect to exemptions and refunds expressly provided for in the *Excise Tax Act*. She argues that since the exemption claimed by the plaintiff in this case arises under the *Indian Act*, subsection 44(6) of the *Excise Tax Act* would not apply to that exemption nor to the right to a refund arising therefrom. She supports this position by reference to section 46.1 of the *Excise Tax Act*:⁷

46.1. Except as provided in this or any other Act of Parliament, no person has a right of action against Her Majesty for the recovery of any moneys paid to Her Majesty that are taken into account by Her Majesty as taxes, penalties, interest or other sums under this Act.

It is argued that, since section 46.1 refers to a recovery of moneys paid as taxes “provided in this or any other Act of Parliament”, it is clear that recovery of a refund is intended to be available pursuant to other Acts as well as pursuant to the *Excise Tax Act*. In this case it is argued that it is the *Indian Act* which so provides.

While the plaintiff eschews the *Excise Tax Act* for the purposes of determining a limitation period, it seeks the benefit of that Act and the regulations passed pursuant thereto for the purpose of determining, in certain cases, the amount of refund it should obtain. When the exact amount of tax paid is not easily ascertainable the plaintiff asks that the *Formula Refunds Regulations*, C.R.C., c. 591, passed pursuant to the *Excise Tax Act* be applied. Section 3 of those Regulations states:

- 3.(1) Where by the Act a person is entitled
- (a) to make a deduction from tax payable by him,
 - (b) to a refund of tax paid, or
 - (c) to receive a payment from the Minister in an amount equal to tax paid,

and circumstances exist that render it difficult to determine the exact amount of such deduction, refund or payment by the

prescription de deux ans, s'applique aux actions [TRADUCTION] «en amende, dommages-intérêts ou paiement de deniers prévu par quelque loi que ce soit au profit de la Couronne ou de la partie lésée».

^a L'avocate de la demanderesse fait valoir que le délai de prescription prévu au paragraphe 44(6) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne s'applique qu'à l'égard des exemptions et remboursements expressément prévus par cette même Loi. Elle soutient que, l'exemption revendiquée par la demanderesse en l'espèce étant fondée sur la *Loi sur les Indiens*, le paragraphe 44(6) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne peut s'appliquer ni à cette exemption ni au remboursement qui en découle. Elle cite à l'appui de sa conclusion, l'article 46.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*⁷:

46.1 Sous réserve des autres dispositions de la présente loi ou de toute autre loi du Parlement, nul n'a le droit d'intenter une action contre Sa Majesté pour le recouvrement de sommes payées à Sa Majesté, dont elle a tenu compte à titre de taxes, d'amendes, d'intérêts ou d'autres sommes en vertu de la présente loi.

À son avis, du fait que l'article 46.1 fait état du recouvrement des sommes payées à titre de taxes, prévu par les «dispositions de la présente loi ou de toute autre loi du Parlement», il est clair que dans l'esprit du législateur, le remboursement peut être également obtenu sous le régime d'autres lois que la *Loi sur la taxe d'accise*. En l'espèce, elle soutient que c'est la *Loi sur les Indiens* qui le prévoit.

La demanderesse écarte la *Loi sur la taxe d'accise* lorsqu'il s'agit de considérer le délai de prescription, mais invoque la même Loi et les règlements pris pour son application lorsqu'il s'agit de déterminer, dans certains cas, le montant du remboursement auquel elle conclut. Dans les cas où le montant de la taxe payée n'est pas facilement vérifiable, elle demande que soit appliqué le *Règlement sur les formules utilisées pour les remboursements*, C.R.C., chap. 591, pris pour l'application de la *Loi sur la taxe d'accise*. L'article 3 de ce Règlement porte:

- 3.(1) Lorsqu'en vertu de la Loi une personne a le droit
- a) de faire une déduction sur la taxe qu'elle doit acquitter,
 - b) d'obtenir un remboursement de taxe payée, ou
 - c) de recevoir le paiement du Ministre d'un montant égal à la taxe payée,

et que les circonstances rendent difficile la détermination exacte de cette déduction, de ce remboursement ou de ce

⁷ S.C. 1986, c. 9, s. 34.

⁷ S.C. 1986, chap. 9, art. 34.

Minister, the amount of the deduction, refund or payment by Minister shall, where the person consents, be determined in the manner set out in subsection (2).

(2) The exact amount of deduction, refund or payment by the Minister, determined for the purpose of subsection (1), shall be equal to the tax that would have been paid at the time of imposition of the tax on the goods on a price or value determined by reducing

(a) the sale price of the goods in the transactions in respect of which the deduction, refund or payment by the Minister is applied for, or

(b) the contract price where the goods were used in carrying out a contract and no sale price of the goods in the transaction in respect of which the deduction, refund or payment by the Minister is applied for can be established,

by a percentage thereof determined by the Minister after taking into account the class of the goods and the nature of and parties to the transaction that resulted in the application of a deduction, refund or payment by the Minister. [Underlining added.]

Counsel for the defendant argues that the *Formula Refunds Regulations* cannot apply because they are expressly stated, in subsection (1), to apply to deductions and refunds to which a person is entitled by operation of "the Act", that is, the *Excise Tax Act*. Since there are no refund provisions in the *Excise Tax Act* applicable to Indian bands, it is argued that the *Regulations* cannot apply.

As I have already indicated, if I am wrong with respect to the proper interpretation of section 87 and if that section exempts the plaintiff from the incidence of federal sales taxes, there would still remain the difficulty of finding a legal basis for granting the plaintiff the refund sought. With respect to counsel's arguments concerning the appropriate limitation period, it is difficult to characterize the claim as a "specialty debt" in order to bring it under paragraph 45(1)(b) of the *Ontario Limitations Act*. The amounts in question are not ascertained. The jurisprudence to which counsel refers, while relating to debts arising by statute, clearly indicates that an action on a specialty is an action for a liquidated or ascertained amount. In addition, I think section 46.1 of the *Excise Tax Act* pertains but not to effect the result for which counsel for the plaintiff argues (i.e., not as an escape from the two-(four-) year limitation period set out in subsection 44(6)). Section 46.1 provides "no person has a right of action

paiement par le Ministre, le montant de la déduction, du remboursement ou du paiement par le Ministre doit être, avec le consentement de ladite personne, établi de la façon énoncée dans le paragraphe (2).

(2) Le montant exact de la déduction, du remboursement ou du paiement par le Ministre, établi aux fins du paragraphe (1), doit être égal à la taxe qui aurait été versée au moment de l'imposition de la taxe sur les marchandises, sur la base du prix ou de la valeur déterminés en réduisant

a) le prix de vente des marchandises visées par les transactions à propos desquelles il est demandé une réduction, un remboursement ou un paiement par le Ministre, ou

b) le prix contractuel dans les cas où les marchandises ont servi à exécuter une entreprise et où aucun prix de vente des marchandises visées par les transactions à l'égard desquelles il est demandé une déduction, un remboursement ou un paiement par le Ministre ne peut être établi,

c) d'un pourcentage fixé par le Ministre, compte tenu de la catégorie des marchandises, de la nature de la transaction et des parties en cause dans cette transaction qui a donné lieu à la demande d'une déduction, d'un remboursement ou d'un paiement par le Ministre. [C'est moi qui souligne.]

d) L'avocat de la défenderesse soutient que le *Règlement sur les formules utilisées pour les remboursements* ne peut s'appliquer en l'espèce, car son paragraphe (1) prévoit expressément qu'il s'applique aux déductions et remboursements visés par «la Loi», en l'occurrence la *Loi sur la taxe d'accise*. Puisque cette Loi ne renferme aucune disposition de remboursement applicable aux Indiens, le règlement susmentionné ne s'applique pas non plus.

Comme je l'ai indiqué, à supposer même que j'ai mal interprété l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* et que cet article exonère en fait la demanderesse de l'incidence de la taxe de vente fédérale, la difficulté demeure de trouver un fondement juridique qui justifierait le remboursement auquel prétend la demanderesse. En ce qui concerne l'argument de l'avocate de la demanderesse sur le délai de prescription, il est difficile de qualifier les prétentions de cette dernière de «créance tenant à un contrat par acte scellé» afin de faire jouer l'alinéa 45(1)b) de la *Limitations Act* de l'Ontario. Les montants en cause ne sont pas déterminés. La jurisprudence citée par l'avocate porte certes sur les créances fondées sur la loi, mais elle fait ressortir que l'action fondée sur le contrat par acte scellé est une action portant sur un montant déterminé. Par ailleurs, j'estime que l'article 46.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* n'est pas sans rapport avec cette cause, mais qu'il ne conduit pas au résultat auquel conclut la demanderesse (c'est-à-dire qu'il

against Her Majesty for the recovery of any moneys paid . . . as taxes . . . under this Act” except as provided “in this or any other Act”. [Underlining added]. Even if section 87 of the *Indian Act* provided an exemption from the incidence of indirect taxes it does not provide for “a right of action against Her Majesty for the recovery of moneys paid” . . . as taxes under the *Excise Tax Act*. Nor is such right of action found in the *Excise Tax Act* itself. I read section 46.1 as denying any right of action for a refund of amounts paid as taxes unless such is expressly set out in a statute. This accords with the jurisprudence, cited to me by counsel for the defendant, illustrating the common law principle that monies cannot be taken out of the Consolidated Revenue Fund except by authorization from Parliament. In this respect see *Auckland Harbour Board v. The King*, [1924] A.C. 318 (P.C.). Thus, even if a successful argument could be made that section 87 of the *Indian Act* created an exemption as claimed, I do not see how the plaintiff could successfully assert a right to the refunds sought.

With respect to the calculation of refunds, counsel for the defendant is clearly right when he says that the *Formula Refunds Regulations* only apply to refunds which are expressly provided for by the *Excise Tax Act*.

Conclusion

The first question set out in the order of the Associate Chief Justice, filed September 15, 1988 will be answered as follows:

The plaintiff is not entitled to any exemption with respect to any of the nine transactions set out in the agreed statement of facts, nor is it entitled to any refund from the Defendant of the sales taxes remitted pursuant to section 27 of the *Excise Tax Act* with respect thereto.

The plaintiff’s claim will accordingly be dismissed. The defendant shall have her costs of the action.

ne peut être invoqué pour déroger au délai de prescription de deux (quatre) ans prévu au paragraphe 44(6)). L’article 46.1 prévoit que «nul n’a le droit d’intenter une action contre Sa Majesté a pour le recouvrement de sommes payées . . . à titre de taxes . . . en vertu de la présente loi» sous réserve des autres dispositions «de la présente loi ou de toute autre loi». [C’est moi qui souligne.] Quand bien même l’article 87 de la *Loi sur les Indiens* prévoirait l’exonération de l’incidence des impôts indirects, il n’autorise pas à «intenter une action contre Sa Majesté pour le recouvrement de sommes payées» . . . à titre de taxes sous le régime de la *Loi sur la taxe d’accise*. Pareille autorisation c ne se trouve pas non plus dans la *Loi sur la taxe d’accise* elle-même. D’après mon interprétation, l’article 46.1 interdit toute action en remboursement de sommes payées à titre de taxes, sauf disposition contraire expresse de la loi. Cette interprétation s’accorde avec la jurisprudence citée par d l’avocat de la défenderesse, laquelle jurisprudence illustre le principe de *common law* selon lequel des deniers ne peuvent être prélevés sur le Fonds du revenu consolidé sans autorisation du Parlement. e Voir à ce sujet *Auckland Harbour Board v. The King*, [1924] A.C. 318 (P.C.). En conséquence, à supposer même que la demanderesse puisse établir que l’article 87 de la *Loi sur les Indiens* prévoit bien l’exemption revendiquée, je ne vois pas comment elle pourrait établir son droit à un remboursement. f

En ce qui concerne le calcul du remboursement, l’avocat de la défenderesse fait valoir à juste titre g que le *Règlement sur les formules utilisées pour les remboursements* s’applique uniquement aux remboursements expressément prévus par la *Loi sur la taxe d’accise*.

Conclusion

La réponse à la première question posée dans l’ordonnance du juge en chef adjoint, déposée le 15 septembre 1988, est la suivante:

i La demanderesse n’a droit à l’exonération d’aucune des neuf opérations figurant à l’exposé conjoint des faits, ni au remboursement, par la défenderesse, de la taxe d’accise remise, en application de l’article 27 de la *Loi sur la taxe d’accise*, à cet égard.

j La demanderesse est en conséquence déboutée de son action. La défenderesse aura droit à ses dépens en l’espèce.