

**Recherche en cours, veuillez patienter.**

**COUR D'APPEL**

PROVINCE DE QUÉBEC  
GREFFE DE QUÉBEC

No: **200-09-000203-908**  
(200-05-002443-880)

Le 22 janvier 1996

CORAM: LES HONORABLES BEAUREGARD  
MAILHOT  
BROSSARD, J.J.C.A.

—

—

**LE SOUS-MINISTRE DU REVENU DU QUÉBEC,**

**APPELANT - (intimé)**

**c.**

**ÉLISABETH VINCENT,  
ANTOINE GROS-LOUIS,**

**INTIMÉS - (requérants)**

**-et-**

**L'HONORABLE JUGE DENIS R. LANCTÔT, DE LA COUR DU QUÉBEC (CHAMBRE  
CRIMINELLE ET PÉNALE),  
LE PROCUREUR GÉNÉRAL DU QUÉBEC,**

**MIS EN CAUSE - (mis en cause)**

—  
—  
—  
—

\_\_\_\_\_ **LA COUR**, statuant sur le pourvoi contre un jugement rendu le 28 février 1990, par l'honorable juge Robert Legris (Cour supérieure, district de Québec), qui a accueilli la requête en révision judiciaire des intimés Élisabeth Vincent, Antoine Gros- Louis, annulé l'autorisation accordée par le juge Denis R. Lanctôt (Cour du Québec, le 13 octobre 1988) ainsi que la saisie pratiquée par le sous-ministre du Revenu, ordonné à ce dernier de remettre à l'intimée Vincent le tabac saisi les 12 et 13 octobre 1988 et déclaré inopérant l'article 13.3 de la Loi concernant l'impôt sur le tabac<sup>(1)</sup>;

**APRÈS** étude, audition et délibéré;

Pour les motifs exprimés dans l'opinion de la juge Louise Mailhot, déposée avec le présent arrêt, et auxquels souscrivent les juges Marc Beauregard et André Brossard:

**ACCUEILLE** le pourvoi avec dépens; **CASSE** le jugement de première instance et **REJETTE**, avec dépens, la requête en révision judiciaire des requérants.

MARC BEAUREGARD, J.C.A.

LOUISE MAILHOT, J.C.A.

ANDRÉ BROSSARD, J.C.A.

Mes René Bourassa, avocat de l'appelant  
(VEILLETTE & ASSOCIÉS)

Me René Morin, avocat du Procureur général du Québec

Me Jacques Larochelle, avocat des intimés

Audition le 26 octobre 1995.

**COUR D'APPEL**

PROVINCE DE QUÉBEC  
GREFFE DE QUÉBEC

No: **200-09-000231-909**  
(200-05-002398-886)

Le 22 janvier 1996

CORAM: LES HONORABLES BEAUREGARD  
MAILHOT  
BROSSARD, J.J.C.A.

—

—

**LE SOUS-MINISTRE DU REVENU DU QUÉBEC,  
BERNARD ANGERS,**

**APPELANT - (intimé)**

**c.**

**ANTOINE GROS-LOUIS,  
STEVE GROS-LOUIS,**

**INTIMÉS - (requérants)**

**-et-**

**LA COUR DU QUÉBEC ET LE PROCUREUR GÉNÉRAL DU QUÉBEC,**

**MIS EN CAUSE - (mis en cause)**

—  
—  
—

\_\_\_\_\_ **LA COUR**, statuant sur le pourvoi contre un jugement rendu le 28 février 1990, par l'honorable juge Robert Legris (Cour supérieure, district de Québec), qui a accueilli la requête en révision judiciaire des intimés Antoine Gros-Louis et Steve Gros-Louis, annulé l'autorisation accordée par le juge Rémi Bouchard de la Cour du Québec, le 19 septembre 1988 (dossier no. 200-26- 001123-885), ainsi que la saisie pratiquée par le sous-ministre du Revenu et ordonné à ce dernier de remettre aux intimés les biens saisis;

**APRÈS** étude, audition et délibéré;

Pour les motifs exprimés dans l'opinion de la juge Louise Mailhot, déposée avec l'arrêt de ce jour dans le dossier 200-09- 000203-908, et auxquels souscrivent les juges Marc Beauregard et André Brossard:

**ACCUEILLE** le pourvoi avec dépens;

**CASSE** le jugement de première instance et **REJETTE**, avec dépens, la requête en révision judiciaire des requérants.

MARC BEAUREGARD, J.C.A.

LOUISE MAILHOT, J.C.A.

ANDRÉ BROSSARD, J.C.A.

Mes René Bourassa, avocat de l'appelant  
(VEILLETTE & ASSOCIÉS)

Me René Morin, avocat du Procureur général du Québec

Me Jacques Larochelle, avocat des intimés

Audition le 26 octobre 1995.

**COUR D'APPEL**

PROVINCE DE QUÉBEC

GREFFE DE QUÉBEC

No.: **200-09-000203-908**

(200-05-002398-886)

CORAM: LES HONORABLES BEAUREGARD

MAILHOT

BROSSARD, J.J.C.A.

—

—

**LE SOUS-MINISTRE DU REVENU DU QUÉBEC,**

**APPELANT - (intimé)**

**c.**

**ÉLISABETH VINCENT,**

**ANTOINE GROS-LOUIS,**

**INTIMÉS - (requérants)**

**-et-**

**L'HONORABLE JUGE DENIS R. LANCTÔT, DE LA COUR DU QUÉBEC (CHAMBRE**

**CRIMINELLE ET PÉNALE),**

**LE PROCUREUR GÉNÉRAL DU QUÉBEC,**

**MIS EN CAUSE - (mis en cause)**

## OPINION DE LA JUGE MAILHOT

Les intimés Élisabeth Vincent et Antoine Gros-Louis sont des Indiens qui exploitent un commerce de vente au détail de cigarettes à l'intérieur de la réserve indienne des Hurons-Wendat de Lorette (Réserve Wendake).

Le 12 octobre 1988, à Laurier-Station, des enquêteurs du ministère du Revenu du Québec interceptent un camion loué par madame Vincent pour le transport de cigarettes de Caughnawaga (Réserve Kahnawake) jusqu'à la réserve de Lorette. Ils constatent que les cigarettes ne portent pas la marque d'identification du ministère du Revenu. Le lendemain ils obtiennent un mandat d'un juge de la Cour du Québec et saisissent le camion et son contenu. Le ministre soupçonne les intimés de ne pas percevoir la taxe de vente sur le tabac lorsqu'ils vendent des cigarettes à des personnes qui ne sont pas des Indiens au sens de la Loi sur les Indiens<sup>(2)</sup>.

Le 17 octobre 1988, les intimés déposent une requête en révision judiciaire qui demande que soit cassée la saisie aux motifs que:

1) L'article 13.3 de la Loi en vertu duquel la saisie a été pratiquée contrevient à l'article 8 de la Charte canadienne des droits et libertés;

2) La taxe prélevée en vertu de la loi est une taxe indirecte, donc, ne relève pas de la compétence constitutionnelle des provinces;

3) En vertu de l'article 87 de la Loi sur les Indiens, les Indiens ne sont pas assujettis aux taxes;

4) Un traité signé en 1760 par James Murray garantit aux Hurons de Lorette la liberté de commerce.

S'appuyant sur l'arrêt Hunter c. Southam<sup>(3)</sup>, le juge Robert Legris, de la Cour supérieure, conclut<sup>(4)</sup> que l'article 13.3 de la Loi concernant l'impôt sur le tabac<sup>(5)</sup> contrevient aux conditions de validité de l'article 8 de la Charte et de la common law, puisqu'il permet d'arrêter sans mandat un véhicule à des fins d'examen, pour ensuite obtenir un mandat de perquisition et de saisie.

Après une étude de la jurisprudence d'alors, le juge Legris conclut, le 28 février 1990, que ces perquisitions ne sont pas raisonnables et qu'elles ne peuvent se justifier dans le cadre d'une société libre et démocratique (art. 1 de la Charte). Il ajoute qu'il n'y a pas lieu de déroger à la règle qui impose l'obtention d'un mandat préalable et que l'article 13.3 ne distingue pas les cas où le mandat est commode des cas où il est impraticable. Il annule en conséquence l'autorisation accordée par le juge de la Cour du Québec ainsi que la saisie.

Estimant que la jurisprudence dominante enseigne que le juge qui prononce l'illégalité d'une saisie doit ordonner la restitution des biens saisis illégalement (Lagiorgia c. Reine, [1985] 1 C.F. 438 ; Chapman and the Queen (1984) 12 C.C.C. (3d) 1; Trudeau and the Queen, [1982] 1 C.C.C. (3d) 342), le juge Legris ordonne, comme mesure de réparation en vertu de l'article 24(1) de la Charte, la restitution du tabac et des autres objets saisis.

Quant aux arguments portant sur la nature de la taxe et sur l'immunité fiscale en vertu de la Loi sur les Indiens, le juge ne se prononce pas vu la conclusion à laquelle il en arrive sur la première question.

Toutefois, à l'égard de l'argument dit historique prenant appui sur le "Traité de 1760", le juge, estimant de son devoir d'en traiter, conclut que l'intimée ne peut s'appuyer sur ce traité pour obtenir un statut différent de celui des autres Canadiens.

Puisque, devant nous, les intimés n'avaient pas reproduit la preuve pertinente dans leur mémoire, ils se sont désistés à l'audience de ce dernier moyen. La présente opinion n'en traitera donc point.

## **I VALIDITÉ DE L'ARTICLE 13.3 DE LA LOI CONCERNANT L'IMPÔT SUR LE TABAC**

Il convient de reproduire les textes pertinents de la loi au moment de la saisie (octobre 1988):

### SECTION III.1

#### VÉRIFICATIONS, INSPECTIONS ET SAISIES

##### Arrêt sans mandat.

13.3. Un agent de la Sûreté du Québec ou une personne autorisée à ces fins par le ministre peut, sans mandat, en tout lieu et en tout temps, arrêter pour examen un véhicule, lorsqu'il a des motifs raisonnables de croire que du tabac destiné à la vente pour consommation au Québec s'y trouve et que ni le vendeur ni l'acheteur ne sont titulaires du certificat d'enregistrement que la loi leur impose de détenir ou que ce tabac n'est pas identifié conformément à l'article 13.1.

##### Restriction.

Toutefois, lorsque le véhicule est immobilisé pour la nuit hors d'un lieu public et que toute activité reliée à son usage a cessé, une personne visée au premier alinéa ne peut, sans mandat, entre 22 heures et 7 heures, effectuer un tel examen.

##### Immobilisation d'un véhicule.

Lorsque l'auteur de cet examen a des motifs raisonnables de croire que le tabac trouvé dans le véhicule est destiné à la vente pour consommation au Québec et que ni le vendeur ni l'acheteur ne sont titulaires du certificat d'enregistrement que la loi leur impose de détenir ou que ce tabac n'est pas identifié conformément à l'article 13.1, il peut ordonner que le véhicule soit immobilisé jusqu'à autorisation au contraire du ministre ou jusqu'à ce qu'un juge ait statué sur la demande

visée à l'article 13.4 que le ministre doit introduire avec diligence raisonnable et que la saisie ait été effectuée, le cas échéant.

Saisie autorisée.

13.4. Avec l'autorisation d'un juge des sessions, qui peut être accordée sur demande ex parte à la suite d'une dénonciation faite sous serment par une personne qui a des motifs raisonnables de croire qu'il y a en un lieu au Québec du tabac destiné à la vente pour consommation au Québec et que ni le vendeur ni l'acheteur ne sont titulaires du certificat d'enregistrement que la loi leur impose de détenir ou que ce tabac n'est pas identifié conformément à l'article 13.1, le ministre peut autoriser par écrit tout fonctionnaire du ministère du Revenu ou toute autre personne qu'il désigne, ainsi que tout agent de la paix que ce fonctionnaire ou cette personne appelle à son aide, à s'introduire dans ce lieu pour y rechercher et saisir ce tabac ainsi que tout véhicule ou distributeur automatique en contenant.

Garde du bien saisi.

Sous réserve d'une mainlevée donnée par le ministre, le bien saisi demeure sous la garde d'une personne qu'il désigne à cette fin jusqu'à ce que, conformément à l'article 15.1, il soit confisqué ou remis à son propriétaire.

Tout en reconnaissant que le pouvoir d'immobilisation et d'inspection d'un véhicule prévu à l'article 13.3 puisse constituer une perquisition au sens de l'article 8 de la Charte, le sous-ministre du Revenu du Québec plaide que les critères d'évaluation du caractère raisonnable de ce pouvoir sont plus souples que ceux mentionnés dans l'arrêt Hunter c. Southam<sup>(6)</sup> de sorte que cette décision ne peut trouver application dans le présent litige. En effet, dans l'arrêt Comité paritaire c. Potash<sup>(7)</sup> la Cour Suprême a établi des critères d'évaluation qu'il faut dorénavant examiner pour conclure si le pouvoir d'immobilisation prévu par l'article 13.3 est raisonnable ou non dans le contexte de cette législation.

Ainsi, l'appelant argumente que les attentes des citoyens quant au respect de leur vie privée ne peuvent pas être élevées lorsque la fouille ou la perquisition s'effectue dans le cadre d'activités réglementées par l'État. Puisque la Loi concernant l'impôt sur le tabac fait partie de notre régime fiscal, basé sur l'auto-déclaration et l'auto-cotisation et qui nécessite des pouvoirs d'inspection accrus, ce pouvoir d'inspection s'inscrit dans un domaine d'activités réglementées où de telles inspections sont nécessaires pour assurer le respect de la réglementation.

L'appelant plaide en outre que le législateur a assujéti l'examen prévu par l'article 13.3 à l'existence de motifs raisonnables. Ainsi le pouvoir d'immobilisation serait balisé de sorte que ce ne sont pas n'importe quels véhicules qui pourraient faire l'objet d'une immobilisation mais uniquement ceux qui sont utilisés dans le cadre de l'exercice des activités réglementées. Le législateur a ainsi fait en sorte que des personnes qui n'exercent pas les activités commerciales réglementées et dont les attentes en matière de vie privée sont plus élevées ne puissent faire l'objet d'une immobilisation. L'appelant conclut que le fardeau imposé par le législateur répond pleinement aux critères d'évaluation du caractère raisonnable du pouvoir puisque la Cour Suprême du Canada a estimé, dans l'affaire Potash, qu'il était raisonnable de s'en remettre à l'expertise des inspecteurs ainsi qu'à leur jugement pour présumer que les employeurs inspectés seront uniquement ceux que les inspecteurs croyaient être assujéti au décret.

À mon avis l'appelant a raison sur ce premier point. Depuis le jugement de la Cour supérieure qui appliquait les critères stricts de l'arrêt Hunter exigeant dans tous les cas un système d'autorisation préalable par un arbitre neutre et impartial, la Cour suprême a assoupli ces critères stricts. Ainsi, dans l'arrêt R. c. McKinlay Transport<sup>(8)</sup>, elle a conclu que l'article 231 (3) de la Loi de l'impôt sur le Revenu, qui autorisait la demande de renseignements ou de documents par le ministre, constituait une saisie au sens de l'article 8 de la Charte mais que cette saisie était raisonnable. La juge Wilson énonçait:

Je cite ces arrêts non pour en approuver ou désapprouver l'issue mais plutôt pour prouver la nécessité d'une interprétation de l'art. 8 de la **Charte** qui soit souple et fondée sur l'objet visé. J'estime qu'il est conforme à cette interprétation de faire une distinction entre, d'une part, les saisies en matière criminelle ou quasi criminelle auxquelles s'appliquent dans toute leur rigueur les critères énoncés dans **Hunter** et, d'autre part, les saisies en matière administrative et de réglementation, auxquelles peuvent s'appliquer des normes moins strictes selon le texte législatif examiné. Je ne crois pas lorsque le Juge en chef a affirmé, à la p. 527 de l'arrêt **Simmons**, que les dérogations aux critères énoncés dans l'arrêt **Hunter** seraient rares, il songeait aux fouilles, aux perquisitions ou aux saisies effectuées en application d'un texte de réglementation. Je crois plutôt qu'il visait, comme c'était le cas dans les affaires **Hunter** et **Simmons**, les fouilles, les perquisitions ou les saisies en matière criminelle ou quasi criminelle. C'est donc dans cette optique que je vais examiner le caractère raisonnable du par. 231(3) de la **Loi de l'impôt sur le Revenu**.

Dans cette affaire McKinlay Transport Ltd. ainsi que dans Thomson Newspapers Ltd.<sup>(9)</sup>, la Cour suprême a adopté une approche contextuelle dans l'examen des garanties constitutionnelles, lorsque la loi contestée est de nature réglementaire. Et dans l'affaire R. c. Wholesale Travel Group Inc.<sup>(10)</sup>, le juge Cory s'exprimait ainsi quant à la méthode d'interprétation contextuelle:

Il est désormais clair que la **Charte** doit être interprétée en fonction du contexte dans lequel une revendication prend naissance. Le contexte est important à la fois pour délimiter la signification et la portée des droits garantis par la **Charte** et pour déterminer l'équilibre qu'il faut établir entre les droits individuels et les intérêts de la société.

Il est particulièrement approprié en l'espèce d'utiliser la méthode contextuelle afin de tenir compte de la nature réglementaire de l'infraction et de sa présence dans un régime plus global de dispositions législatives visant à assurer le bien-être public. Cette méthode exige qu'on examine les droits revendiqués par l'appelante en tenant compte du cadre réglementaire dans lequel se situe la demande, tout en reconnaissant qu'un droit garanti par la **Charte** peut avoir dans un cadre réglementaire une portée et une incidence différentes de celles qu'ils auraient dans un contexte criminel à proprement dit.

Suivant la méthode contextuelle, les normes constitutionnelles élaborées dans le contexte criminel ne peuvent être automatiquement appliquées aux infractions réglementaires. La portée du droit garanti par la **Charte** doit plutôt être déterminée seulement au moyen d'un examen de tous les éléments pertinents, et en fonction des différences essentielles entre les deux catégories d'activités prohibées. Telle a été la méthode adoptée dans l'arrêt **Thomson Newspapers Ltd.**, précité où le juge Laforest a insisté sur l'importance de la nature réglementaire de la loi pour déterminer la portée de l'art. 8 de la **Charte** au regard de la **Loi relative aux enquêtes sur les coalitions** [S.R.C. 1970, ch. c-23]

Comme le conclut juge de première instance et comme le reconnaît l'appelant, le pouvoir d'immobilisation et d'examen autorisé par l'article 13.3 de la Loi concernant l'impôt sur le tabac constitue une perquisition au sens de l'article 8 de la Charte.

Ce pouvoir possède-t-il un caractère raisonnable? Je le crois. La Loi concernant l'impôt sur le tabac est une loi de nature réglementaire puisqu'elle vise essentiellement la réglementation du commerce du tabac dans la province. Malgré le fait que les articles 14, 14.1 et 15 de la loi énoncent des infractions et des peines, je suis d'avis que la Loi examinée dans son ensemble n'est pas une loi de nature criminelle ou quasi criminelle, mais une loi de nature fiscale<sup>(11)</sup> et le pouvoir en cause est nécessaire à cause de la façon dont s'exerce l'activité de la distribution et de la vente du tabac et du lieu d'exercice qui n'est pas nécessairement limité à un seul.

Il ne serait pas réaliste dans les faits d'imposer une autorisation préalable réclamée à un juge de paix avant toute immobilisation et inspection d'un véhicule dans le cadre de la présente législation de nature réglementaire. Ainsi, par exemple, si un agent de la Sûreté du Québec a des

motifs raisonnables de croire (que ce soit à cause d'une filature ou à la suite d'informations reçues ou autrement) qu'une personne qui a loué à Québec un véhicule est sur le point d'aller chercher à Montréal une cargaison de tabac obtenu en contravention de la loi en cause, il faudrait que, dès le moment où l'agent voit le véhicule sur la route, qu'il se précipite devant un juge de paix (Lequel? Dans quel district? Durant les heures ouvrables seulement?) pour obtenir une autorisation préalable. Dans ces circonstances, comment deviner l'itinéraire que suivra le conducteur du véhicule avec sa cargaison, avec le risque que le conducteur change de district à plusieurs reprises. Une exigence de cette nature serait sûrement irréaliste, irréconciliable avec le but poursuivi par l'alégislation, contraire à son contexte et absolument impraticable.

Dans l'arrêt Johnson c. Ontario (Minister of Revenue)<sup>(12)</sup> cité par l'appelant, la Cour d'appel de l'Ontario avait à se prononcer sur la constitutionnalité de l'article 15 du Tobacco Tax Act de l'Ontario, très semblable à l'article 13.3 en l'espèce. La Cour concluait que la disposition attaquée était invalide puisque, contrairement à l'article 13.3, l'article 15 du Tobacco Tax Act ne contenait pas l'exigence de "motifs raisonnables". La perquisition permise par l'article 15 était beaucoup trop grande puisqu'elle ne se limitait pas aux véhicules reliés au commerce du tabac. Madame la juge Arbour, au nom de la Cour, prenait toutefois le soin de souligner que si la Loi avait prévu l'exigence de "motifs raisonnables et probables", cela aurait été suffisant pour rendre la disposition conforme à l'article 8 de la Charte.

## II L'IMPÔT SUR LE TABAC EST-IL UNE TAXE DIRECTE OU INDIRECTE?

Le juge de première instance ne s'étant pas prononcé, il y a lieu d'examiner les arguments des intimés, requérants devant la Cour supérieure.

Les intimés proposent que la taxe imposée par la Loi concernant l'impôt sur le tabac est une taxe indirecte depuis 1986 alors que furent ajoutés les articles 17.1 à 17.4. Bien que l'article 8 semble imposer une taxe au consommateur, les intimés plaident qu'en réalité, la taxe serait perçue par les grossistes, en vertu des ententes conclues conformément à l'article 17 de la loi.

Voyons d'abord les articles pertinents de la Loi concernant l'impôt sur le tabac (j'ajoute des soulignements):

**8. Toute personne doit, lors d'une vente en détail de tabac au Québec, pour fins de consommation par elle-même ou par toute autre personne à ses frais, payer un impôt de consommation du tabac égal à:**

- a) 0,0452 \$ par cigarette;
- b) 0,02 \$ par gramme de tout tabac autre que des cigarettes ou des cigares;
- c) 60% du prix de vente en détail de chaque cigare.

Malgré le paragraphe b du premier alinéa, lorsque le prix de vente en détail de tout tabac autre que des cigarettes ou des cigares est inférieur à 0,0292 \$ par gramme, l'impôt exigible est égal à 60% du prix de vente de ce tabac.

[...]

**11.** Tout vendeur en détail doit percevoir comme mandataire du ministre l'impôt prévu à l'article 8 lors de toute vente de tabac qu'il effectue.

Le vendeur en détail doit, au plus tard le quinzième jour de chaque mois, rendre compte au ministre en la forme prescrite de l'impôt qu'il a perçu ou qu'il aurait dû percevoir au cours du mois précédent et il doit en même temps lui remettre le montant de cet impôt.

Cependant, il n'est pas tenu de rendre compte au ministre, à moins que celui-ci ne l'exige, ni de lui remettre l'impôt perçu à l'égard du tabac vendu qu'il a acquis d'un agent-percepteur titulaire d'un certificat d'enregistrement lorsqu'il a versé à ce dernier le montant prévu à l'article 17.2 à l'égard de ce tabac.

Toutefois, si l'impôt perçu à l'égard de ce tabac est supérieur au montant qu'il a versé en vertu de l'article 17.2 à un agent-percepteur titulaire d'un certificat d'enregistrement, le ministre peut exiger que la différence lui soit remise.

[...]

**17.** Le ministre peut, afin de faciliter la perception et la remise de l'impôt établi par la présente loi ou de prévenir le paiement en double de cet impôt à l'égard du même tabac, conclure avec toute personne titulaire d'un certificat d'enregistrement les ententes écrites qu'il juge utiles.

**17.1.** Aux fins de la présente loi, est un agent- percepteur tout vendeur en gros et toute personne, à l'exclusion d'un vendeur en détail, qui vend, délivre ou fait en sorte que soit livré du tabac au Québec.

**17.2.** Tout agent-percepteur titulaire d'un certificat d'enregistrement doit percevoir comme mandataire du ministre un montant égal à l'impôt établi à l'article 8 de toute personne à qui il vend, délivre ou fait en sorte que soit livré du tabac identifié conformément à l'article 13.1, sauf s'il s'agit d'un tabac prescrit par règlement et livré hors du Québec pour consommation hors du Québec.

Cette obligation ne s'applique pas à l'égard du tabac vendu ou livré par un agent-percepteur s'il

en est exempté aux termes de l'entente qu'il a conclue avec le ministre en vertu de l'article 17.

Que le prix soit stipulé payable comptant, à terme, par versements ou de toute autre manière, le montant visé au premier alinéa doit être perçu lors de la vente sur la quantité totale faisant l'objet du contrat.

**17.3.** Tout agent-percepteur titulaire d'un certificat d'enregistrement doit, au plus tard le quinzième jour de chaque mois, faire rapport au ministre en utilisant la formule prescrite par ce dernier, des montants qu'il a perçus ou qu'il aurait dû percevoir en vertu de l'article 17.2 au cours du mois précédent et il doit en même temps lui en faire remise.

Ce rapport doit être fait et transmis au ministre même si aucune vente de tabac n'a été faite durant le mois.

L'agent-percepteur qui a conclu une entente avec le ministre en vertu de l'article 17 est soumis à l'obligation prévue au premier alinéa selon les modalités et dans les délais prévus à cette entente.

Cependant, l'agent-percepteur titulaire d'un certificat d'enregistrement n'est pas tenu de remettre le montant perçu à l'égard du tabac qu'il a acquis d'un agent-percepteur titulaire d'un certificat d'enregistrement lorsqu'il a versé à ce dernier le montant prévu à l'article 17.2 à l'égard de ce tabac.

Toutefois, si le montant perçu à l'égard de ce tabac est supérieur au montant qu'il a versé en vertu de l'article 17.2 à un agent-percepteur titulaire d'un certificat d'enregistrement, le ministre peut exiger que la différence lui soit remise.

**17.4.** Tout agent-percepteur titulaire d'un certificat d'enregistrement qui ne perçoit pas le montant prévu à l'article 17.2 ou qui ne remet pas au ministre un tel montant qu'il a perçu et qu'il est tenu de remettre ou qui le remet à une personne qui n'est pas titulaire d'un certificat d'enregistrement devient débiteur de ce montant envers Sa Majesté aux droits du Québec.

Tout agent-percepteur qui n'est pas titulaire d'un certificat d'enregistrement en vigueur au moment où il vend, délivre ou fait en sorte que soit livré du tabac au Québec devient débiteur envers Sa Majesté aux droits du Québec de tout montant prévu à l'article 17.2 qu'il a perçu ou qu'il aurait dû percevoir s'il avait été titulaire d'un tel certificat.

Tout agent-percepteur qui vend, délivre ou fait en sorte que soit livré au Québec du tabac non

identifié conformément à l'article 13.1 et destiné à la vente pour consommation au Québec devient débiteur envers Sa Majesté aux droits du Québec d'un montant égal à l'impôt établi à l'article 8 à l'égard de ce tabac.

Les montants prévus au présent article sont réputés être des droits au sens de la Loi sur le ministère du Revenu (chapitre M-31).

Récemment, la Cour suprême a été appelée à se prononcer sur la constitutionnalité des modifications proposées à la taxe de vente du Québec "TVQ"<sup>(13)</sup>, qui visaient à transformer la TVQ en une taxe semblable à la taxe fédérale sur les produits et services.

Le juge Gonthier a alors bien explicité la distinction entre taxe directe ou indirecte, tel par exemple le cas des taxes d'accise et les droits de douane:

Il est bien établi que de savoir si une taxe est directe ou indirecte selon la Loi constitutionnelle de 1867 est une question de droit et non d'incidence économique. Le critère le plus souvent utilisé dans la jurisprudence pour distinguer ces deux types de taxe est la formule employée par John Stuart Mill dans son traité de 1848 intitulé **Principles of Political Economy**, livre V, ch. III, à la p. 371:

(TRADUCTION) La taxe directe est celle qu'on exige de la personne même qui doit l'assumer. Les taxes indirectes sont celles qu'on exige d'une personne dans l'expectative et l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre; c'est le cas des taxes d'accise et des droits de douane.

Bien que cette formule ne soit plus utilisée par les économistes, elle a servi et continue de servir en

droit à établir un point de repère relativement clair dans le partage des pouvoirs de taxation prévus aux art. 91 et 92 de la Loi constitutionnelle de 1867. [...]

L'application de la distinction établie par Mill au cours du siècle dernier nous permet de prédire avec une relative certitude le sort constitutionnel de certaines taxes. Dans l'analyse d'une taxe donnée, les tribunaux examinent, rappelons-le, l'effet général et considèrent non pertinentes en droit les circonstances factuelles exceptionnelles (**Lambe**, précité; **Brewers and Maltsters' Association of Ontario c. Attorney- General for Ontario**, (1897) A.C. 231). Comme l'a fait remarquer Mill, les droits de douane et les taxes d'accise sont des taxes indirectes. Dans ces cas, la taxe est payée soit par l'importateur ou le fabricant "dans l'expectative et l'intention", a-t-on dit, qu'elle soit généralement reportée sur l'acquéreur par le biais du prix. Dans aucun cas, n'a-t-on l'intention d'imposer le fardeau de la taxe au fabricant ou à l'importateur; celui-ci est un

simple conduit qui reporte ce fardeau sur autrui. La taxe n'est donc pas payée par la personne qui doit en assumer le fardeau. Par contre, les taxes foncières, l'impôt sur le revenu et les taxes à la consommation sont traditionnellement considérés comme des taxes directes puisque ces taxes, de par leur effet général, sont payées par la personne qui doit en assumer le fardeau. Contrairement à ce qui se passe pour les droits de douane et les taxes d'accise, l'intention de reporter la taxe sur autrui n'existe pas.

La Loi concernant l'impôt sur le tabac établit, à mon avis, un mécanisme qui fait en sorte qu'un montant équivalent à la taxe est payé puis remboursé à chaque étape de la chaîne pour ultimement être assumé par le consommateur.

Dans l'affaire du Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec, les modifications législatives proposées prévoyaient que l'acquéreur d'une fourniture taxable devrait payer une taxe égale à 8% de la contrepartie de la fourniture. L'acquéreur qui, ensuite, utilisait le bien ou le service pour la production d'autres fournitures taxables avait droit à un remboursement du gouvernement, d'un montant égal à la taxe initialement payée.

Au nom de la Cour, le juge Gonthier reconnaissait que, bien que représentant un attrait pour les gouvernements, le prélèvement d'une taxe à la valeur ajoutée tout au long de la chaîne de production et de commercialisation d'un produit pouvait à première vue apparaître comme une taxe indirecte. Il concluait toutefois, après un examen de la taxe proposée, qu'il s'agissait d'une taxe directe, puisque la personne qui paie en bout de ligne est celle qui devait en assumer le fardeau. Il s'exprimait ainsi:

Enfin, il faut souligner que le mode de perception d'une taxe n'en touche pas la nature (voir les arrêts **Kingcome**, **Atlantic Smoke Shops** et **Cairns**, précité) et n'en détermine donc pas la constitutionnalité. Le fait qu'un détaillant perçoive d'un consommateur une taxe pour le compte du gouvernement et qu'il rembourse ensuite cette taxe au gouvernement ne change rien au caractère direct de cette taxe. La personne qui doit assumer le fardeau de la taxe, le consommateur, est encore celle qui la paie réellement, même si c'est le détaillant qui la perçoit à titre de mandataire du gouvernement. Il est vrai que le détaillant a le fardeau de percevoir la taxe, mais ce fardeau fait partie des frais généraux du commerce et ne saurait être reporté sur autrui sous une forme identifiable au moment de la fourniture d'un produit particulier ni lui être rattaché. (page 727)

Plus loin, il ajoutait:

Cependant la taxe à la valeur ajoutée n'est pas, aux fins de la Constitution, une taxe indirecte du fait qu'elle est récupérée au moyen d'une série de prélèvements avant que le produit n'atteigne le consommateur final. Un examen attentif de la taxe proposée révèle que la personne qui paie en bout de ligne est celle qui devait en assumer le fardeau. Il s'agit donc d'une taxe directe.

Comme je l'ai déjà mentionné la taxe proposée sera payée puis remboursée à chaque étape jusqu'à la consommation finale. Exiger le paiement de la taxe à chaque étape de la chaîne de consommation constitue simplement un mode de perception de la taxe par versements. Les personnes qui perçoivent la taxe tout au long de la chaîne de production et qui bénéficient ensuite d'un remboursement sont en fait des percepteurs d'impôt. L'avant-projet de loi, on s'en souviendra, précise que ces personnes sont, en leur qualité de percepteurs d'impôt, des mandataires du ministre du Revenu (art. 28 de l'avant-projet de loi). Les modifications proposées visent essentiellement à établir un nouveau mécanisme de perception et non à créer une taxe de type nouveau. (pp. 729-730)

(J'ai ajouté les soulignements)

Tout comme la Loi imposant la taxe de vente du Québec, la Loi concernant l'impôt sur le tabac prévoit que les détaillants et les vendeurs en gros, qui ont conclu une entente avec le ministre conformément à l'article 17, perçoivent la taxe à titre de mandataire du ministre (art. 11 et 17.2). Par l'article 17.1, le législateur a créé une fiction par laquelle tout vendeur autre qu'un vendeur au détail est un agent-percepteur et le mécanisme de perception de cet impôt ne crée pas une taxe. L'impôt sur le tabac c'est l'article 8 qui l'impose et il est imposé au consommateur de tabac, à nul autre. En effet, lors de la vente au détaillant, le vendeur en gros (agent-percepteur titulaire d'un certificat d'enregistrement) doit percevoir "un montant égal à l'impôt établi à l'article 8" (art. 17.2), montant qu'il devra remettre au ministre (art. 17.3). Le détaillant sera ensuite remboursé au moment de la vente au consommateur (art. 11 al. 3). Et, si le détaillant n'a pas acquis son tabac d'un agent-percepteur titulaire d'un certificat d'enregistrement, la loi prévoit qu'il devra percevoir la taxe du consommateur et qu'il devra remettre au ministre le montant ainsi perçu (art. 11 et 17.4).

Le système de perception prévu par la loi fait en sorte que les détaillants et les vendeurs en gros sont remboursés pour tous les montants "de taxes" qu'ils ont à déboursier. Ils n'assument donc pas le fardeau de la taxe, mais agissent à titre de percepteurs d'impôt pour le compte du ministre.

Qu'en est-il s'il n'y a pas vente ou si, par exemple, il y a perte d'un lot de cigarettes suite à un incendie ou à un dégât d'eau? Dans de telles circonstances, le détaillant pourra se faire rembourser de tout versement d'un impôt par anticipation sur du tabac qui ne sera jamais vendu au détail. C'est l'article 21 de la Loi sur le ministère du Revenu qui prévoit le mécanisme de remboursement qui sera effectué après, évidemment on le présume, vérification de la part du ministre. Et le vendeur au détail ne sera pas tenu de payer l'impôt sur les biens ainsi détruits car l'obligation du vendeur au détail, prévue par l'article 11, est de percevoir, comme mandataire du ministre, l'impôt déterminé à l'article 8 «lors de toute vente de tabac qu'il effectue» et de rendre

compte chaque mois de ce qu'il a ainsi perçu et de remettre au ministre le montant qu'il aurait dû percevoir **lors de toute vente au détail**. Ainsi, dans la chaîne établie depuis le manufacturier jusqu'au consommateur, si le vendeur au détail ne peut percevoir l'impôt sur un produit qu'il a acheté pour vendre au détail, il pourra en obtenir remboursement car la personne qui ultimement doit payer l'impôt en vertu de l'article 8, est le consommateur qui achète du tabac.

Je conclus donc que la Loi concernant l'impôt sur le tabac impose une taxe directe.

Depuis la mise en délibéré du présent pourvoi, on nous a transmis un jugement prononcé le 31 octobre 1995 par la Coursupérieure (district de Québec)<sup>(14)</sup> où le juge Barakett, après une analyse fouillée de la question, conclut, avec des illustrations convaincantes, que la Loi concernant l'impôt sur le tabac crée une taxe directe et est intra vires de l'Assemblée nationale du Québec aux termes de l'article 92(2) de la Loi constitutionnelle de 1867.

Pour ma part, je suis en parfait accord avec le raisonnement qui y fut développé.

Je rejeterais ce deuxième moyen.

.....

### III

#### **L'ARTICLE 87 DE LA LOI SUR LES INDIENS REND-T-IL LA LOI CONCERNANT L'IMPÔT SUR LE TABAC INOPÉRANTE À L'ÉGARD DES INTIMÉS?**

Les intimés soutiennent (M.I. 26 à 31) que la Loi concernant l'impôt sur le tabac qui oblige les Indiens détaillants de tabac à payer un montant équivalant à l'impôt lorsqu'ils achètent du tabac d'un vendeur en gros (art. 11 et 17) (ce montant pourra leur être remboursé s'ils font une demande de remboursement au ministère du Revenu), contrevient à l'article 87 de la Loi sur les Indiens qui prévoit que les biens personnels d'un Indien ou d'une bande d'Indiens (situés sur une réserve) sont exemptés d'impôts.

Dans l'arrêt Tseshat Indian Band c. British Columbia<sup>(15)</sup>, la Cour d'appel de la Colombie-Britannique s'est prononcée sur cette question. Le Tobacco Tax Act de la Colombie-Britannique prévoyait un système de perception de la taxe similaire à celui prévu par la Loi concernant l'impôt sur le tabac. Les détaillants de tabac de la réserve indienne de Tseshat devaient payer un montant équivalant à la taxe lorsqu'ils achetaient d'un vendeur en gros et ils devaient ensuite procéder à une demande de remboursement pour les produits du tabac vendus à des Indiens. La Cour concluait que le paiement "d'un montant équivalant à la taxe" par les détaillants Indiens fait simplement partie d'un mécanisme de perception de la taxe ("is simply part of a collection scheme") et n'est pas le paiement d'une taxe<sup>(16)</sup>. La Cour concluait que l'article 87 de la Loi sur

---

les Indiens ne s'appliquait pas.

Les intimés s'appuient sur une décision de la Cour suprême de la Nouvelle-Écosse dans Union of Nova Scotia Indians c. Nova Scotia (Attorney General)<sup>(17)</sup>. Les faits dans cette affaire diffèrent toutefois de ceux en l'espèce, puisque en vertu du Health Services Tax Act de la Nouvelle-Écosse, ce sont les consommateurs indiens qui devaient, lorsqu'ils se procuraient du tabac, payer un montant équivalant à l'impôt et ensuite demander un remboursement au gouvernement<sup>(18)</sup>.

Puisque l'impôt n'a pas un caractère indirect mais que c'est plutôt un impôt à caractère direct qui est payé par le consommateur et non pas par les détaillants qui achètent du tabac pour revente aux consommateurs, la question de l'application de l'article 87 est théorique, les biens personnels des intimés n'étant pas imposés.

Quant à l'affaire Bomberry and Hill v. Minister of Revenue for Ontario<sup>(19)</sup> qu'invoquent les intimés, elle concerne un système de quotas qui n'a pas été établi au Québec.

Par ces motifs, je propose d'accueillir le pourvoi avec dépens, de casser le jugement de première instance et de rejeter avec dépens la requête en révision judiciaire des requérants.

LOUISE MAILHOT, J.C.A.

---

1. L.R.Q., c. I-2.
2. S.R.C. 1970 c. I-6.
3. [1984] 2 R.C.S. 145 .
4. Vincent c. Lanctôt, [1990] R.J.Q. 813 ; J.E. 90-502 .
5. L.R.Q., c. I-2.
6. Précité.
7. [1994] 2 R.C.S. 406 .
8. [1990] 1 R.C.S. 627 (jugement du 29 mars 1990).
9. Thomson Newspapers Ltd. c. Canada (directeur des enquêtes et recherches, commission sur les pratiques restrictives du commerce), [1990] 1 R.C.S. 425 .
10. [1991] 3 R.C.S. 154 .
11. Québec (sous-ministre du Revenu) c. Jules Beauchamp inc., [1990] R.D.F.Q. 57 (C.S.).
12. (1991), 73 D.L.R. (4th) 661.
13. Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec, [1994] 2 R.C.S. 715 ; voir aussi Atlantic Smoke Shops Ltd. c. Colon, [1943] A.C. 550.
14. Dossier no. 200-05-002688-930, Antoine Gros-Louis et Daniel Gros-Louis c. Sous-ministre du Revenu du Québec et Procureur général du Québec.
15. (1992), 94 D.L.R. (4th) 97, autorisation d'appel à la Cour suprême accordée le 11 mars 1993, (1993) D.L.R. (4th) vii; voir aussi R. c. Johnson (1993), 120 N.S.R. (2d) 414 (NSSCAD).
16. En tenant pour acquis que la taxe imposée par le Tobacco Tax Act est une taxe directe, puisque dans cette affaire la Cour n'avait pas à se prononcer sur cette question.
17. (1989), 89 N.S.R. (2d) 121, M.I. p. 182.
18. À cet effet, voir Tsheshat Indian Band c. British Columbia, précité.
19. 340 A.C. 17, (May 3, 1989).