

Pierre Issalys Denis Lemieux

L'ACTION

GOVERNEMENTALE

**Précis de droit
des institutions
administratives**

2^e édition

Revue et augmentée

2002

 **ÉDITIONS YVON BLAIS**
UNE SOCIÉTÉ THOMSON

7.31 Le caractère fiscal du règlement

DUSSAULT et BORGEAT, *Traité de droit administratif*, 2^e éd., t. I, 1984, p. 571-573;
GARANT, *Droit administratif*, 4^e éd., 1996, vol. 1, p. 438-440.

Selon un principe du droit public britannique, consacré par le *Bill of Rights* de 1689 et incorporé à notre droit public par le préambule et les articles 53 et 54 de la *Loi constitutionnelle de 1867*, seul le Parlement peut autoriser les prélèvements fiscaux (voir 9.12 et 12.1). Ce pouvoir peut cependant être délégué par le Parlement sous la forme d'une habilitation à faire des règlements; le règlement peut donc créer un impôt ou une taxe lorsque la loi-mère le prévoit expressément. De telles dispositions habilitantes ont traditionnellement fait l'objet d'une interprétation restrictive, à un double titre: à la fois en tant qu'elles sont attributives d'un pouvoir discrétionnaire (voir 2.8) et en tant qu'elles autorisent, du fait de leur objet fiscal, une atteinte au droit de propriété (voir 7.32). Toutefois, l'évolution récente de l'interprétation des lois fiscales, devenue plus attentive à leurs objectifs économiques ou sociaux, favorise une lecture plus extensive de ces habilitations, sinon quant à l'imposition même du prélèvement, du moins quant aux modalités de sa détermination et de sa perception (voir 9.23 et s.).

À proprement parler, l'exigence d'une autorisation parlementaire des prélèvements ne s'applique qu'aux formes les plus anciennes de prélèvement, celles qui sont associées à la notion classique de fiscalité; les prélèvements fiscaux (impôts et taxes) (voir 9.5) et les prélèvements frontaliers, perçus à l'importation ou à l'exportation de biens (voir 9.6). Cependant, en pratique, l'autorisation parlementaire est considérée comme nécessaire, pour des motifs politiques ou pour des raisons juridiques mais non constitutionnelles (ayant trait par exemple à la gestion des recettes publiques), dans le cas d'autres formes de prélèvements: prélèvements sociaux (voir 9.7), droits incidents à un dispositif de régulation (voir 6.17) ou à un système de permis (voir 9.8, 11.8 et 11.13), redevances en contrepartie de services (voir 9.9) ou redevances d'exploitation du domaine public (voir 9.10). Étant donné le caractère non fiscal de ces prélèvements, les fréquentes habilitations accordées par le Parlement, et permettant de prévoir par règlement non seulement les détails du régime applicable à leur perception mais aussi l'existence du prélèvement, son assiette, son taux, son tarif ou ses modalités de calcul, seront interprétées de façon moins restrictive, en fonction des objectifs que le prélèvement est destiné à servir.

Code de la sécurité routière, L.R.Q., c. C-24.2, art. 21, 619.1 et 624 (habilitation du gouvernement à fixer par règlement, en fonction de certains facteurs, les droits exigibles lors de l'immatriculation des véhicules).

Loi sur les relations du travail, la formation professionnelle et la gestion de la main-d'œuvre dans l'industrie de la construction, L.R.Q., c. R-20, art. 82 (habilitation de la Commission de la construction à imposer par un règlement une redevance destinée à financer ses activités, sous réserve d'un plafond fixé par la loi et de son obligation de fournir au gouvernement, qui doit approuver ce règlement, un état estimatif de ses revenus et dépenses).

Loi sur l'assurance automobile, L.R.Q., c. A-25, art. 151 (habilitation de la Société de l'assurance automobile à fixer par règlement, après expertise actuarielle et en fonction de certains facteurs, la contribution d'assurance exigible lors de la délivrance du permis de conduire).

Loi sur les transports, L.R.Q., c. T-12, art. 88.3 (habilitation du gouvernement à fixer par règlement le montant de la contribution au financement du transport en commun imposée par la loi aux automobilistes résidant dans certaines régions).

Loi sur l'immigration et la protection des réfugiés, L.C. 2001, c. 27, art. 5 et 89 (habilitation du gouverneur en conseil à prévoir par règlement les frais pour les services offerts dans la mise en œuvre de la loi).

Loi sur la Société canadienne des postes, L.R.C. (1985), c. C-10, art. 19 (habilitation de la Société à fixer par règlement les tarifs de port, en fonction de certains objectifs).

Loi sur les océans, L.C. 1996, c. 31, art. 49 à 51 (habilitation du Conseil du trésor à prendre des règlements d'application d'un tarif de redevances relatives à des autorisations, le tarif étant assujéti à la publication et au contrôle parlementaire prévu pour les textes réglementaires).

P.G. Canada c. Compagnie de publication La Presse, [1967] R.C.S. 60 (validité d'un règlement du gouverneur en conseil établissant, pour les droits exigibles lors de la délivrance d'une licence par un organisme de régulation, un tarif proportionnel aux recettes brutes de l'entreprise).

Montréal (Ville de) c. Civic Parking Centre, [1981] 2 R.C.S. 541 (invalidité d'un règlement municipal imposant, à l'occasion de la délivrance des permis d'exploitation de parcs de stationnement, un droit proportionnel à la superficie alors que la disposition habituelle n'envisageait que le prélèvement d'un droit uniforme).

Thorne's Hardware c. R., [1983] 1 R.C.S. 106 (validité d'un règlement imposant le paiement de droits à l'égard de tout navire entrant dans un port ou qui en utilise les installations, ces droits n'ayant pas un caractère fiscal puisqu'ils servent uniquement à couvrir le coût des services fournis par l'organisme de gestion du port).

R. v. National Fish, [1931] Ex. C.R. 75 (Le gouverneur en conseil ne peut imposer une taxe que sur la base d'une habilitation expresse dans une loi.).

Succession Eurig (Re), [1998] 2 R.C.S. 565 (illégalité d'une taxe d'homologation des testaments établie par règlement en l'absence d'habilitation suffisante par la loi).

Ontario English Catholic Teachers' Association c. P.G. Ontario, [2001]

1 R.C.S. 470 (légalité d'une habilitation explicite à fixer par règlement le taux d'une taxe, la loi ayant prévu l'existence de la taxe, sa structure, son assiette et les principes de son imposition).

7.32 Le règlement et les droits fondamentaux

- PÉPIN et OUELLETTE, *Principes de contentieux administratif*, 2^e éd., 1982, p. 134-136;
- DUSSAULT et BORGEAT, *Traité de droit administratif*, 2^e éd., t. I, 1984, p. 445-452;
- BIENVENU, «La nullité pour imprécision: émergence et perspectives d'avenir en droit constitutionnel canadien», p. 93 dans Collectif, *Développements récents en droit administratif*, 1992;
- KEYES, *Executive Legislation*, 1992, p. 47-48, 173-180, 244-252;
- GARANT, «L'imprécision en droit administratif et en droit constitutionnel: un défi à l'intelligence moyenne», (1993) 4 *N.J.C.L.* 75;
- GARANT, *Droit administratif*, 4^e éd., 1996, vol. 1, p. 435-436 et 3^e éd., 1991, vol. 3, chapitres XXVII et XXX;
- PÉPIN, «La nullité des lois et des règlements pour cause d'imprécision: une norme unique ou deux normes distinctes de contrôle?», (1996) 56 *R. du B.* 643.

Le règlement, au même titre que la loi ou que tous les autres actes discrétionnaires de l'administration publique, est astreint au respect des droits et libertés protégés par la *Charte canadienne des droits et libertés*, par la *Charte des droits et libertés de la personne* du Québec, par la *Déclaration canadienne des droits* et par la *Loi canadienne sur les droits de la personne*.

Dans le cas de la *Charte canadienne des droits et libertés*, la garantie de ces droits fondamentaux ne concerne cependant que les actes administratifs qu'on peut considérer comme des actes du «gouvernement» du Canada ou d'une province. Seront ainsi exclus du

québécoises habilitant diverses autorités administratives à percevoir un prélèvement quelconque. Heureusement, sur le plan de l'organisation administrative, une grande partie de ces opérations ont été regroupées et confiées au ministère du Revenu du Québec et, depuis 1999, à l'Agence des douanes et du revenu du Canada (voir 9.18 et 9.19).

II. TYPOLOGIE DES PRÉLÈVEMENTS

9.5 Les prélèvements fiscaux

- LaFOREST, *The Allocation of Taxing Power under the Canadian Constitution*, 1981, p. 60-70;
- ROUSSEAU, « Les divers types de sommes versées par les justiciables à l'État », p. 217 dans Collectif, *Actes de la XII^e Conférence des juristes de l'État*, 1996;
- BRUN et TREMBLAY, *Droit constitutionnel*, 4^e éd., 2002, p. 465-475;
- LeBREUX, « Eurig Estate: Another Day, Another Tax », (1999) 47 *Rev. fsc. can.* 1126;
- LORD, SASSEVILLE et BRUNEAU, *Les principes de l'imposition au Canada*, 12^e éd., 1999, p. 5-7.

Les prélèvements fiscaux, autrement dit les impôts dans l'acception la plus étendue de ce terme, sont les *prélèvements effectués dans le but d'alimenter un fonds général servant à financer l'ensemble des dépenses budgétaires d'une collectivité publique*. Cet ensemble de dépenses est habituellement envisagé de manière indifférenciée, c'est-à-dire que le produit d'un prélèvement fiscal n'est généralement pas affecté au financement d'une dépense en particulier.

Ainsi entendus, les prélèvements fiscaux correspondent, en gros, à ce que vise le terme de « taxation » aux articles 91, 92, 92A et 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Dans le contexte de 1867, ce terme suffisait en effet à décrire de façon très englobante la gamme encore relativement peu développée des prélèvements d'un État alors dominé par l'idéologie libérale. On peut supposer que la définition du mot « tax » par le juriste américain Story (1779-1845) reflète assez bien la compréhension des contemporains: « In a general sense, any contribution imposed by government on individuals, for the use and service of the state ».

La jurisprudence constitutionnelle canadienne a conservé longtemps cette compréhension très large du terme « taxation ». Ses efforts de clarification ont surtout porté sur la distinction entre taxation

directe et indirecte, déterminante pour la compétence des provinces vu l'article 92(2), et sur la démarcation des types de prélèvement non compris dans la «taxation» (voir 9.14). Par rapport à ces derniers, la notion de «taxation» est en position résiduelle, et représente la forme normale de prélèvement. On a donc tendance à considérer que le régime juridique de la «taxation», c'est-à-dire des impôts, représente sinon le droit commun, du moins le modèle de référence, en matière de prélèvements étatiques.

Selon la conception extensive initialement reconnue par la Cour suprême dans l'arrêt *Lauson* de 1931, la «taxation» se caractériserait par quatre éléments: son caractère exécutoire, son fondement législatif, le fait qu'elle soit prélevée par un organe d'État, et son affectation à une fin d'intérêt général. Un arrêt fréquemment cité de la Cour d'appel de Colombie-Britannique a ajouté à cette liste le caractère obligatoire du prélèvement et la précision du texte qui le crée.

Le caractère peu discriminant d'une telle conception a été mis en lumière par l'évolution ultérieure de la jurisprudence, notamment en matière de redevances afférentes à un mécanisme de régulation économique (voir 9.8). Le vocabulaire extrêmement réduit de la *Loi constitutionnelle de 1867* en matière de prélèvements ne pouvait convenir ni à la diversification des formes de prélèvement étatique, ni au rééquilibrage nécessaire des compétences financières fédérale et provinciale.

Dans une acception courante et plus moderne, le mot «impôt» évoque plutôt, aujourd'hui, un mode de répartition de la charge découlant des dépenses publiques, fondé sur l'adaptation aux facultés contributives des personnes assujetties à l'autorité de l'État. Cette connotation actuelle, référant à l'importance du patrimoine du redevable, reflète sans doute la place prise, en matière d'impôts directs, par l'impôt sur le revenu, et en matière d'impôt indirects, par les taxes à la consommation (celle-ci étant présumée constituer un signe de richesse). Cette évolution permet de proposer pour notre temps une définition plus élaborée et plus précise du prélèvement fiscal.

Il s'agit donc d'un **prélèvement obligatoire, effectué en vertu d'une loi au profit du trésor public, établi selon des règles fixes, exprimé en valeurs pécuniaires, destiné à la couverture des dépenses budgétaires de l'État et ne correspondant à aucune contrepartie spéciale.**

Par rapport à l'ensemble des prélèvements, le prélèvement fiscal est caractérisé par la combinaison des quatre caractères suivants:

- comme dans le cas des autres prélèvements, un *fondement législatif*, qui suppose que le prélèvement soit institué sous la forme de règles générales et impersonnelles par la loi (ou sous l'autorité de celle-ci, notamment par une autorité administrative créée par décentralisation territoriale: voir 9.11; voir aussi 7.31); ce rapport à la loi revêt cependant une signification particulière dans le cas des prélèvements fiscaux, dans la mesure où ceux-ci sont ultimement justifiés par l'appartenance à une collectivité politique, et sont en général liés pour les personnes physiques à la notion même de citoyenneté;
- comme dans le cas de la plupart des prélèvements étatiques (voir 9.3), son *caractère indépendant de la volonté du payeur et obligatoire*, garanti par la possibilité d'exécution forcée par voie de justice;
- le *versement* de son produit *au trésor public* fédéral ou provincial, et l'affectation de ce produit à *des fins publiques*;
- son institution en vue, essentiellement sinon exclusivement, de *procurer des revenus à l'État*, pour le financement de ses dépenses budgétaires (voir 12.4), ce qui exclut notamment les prélèvements constituant la contrepartie de services ou prestations déterminés fournis par l'État.

On retrouve à l'étranger une compréhension très voisine du prélèvement fiscal, comme le montrent les définitions d'un auteur français et d'un tribunal américain:

Prestation pécuniaire, requise des particuliers – personnes physiques ou morales – par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, dans le but d'assurer la couverture des charges publiques ou, d'une manière plus générale, afin de permettre la réalisation des objectifs poursuivis par les personnes publiques. (PHILIP, *Finances publiques*, 3^e éd., 1989)

An enforced contribution of money or other property, assessed in accordance with some reasonable rule or apportionment by authority of a sovereign state on persons or property subject to its jurisdiction for the purposes of defraying the public expenses. (*Heirs v. Mitchell*, 116 So. 81 (1928, Fla. Supr. Ct)).

On peut établir diverses **classifications** des prélèvements fiscaux. La terminologie employée par le législateur suggère une distinction entre «impôts» proprement dits et «taxes». En réalité, l'emploi de ces deux termes n'obéit à aucune cohérence manifeste, et le mot «taxe» est souvent utilisé dans la désignation de prélèvements fiscaux de toute espèce (voir 9.9). Quatre autres classifications sont en revanche plus significatives.

La première oppose l'impôt direct et l'impôt indirect. L'impôt direct est destiné à être supporté par la personne, désignée nominativement, qui en est redevable. L'exemple classique en est l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou des sociétés commerciales. L'impôt indirect est au contraire celui qu'institue le Parlement en s'attendant qu'il soit répercuté, par la personne qui en est redevable, sur d'autres personnes; le Parlement entend alors que ce soit ces dernières qui, en définitive, supportent cet impôt. C'est le cas des impôts et taxes frappant certains biens ou opérations, mis à la charge d'un producteur, d'un commerçant ou d'un propriétaire, mais incorporés par celui-ci au prix qu'il exige par la suite du consommateur ou de l'usager. L'analyse économique de ces effets de répercussion montre qu'ils sont extrêmement fréquents mais souvent difficiles à mesurer, ce qui tend à rendre peu significatif ce critère de classification. Cependant (voir 9.14), sa présence dans les textes constitutionnels lui confère une grande importance.

La seconde classification oppose l'impôt personnel et l'impôt réel. Le premier vise la situation individuelle de l'assujéti, et se module en fonction de sa capacité contributive. L'impôt sur le revenu est encore ici l'exemple type. L'impôt réel vise par contre un bien, ou une opération sur des biens, et fait donc abstraction des caractéristiques du propriétaire ou des personnes participant à cette opération. On peut en citer comme exemples la taxe sur les carburants, l'impôt foncier, ou l'impôt sur la masse salariale d'un employeur.

Une troisième classification oppose les prélèvements fiscaux sans affectation particulière, et ceux qui sont affectés. Il s'agit, dans ce dernier cas, d'une atténuation de la caractéristique habituelle du prélèvement fiscal, qui est d'être versé au trésor public pour servir de manière indifférenciée au financement de l'ensemble des dépenses publiques. Il arrive cependant que, pour diverses raisons, le produit d'un prélèvement fiscal donné soit affecté par le Parlement au financement d'une catégorie déterminée de dépenses. C'est le cas par exemple, au Québec, de la contribution des employeurs au financement de l'assurance-hospitalisation et de l'assurance maladie, qui

constitue un impôt, calculé sur la masse salariale des entreprises, affecté exclusivement à la couverture partielle de ces dépenses.

Enfin, on peut proposer une classification des prélèvements fiscaux selon leur assiette, qui recoupe et complète les trois premières. On distingue alors l'impôt prélevé sur les revenus, les taxes à la consommation frappant la quasi-totalité des biens et des services, les taxes particulières frappant le commerce de certains biens et services (par ex. les taxes d'accise, ou la taxe québécoise sur les carburants), les impôts sur la masse salariale, et les impôts fonciers.

Loi constitutionnelle de 1867, L.R.C. (1985), App. II, n° 44, art. 91(3) (compétence législative du Parlement fédéral sur le «prélèvement de deniers par tous modes ou systèmes de taxation»), 92(2) (compétence législative provinciale sur «la taxation directe dans les limites de la province, en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux», 92A(4) (compétence législative provinciale sur le prélèvement de sommes «par tout mode ou système de taxation» des ressources naturelles non renouvelables, des ressources forestières et de l'électricité) et 125 (immunité de la Couronne à l'égard de la «taxation»).

Loi sur les impôts, L.R.Q., c. I-3, art. 22 (assujettissement des particuliers résidant au Québec et des sociétés y ayant un établissement).

Loi sur la taxe de vente du Québec, L.R.Q., c. T-0.1, art. 16 (TVQ), 487 (taxe sur les boissons alcooliques), 512 (taxe sur les primes d'assurance), 538 (taxe sur le pari mutuel).

Loi concernant la taxe sur les carburants, L.R.Q., c. T-1, art. 2 (assujettissement et taux).

Loi concernant l'impôt sur le tabac, L.R.Q., c. I-2, art. 8 (assujettissement et taux).

Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec, L.R.Q., c. R-5, art. 34 (cotisation des employeurs au fonds des services de santé).

Loi sur les transports, L.R.Q., c. T-12, art. 88.2 (contribution des automobilistes au transport en commun).

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.Q. (1985), c. 1 (5^e suppl.) et modif., art. 2 (assujettissement des personnes et des revenus).

Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers, L.R.C. (1985), c. P-12 et modif., art. 4 (impôt sur le revenu de production) et 26 (impôt sur les redettes).

Loi sur l'accise, L.R.C. (1985), c. E-14 et modif., art. 135, 170, 185 et 200 (droits sur l'eau-de-vie, la bière, le tabac et les cigares).

Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), c. E-15 et modif. art. 4 (primes d'assurance), 10 (transport aérien), 23 (cosmétiques, bijoux, automobiles), 27 (vins) et 165 (TPS).

Halifax (City of) v. Nova Scotia Car Works, [1914] A.C. 992 (P.C.) (qualification comme prélèvement fiscal liée au fait de l'imposition sous l'autorité de la loi et au caractère obligatoire du prélèvement).

Lauson v. Interior Tree Fruit and Vegetable Committee, [1931] R.C.S. 357 (qualification fiscale du prélèvement opéré par un organisme de régulation d'un marché agricole, en raison de son caractère obligatoire, de son fondement législatif, du fait qu'il soit effectué par un organisme public, et de l'affectation de son produit à des fins d'intérêt général).

A.G. Canada v. Registrar of Titles, [1934] 4 D.L.R. 764 (B.C.C.A.) (qualification fiscale du prélèvement liée à son caractère obligatoire et à la précision du texte qui le crée).

Renvoi sur l'organisation du marché des produits agricoles, [1978] 2 R.C.S. 1198 (qualification non fiscale de redevances prélevées par un organisme de régulation des marchés agricoles en vue d'une redistribution aux producteurs et non d'un versement au Trésor public).

Lower Mainland Dairy Products Sales Adjustment Committee v. Crystal Dairy, [1933] A.C. 168 (P.C.) (qualification fiscale de ristournes imposées pour ajuster les revenus de différents types de producteurs laitiers).

Syntax c. Sous-ministre du Revenu du Québec, [1981] R.D.F.Q. 1 (C.A.) (qualification fiscale de la contribution des employeurs au financement de l'assurance-hospitalisation et de l'assurance maladie).

Bank of Toronto v. Lambe, (1887) 12 A.C. 575 (P.C.) (Est direct l'impôt dont le payeur est l'assujéti; est indirect celui dont le payeur le répercute sur d'autres personnes.).

Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec, [1994] 3 R.C.S. 715 (N'est pas un impôt indirect une taxe dont le mode de perception fait qu'elle est répercutée à chaque étape de la chaîne de consommation, car elle vise ultimement le consommateur.).

Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Vincent, [1996] R.J.Q. 239 (C.A.) (caractère direct de l'impôt sur le tabac, puisqu'il est supporté par le consommateur et non par le détaillant).

Union of New Brunswick Indians c. Ministre des Finances du Nouveau-Brunswick, [1998] 1 R.C.S. 1161 (qualification d'une taxe provinciale sur les ventes comme taxe directe frappant l'opération de

vente, l'obligation du contribuable naissant de l'achat, non de la consommation).

Première nation de Westbank c. British Columbia Hydro, [1999] 3 R.C.S. 134 (La qualification fiscale d'un prélèvement suppose qu'il soit juridiquement exigible, institué sous l'autorité du Parlement et imposé par un organisme public pour une fin d'intérêt public, et qu'il ne soit pas un élément indissociable d'une réglementation plus générale.).

Succession Eurig (Re), [1998] 2 R.C.S. 565 (qualification fiscale de frais d'homologation des testaments, au motif notamment qu'ils ne servent pas à couvrir les coûts de délivrance des lettres d'homologation, mais plutôt à financer l'administration de la justice en général, et qu'il n'y a aucune corrélation entre la somme exigée et le coût du service fourni).

Germain c. P.G. Québec, [1997] 1 R.C.S. 1144 (qualification comme taxe foncière, donc directe, d'une taxe municipale imposée aux propriétaires de certains immeubles locatifs, au motif qu'elle est assise sur l'immeuble et doit être payée par le propriétaire, la répercussion de son coût sur les locataires n'étant qu'un phénomène normal dans une économie de marché).

9.6 Les prélèvements frontaliers

Les prélèvements frontaliers sont les **prélèvements opérés sur des biens ou des activités à l'occasion de leur franchissement des frontières étatiques reconnues sur le plan du droit international, principalement dans le but de protéger le marché intérieur contre les effets d'un mouvement d'importation ou d'exportation de biens, et secondairement de produire un revenu susceptible d'alimenter les recettes générales de l'État**. Cette dernière finalité des prélèvements frontaliers, autrefois prépondérante et qui les assimilait aux prélèvements fiscaux, est aujourd'hui très secondaire; leur produit ne représente plus d'aillurs qu'à peine 3 % des recettes tirées des prélèvements de l'État fédéral.

Ce type de prélèvement est donc lié à l'existence d'une frontière reconnue par le droit international. Il fait d'ailleurs l'objet, depuis la fin de la Seconde Guerre mondiale, d'un des plus importants traités multilatéraux, l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT), dont la renégociation a donné lieu en 1995 à la naissance de l'Organisation mondiale du commerce (OMC). La tendance, toujours plus accentuée, de cet encadrement international des préle-

vements frontaliers est de favoriser et d'aménager leur diminution, voire leur disparition, de manière à libéraliser le commerce international au niveau planétaire. Il incombe évidemment au législateur de chacun des États ayant signé son adhésion à ces règles internationales, de leur conformer les prélèvements frontaliers qu'il opère. Ce mouvement de mondialisation des échanges se prolonge, par ailleurs, dans le cadre des groupements régionaux d'États, par des accords tendant à la suppression, totale ou pour certains secteurs du commerce, des prélèvements frontaliers sur les mouvements de biens entre les États membres de ces groupements. L'Accord de libre-échange nord-américain (ALÉNA) en est un exemple.

Les prélèvements frontaliers sont donc en principe inconnus à l'intérieur des États. En particulier, l'existence de frontières à l'intérieur d'un État de type fédératif ne donne pas lieu à de tels prélèvements, qui sont incompatibles avec l'idée d'un espace économique unifié, généralement associée au fédéralisme et exprimée par l'article 121 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Il s'ensuit qu'au Canada tous les prélèvements de ce type sont institués par des lois fédérales.

Les plus connus des prélèvements frontaliers sont les droits de douane, imposés au Canada par la *Loi sur les douanes* et le *Tarif des douanes*. Cette dernière loi dispose essentiellement que des droits de douane doivent être perçus sur les marchandises visées à l'annexe du tarif, lors de leur importation au Canada. Cette annexe, de plus de 500 pages, comprend vingt et une sections visant les grandes catégories de marchandises: produits des industries alimentaires ou chimiques, produits minéraux, bois, matières textiles, matériel de transport, machines et appareils, armes et munitions... Le tarif des droits imposés en regard de catégories plus précises à l'intérieur de ces grands ensembles repose sur un barème à cinq volets: tarif dit de la «nation la plus favorisée», tarif des États-Unis, tarif de préférence britannique, tarif général, tarif de préférence général, tarif particulier accordé à la Nouvelle-Zélande, à l'Australie et aux États antillais du Commonwealth.

Selon certaines modalités, les marchandises importées peuvent bénéficier d'une réduction, voire d'une suppression des droits ou d'un drawback (remboursement des droits sur un produit utilisé dans la fabrication au Canada d'un autre produit, qui est exporté). En revanche, le *Tarif des douanes* prévoit que certaines marchandises assujetties à la *Loi sur l'accise* se verront imposer des droits de douane supplémentaires: il s'agit notamment de la bière, de l'eau-de-vie, des cigares ou du tabac.

La Loi sur les douanes rend exigibles les droits prescrits par le *Tarif des douanes*, et aménage le processus de sa mise en application, notamment la perception des droits, le dédouanement des marchandises, leur déclaration détaillée, leur classement tarifaire, les saisies douanières, le régime des infractions et les recours. Le lieu et le moment d'application des droits de douane sont ceux de l'entrée des marchandises au Canada; l'accès des marchandises au territoire canadien est subordonné au paiement des droits par leur propriétaire ou leur importateur, qui en sont solidairement redevables.

Le Parlement fédéral s'est attaché à préciser le cadre territorial d'application de la législation douanière. *La Loi sur la compétence extracôtière pour les douanes et l'accise* précise en effet que les biens franchissant les limites du plateau continental et destinés à certaines utilisations sont traités comme s'il s'agissait de biens destinés à l'utilisation ou à la consommation sur le territoire canadien. Ainsi les marchandises provenant de l'étranger et destinées à une plate-forme pétrolière au large des eaux territoriales sont assujetties aux prélèvements douaniers.

La Loi sur les mesures spéciales d'importation impose également des prélèvements frontaliers exigibles lors de l'entrée au Canada. Il s'agit de droits antidumping ou de droits compensateurs, frappant respectivement les marchandises sous-évaluées et les marchandises subventionnées. Le dumping est une pratique du commerce international, considérée comme déloyale et consistant pour un commerçant à écouler sa marchandise sur un marché étranger -- en l'occurrence, le marché canadien -- à un prix inférieur à celui qu'il pratique sur le marché interne de son État d'origine. Le subventionnement visé, par ailleurs, consiste en avantages, accordés par l'État d'où proviennent les marchandises, à l'exportation de celles-ci vers un marché étranger -- en l'occurrence, le marché canadien. Le Tribunal canadien du commerce extérieur a compétence pour statuer sur l'imposition de droits antidumping ou de droits compensateurs s'il estime que l'importation de ces marchandises cause ou menace de causer un dommage à la production canadienne (voir 6.15).

Les mouvements d'exportation sont également susceptibles de donner lieu à des prélèvements frontaliers. C'est le cas notamment pour l'exportation du pétrole et du carburant de soute, assujettis à une redevance d'exportation en vertu de la *Loi sur l'administration de l'énergie*, et ce l'était entre 1987 et 1992 pour certains produits de bois d'œuvre exportés vers les États-Unis en provenance de certaines

provinces, en vertu de la *Loi sur l'exportation de produits de bois d'œuvre*. Ces prélèvements à l'exportation peuvent répondre à diverses finalités. Dans certains cas, il s'agit de protéger l'approvisionnement du marché canadien en produits précieux ou moins abondants. Dans d'autres situations, l'imposition de ces droits par le Canada fait suite à un accord avec un État étranger et permet de faire échapper les biens frappés de ces droits à l'imposition de droits compensateurs par cet État étranger.

Loi constitutionnelle de 1867, L.R.C. (1985), App. II, n° 44, art. 121 (exclusion de tout prélèvement frontalier sur le mouvement inter-provincial de la production intérieure).

Loi sur les douanes, L.R.C. (1985), c. 1 (2^e suppl.) et modif., art. 17 (assujettissement des marchandises et des personnes).

Loi sur les mesures spéciales d'importation, L.R.C. (1985), c. S-15 et modif., art. 37 (droits antidumping et droits compensateurs).

Loi sur l'administration de l'énergie, L.R.C. (1985), c. E-6 et modif., art. 5 (redevance d'exportation sur le pétrole), 17 (redevance à l'exportation du carburant pour navires et avions), 57 et 66 (redevances sur le pétrole importé).

Loi sur l'exportation de produits de bois d'œuvre, L.R.C. (1985), c. 12 (3^e suppl.), art. 4.

Loi sur la compétence extracôtière pour les douanes et l'accise, L.R.C. (1985), c. C-53, art. 3.

Distribution Canada c. Ministre du Revenu national, [1993] 2 C.F. 26 (C.A.F.) (validité d'une politique ministérielle consistant à ne pas percevoir les droits de douane d'un dollar ou moins, cette politique n'équivalant pas à un refus d'appliquer le *Tarif des douanes*).

Canada c. Seaboard Lumber Sales, [1995] 3 C.F. 113 (C.A.F.) (imposition de droits sur l'exportation de bois d'œuvre vers Porto-Rico, considéré comme partie du territoire des États-Unis).

Antrim Yards c. R., [1991] 3 C.F. 459 (S.P.I.) (caractère non discriminatoire des droits sur l'exportation de bois d'œuvre, même si certaines exemptions en sont exemptées en raison du fait que les produits n'auraient pas été frappés de droits compensateurs par les États-Unis).

Flavel c. Sous-ministre du Revenu national, [1997] 1 C.F. 640 (S.P.I.) (Il n'y a pas lieu au prélèvement de droits de douane sur la valeur d'un bateau revenant au Canada après avoir été avarié et réparé pendant un voyage aux États-Unis.).

9.7 Les prélèvements sociaux

- POULIN-SIMON, *Les assurances sociales: pour une sécurité du revenu des salariés*, 1981;
- BODENHEIMER et GRUMBACH, «Financing Universal Health Insurance: Taxes, Premiums, and the Lessons of Social Insurance», (1992) 17 *J. of Health Politics, Policy and Law*, 439;
- CANADIAN TAX FOUNDATION, *The Financing of Workers' Compensation in Canada 1960-1990*, 1993;
- PRÉTOT, «La notion de cotisation de sécurité sociale», (1993) *Dr. soc.* 516;
- FUZÉBY, «Les charges sociales et l'emploi: allègement ou rationalisation?», (1995) 134 *Rev. int. travail* 249;
- KESSELMAN, «Payroll Taxes in the Finance of Social Security», (1996) 22 *Anal. de pol.* 162;
- LIN, «Payroll Taxes in Canada Revisited: Structure, Statutory Parameters, and Recent Trends», (2000) 48 *Rev. fisc. can.* 577.

Les prélèvements sociaux, ou cotisations sociales, sont des **prélèvements effectués, dans le cadre d'un mécanisme d'assurance, auprès d'une catégorie particulière d'assujettis, afin de permettre l'indemnisation intégrale ou partielle du préjudice subi par une catégorie particulière de personnes du fait de la réalisation d'un risque déterminé**. Les prélèvements sociaux, dans cette acception précise, sont donc liés à l'existence d'un dispositif d'assurance mis en place par le Parlement, d'où leur désignation comme «cotisations» sociales, ce terme évoquant le vocabulaire de l'assurance mutuelle. Le droit québécois et canadien connaît deux types de cotisations sociales: les cotisations d'assurance sociale, et les cotisations d'assurance agricole. Ils se distinguent en partie par la nature des risques qu'ils visent, mais surtout par l'ampleur des catégories de personnes qu'ils concernent.

Les cotisations d'assurance sociale sont prélevées dans le cadre et pour les fins de régimes publics d'assurance, protégeant de très larges secteurs de la population contre les conséquences principalement économiques de la réalisation de certains risques. Ces régimes s'inscrivent, du fait de la socialisation du risque qu'ils supposent, dans le cadre de la sécurité sociale (voir 10.5). L'assurance sociale (voir 10.6) constitue l'une des techniques mises au service de la sécurité sociale, les autres étant l'assistance sociale (voir 10.10), la garantie de revenu (voir 10.9), l'indemnisation sociale (voir 10.8) et la technique des transferts universels (voir 10.7). La technique de l'assurance sociale se démarque notamment des autres techniques de sécurité sociale en ce que son financement est fondé sur des prélèvements particuliers, liés de façon plus ou moins directe à l'idée de pérennité d'un risque.

Dans les trois régimes québécois d'assurance sociale — le régime de rentes, l'indemnisation des lésions professionnelles, l'assurance automobile —, cette idée de péréquation du risque se reflète dans la mise à contribution d'un cercle plus ou moins étendu de personnes, selon la nature du risque visé. Dans le cas du régime de rentes, les risques (vieillesse, invalidité, décès) sont généralisés et en grande partie d'origine naturelle; tous les travailleurs, salariés et autonomes, sont donc appelés à contribuer, ainsi que les employeurs, qui tirent profit du travail des salariés. Dans le cas de l'assurance automobile, les risques inhérents à la circulation automobile sont mis à la charge de ceux qui, de manière prépondérante, se trouvent à l'origine de ces risques: les propriétaires et les conducteurs de véhicules. Enfin, l'indemnisation des victimes de lésions professionnelles repose, en vertu du «contrat social» qui constitue le fondement implicite de ce type de régime, sur ceux qui, là encore, se trouvent de manière prépondérante à la source de ce risque: les employeurs. Un quatrième régime — l'assurance parentale — pourrait s'ajouter à ce groupe lorsque ses bases constitutionnelles auront été confirmées et que sera surmonté le différend politique dont il fait l'objet. Il vise le risque de perte de revenu d'emploi consécutive à la maternité et à l'exercice des responsabilités parentales, et met à contribution salariés, employeurs et travailleurs autonomes.

Parmi les deux régimes fédéraux d'assurance sociale, l'un, le régime de pensions du Canada, a les mêmes caractéristiques que son équivalent québécois le régime de rentes. Le second, l'assurance-emploi, repose exclusivement, depuis 1990, sur les cotisations versées par les salariés et leurs employeurs; avant cette date, le Trésor public fédéral finançait une partie des dépenses du régime, qui vise à protéger les salariés contre le risque de perte de revenu consécutive au chômage et à favoriser leur réintégration au marché du travail.

À ces cinq régimes d'assurance sociale, dominant chacun lieu à des prélèvements sociaux spécifiques, on peut ajouter deux prélèvements à caractère hybride, répondant en partie à la définition d'une cotisation sociale. Il s'agit des cotisations prélevées auprès des employeurs en vertu de la Loi sur la santé et la sécurité du travail et de la Loi sur les normes du travail. Le produit de ces cotisations assure le financement des activités administratives de prévention, de surveillance et de recours auxquelles donne lieu la mise en œuvre de ces lois, mais sert également pour une part à verser des indemnités de remplacement de revenu à des salariés lors de la réalisation de certains risques (exposition à un travail dangereux justifiant un retrait préventif, interruption du travail en raison d'un état de grossesse ou

d'une maternité). Ces cotisations appellent donc une qualification mixte: principalement rattachables à la catégorie des redevances administratives (voir 9.8 et 9.9), elles peuvent être assimilables en partie, et malgré l'absence d'un mécanisme explicitement assurantiel, à des cotisations d'assurance sociale et donc à des prélèvements sociaux.

En revanche, la présence du vocable «assurance» ne doit pas induire en erreur sur la véritable nature de la contribution des employeurs au financement de l'assurance-hospitalisation et de l'assurance maladie. Ce prélèvement, en raison notamment de l'absence de tout lien entre la contribution versée par un employeur et les prestations fournies en vertu de ces deux régimes à ses employés ou aux personnes à leur charge, constitue un prélèvement fiscal (voir 9.5).

L'analyse permet en effet de préciser un certain nombre de différences entre un prélèvement proprement fiscal (voir 9.5) et une cotisation d'assurance sociale.

Alors que l'impôt est toujours obligatoire, le paiement d'une cotisation d'assurance sociale peut dans quelques cas prendre un caractère facultatif: ainsi en est-il de l'assujettissement volontaire du travailleur autonome au régime d'indemnisation des lésions professionnelles.

Alors que le prélèvement fiscal est étranger à toute idée de contrepartie entre l'exécution de l'obligation fiscale et une prestation de la part de l'État, la cotisation d'assurance sociale repose au contraire sur le principe contributif, qui fait du paiement préalable de la cotisation une condition du service des prestations – sous réserve d'atténuations notables visant à ne pas pénaliser un salarié, par exemple, du fait de la négligence de son employeur à acquitter ses cotisations.

Alors qu'en général le produit d'un impôt n'est pas affecté à une fin particulière, le produit des cotisations est toujours exclusivement affecté au financement du régime d'assurance.

Alors que le mécanisme fiscal dissout complètement toute correspondance entre le cercle des assujettis à l'impôt et celui des usagers ou bénéficiaires de prestations fournies par l'État, la cotisation d'assurance sociale est prélevée auprès de ceux-là mêmes qui sont les bénéficiaires éventuels de l'assurance sociale – sous réserve que cette correspondance soit parfois élargie par la technique des droits déri-

vés (par exemple au bénéfice des personnes à charge du cotisant), ou par celle de la contribution imposée à un non-bénéficiaire «au titre» d'un bénéficiaire éventuel, comme c'est le cas pour les cotisations des employeurs.

Alors que l'impôt, par l'interposition de cette «boîte noire» qu'est le fonds consolidé du revenu (voir 12.6), exclut toute idée d'équivalence entre la valeur du prélèvement perçu auprès d'un contribuable et la valeur des prestations que lui fournit l'État, la cotisation d'assurance sociale repose sur l'idée d'une équivalence plus ou moins exacte entre la contribution relative à un bénéficiaire et les prestations qu'il reçoit. De cette idée maîtresse découlent, notamment dans le régime d'indemnisation des lésions professionnelles, des règles comme la proportionnalité des prestations par rapport au salaire assujéti et l'imputation des coûts à chaque employeur, et des mécanismes comme l'évaluation actuarielle du coût des prestations.

Alors que l'impôt frappe de façon indifférenciée la masse des contribuables, en fonction de leur capacité contributive réelle ou présumée, la cotisation d'assurance sociale est prélevée auprès de catégories plus restreintes d'assujettis, habituellement définies par référence à l'activité professionnelle, et distingue parfois entre les assujettis en fonction de leur contribution au risque.

Alors que le prélèvement fiscal a vocation à frapper l'ensemble des sources de richesse des personnes physiques ou morales, la cotisation d'assurance sociale repose toujours sur une assiette particulière, généralement constituée par le revenu d'activité professionnelle, ou déterminée par référence à ce revenu.

Enfin, alors que, dans le cas de l'impôt, les opérations de prélevement, ainsi que la gestion et l'affectation de leur produit, sont traditionnellement sous le contrôle direct de l'administration centrale, ces fonctions font souvent l'objet, dans le cas des assurances sociales, d'une dévolution plus ou moins prononcée (voir 9.18 à 9.22). C'est du moins le cas au Québec, où elles sont largement confiées à des organismes de gestion administrative (voir 6.6): Commission de la santé et de la sécurité du travail (voir 6.7); Société de l'assurance automobile du Québec; Caisse de dépôt et placement. En droit fédéral, la création en 1999 de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (voir 9.19) marque un tournant: les opérations de prélèvement dans les domaines fiscal, frontalier et social ont été confiées à un organisme de gestion administrative. La gestion du produit des prélèvements opérés au titre du *Régime de pensions du Canada* a également

fait l'objet d'une décentralisation en 1998 avec la création de l'Office d'investissement du régime de pensions du Canada.

Toutes ces caractéristiques, qui renvoient à la différence de nature entre une mesure fiscale et une cotisation d'assurance sociale, n'ont pas manqué d'être relevées par la jurisprudence, notamment en matière constitutionnelle (voir 9.14). Cette jurisprudence concerne principalement les régimes provinciaux d'indemnisation des lésions professionnelles et le régime fédéral d'assurance-chômage (aujourd'hui assurance-emploi). Depuis les années 1920, le développement des assurances sociales a mené les tribunaux, et notamment la Cour suprême, à reconnaître de plus en plus nettement la spécificité des prélèvements auxquels elles donnent lieu. Ces prélèvements sont ainsi dissociés, dans leur nature et leur aménagement juridique, des prélèvements fiscaux: il n'y a dès lors pas lieu de leur appliquer les règles du partage des compétences législatives en matière de «taxation» (voir 9.14), ou les procédés d'interprétation caractéristiques des lois fiscales (voir 9.25).

Les cotisations d'assurance agricole, second type de prélèvements sociaux, sont prélevées auprès des producteurs agricoles dans le but de les indemniser en cas de réalisation de certains risques inhérents et particuliers à leur profession, risques d'origine climatique ou économique. Il s'agit donc d'une forme particulière d'assurance sociale (voir 10.12), qui représente une troisième forme d'intervention étatique au soutien du secteur agricole, à côté des subventions (voir chapitre 14) et de la régulation par des organismes décentralisés avec le concours de groupements de producteurs (voir 6.21).

Ainsi le producteur agricole peut être indemnisé soit en cas de perte de sa récolte à la suite d'intempéries, soit en cas de diminution de son revenu net d'exploitation en deçà d'un seuil établi après consultation d'organisations représentatives des producteurs. Son droit à l'indemnisation est assujéti au paiement de cotisations, perçues directement ou indirectement par un organisme de gestion administrative. La Financière agricole, qui les verse dans des fonds spéciaux dont elle assure la gestion à titre fiduciaire.

Loi sur le régime de rentes du Québec, L.R.Q., c. R-9, art. 44.1 (taux de cotisation), 50 (cotisation du salarié), 52 (cotisation de l'employeur) et 53 (cotisation du travailleur autonome).

Loi sur les accidents du travail et les maladies professionnelles, L.R.Q., c. A-3.0001, art. 281 (financement à la charge des employeurs),

284.1 (cotisation tenant compte du risque de lésions professionnelles), 298 (classification de l'employeur dans une unité), 304 (taux de cotisation de l'unité), 304.1 (taux personnalisé de l'employeur) et 326 à 329 (imputation des coûts d'une lésion à l'employeur).

Loi sur l'assurance automobile, L.R.Q., c. A-25, art. 150 à 151.1, 152 et 153 (contributions d'assurance exigibles lors de l'obtention du permis de conduire ou du certificat d'immatriculation).

Loi sur l'assurance parentale, L.Q. 2001, c. 9 (non encore en vigueur).

Régime de pensions du Canada, L.R.C. (1985), c. C-8 et modif., art. 8 (cotisation de l'employé), 9 (cotisation de l'employeur), 11.1 (taux de cotisation) et 30 (cotisation du travailleur autonome).

Loi sur l'assurance-emploi, L.C. 1996, c. 23, art. 66 et 66.1 (taux de cotisation), 67 (cotisation ouvrière) et 68 (cotisation patronale).

Loi sur l'assurance-récolte, L.R.Q., c. A-30, art. 26 (établissement du taux de la cotisation), 39 et 47 (indemnisation en fonction du rendement moyen des cultures par unité de superficie) et 49.1 (paiement de la cotisation à une assurance individuelle).

Loi sur l'assurance-stabilisation des revenus agricoles, L.R.Q., c. A-31, art. 3 (garantie de compensation lorsque le revenu annuel net de l'adhérent est inférieur au «revenu annuel net stabilisé») et 34 (perception des cotisations).

Loi sur l'Office d'investissement du régime de pensions du Canada, L.C. 1997, c. 40, art. 5 (mission) et 35 (principes et normes de placement).

Loi sur La Financière agricole, L.R.Q., c. L-0.1, art. 70 (gestion fiduciaire des fonds).

Loi sur la protection du revenu agricole, L.C. 1991, c. 22 (participation financière de l'État fédéral aux régimes provinciaux d'assurance-récolte).

Workmen's Compensation Board v. CPR, [1920] A.C. 184 (P.C.) (qualification de «taxation directe» attribuée aux cotisations des employeurs versées à un fonds d'assurance intégré au Trésor public provincial, subventionné par l'État provincial et destiné à indemniser les victimes de lésions professionnelles).

Re Employment and Social Insurance Act, [1936] R.C.S. 427, conf par *A.G. Canada v. A.G. Ontario*, [1937] A.C. 355 (P.C.) (qualification des cotisations d'assurance-chômage comme assimilables à des primes d'assurance ou – en ce qui concerne celles des employeurs – à une redevance incidente à un dispositif de régulation, et non à un prélèvement fiscal).

Canadien Pacifique c. Gill, [1973] R.C.S. 654 (caractère assurantiel du Régime de pensions du Canada).

Stelfox v. Minister of National Revenue, [1985] 1 CTC 2065 (T.C.C.) (assimilation, au regard de la législation fiscale, des cotisations d'assurance sociale à une prime d'assurance, n'ouvrant droit à une déduction que sur la seule base et dans les limites d'un texte exprès).

Martin Service Station c. Ministre du Revenu national, [1977] 2 R.C.S. 996 (qualification de l'assurance-chômage comme «assurance publique obligatoire», «de nature contributive», «[non] conçue pour être appliquée selon de rigoureux principes actuariels», mais qui «respecte en gros la nature d'un système d'assurance, y compris la protection contre le risque et un régime de cotisations»).

Canadien Pacifique c. P.G. Canada, [1986] 1 R.C.S. 678 (inapplicabilité des procédés d'interprétation des lois fiscales aux dispositions d'un régime d'assurance sociale relatives à l'assujettissement aux cotisations).

Bell Canada c. Commission de la santé et de la sécurité du travail, [1988] 1 R.C.S. 749 (distinction entre les prélèvements opérés par la C.S.S.T. pour le financement de ses activités de prévention et les cotisations d'assurance qu'elle percevait pour financer l'indemnisation des lésions professionnelles).

Fédération des Caisses populaires Desjardins de Montréal et de l'Ouest du Québec c. R., (2001) 283 N.R. 282 (C.A.F.) (l'obligation pour l'employeur de contribuer aux régimes d'assurance sociale et au Fonds des services de santé prend naissance dès qu'il y a prestation suffisante de services par le salarié, même si la cotisation n'est exigible ou payable qu'à la suite du versement du salaire.).

Nation crie de Chisasibi c. Commission d'appel en matière de lésions professionnelles, [1999] R.J.Q. 2990 (C.S.) (Les cotisations des employés au régime d'indemnisation des lésions professionnelles sont des cotisations d'assurance sociale, et non un prélèvement fiscal.).

9.8 Les prélèvements afférents à un dispositif de régulation ou d'autorisation

LaFOREST, *The Allocation of Taxing Power under the Canadian Constitution*, 1981, c. 6;

PERRY, «Government Revenues from Alcoholic Beverages», (1993) 43 *Rev. fisc. can.* 1019;

TREMBLAY, «La taxation provinciale indirecte par voie de licences», (1997) 38 *C. de D.* 677.

Les prélèvements de ce type sont effectués à l'occasion de la **régulation d'une activité** (voir 6.16) **ou de la délivrance d'une autorisation administrative** (voir 11.13), **et servent à financer les dépenses engagées par l'autorité administrative pour l'application du dispositif de régulation ou d'autorisation.**

Ces prélèvements ont donc le caractère d'une redevance, perçue à titre de contrepartie, ne serait-ce qu'approximative, d'un avantage consenti par l'administration publique ou, plus largement, d'une intervention de celle-ci comportant pour le redevable à la fois des avantages (par ex. un monopole d'exploitation, ou l'affranchissement de certaines obligations) et des contraintes (par ex. l'assujettissement à une réglementation, ou à des obligations de rendre compte).

Ces prélèvements se distinguent donc des prélèvements fiscaux en ce que leur perception est liée à une contrepartie fournie par l'administration publique, même s'il n'y a pas forcément équivalence rigoureuse entre la redevance et cette contrepartie; ils s'en distinguent également en ce que leur produit est en principe destiné à une affectation précise, et représente donc la contribution d'un administré au financement d'une activité administrative qui le concerne. Par ailleurs, ces redevances administratives se distinguent des prélèvements sociaux en ce qu'elles ne relèvent pas d'un mécanisme d'assurance et n'ont pas un objectif indemnitaire.

Dans une perspective historique, il convient d'évoquer d'abord, à propos de cette catégorie de prélèvements, les **droits de licence**, payables en vertu de diverses lois par quiconque veut obtenir l'autorisation de se livrer à une activité qui serait sans cela illicite (voir 11.2 et 11.13). La *Loi constitutionnelle de 1867* habilite expressément les provinces à créer de tels régimes de licences «en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux, locaux ou municipaux». Alors qu'au XIX^e siècle ce type de redevances constituait une part appréciable des recettes de l'administration publique, ce n'est plus guère le cas aujourd'hui, et il est devenu peu fréquent que l'instauration de ces régimes réponde essentiellement au souci de prélever des ressources au profit de l'État (voir 11.9). Dans la mesure où la finalité d'une telle redevance aurait ce caractère fiscal, on serait justifié de la considérer comme relevant, à la rigueur, de la «taxation».

Vu la tendance actuelle à rapprocher les principes de gestion de l'administration publique de ceux qui ont cours dans l'économie marchande, cette assimilation des redevances exigibles dans le cadre d'un régime d'autorisation administrative à un prélèvement fiscal pourrait devenir de plus en plus difficile. En effet, cette conception de

la gestion gouvernementale incite à rendre directement sensible aux bénéficiaires de l'intervention étatique le coût et la valeur de cette intervention, au moyen de l'imposition d'une contrepartie pécuniaire spécifique. Celle-ci tend dès lors à se rapprocher de la notion de prix: à la limite, elle cesse d'être une *contribution* au financement de l'action gouvernementale, pour opérer un *transfert complet* de la charge financière d'une intervention publique à ses bénéficiaires directs. Dans cette logique, les droits de licence en viennent à se confondre avec les redevances prélevées en contrepartie d'un service (voir 9.9).

Comme exemples de ce type de redevances administratives, on peut citer, en droit québécois, celles que permet de prélever le *Code de la sécurité routière* ou, en droit fédéral, les droits exigibles des personnes qui demandent l'autorisation d'entrer au Canada en vertu de la *Loi sur l'immigration et la protection des réfugiés*, ou les droits de licence ou de permis payables en vertu de la *Loi sur les pêches*.

La seconde variante de ce type de prélèvement est constituée par les **redevances afférentes à un dispositif de régulation** économique (voir 6.16) ou à un dispositif de régulation sociale mis en œuvre par un organisme de gestion administrative (voir 6.6). L'objet d'un tel dispositif est l'imposition par l'État d'un ensemble de règles renforcées par des sanctions administratives ou pénales et visant délibérément à modifier le comportement économique ou social d'acteurs économiques privés. Cette forme d'intervention étatique fait appel à une combinaison de techniques juridiques, notamment au prélèvement de redevances, qui peut être lié à la délivrance d'autorisations administratives. Dans ce contexte, l'instauration d'un régime d'autorisation, tout comme l'imposition d'un prélèvement elle-même, découlent de préoccupations beaucoup plus larges que le souci d'assurer des ressources financières à l'État. Le prélèvement peut être, par son effet dissuasif ou incitatif, un moyen d'agir sur le comportement économique ou social des redevables. La jurisprudence considère donc qu'il n'y a pas lieu de limiter la redevance afférente à un dispositif de régulation à l'exacte contrepartie du permis et des frais administratifs occasionnés par la délivrance de celui-ci ou par l'application au redevable du dispositif de régulation. Par ailleurs, vu leur association aux fins souvent complexes que sert souvent un tel dispositif, ces redevances ne doivent pas être considérées comme une forme de «taxation».

On peut citer comme exemples de telles redevances en matière de régulation économique, en droit québécois, les droits payables à divers organismes de régulation ou les contributions prélevées par

les offices de mise en marché des produits agricoles. En matière de régulation sociale, relèvent en partie de ce type de redevances administratives les prélèvements effectués en vertu de la *Loi sur les normes du travail* et de la *Loi sur la santé et la sécurité du travail* (voir 9.7). En droit fédéral, on peut citer en matière économique les droits, redevances et frais payables à l'Office national de l'énergie ou à l'Office des transports du Canada.

Loi constitutionnelle de 1867, L.R.C. (1985), App. II, n° 44, art. 92(9) (compétence législative provinciale sur les «licences ou permis en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux, locaux ou municipaux»).

Loi sur les licences, L.R.Q., c. L-3, art. 79.11 (droits de licence à caractère fiscal imposés aux détaillants de boissons alcooliques).

Code de sécurité routière, L.R.Q., c. C-24.2, art. 21, 31.1 69 et 93.1 (droits de délivrance et de renouvellement du permis de conduire et du certificat d'immatriculation d'un véhicule).

Loi sur la Régie de l'énergie, L.R.Q., c. R-6.01, art. 102 (redevance annuelle) et 103 (frais d'étude des demandes).

Loi sur les loteries, les concours publicitaires et les appareils d'amusement, L.R.Q., c. L-6, art. 34 et 54 (droits payables à la Régie lors de la délivrance de licences de loterie et de l'immatriculation d'appareils de jeu) et 58 (droits à caractère fiscal sur les concours publicitaires).

Loi sur la mise en marché des produits agricoles, alimentaires et de la pêche, L.R.Q., c. M-35.1, art. 40 (droits de permis), 41.1 (droits, honoraires, frais et dépens payables à la Régie) et 122 à 125 (contributions payables par le producteur à un office de producteurs).

Loi sur les normes du travail, L.R.Q., c. N-1.1, art. 39.0.2 (cotisation de l'employeur pour le financement des activités de la Commission des normes du travail).

Loi sur la santé et la sécurité du travail, L.R.Q., c. S-2.1, art. 247 à 250 (cotisation de l'employeur pour le financement des activités de la Commission de la santé et de la sécurité du travail).

Loi favorisant le développement de la formation de la main-d'œuvre, L.R.Q., c. D-7.1, art. 14 (cotisation de l'employeur au Fonds national de formation de la main-d'œuvre).

Règlement sur l'immigration et la protection des réfugiés, DORS/2002-227, (2002) 136 Gaz. Can. II (éd. spéc. 14 juin 2002) 1 (règlement pris en vertu de l'art. 89 de la *Loi sur l'immigration et la protection des réfugiés*, L.C. 2001, c. 27), art. 294 à 315 (art. 303: droit de 975 \$ «pour l'acquisition du statut de résident permanent»).

- Loi sur les pêches*, L.R.C. (1985), c. F-14 et modif. (droits de licence et permis).
- Loi sur l'arpentage des terres du Canada*, L.R.C. (1985), c. L-6, art. 15 (droits de permis d'exercice).
- Loi sur l'Office national de l'énergie*, L.R.C. (1985), c. N-7 et modif., art. 24.1 (droits, redevances ou frais payables à l'Office).
- Loi sur les transports au Canada*, L.C. 1996, c. 10, art. 34 (droits payables à l'Office des transports du Canada).
- Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985), c. F-11 et modif., art. 19.1 (pouvoir du gouverneur en conseil de fixer par règlement le prix à payer pour l'autorisation d'un droit ou avantage par l'État, ou d'autoriser un ministre à le faire par arrêté).
- Pigeon v. Montreal Recorder's Court*, (1890) 17 R.C.S. 495 (distinction entre les droits payables pour l'exercice d'une activité réglementée et une taxe d'affaires, permettant de conclure que leur imposition simultanée ne constitue pas une double imposition).
- R. v. National Fish Co.*, [1931] Ex. C.R. 75 (distinction entre un prélèvement fiscal, ayant pour but de procurer un revenu à l'État, et les droits d'obtention d'un permis, servant à couvrir le coût du dispositif de régulation).
- Ontario Boys Wear v. Advisory Committee*, [1944] R.C.S. 349 (qualification non fiscale du prélèvement effectué auprès des salariés et des employeurs pour financer la mise en œuvre d'un dispositif de régulation sociale et analysé comme une redevance en contrepartie de services).
- P. G. Canada c. Cie de publication La Presse*, [1967] R.C.S. 60 (qualification non fiscale de droits de licence calculés sur la base du chiffre d'affaires).
- Renvoi relatif à l'organisation du marché des produits agricoles*, [1978] 2 R.C.S. 1198 (qualification non fiscale des contributions imposées par un organisme de régulation à seule fin de rembourser des frais ou d'effectuer des rajustements ou une redistribution parmi les producteurs soumis à régulation).
- Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, [1982] 1 R.C.S. 1004 (qualification fiscale d'une mesure destinée essentiellement à produire un revenu, bien qu'elle puisse, de façon accessoire, présenter les caractéristiques d'une mesure de régulation du marché du gaz).
- Allard Contractors c. Coquitlam (District of)*, [1993] 4 R.C.S. 371 (validité d'un règlement municipal imposant un droit volumétrique lors de la délivrance d'un permis d'emlèvement de la terre, l'art. 92(9) de la *Loi constitutionnelle de 1867* admettant le recours à un procédé de

taxation indirecte, pourvu que celle-ci soit limitée à couvrir les coûts du dispositif de réglementation).

Air Canada c. Régie des alcools de l'Ontario, [1997] 2 R.C.S. 581 (imposition irrégulière de l'obligation de détenir un permis de vente de boissons alcoolisées et de payer les droits afférents).

Ontario Home Builders Association c. Conseil scolaire de la région de York, [1996] 2 R.C.S. 929 (validité d'un règlement du Conseil scolaire subordonnant la délivrance d'un permis de construire au paiement d'une redevance servant à financer les infrastructures scolaires, celles-ci étant un élément de la réglementation locale en matière d'urbanisme).

Première nation de Westbank c. British Columbia Hydro, [1999] 3 R.C.S. 134 (qualification fiscale d'un prélèvement institué par le conseil d'une bande indienne pour financer la gestion générale des affaires de la bande et non rattachable à un «régime de réglementation»).

Institut Armand-Frappier et Commission de la santé et de la sécurité du travail, [2000] C.L.P. 211 (qualification des prélèvements effectués par la CSST comme contributions d'assurance sociale et comme prélèvements de nature réglementaire).

9.9 Les prélèvements en contrepartie de services

LaFOREST, *The Allocation of Taxing Power under the Canadian Constitution*, 1981, p. 57-60, 70-73;

CANADA, Ministère de la Justice, *La Couronne en droit canadien*, 1992, p. 487-488;

DUFAY, «À propos de la notion de redevance», (2000) *Dr. adm.* (n° 5) 4 et (n° 6) 6.

Les prélèvements dont il s'agit ici sont **effectués à l'occasion de la fourniture d'un service par l'autorité administrative, ou de l'utilisation d'un ouvrage public par un usager, et représentent la contrepartie de ce service ou de cette utilisation**. Comme ceux afférents à un dispositif de régulation ou d'autorisation, on peut les considérer comme des redevances administratives, en raison de la présence de cet élément de contrepartie. Ils s'en distinguent essentiellement sur deux plans.

D'une part, le rapport entre l'autorité administrative et le redevable est assez différent. En effet, dans le cas des redevances perçues dans le cadre d'un dispositif de régulation ou à l'occasion de la délivrance d'une autorisation administrative, ce rapport présente le

caractère très marqué d'un assujettissement de l'administré à certaines contraintes, réglementaires ou autres, comme condition d'obtention d'un avantage. Dans le cas des redevances perçues en contrepartie de services, le rapport s'apparente plutôt à celui d'un fournisseur et d'un usager. Cette différence ressort d'autant plus nettement lorsque l'usager n'est ni juridiquement tenu, ni pratiquement contraint, de recourir au service dont la redevance est la contrepartie. Plus une situation se rapproche de cette dernière hypothèse, plus la redevance s'assimile au prix pratiqué à l'occasion d'un échange marchand, et s'éloigne du prélèvement fiscal.

D'autre part, la redevance en contrepartie de services se distingue également de celle liée à un dispositif de régulation ou d'autorisation en ce que sa valeur tend à correspondre de plus près à la valeur du service fourni. Cette correspondance est rarement poussée jusqu'à l'équivalence parfaite, mais elle sera en général proportionnée au coût réel du service fourni à l'usager, ou au coût d'entretien des ouvrages mis à sa disposition. À cet égard aussi, ce type de redevance administrative tend à se rapprocher d'un prix, et même de la vérité du prix; plus la valeur d'une redevance manifeste cette tendance, moins elle sera susceptible d'être englobée dans la notion de «taxation».

Parmi les nombreux exemples de redevances de cette nature, on peut citer les droits de timbre, ceux sur les lettres patentes de compagnies, les péages autoroutiers, les droits d'utilisation des installations portuaires et aéroportuaires, la taxe de brevet, les droits d'inspection des appareils de pesée et de mesure, les droits de consultation de certains registres, etc.

Cette catégorie de prélèvements est d'ailleurs, semble-t-il, appelée à se développer en raison du climat favorable à la «tarification» de nombreux services et facilités qu'offre l'administration publique et en contrepartie desquels aucune redevance n'était perçue (voir 9.8). Ainsi, diverses autorités administratives se sont vu conférer par voie législative, ces dernières années, le pouvoir d'imposer le paiement de redevances en contrepartie de certains services. Cet allègement des rapports nés de l'action gouvernementale sur les pratiques de type marchand, outre les vertus psychologiques qu'on lui prête, vise en dernière analyse à réduire la pression proprement fiscale en alourdissant d'autres formes de prélèvement, quitte à opérer ainsi un déplacement de la charge globale des prélèvements étatiques vers d'autres catégories de redevables.

Loi sur les bureaux de la publicité des droits, L.R.Q., c. B-9, art. 8 (droits à percevoir pour les services rendus par les officiers de la publicité des droits).

Loi sur les compagnies, L.R.Q., c. C-38, art. 23 (droits et honoraires payables lors d'une demande de lettres patentes, ou à l'occasion de tout acte accompli par les autorités administratives chargées de l'application de la loi).

Loi sur la gestion des finances publiques, L.R.C. (1985), c. F-11 et modif., art. 19, 19.2 et 19.3 (pouvoir réglementaire du gouverneur en conseil de fixer, pour la prestation de services ou la mise en disposition d'installations, le prix à payer par les bénéficiaires ou usagers, qui ne peut être supérieur aux coûts).

Loi sur les brevets, L.R.C. (1985), c. P-4 et modif., art. 12 (taxes exigibles lors du dépôt de demandes de brevet et des formalités d'application de la loi).

Loi sur le ministère du Développement des ressources humaines, L.C. 1996, c. 11, art. 8 à 12 (prix à payer pour la fourniture de services d'installations ou de produits, l'attribution de droits ou d'avantages, la fourniture de procédés réglementaires («fees in respect of regulatory processes») ou l'attribution d'autorisations réglementaires).

Thorne's Hardware c. R., [1983] 1 R.C.S. 106 (validité de droits de port pourvoyant au coût des services fournis par l'administration, sans référence au coût des services fournis à un navire en particulier).

Sainte-Rose du Nord (Paroisse de) c. P.G. Québec, [1994] R.J.Q. 2113 (C.A.) (qualification non fiscale des frais imposés aux municipalités ayant recours aux services policiers de la Sûreté du Québec, ces frais étant la contrepartie de ces services).

R. c. St. Lawrence Cruise Lines, [1997] 3 C.F. 899 (C.A.F.) (Les droits de quai perçus dans un port devant être liés à l'usage des quais, même s'ils ne le reflètent pas précisément, est invalide un tarif qui distingue, entre des navires faisant un même usage des quais, en fonction du type d'exploitation commerciale du navire.).

Succession Eurig (Re), [1998] 2 R.C.S. 565 (qualification fiscale de frais judiciaires perçus lors de l'homologation d'un testament et calculés sur la valeur de la succession, au motif notamment qu'il n'existait aucune corrélation entre la somme exigée et le coût du service fourni).

9.10 Les prélèvements domaniaux

LaFOREST, Natural Resources and Public Property under the Canadian Constitution, 1969, c. 5;