

Partagec Inc. Appellant

v.

Communauté urbaine de Québec and City of Québec Respondents

and

Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec Respondent

INDEXED AS: PARTAGEC INC. v. QUÉBEC (COMMUNAUTÉ URBAINÉ)

File No.: 23587.

1994: May 25; 1994: September 30.

Present: La Forest, L'Heureux-Dubé, Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin and Iacobucci JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR QUEBEC

Municipal law — Real estate valuation — Tax-exempt immovables — Public establishments — Whether appellant can be assimilated to public establishments it serves and benefit from tax exemption — Interpretation of tax legislation — Alter ego theory — Act respecting Municipal Taxation, R.S.Q., c. F-2.1, ss. 204(14), 236(1.1).

Taxation — Legislation — Rules for interpreting tax legislation.

This appeal raises questions identical to those considered in the companion case *Buanderie centrale de Montréal Inc. v. Montreal (City)*, [1994] 3 S.C.R. 29. In fact, the Buanderie centrale de Montréal Inc. is the Montreal counterpart of the appellant. The incorporation and operations of these two non-profit corporations are more or less similar. The appellant has carried on its laundry activities since 1967 in an immovable owned by a hospital centre. A marginal segment of the users of this service are organizations that are not public reception centres or hospital centres. Under s. 18.5 of the *Act respecting Health Services and Social Services*, the appellant also acts as the exclusive representative of the establishments it serves for the supply of goods and services in common. In 1986 the appellant leased a warehouse from a private undertaking for its group purchasing activities. Until 1986, the appellant was exempt

Partagec Inc. Appelante

c.

^a **La Communauté urbaine de Québec et la ville de Québec Intimées**

et

^b

Le Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec Intimé

^c RÉPERTORIÉ: PARTAGEC INC. c. QUÉBEC (COMMUNAUTÉ URBAINÉ)

N° du greffe: 23587.

1994: 25 mai; 1994: 30 septembre.

^d

Présents: Les juges La Forest, L'Heureux-Dubé, Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin et Iacobucci.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DU QUÉBEC

^e

Droit municipal — Évaluation foncière — Immeubles exempts de taxes — Établissements publics — L'appelante peut-elle être assimilée aux établissements publics qu'elle dessert et bénéficier d'une exemption fiscale? —
^f *Interprétation des lois fiscales — Théorie de l'alter ego — Loi sur la fiscalité municipale, L.R.Q., ch. F-2.1, art. 204(14), 236(1.1).*

^g

Droit fiscal — Législation — Règles d'interprétation des lois fiscales.

^h

Ce pourvoi soulève des questions identiques à celles étudiées dans l'arrêt connexe *Buanderie centrale de Montréal Inc. c. Montréal (Ville)*, [1994] 3 R.C.S. 29. En fait, la Buanderie centrale de Montréal Inc. est le pendant montréalais de l'appelante. La constitution et le fonctionnement de ces deux corporations sans but lucratif sont, à peu de choses près, semblables. L'appelante exerce ses activités de buanderie depuis 1967 dans un immeuble qui appartient à un centre hospitalier. Une partie marginale des usagers de ce service sont des organismes qui ne sont pas des centres d'accueil publics ou des centres hospitalier. Conformément à l'art. 18.5 de la *Loi sur les services de santé et les services sociaux*, l'appelante agit aussi comme représentante exclusive des établissements qu'elle dessert pour les approvisionnements en commun de biens ou de services. Pour ses activités d'achats en commun, l'appelante loue en 1986

from real estate and business tax as a public establishment pursuant to ss. 204(14) and 236(1.1) of the *Act respecting Municipal Taxation* ("A.M.T."). Subsequently, the immovable used by the appellant for its laundry activities was entered on the real estate valuation roll and the roll of rental values for 1985, 1986 and 1987. At the same time, the immovable it used for its group purchasing activities was entered on the roll of rental values for 1986 and 1987. The Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec dismissed the appellant's complaint challenging its listing on the rolls and asking to be granted a tax exemption. The Court of Québec set that decision aside, but the Court of Appeal allowed the respondents' appeal and restored the Bureau's decision.

Held: The appeal should be allowed.

The analysis of the issues made in *Buanderie centrale de Montréal Inc.* applies to the present case. In light of the principles governing the interpretation of tax legislation, and having regard to the intent of the legislature as well as the virtual identity of patrimony between the appellant and its member establishments, the former should not be treated differently from the latter for tax purposes. The appellant can therefore take advantage of the tax exemptions provided in ss. 204(14) and 236(1.1) A.M.T. for both of the immovables it uses.

Cases Cited

Followed: *Buanderie centrale de Montréal Inc. v. Montreal (City)*, [1994] 3 S.C.R. 29.

Statutes and Regulations Cited

Act respecting Health Services and Social Services, R.S.Q., c. S-5, ss. 10 [am. 1981, c. 22, s. 41], 11, 18.5 [ad. *idem*, s. 43].

Act respecting Municipal Taxation, R.S.Q., c. F-2.1, ss. 204(14) [repl. 1980, c. 34, s. 27(4); repl. 1986, c. 34, s. 12(2)], 236(1.1) [ad. 1982, c. 63, s. 216; am. 1986, c. 34, s. 19], 255 [am. 1979, c. 80, s. 54; repl. 1980, c. 34, s. 44; am. 1982, c. 2, s. 96; am. *idem*, c. 63, s. 219; am. 1983, c. 40, s. 73; am. 1986, c. 34, s. 21].

Regulation respecting the application of the Act respecting health services and social services, R.R.Q. 1981, c. S-5, r. 1, s. 301.

un entrepôt d'une entreprise privée. Jusqu'en 1986, l'appelante est exemptée de la taxe foncière et de la taxe d'affaires à titre d'établissement public en vertu des par. 204(14) et 236(1.1) de la *Loi sur la fiscalité municipale* («L.F.M.»). Par la suite, l'immeuble utilisé par l'appelante pour ses activités de buanderie est inscrit au rôle de l'évaluation foncière et au rôle de la valeur locative pour les années 1985, 1986 et 1987. Parallèlement, l'immeuble qu'elle utilise pour ses activités d'achats en commun est inscrit au rôle de la valeur locative pour les années 1986 et 1987. Le Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec rejette la plainte de l'appelante qui conteste son inscription aux rôles et qui demande qu'on lui reconnaisse une exemption de taxes. La Cour du Québec infirme cette décision, mais la Cour d'appel accueille l'appel des intimées et rétablit la décision du Bureau.

Arrêt: Le pourvoi est accueilli.

L'analyse des questions en litige faite dans l'arrêt *Buanderie centrale de Montréal Inc.* s'applique à la présente affaire. À la lumière des principes d'interprétation des lois fiscales, et compte tenu de l'intention du législateur ainsi que de la quasi-identité des patrimoines entre l'appelante et ses établissements membres, la première ne doit pas être considérée différemment des seconds pour des fins fiscales. L'appelante peut donc se prévaloir des exemptions de taxes prévues aux par. 204(14) et 236(1.1) L.F.M. pour les deux immeubles qu'elle utilise.

Jurisprudence

Arrêt suivi: *Buanderie centrale de Montréal Inc. c. Montréal (Ville)*, [1994] 3 R.C.S. 29.

Lois et règlements cités

Loi sur la fiscalité municipale, L.R.Q., ch. F-2.1, art. 204(14) [rempl. 1980, ch. 34, art. 27(4); rempl. 1986, ch. 34, art. 12(2)], 236(1.1) [aj. 1982, ch. 63, art. 216; mod. 1986, ch. 34, art. 19], 255 [mod. 1979, ch. 80, art. 54; rempl. 1980, ch. 34, art. 44; mod. 1982, ch. 2, art. 96; mod. *idem*, ch. 63, art. 219; mod. 1983, ch. 40, art. 73; mod. 1986, ch. 34, art. 21].

Loi sur les services de santé et les services sociaux, L.R.Q., ch. S-5, art. 10 [mod. 1981, ch. 22, art. 41], 11, 18.5 [aj. *idem*, art. 43].

Règlement d'application de la Loi sur les services de santé et les services sociaux, R.R.Q. 1981, ch. S-5, r. 1, art. 301.

APPEAL from a judgment of the Quebec Court of Appeal (1993), 54 Q.A.C. 223, reversing a judgment of the Court of Québec, J.E. 91-1711, reversing a decision of the Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec. Appeal allowed.

Jacques Tremblay and Pierre Delisle, Q.C., for the appellant.

Daniel Tardif, for the respondents the Communauté urbaine de Québec and the City of Québec.

No one appeared for the respondent the Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec.

English version of the judgment of the Court delivered by

GONTHIER J. — The issue in this case is whether the appellant, Partagec Inc. ("Partagec"), can benefit from the tax exemptions provided for in ss. 204(14) and 236(1.1) of the *Act respecting Municipal Taxation*, R.S.Q., c. F-2.1 ("A.M.T."), relating to real estate and business tax respectively. In this Court two main questions were raised: (1) What are the principles that should guide the courts in interpreting tax legislation? (2) In light of these principles, can Partagec be regarded as the *alter ego* of the establishments served by it, or be assimilated to them in any way, so as to come within the scope of ss. 10 and 11 of the *Act respecting Health Services and Social Services*, R.S.Q., c. S-5 ("A.H.S.S.S."), indirectly referred to in ss. 204(14) and 236(1.1) A.M.T.?

I — Facts

This appeal raises questions identical to those which this Court had to consider in *Buanderie centrale de Montréal Inc. v. Montreal (City)*, [1994] 3 S.C.R. 29, decided concurrently herewith. In fact, the Buanderie centrale de Montréal Inc. ("Buanderie") became the Montreal counterpart of Partagec, following the latter's success in the Québec area, the creation of which marked the begin-

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel du Québec (1993), 54 Q.A.C. 223, qui a infirmé un jugement de la Cour du Québec, J.E. 91-1711, qui avait infirmé une décision du Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec. Pourvoi accueilli.

Jacques Tremblay et Pierre Delisle, c.r., pour l'appelante.

Daniel Tardif, pour les intimées la Communauté urbaine de Québec et la ville de Québec.

Personne n'a comparu pour l'intimé le Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE GONTHIER — Il s'agit de savoir en l'espèce si l'appelante, Partagec Inc. («Partagec»), peut bénéficier des exemptions fiscales prévues aux par. 204(14) et 236(1.1) de la *Loi sur la fiscalité municipale*, L.R.Q., ch. F-2.1 («L.F.M.»), concernant respectivement la taxe foncière et la taxe d'affaires. Deux questions principales se posent devant notre Cour: (1) Quels sont les principes qui doivent guider les tribunaux dans l'interprétation des lois fiscales? (2) À la lumière de ces principes, Partagec peut-elle être considérée comme l'*alter ego* des établissements qu'elle dessert, ou leur être assimilée de quelque façon, de manière à entrer dans le champ d'application des art. 10 et 11 de la *Loi sur les services de santé et les services sociaux*, L.R.Q., ch. S-5 («L.S.S.S.S.»), auxquels les par. 204(14) et 236(1.1) L.F.M. renvoient indirectement?

I — Les faits

Ce pourvoi soulève des questions identiques à celles que notre Cour a eu à étudier dans l'arrêt *Buanderie centrale de Montréal Inc. c. Montréal (Ville)*, [1994] 3 R.C.S. 29, rendu en même temps que la présente. En fait, la Buanderie centrale de Montréal Inc. («Buanderie») est devenue le pendant montréalais de Partagec, suite au succès de cette dernière dans la région de Québec et dont

ning of a period of merger of hospital laundry and linen services. Accordingly, I will not go into any detail about the incorporation of Partagec and its subsequent operations, which are more or less similar to what I described in the decision mentioned above.

There are nevertheless three facts which distinguish the case at bar: first, while the Buanderie occupied an immovable owned by the Conseil de la santé et des services sociaux de la région de Montréal métropolitain under an emphyteutic lease granted to the latter by the Hôpital Louis-Hippolyte Lafontaine, Partagec here leases an immovable to carry on its activities which remains the direct property of the Hôpital de l'Enfant-Jésus; second, whereas the activities of the Buanderie were limited exclusively to laundry and linen services, Partagec is also recognized under s. 18.5 A.H.S.S.S. as the exclusive representative of the establishments it serves for the supply of goods and services in common. As such it acts as executor of a group purchasing program for these institutions pursuant to s. 301 of the *Regulation respecting the application of the Act respecting health services and social services*, R.R.Q. 1981, c. S-5, r. 1, and carries on these latter activities in a warehouse which it leased from a private undertaking, Services Conseils Martin Inc. Finally, whereas the member establishments of the Buanderie were exclusively public hospital centres or reception centres, Partagec also includes among its users of laundry services organizations having a different status, such as the Canadian Red Cross Society and certain private reception centres. I note, however, that this segment of the clientele is marginal compared to that of the public establishments, in terms of both the number of establishments served and the volume of linen provided for cleaning.

From the start of its operations, which date back to January 1, 1967, up to December 1986, Partagec was exempt from real estate and business tax as a

l'implantation marquait un début dans l'ère du regroupement des services de buanderie et de lingerie d'hôpitaux. Par conséquent, je ne relaterai pas le détail de la constitution de Partagec et de son fonctionnement ultérieur, qui sont, à peu de choses près, semblables à ce dont j'ai fait état dans l'arrêt mentionné plus haut.

Trois distinctions d'ordre factuel sont néanmoins à faire au regard du présent dossier: d'une part, alors que la Buanderie occupait un immeuble appartenant au Conseil de la santé et des services sociaux de la région de Montréal métropolitain en vertu d'un bail emphytéotique consenti à ce dernier par l'Hôpital Louis-Hippolyte Lafontaine, Partagec loue ici un immeuble, pour la poursuite de ses activités, qui demeure la propriété directe de l'Hôpital de l'Enfant-Jésus; d'autre part, alors que les activités de la Buanderie se limitaient exclusivement aux services de buanderie et de lingerie, Partagec se voit en outre reconnue par l'art. 18.5 L.S.S.S.S. comme représentante exclusive des établissements qu'elle dessert pour les approvisionnements en commun de biens ou de services. Elle agit, à ce titre, comme exécutrice d'un programme d'achats en commun pour ces établissements en vertu de l'art. 301 du *Règlement d'application de la Loi sur les services de santé et les services sociaux*, R.R.Q. 1981, ch. S-5, r. 1, et exerce ces dernières activités dans un entrepôt qu'elle a loué d'une entreprise privée, les Services Conseils Martin Inc. Enfin, alors que les établissements membres de la Buanderie étaient exclusivement des centres hospitaliers ou des centres d'accueil publics, Partagec compte également parmi ses usagers des services de buanderie des organismes ayant un statut différent, dont la Société canadienne de la Croix-Rouge et certains centres d'accueil privés. Je souligne toutefois que cette portion de la clientèle est marginale en regard de celle qu'occupent les établissements publics et ce, tant du point de vue du nombre des établissements desservis que du volume de lingerie fourni à des fins de nettoyage.

Du début de ses opérations, qui remontent au 1^{er} janvier 1967, jusqu'au mois de décembre 1986, Partagec est exemptée de la taxe foncière et de la

public establishment pursuant to ss. 204(14) and 236(1.1) *A.M.T.* During that period the City of Québec and the Communauté urbaine de Québec received grants from the provincial government proportionate to the taxes they might otherwise have collected from Partagec. This compensation was paid pursuant to s. 255 of the same Act.

On December 19, 1986, however, following a notice received from the Ministère des affaires municipales informing the City of Québec that the grants were being terminated, the Communauté urbaine de Québec altered the real estate and rental rolls and entered on them the immovable occupied by Partagec for its laundry services in respect of the 1985, 1986 and 1987 fiscal years. At the same time certificates of amendment were issued in respect of the warehouse occupied by Partagec for its group purchasing activities: the immovable was then entered on the rental roll for 1986 and 1987, the real estate taxes being paid by the private undertaking which owned it.

Before the Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec ("BREF"), Partagec challenged its listing on the real estate and rental rolls and asked to be granted a tax exemption. On June 29, 1988 the BREF dismissed the appellant's complaints. The appellant then appealed to the Court of Québec. On September 26, 1991 Judge Boulanger (J.E. 91-1711) allowed the appeal, set aside the decision of the BREF, declared the entries on the real estate roll to be illegal and null and void and declared Partagec to be exempt from business tax for the two immovables occupied by it for laundry and common supply services. On March 19, 1993 the Quebec Court of Appeal ((1993), 54 Q.A.C. 223) allowed the appeal of the respondents the Communauté urbaine de Québec and the City of Québec and restored the BREF's decision: hence the present appeal.

II — Analysis

The analysis I made of the points at issue in *Buanderie centrale de Montréal Inc. v. Montreal (City)*, decided concurrently herewith, applies to

taxe d'affaires à titre d'établissement public en vertu des par. 204(14) et 236(1.1) *L.F.M.* Au cours de cette période, la ville de Québec et la Communauté urbaine de Québec reçoivent alors du gouvernement provincial des subventions proportionnelles aux taxes qu'elles pourraient autrement percevoir auprès de Partagec. Cette compensation est versée conformément à l'art. 255 de la même loi.

Le 19 décembre 1986, toutefois, à la suite d'un avis reçu du ministère des Affaires municipales informant la ville de Québec de la fin des subventions, la Communauté urbaine de Québec modifie les rôles foncier et locatif et y inscrit l'immeuble occupé par Partagec aux fins des services de buanderie pour les exercices financiers 1985, 1986 et 1987. Parallèlement, des certificats de modification sont délivrés à l'endroit de l'entrepôt occupé par Partagec pour ses activités d'achats en commun; l'immeuble est alors inscrit au rôle locatif pour les années 1986 et 1987, les taxes foncières étant assumées par l'entreprise privée propriétaire.

Devant le Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec («BREF»), Partagec conteste son inscription aux rôles foncier et locatif et demande qu'on lui reconnaisse une exemption de taxes. Le 29 juin 1988, le BREF rejette les plaintes de l'appelante. Cette dernière fait alors appel à la Cour du Québec. Le 26 septembre 1991, le juge Boulanger (J.E. 91-1711) accueille l'appel, infirme la décision rendue par le BREF, déclare illégales et nulles les inscriptions au rôle foncier et déclare Partagec exempte de taxe d'affaires pour les deux immeubles qu'elle occupe aux fins des services de buanderie et d'approvisionnements en commun. Le 19 mars 1993, la Cour d'appel du Québec ((1993), 54 Q.A.C. 223) accueille l'appel des intimées Communauté urbaine de Québec et ville de Québec et rétablit la décision du BREF, d'où le présent pourvoi.

II — Analyse

L'analyse que j'ai faite des questions en litige dans l'arrêt *Buanderie centrale de Montréal Inc. c. Montréal (Ville)*, rendu en même temps que la pré-

the present case and I refer to it. The factual distinctions which I mentioned earlier do not in my view affect Partagec's legal status as regards municipal taxes.

Accordingly, in light of the principles governing the interpretation of tax legislation formulated by this Court, and having regard to the intent of the legislature as well as the virtual identity of patrimony between Partagec and its member establishments, I conclude that the former should not be treated differently from the latter for tax purposes. I am therefore of the view that, for 1985, 1986 and 1987, Partagec can take advantage of ss. 204(14) and 236(1.1) A.M.T. and benefit from exemptions regarding real estate and business tax for the immovable used by it to provide laundry services. The same conclusion applies for business tax in 1986 and 1987 in respect of the immovable occupied by Partagec for its common supply activities.

III — Disposition

The appeal is allowed. The judgment of the Court of Appeal is set aside and the judgment of the Court of Québec, reversing the decision of the BREF, is restored, the whole with costs before the BREF and in all courts.

Appeal allowed with costs.

Solicitors for the appellant: Pothier Bégin, Sainte-Foy.

Solicitors for the respondents the Communauté urbaine de Québec and the City of Québec: Alain, Tardif & Associés, Québec.

sente, s'applique au cas d'espèce et j'y renvoie. Les distinctions d'ordre factuel dont j'ai fait état plus haut n'affectent pas, à mon sens, le statut juridique de Partagec en regard des taxes municipales.

À la lumière, donc, des principes d'interprétation des lois fiscales cristallisés par notre Cour, et compte tenu de l'intention du législateur ainsi que de la quasi-identité des patrimoines entre Partagec et ses établissements membres, je conclus que la première ne doit pas être considérée différemment des seconds pour des fins fiscales. Par conséquent, je suis d'avis que Partagec peut se prévaloir des par. 204(14) et 236(1.1) L.F.M. et bénéficier des exemptions relatives à la taxe foncière et à la taxe d'affaires pour l'immeuble qu'elle utilise aux fins de prestation de services de buanderie et ce, pour les années 1985, 1986 et 1987. Quant à l'immeuble occupé par elle pour ses activités d'approvisionnements en commun, la même conclusion s'applique en ce qui a trait à la taxe d'affaires, pour les années 1986 et 1987.

e III — Dispositif

Le pourvoi est accueilli. Le jugement de la Cour d'appel est infirmé et le jugement de la Cour du Québec, infirmant la décision du BREF, est rétabli. Le tout avec dépens devant le BREF et toutes les cours.

Pourvoi accueilli avec dépens.

Procureurs de l'appelante: Pothier Bégin, Sainte-Foy.

Procureurs des intimées la Communauté urbaine de Québec et la ville de Québec: Alain, Tardif & Associés, Québec.