

Conseil de la santé et des services
sociaux de la région de Montréal
métropolitain *Appellant*

v.

City of Montreal and Communauté urbaine
de Montréal *Respondents*

and

The Attorney General of the Province of
Quebec *Mis en cause*

and between

Buanderie centrale de Montréal
Inc. *Appellant*

v.

City of Montreal and Communauté urbaine
de Montréal *Respondents*

INDEXED AS: BUANDERIE CENTRALE DE MONTRÉAL INC. v.
MONTREAL (CITY); CONSEIL DE LA SANTÉ ET DES
SERVICES SOCIAUX DE LA RÉGION DE MONTRÉAL
MÉTROPOLITAIN v. MONTREAL (CITY)

File No.: 23604.

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 appel-
lants can be assimilated to public establishments they
serve 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).*

*Municipal law — Taxation — Action to set aside
entries on real estate valuation roll — Prescription —
Act respecting Municipal Taxation, R.S.Q., c. F-2.1,
s. 172.*

Le Conseil de la santé et des services
sociaux de la région de Montréal
métropolitain *Appelant*

a

c.

La ville de Montréal et la Communauté
urbaine de Montréal *Intimées*

b

et

c

Le procureur général de la province de
Québec *Mis en cause*

et entre

d

La Buanderie centrale de Montréal
Inc. *Appelante*

c.

e

La ville de Montréal et la Communauté
urbaine de Montréal *Intimées*

f

RÉPERTORIÉ: BUANDERIE CENTRALE DE MONTRÉAL INC. c.
MONTRÉAL (VILLE); CONSEIL DE LA SANTÉ ET DES
SERVICES SOCIAUX DE LA RÉGION DE MONTRÉAL
MÉTROPOLITAIN c. MONTRÉAL (VILLE)

N° du greffe: 23604.

1994: 25 mai; 1994: 30 septembre.

g

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

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DU QUÉBEC

h

*Droit municipal — Évaluation foncière — Immeubles
exempts de taxes — Établissements publics — Les appe-
lants peuvent-ils être assimilés aux établissements
publics qu'ils desservent et bénéficier d'une exemption
fiscale? — 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).*

*Droit municipal — Taxation — Action en nullité
d'inscriptions au rôle d'évaluation foncière — Prescrip-
tion — Loi sur la fiscalité municipale, L.R.Q., ch. F-2.1,
art. 172.*

Taxation — Legislation — Rules for interpreting tax legislation.

In 1973, in an effort to rationalize operations and reduce costs, the hospital establishments, in conjunction with the Ministère des Affaires sociales and the Conseil de la santé et des services sociaux de la région de Montréal métropolitain ("CSSSRMM"), decided to combine their laundry services into a single community laundry, the Buanderie centrale de Montréal Inc. ("BCM"). To carry out this plan, the land needed to construct the building to house this laundry was conveyed by emphyteutic lease to the CSSSRMM. The BCM, a non-profit corporation, began official operations in 1979 as the lessee of the immovable owned by the CSSSRMM within the meaning of s. 1 of the *Act respecting Municipal Taxation* ("A.M.T."). The member establishments of the BCM are exclusively public hospital centres or reception centres within the meaning of ss. 10 and 11 of the *Act respecting Health Services and Social Services* ("A.H.S.S.S."), and the services provided are limited to washing the linen of member establishments. The BCM's budget is determined solely by operating costs and provides no profit. The entire cost is divided among the establishments served, which pay a share proportionate to the services received. Additionally, each member of the BCM also acts as a director. In the event of dissolution of the BCM and distribution of its assets, only the property acquired in whole or in part by means of a grant by the Ministère des Affaires sociales would belong to the CSSSRMM. Apart from this aspect, the CSSSRMM is not financially or commercially involved in providing laundry services. Rather, it acts as an administrative committee responsible for overseeing the achievement of the legislative purposes set out in s. 18 A.H.S.S.S. Until December 1985, the CSSSRMM and the BCM had been exempt from real estate and business tax respectively as public establishments pursuant to ss. 204(14) and 236(1.1) A.M.T. The immovable occupied by the BCM was subsequently entered on the real estate valuation roll for 1984 to 1988 inclusive and on the roll of rental values for 1986, 1987 and 1988. The appellants challenged these entries in the Superior Court by actions to set aside. The CSSSRMM maintained that it is a public establishment within the meaning of s. 204(14), in the same way as the health establishments of which it said it is merely an extension, and that it should accordingly benefit from the same real estate tax exemptions. The BCM submitted, for its part, that it is the *alter ego* of its member establishments and that accordingly no business tax can be imposed on it since its activities are those of a hospital centre or reception centre within the

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

Dès 1973, dans un effort de rationalisation des opérations et de réduction des coûts, les établissements hospitaliers, de concert avec le ministère des Affaires sociales et le Conseil de la santé et des services sociaux de la région de Montréal métropolitain («CSSSRMM»), décident de regrouper leurs services de buanderie en une seule buanderie communautaire, la Buanderie centrale de Montréal Inc. («BCM»). Pour réaliser ce projet, le terrain requis pour construire l'immeuble devant abriter cette buanderie est cédé par bail emphytéotique au CSSSRMM. La BCM, une corporation sans but lucratif, débute ses opérations officielles en 1979 en tant que locataire de l'immeuble dont le CSSSRMM est propriétaire au sens de l'art. 1 de la *Loi sur la fiscalité municipale* («L.F.M.»). Les établissements membres de la BCM sont exclusivement des centres hospitaliers ou des centres d'accueil publics au sens des art. 10 et 11 de la *Loi des services de santé et les services sociaux* («L.S.S.S.S.»), et les services fournis se limitent au lavage du linge des établissements membres. Le budget de la BCM est établi uniquement en fonction des coûts d'opération et sans aucun profit. La totalité des coûts est répartie entre les établissements desservis qui les assument au prorata des services reçus. Par ailleurs, chaque membre de la BCM cumule également la fonction d'administrateur. En cas de dissolution de la BCM et de distribution de ses actifs, seuls les biens acquis en totalité ou en partie au moyen d'une subvention du ministère des Affaires sociales seront dévolus au CSSSRMM. Cet aspect excepté, le CSSSRMM n'est pas impliqué financièrement ou commercialement dans la prestation de services de buanderie. Il s'impose plutôt comme un comité administratif chargé de veiller à la réalisation des objectifs législatifs mentionnés à l'art. 18 L.S.S.S.S. Jusqu'en décembre 1985, le CSSSRMM et la BCM sont respectivement exemptés de la taxe foncière et de la taxe d'affaires à titre d'établissements publics en vertu des par. 204(14) et 236(1.1) L.F.M. Par la suite, l'immeuble occupé par la BCM est inscrit au rôle de l'évaluation foncière pour les années de 1984 à 1988 inclusivement et au rôle de la valeur locative pour les années 1986, 1987 et 1988. Les appelants contestent ces inscriptions devant la Cour supérieure par des actions en nullité. Le CSSSRMM soutient qu'il est un établissement public au sens du par. 204(14), au même titre que les établissements de santé dont il ne serait qu'une extension, et qu'il doit dès lors bénéficier des mêmes exemptions de taxes foncières. Quant à la BCM, elle fait valoir qu'elle est l'*alter ego* de ses établissements membres et que, par conséquent, aucune taxe d'affaires

meaning of s. 236(1.1). The Superior Court dismissed their actions and the Court of Appeal affirmed that judgment.

Held: The appeal should be allowed in part.

In light of the rules for the interpretation of tax legislation developed in the related appeal *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, and summarized in this case, it may be concluded that the *alter ego* concept does not apply directly to the appellants' situation. The element of control is of overriding importance in applying this concept. It is clear that the appellants are independent organizations which are not controlled by the establishments for whose benefit they operate. The element of control was developed in the context of the activities of commercial corporations, however, and to the extent that this factor is different in nature when it concerns the activities of non-profit corporations, its absence does not necessarily imply rejection of the concept for such corporations. The *alter ego* concept thus does not in itself resolve the issue. The intrinsic nature of the appellants for tax purposes must be determined and the search for the legislative intent reveals a fundamental purpose, namely efficiency in the operation of hospital laundries: first, for administrative purposes a sector of hospital activity was allocated by the legislature to an independent third party which incurred no risk in the undertaking; second, from the standpoint of patrimony there is an almost complete identity between the appellants and the establishments for whose benefit they operate. They form a single "conduit" to the establishments they serve and this situation is not affected by the fact that administrative functions or the titular ownership of property have been conferred on them. In pursuing its objective the legislature thus made no essential change to the substance of the patrimony of the establishments as a whole, whether in terms of financial responsibility or ownership of property. Taxation relates solely to patrimony. In view of the almost complete identity of patrimony between the appellants and their member establishments, the former should not be treated differently from the latter for tax purposes. Accordingly, the BCM can use s. 236(1.1) *A.M.T.* in order to benefit from the exemption from business tax for 1986, 1987 and 1988. The same conclusion applies to the CSSSRMM in respect of real estate tax for 1984, 1985, 1986 and 1988 pursuant to s. 204(14) *A.M.T.* However, the amendment to the conclusions of the CSSSRMM's action to set aside so as to include 1987, which was submitted in November 1988, was out of time. In municipal taxation, an action to set aside can-

ne peut lui être imposée puisque ses activités sont celles d'un centre hospitalier ou d'un centre d'accueil au sens du par. 236(1.1). La Cour supérieure a rejeté leurs actions et la Cour d'appel a confirmé ce jugement.

Arrêt: Le pourvoi est accueilli en partie.

À la lumière des principes d'interprétation relatifs aux lois fiscales cristallisés dans l'arrêt connexe *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, et résumés en l'espèce, on peut conclure que le concept de l'*alter ego* ne s'applique pas directement à la situation des appelants. L'élément de contrôle occupe une place prépondérante dans l'application de ce concept. Or il est clair que les appelants sont des organismes indépendants et non contrôlés par les établissements pour le bénéfice desquels ils agissent. L'élément de contrôle a toutefois été développé dans le contexte des activités de sociétés commerciales et, dans la mesure où cet élément revêt un caractère différent en ce qui concerne les activités des sociétés à but non lucratif, son absence n'entraîne pas nécessairement le rejet du concept à l'égard de ces corporations. Le concept de l'*alter ego* ne permet donc pas, en soi, de régler le litige. Il faut préciser la nature intrinsèque des appelants pour des fins fiscales et la recherche de l'intention du législateur permet de dégager un objectif fondamental, soit l'efficacité dans l'exploitation des buanderies d'hôpitaux: d'une part, à des fins de gestion, un secteur de l'activité hospitalière a été confié par le législateur à un tiers indépendant qui n'encourt aucun risque dans l'entreprise; d'autre part, d'un point de vue patrimonial, il y a une identité quasi entière entre les appelants et les établissements pour le bénéfice desquels ils agissent. Ils forment un «conduit» unique jusqu'aux établissements qu'ils desservent et cette réalité n'est pas affectée par le fait qu'ils se voient attribuer des activités de gestion ou la propriété en titre des biens. Dans la concrétisation de son objectif, le législateur n'a donc pas, pour l'essentiel, apporté de changement de fond au domaine patrimonial de l'ensemble des établissements, tant au niveau de la responsabilité financière que de la propriété des biens. Or la fiscalité touche uniquement au domaine patrimonial. Vu la quasi-identité des patrimoines entre les appelants et leurs établissements membres, les premiers ne devraient pas être considérés différemment des seconds pour des fins fiscales. En conséquence, la BCM peut se prévaloir du par. 236(1.1) *L.F.M.* pour bénéficier de l'exemption relative à la taxe d'affaires pour les années 1986, 1987 et 1988. Quant au CSSSRMM, la même conclusion s'applique au regard du par. 204(14) *L.F.M.* pour la taxe foncière, et ce, pour les années 1984, 1985, 1986 et 1988. Cependant l'amendement des conclusions

not be brought after the one-year period provided for in s. 172 A.M.T. has expired.

Cases Cited

Followed: *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, rev'g (1992), 47 Q.A.C. 47; **considered:** *City of Halifax v. Halifax Harbour Commissioners*, [1935] S.C.R. 215; **referred to:** *Ville de Montréal v. Association des chirurgiens dentistes du Québec*, [1990] R.J.Q. 2155; *Bronfman Trust v. The Queen*, [1987] 1 S.C.R. 32; *Corporation municipale de Shannon v. Maple Leaf Services*, [1971] C.A. 433; *Maple Leaf Services v. Townships of Essa and Petawawa* (1963), 37 D.L.R. (2d) 657; *Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161; *Regina Industries Ltd. v. City of Regina*, [1947] S.C.R. 345; *Lennard's Carrying Co. v. Asiatic Petroleum Co.*, [1915] A.C. 705; *Clarkson Co. v. Zhelka* (1967), 64 D.L.R. (2d) 457; *Smith, Stone & Knight, Ltd. v. Birmingham Corp.*, [1939] 4 All E.R. 116; *Aluminum Company of Canada Ltd. v. City of Toronto*, [1944] S.C.R. 267; *Abel Skiver Farm Corp. v. Town of Sainte-Foy*, [1983] 1 S.C.R. 403; *Immeubles Port Louis Ltée v. Lafontaine (Village)*, [1991] 1 S.C.R. 326.

Statutes and Regulations Cited

Act respecting an immovable of La Communauté des Sœurs de Charité de la Providence, S.Q. 1976, c. 75.
Act respecting Health Services and Social Services, R.S.Q., c. S-5, ss. 1(a) [am. 1981, c. 22, s. 40], (b), 10 [am. *idem*, s. 41], 11, 18(c), (e) [repl. *idem*, s. 42], (e.1) [ad. *idem*].
Act respecting Municipal Taxation, R.S.Q., c. F-2.1, ss. 1 "owner", 172, 182, 203 [am. 1986, c. 34, s. 11], 204(1) [repl. 1983, c. 40, s. 72; am. 1986, c. 34, s. 12], (1.1) [ad. 1980, c. 34, s. 27], (2) [ad. 1982, c. 2, s. 93; am. *idem*, c. 9, s. 38], (2.1) [ad. 1982, c. 2, s. 93; am. *idem*, c. 9, s. 38], (5), (14) [repl. 1980, c. 34, s. 27; am. 1986, c. 34, s. 12], 232 [am. *idem*, s. 18], 236(1) [repl. 1980, c. 34, s. 40; repl. 1982, c. 63, s. 216; repl. 1987, c. 42, s. 12], (1.1) [ad. 1982, c. 63, s. 216; am. 1986, c. 34, s. 19], 248, 249, 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], 488.
Code of Civil Procedure, R.S.Q., c. C-25, art. 33.

de l'action en nullité de la C.S.S.R.M.M., soumis en novembre 1988, pour y inclure l'année 1987, était hors délai. En matière de fiscalité municipale, l'action en nullité ne peut être intentée après l'expiration du délai d'un an prévu à l'art. 172 L.F.M.

Jurisprudence

Arrêt suivi: *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, inf. (1992), 47 Q.A.C. 47; **arrêt examiné:** *City of Halifax c. Halifax Harbour Commissioners*, [1935] R.C.S. 215; **arrêts mentionnés:** *Ville de Montréal c. Association des chirurgiens dentistes du Québec*, [1990] R.J.Q. 2155; *Bronfman Trust c. La Reine*, [1987] 1 R.C.S. 32; *Corporation municipale de Shannon c. Maple Leaf Services*, [1971] C.A. 433; *Maple Leaf Services c. Townships of Essa and Petawawa* (1963), 37 D.L.R. (2d) 657; *Montreal c. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161; *Regina Industries Ltd. c. City of Regina*, [1947] R.C.S. 345; *Lennard's Carrying Co. c. Asiatic Petroleum Co.*, [1915] A.C. 705; *Clarkson Co. c. Zhelka* (1967), 64 D.L.R. (2d) 457; *Smith, Stone & Knight, Ltd. c. Birmingham Corp.*, [1939] 4 All E.R. 116; *Aluminum Company of Canada Ltd. c. City of Toronto*, [1944] R.C.S. 267; *Abel Skiver Farm Corp. c. Ville de Sainte-Foy*, [1983] 1 R.C.S. 403; *Immeubles Port Louis Ltée c. Lafontaine (Village)*, [1991] 1 R.C.S. 326.

Lois et règlements cités

Code de procédure civile, L.R.Q., ch. C-25, art. 33.
Loi concernant un immeuble de La Communauté des Sœurs de Charité de la Providence, L.Q. 1976, ch. 75.
Loi constitutionnelle de 1867, art. 125.
Loi des compagnies, S.R.Q. 1964, ch. 271.
Loi sur la fiscalité municipale, L.R.Q., ch. F-2.1, art. 1 «propriétaire», 172, 182, 203 [mod. 1986, ch. 34, art. 11], 204(1) [rempl. 1983, ch. 40, art. 72; mod. 1986, ch. 34, art. 12], (1.1) [aj. 1980, ch. 34, art. 27], (2) [aj. 1982, ch. 2, art. 93; mod. *idem*, ch. 9, art. 38], (2.1) [aj. 1982, ch. 2, art. 93; mod. *idem*, ch. 9, art. 38], (5), (14) [rempl. 1980, ch. 34, art. 27; mod. 1986, ch. 34, art. 12], 232 [mod. *idem*, art. 18], 236(1) [rempl. 1980, ch. 34, art. 40; rempl. 1982, ch. 63, art. 216; rempl. 1987, ch. 42, art. 12], (1.1) [aj. 1982, ch. 63, art. 216; mod. 1986, ch. 34, art. 19], 248, 249, 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], 488.
Loi sur les services de santé et les services sociaux, L.R.Q., ch. S-5, art. 1a) [mod. 1981, ch. 22, art. 40],

Companies Act, R.S.Q. 1964, c. 271.
Constitution Act, 1867, s. 125.

APPEAL from judgments of the Quebec Court of Appeal, [1993] R.J.Q. 1051, 54 Q.A.C. 210, affirming judgments of the Superior Court, [1990] R.J.Q. 408, dismissing the appellants' actions in nullity and in reimbursement of taxes. Appeal allowed in part.

Pierre Boyer, for the appellants.

Serge Barrière, for the respondent the City of Montreal.

Gérard Beaupré, Q.C., Réjean Rioux and George Kovac, for the respondent the Communauté urbaine de Montréal.

English version of the judgment of the Court delivered by

GONTHIER J. — This case raises the question of whether the appellants, the Conseil de la santé et des services sociaux de la région de Montréal métropolitain ("Regional Council") and the Buanderie centrale de Montréal Inc. ("Buanderie"), may respectively 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."), regarding real estate and business tax. The appeal raises two main questions: (1) What are the principles that should guide the courts in interpreting tax legislation? (2) In light of these principles, can the Regional Council and the Buanderie be regarded as the *alter egos* of the public establishments served by them, or be assimilated to them in any way, so as to come within the scope of ss. 10 and 11 of *An 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

The Buanderie is a non-profit corporation created by letters patent issued on March 6, 1979 pur-

b), 10 [mod. *idem*, art. 41], 11, 18c), e) [rempl. *idem*, art. 42], e.1) [aj. *idem*].

POURVOI contre des arrêts de la Cour d'appel du Québec, [1993] R.J.Q. 1051, 54 Q.A.C. 210, qui ont confirmés des jugements de la Cour supérieure, [1990] R.J.Q. 408, qui avaient rejeté les actions en nullité et en remboursement de taxes des appelants. Pourvoi accueilli en partie.

Pierre Boyer, pour les appelants.

Serge Barrière, pour l'intimée la ville de Montréal.

Gérard Beaupré, c.r., Réjean Rioux et George Kovac, pour l'intimée la Communauté urbaine de Montréal.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE GONTHIER — La présente affaire soulève la question de savoir si les appelants, le Conseil de la santé et des services sociaux de la région de Montréal métropolitain («Conseil régional») et la Buanderie centrale de Montréal Inc. («Buanderie»), peuvent respectivement se prévaloir 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 la taxe foncière et la taxe d'affaires. Le pourvoi soulève deux questions principales: (1) Quels sont les principes qui doivent guider les tribunaux dans l'interprétation des lois fiscales? (2) À la lumière de ces principes, le Conseil régional et la Buanderie peuvent-ils être considérés comme l'*alter ego* des établissements publics qu'ils desservent, ou leur être assimilés 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

La Buanderie est une corporation sans but lucratif constituée par lettres patentes délivrées le 6

suant to Part III of the *Companies Act*, R.S.Q. 1964, c. 271, the purpose of which is to provide establishments in the regional social affairs network with the laundry and linen services they require. Until its creation the hospital establishments had their own laundry services. In 1973, however, it was realized that the equipment had reached a level of obsolescence or saturation that would require a sizable investment. In an obvious effort to rationalize operations and reduce costs, the hospital establishments, in conjunction with the Ministère des Affaires sociales and the Regional Council, therefore decided to combine their laundry services into a single community laundry. Not only did this decision entail a transfer of laundry operations to the new entity, but it also meant a commitment by the hospitals to participate in its management.

On June 30, 1976 the legislature specifically authorized the Communauté des Sœurs de la Charité de la Providence and the Hôpital Louis-Hippolyte Lafontaine to convey the necessary land to the Regional Council by an emphyteutic lease, on the express condition that a building be constructed on it to house a community laundry (S.Q. 1976, c. 75). The conveyance was made on June 27, 1977 and construction of the Buanderie was completed in 1979. Under an agreement between the latter and the Regional Council, which was made on June 14, 1979, the Buanderie began official operations as the lessee of the immovable owned by the Regional Council within the meaning of s. 1 *A.M.T.*

The Buanderie staff was initially taken from employees of the hospital centres; it is still subject to the hospital employees' collective agreement and still contributes to the same pension fund as they do. On November 27, 1985, under order-in-council 2507-85, (1985) 117 *G.O.* II 6900, the Buanderie was treated as a public hospital centre for the purposes of negotiating collective agreements in the public and semi-public sectors.

mars 1979 en vertu de la troisième partie de la *Loi des compagnies*, S.R.Q. 1964, ch. 271, et dont l'objet est d'offrir aux établissements du réseau régional des affaires sociales les services de buanderie et de lingerie requis par ces derniers. Jusqu'à sa création, les établissements hospitaliers possédaient leur propre service de buanderie. En 1973, cependant, constatation est faite que les équipements ont atteint un niveau de vétusté ou de saturation qui exigerait des investissements considérables. Dans un effort évident de rationalisation des opérations et de réduction des coûts, les établissements hospitaliers, de concert avec le ministère des Affaires sociales et le Conseil régional, décident donc de regrouper leurs services de buanderie en une seule buanderie communautaire. Non seulement cette décision implique-t-elle un transfert des opérations de buanderie dans la nouvelle entité mais elle comporte également l'engagement des hôpitaux à participer à sa gestion.

Le 30 juin 1976, le législateur autorise spécifiquement la Communauté des Sœurs de la Charité de la Providence et l'Hôpital Louis-Hippolyte Lafontaine à céder par bail emphytéotique le terrain requis au Conseil régional, à la condition expresse qu'y soit construit un immeuble abritant une buanderie communautaire (L.Q. 1976, ch. 75). La cession a lieu le 27 juin 1977 et la construction de la Buanderie est achevée en 1979. Au terme d'une convention entre cette dernière et le Conseil régional, laquelle prend place le 14 juin 1979, les opérations officielles de la Buanderie débutent, en tant que locataire de l'immeuble dont le Conseil régional a la propriété, au sens de l'art. 1 *L.F.M.*

Le personnel de la Buanderie est initialement puisé à même les employés des centres hospitaliers; il demeure d'ailleurs encore aujourd'hui assujéti à la convention collective des employés d'hôpitaux et contribue toujours au même fonds de pension que ceux-ci. Le 27 novembre 1985, au terme du décret 2507-85, (1985) 117 *G.O.* II 6900, la Buanderie est assimilée à un centre hospitalier public aux fins de négociation des conventions collectives dans les secteurs public et parapublic.

Its member establishments are exclusively public hospital centres or reception centres, within the meaning of ss. 10 and 11 *A.H.S.S.S.* In the same way the Buanderie is the exclusive supplier of laundry services to these establishments, as since 1983 the Ministère des Affaires sociales has no longer provided any grants for establishing this kind of service within hospitals and has instead required the latter to become members of the Buanderie. The services provided by it are limited to washing the linen of member establishments, which once again is exclusively owned by them.

In addition to the question of services, the Buanderie's method of operation is also very instructive. It may be noted that the corporation's budget is determined solely by operating costs and provides no profit. In fact the entire cost is divided among the establishments served, which pay a share proportionate to the services received. Additionally, each member of the corporation also acts as a director. Under the Buanderie's supplementary letters patent, issued on February 26, 1985, the number of members of the corporation was increased to nine, three being appointed by the Regional Council, two by the Minister of Social Affairs and four by the user establishments, with the further condition that the latter must be accepted by the corporation's board of directors. Finally, a provision of the original letters patent states that in the event of dissolution of the corporation and distribution of its assets, property acquired in whole or in part by means of a grant by the Ministère des Affaires sociales would belong to the Regional Council. Apart from this aspect, the Regional Council is not financially or commercially involved in providing laundry services but acts as another administrative committee, responsible in this case for overseeing the achievement of the legislative purposes set out in s. 18 *A.H.S.S.S.*

From the beginning of their existence until December 1985, the Regional Council and the Buanderie had been exempt from real estate and

Ses établissements membres sont exclusivement des centres hospitaliers ou des centres d'accueil publics, au sens des art. 10 et 11 *L.S.S.S.S.* Dans le même ordre d'idées, la Buanderie est le fournisseur exclusif de services de buanderie auprès de ces établissements, le ministère des Affaires sociales, depuis 1983, n'octroyant plus de subventions pour l'implantation de ce genre de services à l'intérieur des hôpitaux, mais requérant plutôt que ces derniers deviennent membres de la Buanderie. Les services fournis par celle-ci se limitent d'ailleurs au lavage du linge des établissements membres, lequel leur appartient, une fois de plus, en exclusivité.

Outre l'aspect des services, le mode de fonctionnement de la Buanderie est aussi fort révélateur. En effet, on constate que le budget de la corporation est établi uniquement en fonction des coûts d'opération et sans aucun profit. Dans les faits, la totalité des coûts est répartie entre les établissements desservis qui les assument au prorata des services reçus. Par ailleurs, chaque membre de la corporation cumule également la fonction d'administrateur. Selon les lettres patentes supplémentaires de la Buanderie, délivrées le 26 février 1985, le nombre de membres de la corporation est porté à neuf, trois étant désignés par le Conseil régional, deux par le ministre des Affaires sociales et quatre par les établissements utilisateurs, avec la condition supplémentaire, pour ces derniers, qu'ils soient acceptés par le conseil d'administration de la corporation. Enfin, une disposition des lettres patentes originales prévoit qu'en cas de dissolution de la corporation et de distribution de ses actifs, les biens acquis en tout ou en partie au moyen d'une subvention du ministère des Affaires sociales seront dévolus au Conseil régional. Cet aspect excepté, le Conseil régional n'est pas impliqué financièrement ou commercialement dans la prestation de services de buanderie mais s'impose plutôt comme un autre comité administratif, chargé cette fois de veiller à l'accomplissement des objectifs législatifs mentionnés à l'art. 18 *L.S.S.S.S.*

Du début de leur existence jusqu'au mois de décembre 1985, le Conseil régional et la Buanderie sont respectivement exemptés de la taxe foncière

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

On October 18, 1985, however, the Ministère des Affaires municipales informed the City of Montreal that the grants were being terminated, the reason being that the Buanderie and the Regional Council would no longer benefit from the tax exemption they had enjoyed until that time. Following this notice the Communauté urbaine de Montréal in December 1985 issued certificates of amendment for 1984 and 1985 making the immovable occupied by the Buanderie subject to real estate tax. On March 25, 1986 the City of Montreal sent the Regional Council a notice of amendment to the valuation roll retroactive to January 1, 1984 as well as its invoices for municipal, school and olympic taxes. Accordingly the immovable was subsequently entered on the roll from 1984 to 1988. These amendments initially affected the Regional Council since it was the owner of the immovable within the meaning of s. 1 *A.M.T.* On June 8, 1987 the City of Montreal also altered the roll of rental values and entered the immovable on the roll for 1987 and 1988, thereby depriving the Buanderie of the business tax exemption it had enjoyed. On the following July 17 the City sent the Buanderie a further notice of amendment to the roll of rental values and this time entered the immovable on the roll for 1986.

The Regional Council and the Buanderie challenged these entries in the Superior Court by an action to set aside which also sought repayment of taxes paid under protest. Their actions were joined for hearing. The Regional Council then sought to amend the conclusions of its action to claim reimbursement of the amounts paid for 1987 and 1988. In support of its arguments it maintained that it is a public establishment within the meaning of s. 204(14) *A.M.T.*, in the same way as the health

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

Le 18 octobre 1985, toutefois, le ministère des Affaires municipales informe la ville de Montréal que les subventions prendront fin, le motif étant que la Buanderie et le Conseil régional ne devaient plus bénéficier de l'exemption fiscale qu'on leur avait reconnue jusqu'à ce jour. Suite à cet avis, en décembre 1985, la Communauté urbaine de Montréal délivre des certificats de modification pour les années 1984 et 1985, de façon à rendre l'immeuble occupé par la Buanderie imposable pour fins de taxes foncières. Le 25 mars 1986, la ville de Montréal expédie au Conseil régional un avis de modification au rôle d'évaluation rétroactif au 1^{er} janvier 1984 ainsi que ses comptes de taxes municipales, scolaires et olympiques. Ainsi, et par la suite, l'immeuble est inscrit au rôle de 1984 à 1988. Ces modifications affectent d'abord le Conseil régional puisque la propriété de l'immeuble lui revient, au sens de l'art. 1 *L.F.M.* Le 8 juin 1987, également, la ville de Montréal modifie le rôle de la valeur locative et inscrit l'immeuble au rôle pour les années 1987 et 1988, retirant ainsi à la Buanderie l'exemption dont elle bénéficiait pour la taxe d'affaires. Le 17 juillet suivant, la ville expédie à la Buanderie un autre avis de modification au rôle de la valeur locative, et inscrit cette fois l'immeuble au rôle pour l'année 1986.

Le Conseil régional et la Buanderie contestent ces inscriptions devant la Cour supérieure par une action en nullité et en remboursement des taxes payées sous protêt. Leurs actions sont réunies pour audition. Le Conseil régional cherche alors à amender les conclusions de son action pour réclamer le remboursement des montants payés pour les années 1987 et 1988. À l'appui de ses prétentions, il soutient qu'il est un établissement public au sens du par. 204(14) *L.F.M.*, au même titre que les éta-

establishments of which it said it is merely an extension, and that it should accordingly benefit from the same real estate tax exemptions. The Buanderie submitted, for its part, that it is the *alter ego* of its member establishments and that accordingly no business tax can be imposed on it since its activities are those of a hospital centre or reception centre within the meaning of s. 236(1.1) of the said Act.

II — The Courts Below

Superior Court, [1990] R.J.Q. 408

According to Lemieux J., it is clear that the Regional Council is not a public establishment within the meaning of s. 10 A.H.S.S.S. She also dismissed the Council's argument that it was the mandatary, agent or extension of the member establishments of the Buanderie. After reviewing the cases submitted in support of this argument, which I shall also have occasion to consider, she concluded, at p. 414:

[TRANSLATION] With respect, this line of authority does not apply in the present case. In all those cases the Crown was the owner or lessee of the taxed land. Under very specific legislation the Crown was exempt from real estate tax. The situation is different here.

Lemieux J. noted that the Regional Council is a mandatary of the Crown subject to the A.M.T. pursuant to s. 488. In its capacity as emphyteutic lessee it is an owner within the meaning of s. 1 of the Act and its immovable is therefore taxable under s. 203 unless it falls within the exemptions set out in s. 204. Lemieux J. found no exemption that could cover the Council. At page 414 she said the following:

[TRANSLATION] Paragraph 14 of that section refers to a public establishment within the meaning of the [A.H.S.S.S.], a term explained in ss. 10 and 11 of that Act. The [Regional Council] is not a public establishment according to the definition contained in those sections. Since the exemptions must be interpreted restrictively, it follows that the legislature did not intend to exempt a mandatary of the Crown from the payment of real estate tax.

blissements de santé, dont il ne serait qu'une extension, et qu'il doit dès lors bénéficier des mêmes exemptions de taxes foncières. Quant à la Buanderie, elle soumet qu'elle est l'*alter ego* de ses établissements membres et que, par conséquent, aucune taxe d'affaires ne peut lui être imposée puisque ses activités sont celles d'un centre hospitalier ou d'un centre d'accueil, au sens du par. 236(1.1) de la même loi.

II — Les décisions des instances dont appel

Cour supérieure, [1990] R.J.Q. 408

Selon le juge Lemieux, il est manifeste que le Conseil régional n'est pas un établissement public au sens de l'art. 10 L.S.S.S.S. Par ailleurs, elle rejette aussi l'argument du Conseil voulant qu'il soit le mandataire, l'agent ou l'extension des établissements membres de la Buanderie. Après examen de la jurisprudence soumise à l'appui de cette thèse, et que j'aurai également l'occasion d'analyser, elle conclut, à la p. 414:

Avec égard, cette jurisprudence n'a pas d'application dans le présent cas. Dans toutes ces causes, la Couronne était propriétaire ou locataire des terres imposées. Or, en vertu de textes de loi bien précis, la Couronne était exempte de taxe foncière. En l'espèce, la situation est différente.

Le juge Lemieux souligne que le Conseil régional est un mandataire de la Couronne assujéti à la L.F.M. par application de l'art. 488. En sa qualité d'emphytéote, il est propriétaire au sens de l'art. 1 de la Loi et son immeuble est donc imposable en vertu de l'art. 203, à moins de faire partie des exceptions visées à l'art. 204. Or le juge Lemieux n'en trouve aucune dont le Conseil régional puisse se prévaloir. À la page 414, elle s'exprime ainsi:

L'alinéa 14 de cet article réfère à un établissement public au sens de la [L.S.S.S.S.], expression qui est précisée aux articles 10 et 11 de cette loi. Le [Conseil régional] n'est pas un établissement public selon la définition que l'on retrouve à ces articles. Puisque les exemptions doivent être interprétées restrictivement, il faut comprendre que le législateur n'avait pas l'intention d'exempter un mandataire de la Couronne du paiement de la taxe foncière.

Finally, after concluding that the municipal by-laws adopted pursuant to s. 232 A.M.T. were valid, the latter purporting to be the enabling provision for collection of the business tax, Lemieux J. held that the Buanderie could not benefit from the exemption provided for in s. 236 A.M.T. She cited [TRANSLATION] "[t]he reasoning underlying the real estate tax [which] applies *mutatis mutandis* to the business tax" (p. 423).

The actions of the Regional Council and the Buanderie were dismissed.

Court of Appeal, [1993] R.J.Q. 1051

In the opinion of Brossard J.A., the legislative definition of the status of the Regional Council is sufficient in itself to dispose of the appeal. At page 1055 he said:

[TRANSLATION] I am of the view that we should adopt forthwith the language used by the [A.H.S.S.S.] which, in s. 18(e.1), defines the function of the [Regional Council] in respect of the establishments as being that of a representative and agent. Accordingly, it was in the capacity of mandatary and/or agent of the member establishments of [the] Buanderie . . . that the [Regional Council] by an emphyteutic lease entered into an agreement with the Hôpital Louis-Hippolyte Lafontaine and constructed the immovable which is now the subject of the taxable entries.

Brossard J.A. further noted that it is clear from reading ss. 10, 11 and 18 A.H.S.S.S. together that the legislature has made a formal distinction within the Act itself between a public establishment and the Regional Council. He concurred in the conclusion of the trial judge that the Regional Council is not a public establishment within the meaning of ss. 10 and 11 A.H.S.S.S. and clearly does not fall within the exemptions set out in s. 204(14) A.M.T. In this connection he approved at p. 1056 the reasoning by which the Superior Court judge arrived at the latter conclusion, namely:

[TRANSLATION] . . . under the rules of interpretation, tax legislation must be interpreted so as to achieve its purpose, general taxation being the rule and exemption, the

Enfin, après avoir conclu à la validité des règlements municipaux adoptés en vertu de l'art. 232 L.F.M., lequel se veut la disposition habilitante en matière de prélèvement de la taxe d'affaires, le juge Lemieux décide que la Buanderie ne peut bénéficier de l'exemption prévue à l'art. 236 L.F.M. Elle invoque «[l]e raisonnement à la base de la taxe foncière [qui] s'applique *mutatis mutandis* à la taxe d'affaires» (p. 423).

Les actions du Conseil régional et de la Buanderie sont rejetées.

Cour d'appel, [1993] R.J.Q. 1051

De l'avis du juge Brossard, la seule définition législative du statut du Conseil régional lui suffirait à disposer du pourvoi. À la page 1055, il affirme:

Je suis d'opinion qu'il y a lieu de retenir immédiatement les termes utilisés par la [L.S.S.S.S.] qui, à son article 18e.1, définit le rôle du [Conseil régional] vis-à-vis les établissements comme étant celui de représentant et d'agent. C'est donc à titre de mandataire et/ou d'agent des établissements membres de [la] Buanderie . . . que le [Conseil régional] a contracté par bail emphytéotique avec l'Hôpital Louis-Hippolyte Lafontaine et construit l'immeuble qui fait aujourd'hui l'objet des inscriptions imposables.

Au surplus, le juge Brossard souligne qu'une lecture juxtaposée des art. 10, 11 et 18 L.S.S.S.S. révèle clairement que le législateur fait une distinction formelle au sein même de cette loi entre ce qui constitue un établissement public et le Conseil régional. Il souscrit à la conclusion du juge de première instance selon laquelle le Conseil régional n'est pas un établissement public au sens des art. 10 et 11 L.S.S.S.S. et n'entre manifestement pas dans le cadre des exemptions visées au par. 204(14) L.F.M. À cet égard, il approuve à la p. 1056 le raisonnement qui a permis au juge de la Cour supérieure d'en arriver à cette dernière conclusion, savoir:

. . . une loi fiscale, en vertu des principes d'interprétation, doit être interprétée de façon à ce qu'elle remplisse son but, la taxation générale en constituant la règle et

exception: any tax exemption, like any exception, must therefore be interpreted restrictively.

Similarly, he relied on the comments made by Bisson C.J.Q. in *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours* (1992), 47 Q.A.C. 47, now before this Court, to the effect that [TRANSLATION] “[when interpreting] an exemption from the principle of real estate taxation a restrictive interpretation should be adopted” (p. 1056). In conclusion Brossard J.A. adopted the argument of the City of Montreal that when the legislature exempts an immovable it does so specifically, whether on the basis of the status of mandataire of the person who owns it (s. 204(1), (1.1) and (5) A.M.T.) or the actual identity of its owner (s. 204(2) and (2.1) A.M.T.). In light of this reasoning the judge concluded that the Regional Council could not, *in se*, benefit from the exemption provided for in s. 204(14) A.M.T. in respect of real estate tax.

Additionally, Brossard J.A. held that the reasoning developed earlier applied *mutatis mutandis* to the question of the business tax imposed on the Buanderie. He noted that in carrying on an economic activity involving services, the latter is *prima facie* covered by s. 232 A.M.T. unless it can take advantage of the exemptions provided for in s. 236(1) and (1.1) A.M.T., the only two which could apply here. Brossard J.A. could not subscribe to the conclusion that laundry and linen services are the usual activities of a hospital centre or reception centre. On this basis, therefore, he held that the Buanderie was subject to the business tax.

Brossard J.A. nevertheless considered the appellants’ argument that they were the *alter egos* of the public establishments for whose benefit they act and that, as such, they should therefore be able to claim the same tax exemptions as the latter. After reviewing the decisions submitted in support of this argument he concluded, at p. 1059, that they could be distinguished from the case at bar since the appellants [TRANSLATION] “carry on their activ-

l’exemption, l’exception; toute exemption fiscale, comme toute exception, doit donc être interprétée restrictivement.

a De même s’appuie-t-il sur les propos tenus par le juge en chef Bisson dans l’affaire *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours* (1992), 47 Q.A.C. 47, aujourd’hui devant notre Cour, et selon lesquels «[en matière d’interprétation d’une exemption au principe de la taxation foncière, il y a lieu d’adopter une interprétation restrictive]» (p. 1056). Pour clore la question, le juge Brossard fait sien l’argument de la ville de Montréal voulant que lorsque le législateur exempte un immeuble, il le fait de façon spécifique, que ce soit en fonction de la qualité de mandataire de celui qui le possède (par. 204(1), (1.1) et (5) L.F.M.) ou de l’identité même de son propriétaire (par. 204(2) et (2.1) L.F.M.). À la lumière de ce raisonnement, le juge conclut que le Conseil régional ne peut, *in se*, se prévaloir de l’exemption prévue au par. 204(14) L.F.M. et relative à la taxe foncière.

e Par ailleurs, le juge Brossard déclare que le raisonnement développé précédemment s’applique *mutatis mutandis* à la question de la taxe d’affaires imposée à la Buanderie. Il souligne qu’exerçant une activité économique en matière de services, celle-ci est *prima facie* visée par l’art. 232 L.F.M. à moins qu’elle puisse se prévaloir des exemptions prévues aux par. 236(1) et (1.1) L.F.M., les deux seules susceptibles d’application en l’espèce. Or le juge Brossard ne peut souscrire à la conclusion selon laquelle les services de buanderie et de lingerie sont des activités habituelles d’un centre hospitalier ou d’un centre d’accueil. Sur cette base, il maintient donc l’assujettissement de la Buanderie à la taxe d’affaires.

Le juge Brossard se penche néanmoins sur l’argument des appelants selon lequel ils sont l’*alter ego* des établissements publics pour le bénéfice desquels ils agissent et, qu’à ce titre, ils doivent donc pouvoir se réclamer des mêmes exemptions de taxes que ces derniers. Après avoir passé en revue les arrêts soumis au soutien de cette prétention, il conclut, à la p. 1059, que ceux-ci se distinguent du cas d’espèce, puisque les appelants «exer-

ities and provide their services in an immovable which could not be said in any way to belong to a public establishment within the meaning of the Act". In his opinion the only exception was the judgment of this Court in *City of Halifax v. Halifax Harbour Commissioners*, [1935] S.C.R. 215, in so far as it might suggest recognition of the concept of an *alter ego* in real estate taxation matters. At page 1059, however, Brossard J.A. refused to apply this decision for the following reasons:

[TRANSLATION] In my opinion, for there to be a similarity between the facts of that case . . . and those of the case at bar, [the Buanderie] would have to be a mere manager and administrator of laundry and linen services provided within each public establishment on behalf of and under the direct authority of the individual administration of each of those establishments, which is not the case. [Emphasis in original.]

Brossard J.A. also disposed of an alternative and supplementary argument raised by the Buanderie on appeal regarding an amendment made to s. 232 A.M.T. in 1986 and discussed by the Court of Appeal in *Ville de Montréal v. Association des chirurgiens dentistes du Québec*, [1990] R.J.Q. 2155. In view of the conclusion we have reached on the principal argument it will not be necessary to deal with it here.

The Court of Appeal unanimously dismissed both appeals.

III — Issues

To determine whether the Regional Council and the Buanderie may respectively benefit from the tax exemptions provided for in ss. 204(14) and 236(1.1) A.M.T. with respect to real estate tax and business tax the following two questions must be considered:

- (1) What are the principles that should guide the courts in interpreting tax legislation?
- (2) In light of these principles, can the Regional Council and the Buanderie be regarded as the *alter egos* of the public establishments served by them, or be assimilated to them in any way, so as to come within the scope of ss. 10 and 11 A.H.S.S.S.,

cent leurs activités et fournissent leurs services dans un immeuble qui ne saurait être dit, de près ou de loin, appartenir à un établissement public au sens de la loi.» Le seul qui se distingue, à son sens, est l'arrêt de notre Cour *City of Halifax c. Halifax Harbour Commissioners*, [1935] R.C.S. 215, en ce qu'il pourrait suggérer la reconnaissance du concept de l'*alter ego* en matière de taxation immobilière. À la page 1059, le juge Brossard refuse toutefois de lui donner application, et ce pour les motifs suivants:

Pour qu'il y ait similitude entre les faits de cet arrêt [...] et ceux de l'espèce, il faudrait, dans mon opinion, que [la Buanderie] ne soit qu'un gérant et administrateur de services de buanderie et de lingerie fournis à l'intérieur même de chaque établissement public, pour le compte de et sous l'autorité directe de l'administration individuelle de chacun de ces établissements, ce qui n'est pas le cas. [En italique dans l'original.]

Le juge Brossard dispose également d'un moyen subsidiaire et supplémentaire soulevé en appel par la Buanderie en ce qui concerne un amendement apporté à l'art. 232 L.F.M. en 1986 et discuté par la Cour d'appel dans l'arrêt *Ville de Montréal c. Association des chirurgiens dentistes du Québec*, [1990] R.J.Q. 2155. Vu la conclusion à laquelle nous en arrivons sur le moyen principal, il ne sera pas nécessaire d'en traiter en l'espèce.

La Cour d'appel rejette les deux pourvois à l'unanimité.

III — Les questions en litige

Pour déterminer si le Conseil régional et la Buanderie peuvent respectivement bénéficier des exemptions fiscales prévues aux par. 204(14) et 236(1.1) L.F.M. à l'égard de la taxe foncière et de la taxe d'affaires, il y a lieu d'envisager les deux questions suivantes:

- (1) Quels sont les principes qui doivent guider les tribunaux dans l'interprétation des lois fiscales?
- (2) À la lumière de ces principes, le Conseil régional et la Buanderie peuvent-ils être considérés comme l'*alter ego* des établissements publics qu'ils desservent, ou leur être assimilés de quelque façon, de manière à entrer dans le champ d'appli-

indirectly referred to in ss. 204(14) and 236(1.1) *A.M.T.*?

IV — Relevant Legislation

At the relevant times the *A.H.S.S.S.* read as follows:

1. In this Act and the regulations, unless the context indicates a different meaning, the following expressions and words mean:

(a) “establishment”: a local community service centre, a hospital centre, a social service centre or a reception centre;

(b) “public establishment”: an establishment contemplated in sections 10 and 11;

10. The following are public establishments:

(a) every establishment constituted under this Act or resulting from an amalgamation or conversion made under this Act;

(b) every hospital centre or social service centre maintained by a non-profit corporation;

(c) every establishment using for its object immovable assets which are the property of a non-profit corporation other than a corporation incorporated under this Act.

11. Every reception centre maintained by a non-profit corporation other than a corporation contemplated in section 10 is also a public establishment, subject to section 12.

18. The principal functions of a regional council shall be:

(c) to receive and hear the complaints of persons for whom an establishment situated in the region for which the regional council is established has not furnished the health services and the social services that this Act entitles them to receive, and make the recommendations it considers appropriate in this regard to the establishment concerned and the Minister;

(e) to promote the exchange, the elimination of duplication and the better distribution of services in the

cation des art. 10 et 11 *L.S.S.S.S.* auxquels les par. 204(14) et 236(1.1) *L.F.M.* renvoient indirectement?

^a IV — Les dispositions législatives pertinentes

Aux dates pertinentes aux litiges, la *L.S.S.S.S.* se lisait ainsi:

^b 1. Dans la présente loi et les règlements, à moins que le contexte n'indique un sens différent, les expressions et mots suivants signifient:

^c a) «établissement»: un centre local de services communautaires, un centre hospitalier, un centre de services sociaux ou un centre d'accueil;

b) «établissement public»: un établissement visé aux articles 10 et 11;

^d 10. Est un établissement public:

a) tout établissement constitué en vertu de la présente loi ou résultant d'une fusion ou d'une conversion faite en vertu de la présente loi;

^e b) tout centre hospitalier ou centre de services sociaux qui est maintenu par une corporation sans but lucratif;

^f c) tout établissement qui utilise pour ses fins des actifs immobiliers qui sont la propriété d'une corporation sans but lucratif autre qu'une corporation constituée en vertu de la présente loi.

^g 11. Est aussi un établissement public, sous réserve de l'article 12, tout centre d'accueil qui est maintenu par une corporation sans but lucratif autre qu'une corporation visée à l'article 10.

18. Un conseil régional a pour fonctions principales:

^h c) de recevoir et entendre les plaintes des personnes auxquelles un établissement situé dans la région pour laquelle le conseil régional est institué n'a pas fourni les services de santé et les services sociaux que la présente loi leur donne droit de recevoir, et de faire à l'établissement en cause et au ministre les recommandations qu'il juge appropriées à ce sujet;

^j e) de promouvoir l'échange, l'élimination des doublons et une meilleure répartition des services dans

region and the setting up of common services for several establishments;

(e.1) to act as exclusive representative of the establishments or a category of establishments in the whole or part of its region

i. for the supply in common of such goods as it determines, except the classes of goods indicated by the Minister;

ii. for the supply of common services in the cases and on the conditions determined by the Minister;

The *A.M.T.* provided the following:

1. In this act, unless the context indicates otherwise,

“owner” means

(3) the person who possesses an immovable as usufructuary, institute of a substitution or emphyteutic lessee, or, where the immovable is Crown land, the person who occupies it under a promise of sale, occupation licence or location ticket;

203. An immovable entered on the roll is taxable and its taxable value is that entered on the roll under sections 42 to 48, unless the law provides that only a part of that value is taxable.

204. The following are exempt from all municipal or school real estate taxes:

(1) an immovable belonging to the Crown in right of Québec or to the Société immobilière du Québec;

(1.1) an immovable belonging to the Crown in right of Canada or to a mandatary thereof;

(14) an immovable belonging to a public establishment within the meaning of the Act respecting health services and social services (chapter S-5), including a reception centre contemplated in section 12 of that act, and an immovable belonging to the holder of a day care centre permit or nursery school permit contemplated in paragraph 1 or 2 of section 4 or 5 of the Act respecting child day care (chapter S-4.1);

la région ainsi que la mise en place de services communs à plusieurs établissements;

a e.1) d'agir, comme représentant exclusif des établissements ou d'une catégorie d'entre eux, dans l'ensemble ou une partie de sa région:

b i. pour l'approvisionnement en commun de biens qu'il détermine, à l'exclusion des catégories de biens que le ministre indique;

c ii. dans les cas et aux conditions déterminés par le ministre, pour l'approvisionnement en commun de services;

Quant à la *L.F.M.*, elle prévoyait ce qui suit:

d 1. Dans la présente loi, à moins que le contexte n'indique un sens différent, on entend par:

«propriétaire»:

e 3° la personne qui possède un immeuble à titre d'usufruitier, de grevé de substitution ou d'emphytéote, ou, dans le cas où il s'agit d'une terre de la Couronne, la personne qui l'occupe en vertu d'une promesse de vente, d'un permis d'occupation ou d'un billet de location;

f **203.** Un immeuble porté au rôle est imposable et sa valeur imposable est celle inscrite au rôle en vertu des articles 42 à 48, sauf si la loi prévoit que seule une partie de cette valeur est imposable.

g **204.** Sont exempts de toute taxe foncière, municipale ou scolaire:

1° un immeuble appartenant à la Couronne du chef du Québec ou à la Société immobilière du Québec;

h 1°.*1* un immeuble appartenant à la Couronne du chef du Canada ou à un mandataire de celle-ci;

i 14° un immeuble appartenant à un établissement public au sens de la Loi sur les services de santé et les services sociaux (chapitre S-5), y compris un centre d'accueil visé à l'article 12 de cette loi, et un immeuble appartenant au titulaire d'un permis de service de garde en garderie ou en jardin d'enfants visé au paragraphe 1° ou 2° de l'article 4 ou 5 de la Loi sur les services de garde à l'enfance (chapitre S-4.1);

232. A municipal corporation may impose and levy a business tax on any person entered on the roll of rental values carrying on, in the territory of the municipal corporation, an economic or administrative activity in matters of finance, trade, industry or services, a calling, an art, a profession or any other activity constituting a means of profit, gain or livelihood, whether or not the activity is carried on for lucrative purposes, except an employment or charge.

236. No business tax may be imposed with respect to

(1) an activity mentioned in section 204 . . . carried on anywhere by the Crown, a body, an institution or a person contemplated in that section;

(1.1) an ordinary activity carried on anywhere by the Crown, a body, an institution or a person contemplated in any paragraph of section 204 that does not mention any particular activity, except for the activity of a person operating a system contemplated in section 66, 67 or 68;

Section 19 of c. 34 of the 1986 Statutes had the effect of deleting the word "ordinary".

Section 12 of c. 42 of the 1987 Statutes amended s. 236 as follows:

236. No business tax may be imposed with respect to

(1) an activity carried on by the Crown in right of Québec or the Crown in right of Canada, a mandatary of the Crown in right of Canada, the Société immobilière du Québec, the Corporation d'hébergement du Québec, the Régie des installations olympiques, the Société de la Place des Arts de Montréal . . .

488. This act binds the Crown and its mandataries.

V — Analysis

A. *Rules for interpreting tax legislation*

In this Court the appellants argued that the tax exemptions consistent with the purpose and objective of the legislation at issue should be recognized and implemented. My analysis of the issue in *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, decided concurrently herewith, applies to the case at bar. There is accordingly no need to reproduce it in its

232. Une corporation municipale peut imposer et prélever une taxe d'affaires sur toute personne inscrite au rôle de la valeur locative qui exerce, dans le territoire de la corporation municipale, une activité économique ou administrative en matière de finance, de commerce, d'industrie ou de services, un métier, un art, une profession ou toute autre activité constituant un moyen de profit, de gain ou d'existence, que cette activité soit exercée à des fins lucratives ou non, sauf un emploi ou une charge.

236. La taxe d'affaires ne peut être imposée à l'égard:

1^o d'une activité mentionnée à l'article 204 exercée n'importe où, conformément à cet article, par la Couronne, un organisme, une institution ou une personne mentionnée à cet article;

1^{o.1} d'une activité normale, exercée n'importe où, de la Couronne, d'un organisme, d'une institution ou d'une personne mentionnée dans un paragraphe de l'article 204 qui ne mentionne aucune activité particulière, sauf l'activité d'une personne exploitant un réseau visé à l'article 66, 67 ou 68;

L'article 19 du ch. 34 des Lois de 1986 a eu pour effet de supprimer le mot «normale».

L'article 12 du ch. 42 des Lois de 1987 a modifié l'art. 236 de la façon suivante:

236. La taxe d'affaires ne peut être imposée à l'égard:

1^o d'une activité exercée par la Couronne du chef du Québec ou la Couronne du chef du Canada, un mandataire de la Couronne du chef du Canada, la Société immobilière du Québec, la Corporation d'hébergement du Québec, la Régie des installations olympiques, la Société de la Place des Arts de Montréal . . .

488. La présente loi lie la Couronne et ses mandataires.

^h V — Analyse

A. *Les règles d'interprétation des lois fiscales*

Devant notre Cour, les appelants prétendent qu'il faut reconnaître et donner effet aux exemptions fiscales qui répondent à l'objet et à la finalité de la loi en cause. L'analyse que j'ai faite de la question dans l'affaire *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, rendue en même temps que la présente, s'applique au cas d'espèce. Point n'est

entirety. It is worth restating the key points, however, which may be summarized as follows:

- The interpretation of tax legislation should follow the ordinary rules of interpretation;
- A legislative provision should be given a strict or liberal interpretation depending on the purpose underlying it, and that purpose must be identified in light of the context of the statute, its objective and the legislative intent: this is the teleological approach;
- The teleological approach will favour the taxpayer or the tax department depending solely on the legislative provision in question, and not on the existence of predetermined presumptions;
- Substance should be given precedence over form to the extent that this is consistent with the wording and objective of the statute;
- Only a reasonable doubt, not resolved by the ordinary rules of interpretation, will be settled by recourse to the residual presumption in favour of the taxpayer.

I would also note the importance of no longer concluding that the rule that any tax exemption should be given a strict interpretation automatically applies, as was done in the lower courts in the case at bar. With respect, as explained in *Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, *supra*, the notions of exemption and exception should not be indissolubly linked.

That having been said, this Court must select from the principles set out above the one which is most likely to aid it in disposing of the case before it. I refer to the recognition by the courts of the true commercial nature of the taxpayer's transactions when doing so in appropriate cases makes it possible to attain the purposes of the legislation in question. This rule was developed by Dickson C.J. in *Bronfman Trust v. The Queen*, [1987] 1 S.C.R. 32, at pp. 52-53. I reproduce the following passage for the sake of convenience:

I acknowledge, however, that just as there has been a recent trend away from strict construction of taxation statutes . . . so too has the recent trend in tax cases been towards attempting to ascertain the true commercial and

besoin, par conséquent, de la reproduire dans sa totalité. Il n'est cependant pas inutile d'en reprendre les éléments-clés, qui se résument ainsi:

- a - L'interprétation des lois fiscales devrait obéir aux règles ordinaires d'interprétation;
- Qu'une disposition législative reçoive une interprétation stricte ou libérale sera déterminé par le but qui la sous-tend, qu'on aura identifié à la lumière du contexte de la loi, de l'objet de celle-ci et de l'intention du législateur; c'est l'approche téléologique;
- Que l'approche téléologique favorise le contribuable ou le fisc dépendra uniquement de la disposition législative en cause et non de l'existence de présomptions préétablies;
- Primauté devrait être accordée au fond sur la forme dans la mesure où cela est compatible avec le texte et l'objet de la loi;
- d - Seul un doute raisonnable et non dissipé par les règles ordinaires d'interprétation sera résolu par le recours à la présomption résiduelle en faveur du contribuable.

e Je souligne également l'importance de ne plus conclure à l'application automatique de la règle voulant que toute exemption de taxe devrait recevoir une interprétation stricte, comme cela a été fait en l'espèce dans les instances dont appel. Avec respect, comme nous l'avons exposé dans l'affaire *Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, précitée, les notions d'exemption et d'exception ne doivent pas être associées de façon absolue.

g Ceci étant dit, il y a lieu de mettre en relief, parmi les principes mentionnés ci-haut, celui qui est le plus susceptible d'aider notre Cour à résoudre le présent cas. Je réfère à la reconnaissance, par les tribunaux, de la véritable nature commerciale des opérations du contribuable, lorsqu'en des cas appropriés, cette démarche permet d'atteindre les buts de la disposition législative en cause. Ce principe a été dégagé par le juge en chef Dickson dans l'arrêt *Bronfman Trust c. La Reine*, [1987] 1 R.C.S. 32, aux pp. 52 et 53. Je reproduis l'extrait ci-dessous pour des motifs de commodité:

j Je reconnais toutefois que, tout comme il y a eu tendance dernièrement à s'éloigner d'une interprétation stricte des lois fiscales [...] de même la jurisprudence récente en matière fiscale a tendance à essayer de déter-

practical nature of the taxpayer's transactions. There has been, in this country and elsewhere, a movement away from tests based on the form of transactions and towards tests based on what Lord Pearce has referred to as a "common sense appreciation of all the guiding features" of the events in question. . . .

This is, I believe, a laudable trend provided it is consistent with the text and purposes of the taxation statute. [Emphasis added.]

I note at the outset that the Chief Justice was discussing the application of this principle to the transactions undertaken by a taxpayer, whereas in the case at bar the point for consideration is really the true nature of a corporate organization. This Court's intention is not to prompt an automatic quest for substance in tax matters. The risk that this will occur is in any case quite small if the key elements of the interpretation as set out above are kept in mind. I note in this regard that in *Bronfman Trust*, the legislative context prevented this Court from accepting the taxpayer's arguments that substance should take precedence over form. In short, the courts should recognize the existence of a fundamental rule which, when judiciously applied, will have the effect of focusing attention on the real nature of a situation, when in many cases considering only the formal structure would lead to a different interpretation of a given situation. It should, however, be borne in mind that this rule only has real meaning if it is consistent with the analysis of legislative intent.

B. *The Regional Council and the Buanderie as alter egos of the member establishments served by them*

The Superior Court and the Court of Appeal both dismissed this argument of the appellants. This conclusion was arrived at following an analysis of a number of decisions put forward by the latter in support of their theory. I refer to *Corporation municipale de Shannon v. Maple Leaf Services*, [1971] C.A. 433; *Maple Leaf Services v. Townships of Essa and Petawawa* (1963), 37 D.L.R. (2d) 657 (Ont. C.A.); *Montreal v. Montreal*

miner la véritable nature commerciale et pratique des opérations du contribuable. En effet, au Canada et ailleurs, les critères fondés sur la forme des opérations sont laissés de côté en faveur de critères fondés sur ce que lord Pearce a appelé une [TRADUCTION] «appréciation saine de toutes les caractéristiques directrices» des événements en question . . .

Il s'agit là, je crois, d'une tendance louable, pourvu qu'elle soit compatible avec le texte et l'objet de la loi fiscale. [Je souligne.]

Je note immédiatement que le Juge en chef a discuté de l'application de ce principe en matière d'opérations effectuées par un contribuable, alors qu'en l'espèce, la question qui nous intéresse porte plutôt sur la véritable nature d'une organisation corporative. L'intention de notre Cour n'est pas de susciter un recours automatique à la recherche de la substance en matière fiscale. Le risque que cela se produise est d'ailleurs fort limité si l'on garde les éléments-clés de l'interprétation, tels qu'exposés plus haut, en constante perspective. Je souligne, à cet égard, que dans l'affaire *Bronfman Trust* le contexte législatif a empêché notre Cour d'accepter les prétentions du contribuable selon lesquelles le fond devait prévaloir sur la forme. En somme, il faut reconnaître l'existence d'un principe de base qui, lorsque judicieusement appliqué, aura pour effet de privilégier la réalité des événements, alors que dans bien des cas, la seule considération de la structure formelle appellerait une lecture autrement différente d'une situation donnée. Je rappelle néanmoins que cette règle ne prend son véritable sens que si elle s'inscrit dans la recherche de l'intention du législateur.

B. *Le Conseil régional et la Buanderie comme alter ego des établissements membres qu'ils desservent*

La Cour supérieure et la Cour d'appel ont toutes deux rejeté cette prétention des appelants. Une telle conclusion est obtenue suite à l'analyse d'un certain nombre de décisions avancées par ces derniers à l'appui de leur théorie. Je réfère à *Corporation municipale de Shannon c. Maple Leaf Services*, [1971] C.A. 433; *Maple Leaf Services c. Townships of Essa and Petawawa* (1963), 37 D.L.R. (2d) 657 (C.A. Ont.); *Montreal c. Montreal*

Locomotive Works Ltd., [1947] 1 D.L.R. 161 (P.C.); and *Regina Industries Ltd. v. City of Regina*, [1947] S.C.R. 345.

With respect, these decisions were all made in the very special context of the division of powers and the focus of their analysis lies in a province's lack of authority to tax a federal government undertaking. With this in mind we have to recognize that the *alter ego* theory proceeds directly here from what a court must do in analysing a factual situation when a breach of s. 125 of the *Constitution Act, 1867* is alleged. Nevertheless, I reserve comment on another decision submitted by the appellants, namely *Halifax Harbour Commissioners, supra*, which, although decided in the same context, applies the *alter ego* concept on the basis of factors having more to do with the actual nature of the corporate organization in question. I shall have occasion to return to this point.

Other decisions have dealt with the issue more directly. My intention is not to review them but to determine what is essential and identify the areas in which the concept has been used. In *Lennard's Carrying Co. v. Asiatic Petroleum Co.*, [1915] A.C. 705 (H.L.), and *Clarkson Co. v. Zhelka* (1967), 64 D.L.R. (2d) 457 (Ont. H.C.), the *alter ego* concept proved useful in dealing with the civil or criminal liability of a corporation or its management. In my opinion, the concept has been mainly used to describe the situation where a corporate entity can only act through its directing mind and so to illustrate the control which one may exercise over the other.

Additionally, in *Smith, Stone & Knight, Ltd. v. Birmingham Corp.*, [1939] 4 All E.R. 116 (K.B.), Atkinson J. came to the conclusion that a parent company could sue the persons responsible for damage caused to one of its subsidiaries. For the case at bar, and regardless of this latter conclusion, most relevant is the way in which the judge arrived at the finding that the subsidiary was not operating on its own account but solely as an integral part of the parent company's activities. To this end he

Locomotive Works Ltd., [1947] 1 D.L.R. 161 (C. privé), et *Regina Industries Ltd. c. City of Regina*, [1947] R.C.S. 345.

Avec égards, ces décisions furent toutes rendues dans le contexte bien particulier du partage des compétences, l'intérêt de leur analyse résidant dans l'absence de pouvoir d'une province de taxer une entreprise du Gouvernement du Canada. Dans cette perspective, force nous est de constater que la théorie de l'*alter ego* émane ici directement de l'exercice qu'un tribunal doit faire dans l'analyse d'une situation de faits lorsqu'est invoquée une violation de l'art. 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Je réserve néanmoins mes propos à l'égard d'une autre décision soumise par les appelants, nommément *Halifax Harbour Commissioners*, précitée, qui, bien que rendue dans le même contexte, applique la notion de l'*alter ego* en se fondant cette fois sur des éléments plus propres à la nature même de l'organisation corporative en cause. J'aurai l'occasion d'y revenir.

D'autres décisions ont abordé cette question d'une manière plus directe. Mon intention n'est pas de les passer en revue mais plutôt d'en dégager l'essence et de relever les domaines où le concept a été utilisé. Dans les affaires *Lennard's Carrying Co. c. Asiatic Petroleum Co.*, [1915] A.C. 705 (H.L.), et *Clarkson Co. c. Zhelka* (1967), 64 D.L.R. (2d) 457 (H.C. Ont.), la notion d'*alter ego* s'est avérée utile lorsqu'était en jeu la responsabilité civile ou criminelle d'une corporation ou de ses dirigeants. À mon sens, le concept a surtout été invoqué pour exprimer la réalité selon laquelle une entité corporative ne peut agir que par le biais de son âme dirigeante et illustrer, par le fait même, le contrôle que l'une peut exercer sur l'autre.

Par ailleurs, dans *Smith, Stone & Knight, Ltd. c. Birmingham Corp.*, [1939] 4 All E.R. 116 (K.B.), le juge Atkinson en vient à la conclusion qu'une compagnie mère peut poursuivre les personnes responsables des dommages causés à l'une de ses filiales. En l'espèce, et indépendamment de cette dernière conclusion, l'accent est à mettre sur le cheminement emprunté par le juge pour en arriver à la constatation que la filiale n'opérait pas pour elle-même mais uniquement en tant que partie

consulted a number of decisions, all of which involved tax law, which needless to say is not without relevance to the case now before the Court. Using these decisions, he identified, at p. 121, six factors that could justify treating two corporations as one for tax purposes. I set them out below:

(1) Were the profits treated as the profits of the [parent] company?

(2) [W]ere the persons conducting the business appointed by the parent company?

(3) [W]as the [parent] company the head and the brain of the trading venture?

(4) [D]id the [parent] company govern the adventure, decide what should be done and what capital should be embarked on the venture?

(5) [D]id the [parent] company make the profits by its skill and direction?

(6) [W]as the [parent] company in effectual and constant control?

Finally, I note *Aluminum Company of Canada Ltd. v. City of Toronto*, [1944] S.C.R. 267, which this time clearly dealt with tax law, and the following passage from Rand J., at p. 271, which illustrates the special relationship sought by the courts in order to justify treating two corporations as one for tax purposes:

By the decision of this Court in the case of *City of Toronto v. Famous Players' Canadian Corporation Ltd.*, it is now settled that the business of one company can embrace the apparent or nominal business of another company where the conditions are such that it can be said that the second company is in fact the puppet of the first; when the directing mind and will of the former reaches into and through the corporate facade of the latter and becomes, itself, the manifesting agency. In such a case, it is not accurate to describe the business as being carried on by the puppet for the benefit of the dominant company. The business is in fact that of the latter. This does not mean, however, that for other purposes the subsidiary may not be the legal entity to be dealt with.

The question, then, in each case, apart from formal agency which is not present here, is whether or not the parent company is in fact in such an intimate and im-

intégrante des activités de la compagnie mère. À cet effet, il consulte un certain nombre de décisions qui relèvent toutes du droit fiscal ce qui, il va sans dire, n'est pas sans intérêt pour le cas qui nous occupe. À l'aide de ces décisions, il identifie, à la p. 121, six facteurs qui justifient de traiter deux corporations comme une seule pour fins de taxation. Je les reproduis ci-dessous:

[TRADUCTION] (1) Les bénéfices étaient-ils considérés comme les bénéfices de la compagnie [mère]?

(2) [L]es personnes qui dirigeaient l'entreprise étaient-elles nommées par la compagnie mère?

(3) [L]a compagnie [mère] était-elle le cerveau dirigeant de l'initiative commerciale?

(4) [L]a compagnie [mère] dirigeait-elle l'initiative, décidait-elle de ce qui devait être fait et du capital à consacrer à l'initiative?

(5) [L]a compagnie [mère] réalisait-elle les bénéfices grâce à sa compétence et à ses directives?

(6) [L]a compagnie [mère] exerçait-elle une direction effective et continue?

Je souligne enfin l'affaire *Aluminum Company of Canada Ltd. c. City of Toronto*, [1944] R.C.S. 267, qui, cette fois, relève clairement du droit fiscal, et dont l'extrait suivant du juge Rand, à la p. 271, illustre la relation particulière que les tribunaux recherchent pour justifier l'assimilation de deux corporations à des fins de taxation:

[TRADUCTION] Notre Cour a établi, dans l'arrêt *City of Toronto c. Famous Players' Canadian Corporation Ltd.*, que l'entreprise d'une compagnie peut englober l'entreprise apparente ou nominale d'une autre compagnie lorsque, dans les circonstances, on peut affirmer que la seconde compagnie est en fait entièrement subordonnée à la première et que l'âme dirigeante de la première pénètre le voile de la personnalité morale de la seconde pour devenir elle-même l'entité qui agit. Il est inexact en pareil cas de prétendre que la compagnie subordonnée exploite l'entreprise au profit de la compagnie dominante. L'entreprise est en réalité celle de cette dernière, ce qui ne veut toutefois pas dire que la filiale ne peut à d'autres fins être l'entité juridique avec qui il faut traiter.

La question dans chaque cas, hormis celui du mandat officiel dont il n'est pas question ici, est donc de savoir si la compagnie mère domine de façon tellement intime

diate domination of the motions of the subordinate company that it can be said that the latter has, in the true sense of the expression, no independent functioning of its own.

In light of the foregoing cases, a corporation may be regarded as the *alter ego* of another corporation when there is such a close relationship between them that what apparently concerns one actually pertains to the activities of the other. Undoubtedly a large number of factors can be identified to determine the existence of such a relationship: in my opinion, however, the one that is most explicit and most likely to cover all aspects of the concept is control.

It is clear, however, in the present case that the Buanderie is not under the "immediate domination" or even under the control of the establishments it serves. As I noted earlier, it is run by a board of directors a majority of whom are representatives of the Regional Council and the Ministère des Affaires sociales. The Buanderie's client establishments are certainly represented on the board of directors, but they do not have effective control of the board. It also appears that the Regional Council is independent within the meaning of the A.H.S.S.S. of the institutions it is responsible for supervising. An indication of this is to be found in s. 18(c) A.H.S.S.S., which provides that the function of the Conseil is *inter alia* "to receive and hear the complaints of persons for whom an establishment . . . has not furnished the . . . services that this Act entitles them to receive. . .". It necessarily follows that those controlling the Buanderie are independent of the institutions the latter serves. I should note, however, that the aforementioned decisions in which the *alter ego* concept is developed were rendered in the context of the activities of commercial corporations, where the element of control is of overriding importance. In this sense, and to the extent that this factor is different in nature when it concerns the activities of non-profit corporations, those decisions do not directly answer the question that arises in the present case. We thus cannot conclude that the absence of control necessarily implies rejection of

et directe les mouvements de la compagnie subordonnée que celle-ci ne peut à proprement parler être considérée comme fonctionnant indépendamment.

À la lumière des décisions précitées, une corporation peut être considérée comme l'*alter ego* d'une autre lorsqu'on retrouve entre celles-ci une relation si intime que ce qui, en apparence, relève des affaires de l'une appartient, en réalité, aux activités de l'autre. Un nombre important de facteurs peut certes être identifié pour déterminer l'existence d'une telle relation; à mon sens, toutefois, l'élément le plus explicite et le plus susceptible d'englober la réalité du concept est le contrôle.

Or il est clair, en l'espèce, que la Buanderie n'est pas sous la «domination immédiate» ni même sous le contrôle des établissements qu'elle dessert. Comme je l'ai souligné antérieurement, elle est dirigée par un conseil d'administration dont la majorité appartient aux représentants du Conseil régional et à ceux du ministère des Affaires sociales. Les établissements clients de la Buanderie sont certes représentés au sein du conseil d'administration mais ils n'en détiennent pas le contrôle effectif. Quant au Conseil régional, il apparaît également, au sens de la L.S.S.S.S., qu'il est indépendant des institutions qu'il a pour mission de superviser. Une indication de cet état de choses se retrouve à l'al. 18c) L.S.S.S.S. qui dispose que le Conseil a pour fonction, entre autres, «de recevoir et entendre les plaintes des personnes auxquelles un établissement [. . .] n'a pas fourni les services [. . .] que la présente loi leur donne droit de recevoir . . . ». Force nous est de constater que ceux qui contrôlent la Buanderie sont indépendants des institutions que celle-ci dessert. Il me faut toutefois souligner que les décisions précitées qui développent la notion de l'*alter ego* ont été rendues dans le contexte des activités de sociétés commerciales, où l'élément du contrôle occupe une place prépondérante. En ce sens, et dans la mesure où ce dernier élément revêt un caractère différent en ce qui concerne les activités des sociétés à but non lucratif, ces décisions ne répondent pas directement au problème qui se pose en l'espèce. On ne peut, dès

the *alter ego* theory for non-profit corporations like the Buanderie.

The fact remains that in the present case the *alter ego* concept does not in itself provide a solution to the appellants' problem. At the most elementary level, however, the *alter ego* concept and the cases discussed above all relate to the appropriateness of giving substance precedence over form and considering two separate corporate entities as one and the same person when this is consistent with the wording and purpose of the statute in question. This is essentially in keeping with one of the principles formulated by this Court for the interpretation of tax legislation in *Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, *supra*, decided concurrently herewith. It will be pointed out that this principle should not be extended unduly by being applied as soon as it is developed to questions involving the nature of a corporate organization. I would note that in the present case the precise issue is the intrinsic nature of a corporate organization for tax purposes. That being so, the legislation concerned must be interpreted in light of the general principles formulated by this Court.

In this case the search for the legislative intent reveals a fundamental purpose, namely efficiency in the operation of hospital laundries. This purpose is in turn illustrated by two specific manifestations, namely the merger and the pooling of resources, and the introduction of a single, independent administrator a majority of the members of which are appointed by the Regional Council and the Ministère des Affaires sociales. I note that this change in legal structure does not alter the fact that the same hospital activities continued on behalf of the same institutions. In view of this it could be argued forthwith that it would go against common sense for the legislature to have intended to penalize public establishments for their decision to combine into a more efficient and less costly form of organization. That is quite true. The fact remains, however, that the Regional Council and the

lors, conclure que l'absence de contrôle entraîne nécessairement le rejet de la théorie de l'*alter ego* à l'égard des corporations à but non lucratif comme la Buanderie.

a

Il n'en demeure pas moins qu'en l'espèce, le concept de l'*alter ego* ne fournit pas, en lui-même, une solution au problème des appelants. Cependant, au niveau le plus élémentaire, la notion d'*alter ego* ainsi que les affaires dont nous avons discuté plus haut traitent toutes de l'opportunité de privilégier le fond sur la forme et de considérer deux entités corporatives distinctes comme une seule et même personne lorsque cela est compatible avec le texte et l'objet de la loi en cause. Ceci rejoint, dans son essence, l'un des principes dégagés par notre Cour en matière d'interprétation des lois fiscales dans l'affaire *Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, précitée, et rendue en même temps que la présente. On me fera remarquer que ce principe ne devrait pas faire l'objet d'une extension indue en s'appliquant, dès son élaboration, à des questions relevant de la nature d'une organisation corporative. Je souligne qu'en l'espèce, il s'agit précisément de rechercher la nature intrinsèque d'une organisation corporative pour des fins fiscales. Ceci étant, les dispositions législatives en cause doivent être interprétées à la lumière des principes généraux que notre Cour a cristallisés.

f

En l'espèce, la recherche de l'intention du législateur permet de dégager un objectif fondamental, à savoir l'efficacité dans l'exploitation des buanderies d'hôpitaux. Cet objectif est à son tour illustré par deux manifestations concrètes, soit la fusion et la mise en commun des ressources, ainsi que l'introduction d'un gestionnaire unique et indépendant dont la majorité des membres est nommée par le Conseil régional et le ministère des Affaires sociales. Je constate que cette modification de l'encadrement légal n'altère pas le fait que les mêmes activités hospitalières sont continuées au bénéfice des mêmes institutions. On pourrait immédiatement soumettre, à la lumière de ces éléments, qu'il serait contraire au bon sens que le législateur ait souhaité pénaliser les établissements publics pour leur décision de se regrouper en une forme d'organisation plus efficace et moins coûteuse. Cela est

Buanderie are independent organizations which are not controlled by the establishments for whose benefit they operate.

With this in mind, should the appellants be treated like the establishments they serve for tax purposes? *Halifax Harbour Commissioners, supra*, is worthy of closer consideration. That case, which at first glance is no different from those submitted by the appellants in support of the *alter ego* theory, was nevertheless the subject of an interesting comment by Brossard J.A. in the Court of Appeal. I reproduce it again for the sake of convenience:

[TRANSLATION] In my opinion, for there to be a similarity between the facts of that case . . . and those of the case at bar, [the Buanderie] would have to be a mere manager and administrator of laundry and linen services provided within each public establishment on behalf of and under the direct authority of the individual administration of each of those establishments, which is not the case. [Emphasis in original.]

The two differentiating points noted by Brossard J.A., namely operation in common by several establishments, all of which enjoy an exemption, rather than under the direct authority of each of them, and operation somewhere other than within each establishment, do not seem to me to be conclusive. We must accordingly look more closely at the corporate nature of the Halifax Harbour Commissioners ("the corporation"). In that case Duff C.J. undertook a very detailed analysis of the rights and powers conferred on the corporation by the statute creating it (S.C. 1927, c. 58). Before examining their substance, however, it is worth noting the purposes for which the corporation was created. These were twofold: first, the responsibility of managing and administering the Port of Halifax; second, regulation of the way in which navigation was carried on within the port. It appears from Duff C.J.'s analysis that the corporation in fact held vast powers of acquisition, alienation, expropriation and regulation in order to carry out the purposes for which it had been created. The broad latitude which it appeared to enjoy *a priori* was nonetheless limited by the obligation which it had to submit each of these activities to the approval of

fort juste. Il n'en demeure pas moins que le Conseil régional et la Buanderie sont des organismes indépendants et non contrôlés par les établissements pour le bénéfice desquels ils agissent.

Doit-on, dans cette perspective, assimiler les appellants aux établissements qu'ils desservent pour fins de taxation? L'arrêt *Halifax Harbour Commissioners*, précité, mérite qu'on s'y arrête. Cette affaire, qui à première vue ne se dégage pas de celles qui ont été soumises par les appellants à l'appui de la théorie de l'*alter ego*, a néanmoins fait l'objet d'un commentaire intéressant du juge Brossard en Cour d'appel. Je le reproduis à nouveau pour des motifs de commodité:

Pour qu'il y ait similitude entre les faits de cet arrêt [. . .] et ceux de l'espèce, il faudrait, dans mon opinion, que [la Buanderie] ne soit qu'un gérant et administrateur de services de buanderie et de lingerie fournis à l'intérieur même de chaque établissement public, pour le compte de et sous l'autorité directe de l'administration individuelle de chacun de ces établissements, ce qui n'est pas le cas. [En italique dans l'original.]

Les deux éléments de différenciation relevés par le juge Brossard, soit l'exploitation en commun par plusieurs établissements, tous bénéficiant d'une exemption, plutôt que sous l'autorité directe de chacun d'entre eux, et l'exploitation ailleurs qu'à l'intérieur de chaque établissement, ne me paraissent pas déterminants. Aussi y a-t-il lieu de se pencher davantage sur la nature corporative des Halifax Harbour Commissioners («la corporation»). Dans cette affaire, en effet, le juge en chef Duff analyse de façon très détaillée les droits et pouvoirs accordés à la corporation par son autorité constituante (S.C. 1927, ch. 58). Avant d'en dégager la substance, il n'est cependant pas inutile de souligner les fins pour lesquelles cette dernière avait été créée. Celles-ci étaient de deux ordres: d'une part, la responsabilité de la gérance et de l'administration du port d'Halifax; d'autre part, la réglementation de l'exercice de la navigation à l'intérieur du port. Il ressort de l'examen du juge en chef Duff que la corporation détenait en fait de vastes pouvoirs d'acquisition, d'aliénation, d'expropriation et de réglementation dans le but de répondre aux fins pour lesquelles elle avait été constituée. La grande latitude dont elle semblait

the Governor General in Council. This Court, *per* Duff C.J., saw this situation as demonstrating the element of control essential for the *alter ego* concept to apply. I would mention again that this aspect is not in itself of any assistance in solving the problem now before this Court.

I note, however, the importance attached to the patrimonial aspect in that decision. The real property on which the corporation was operating was owned exclusively by the Crown. The same was true for any subsequent acquisition of real property, which was to be acquired for and on behalf of His Majesty. Further, again under the Act incorporating it, the corporation could also borrow money without being subject to a requirement that it come from the Government of Canada or another source. The facts nevertheless indicated that the government had assumed some financial responsibility for the corporation by undertaking to supply capital in the subsequent years.

In analysing legislative intent, the courts are entitled to give precedence to substance over form in implementing tax legislation. A common factor, namely the patrimonial aspect, emerges from *Halifax Harbour Commissioners*, *supra*, and the case at bar.

In this connection, as I noted earlier, the legislation at issue makes it clear that the intent of the legislature was to promote efficiency in the operation of hospital laundries. In its concrete effects this objective took the following form: first, for administrative purposes a sector of hospital activity was allocated by the legislature to an independent third party which incurred no risk in the undertaking; second, from the standpoint of patrimony there was an almost complete identity between the appellants and the establishments for whose benefit they operated.

The evidence revealed that none of the parties concerned make a profit, as the Buanderie's budget was based entirely on the operating costs assumed

jouer à priori était néanmoins freinée par l'obligation qu'elle avait de soumettre chacune de ces activités à l'approbation du Gouverneur général en conseil. Sous la plume du juge en chef Duff, notre Cour a vu en cet état de choses l'élément de contrôle indispensable à l'application du concept de l'*alter ego*. Je le rappelle, cet aspect, à lui seul, n'est d'aucun secours pour la résolution du problème qui se pose en l'espèce devant notre Cour.

Toutefois, je retiens de cette décision l'importance attachée à l'aspect patrimonial. En effet, les biens immeubles sur lesquels la corporation opérait étaient la propriété exclusive de la Couronne. De même en était-il de toute acquisition de biens immeubles subséquente, qui devait se faire pour et au nom de Sa Majesté. Par ailleurs, toujours selon la loi constitutive, la corporation pouvait également emprunter des fonds dont il n'était pas précisé s'ils devaient provenir du Gouvernement du Canada ou d'une autre source. Les faits démontrent néanmoins que le gouvernement a assumé une certaine responsabilité financière à l'endroit de la corporation en s'érigeant comme pourvoyeur de capitaux au cours des années subséquentes.

Dans la recherche de l'intention du législateur, les tribunaux sont autorisés à privilégier le fond sur la forme pour appliquer les lois fiscales. Or il émerge de l'affaire *Halifax Harbour Commissioners*, précitée, et de la présente un élément commun, nommément l'aspect patrimonial.

À cet égard, comme je l'ai souligné, la législation en cause manifeste l'intention du législateur de promouvoir l'efficacité dans les opérations des buanderies d'hôpitaux. Dans ses effets concrets, cet objectif s'illustre comme suit: d'une part, à des fins de gestion, un secteur de l'activité hospitalière a été confié par le législateur à un tiers indépendant qui n'encourt aucun risque dans l'entreprise; d'autre part, d'un point de vue patrimonial, il y a entre les appelants et les établissements pour le bénéfice desquels ils agissent une identité quasi entière.

En effet, la preuve a révélé qu'aucun des intéressés ne fait de profits, le budget de la Buanderie étant uniquement basé sur les coûts d'opération

by the hospital establishments and the reception centres. I also note that ownership of the assets needed to provide laundry services remains, beyond the legal form, with the member establishments; clearly, in the event of a dissolution of the Buanderie and distribution of its assets, those establishments would see any assets covered in whole or in part by a grant from the Ministère des Affaires sociales revert to the Regional Council. In my opinion that does not lead to disregarding the fact that whatever was not provided by the government would become the property of the hospitals and reception centres. Finally, it is the latter, and not the administrator imposed on them, namely the Regional Council, that continue to have full financial responsibility for the operation by assuming *inter alia* all its operating costs.

It seems to me that the Regional Council and the Buanderie form a single "conduit" to the establishments they serve and that this situation is not affected by the fact that administrative functions or the titular ownership of property have been conferred on them. In pursuing its objective the legislature made no essential change to the substance of the patrimony of the establishments as a whole, whether in terms of financial responsibility or ownership of property. Taxation relates solely to patrimony. It may therefore be concluded that, in requiring the creation of a community laundry, the legislature did not intend to affect the exempt status which had always applied to the public establishments before they were merged. No indication is given to the contrary. Such a conclusion would run counter to the legislature's aim of reducing costs. Moreover, as a concluding note, the change of policy of the Ministère des Affaires municipales has never been reflected in the legislation.

VI — Conclusions

In light of the rules of interpretation developed in *Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, *supra*, and set out in the first part of my analysis, I conclude that the *alter ego* concept does not apply directly

assumés par les établissements hospitaliers et les centres d'accueil. Je constate aussi que la propriété des biens nécessaires à la prestation de services de buanderie demeure, au-delà des formes juridiques, celle des établissements membres; certes, dans l'éventualité d'une dissolution de la Buanderie et de distribution de ses actifs, ces mêmes établissements verraient les biens ayant fait l'objet, en tout ou en partie, d'une subvention du ministère des Affaires sociales être dévolus au Conseil régional. Ceci n'exclut pas, à mon sens, que ce qui ne proviendrait pas de l'État serait alors dévolu aux hôpitaux et aux centres d'accueil. Enfin ce sont ces derniers, et non le gestionnaire qui leur a été imposé, nommément, le Conseil régional, qui restent entièrement responsables financièrement de l'exploitation, en assumant, entre autres, tous ses coûts d'opération.

Il m'apparaît que le Conseil régional et la Buanderie forment un «conduit» unique jusqu'aux établissements qu'ils desservent et que cette réalité n'est pas affectée par le fait qu'ils se voient attribuer des activités de gestion ou la propriété en titre des biens. En fait, dans la concrétisation de son objectif, le législateur n'a pas, quant à l'essentiel, apporté de changement de fond au domaine patrimonial de l'ensemble des établissements, tant au niveau de la responsabilité financière que de la propriété des biens. Or la fiscalité touche uniquement au domaine patrimonial. On est donc fondé de croire que le législateur n'avait pas l'intention, en imposant la création d'une buanderie communautaire, d'affecter le statut d'exemption qui avait toujours prévalu à l'endroit des établissements publics lorsque non regroupés. Aucune indication ne nous est fournie à l'effet contraire. Ce serait aller à l'encontre du but de réduction des coûts poursuivi par le législateur. D'ailleurs, et pour clore la question, le changement de politique du ministère des Affaires municipales n'a jamais trouvé son reflet dans la législation.

VI — Conclusions

À la lumière des principes d'interprétation développés dans l'affaire *Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, précitée, et exposés dans la première partie de mon analyse, je conclus qu'en l'espèce le

to the situation of the Regional Council and the Buanderie in the case at bar. Nonetheless, in determining the legislative intent it seems to me that the identity of patrimony between the appellants and their member institutions is such that the former should not be treated differently from the latter for tax purposes. In my view, this is consistent with the specific realities of the links between the institutions in general. Accordingly, I am of the view that the Buanderie can use s. 236(1.1) A.M.T. in order to benefit from the exemption from business tax for 1986, 1987 and 1988.

The same conclusion applies to the Regional Council in respect of real estate tax for 1984, 1985, 1986 and 1988 pursuant to s. 204(14) A.M.T. The position is not the same, however, for 1987. When the Regional Council sought to amend the conclusions of its action to set aside so as to include 1987 and 1988, it was met by the one-year prescription of s. 172 A.M.T. for the 1987 fiscal year. For each year in question, the Regional Council had nevertheless duly filed a complaint with the Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec ("BREF"). In *Abel Skiver Farm Corp. v. Town of Sainte-Foy*, [1983] 1 S.C.R. 403, at p. 435 *et seq.*, this Court held *per* Beetz J. that the various remedies open to the taxpayer were complementary. It was noted, however, that the BREF remained subject to the superintending and reforming power of the Superior Court and that the response of its members on questions of law did not have the final nature of *res judicata* (at p. 437):

It is . . . why the courts have not required the taxpayer to proceed before the administrative tribunals: they have concluded that in this matter of taxation and exemption a taxpayer retains the right to go directly to a judicial forum like the Superior Court, which has the power to decide the matter with the force of *res judicata*.

What is the position if, instead of deciding the matter on the merits, the Superior Court merely finds that the action brought before it is extin-

concept de l'*alter ego* ne s'applique pas directement à la situation du Conseil régional et de la Buanderie. Néanmoins, en recherchant l'intention du législateur, il m'apparaît que l'identité des patrimoines entre les appelants et leurs établissements membres est telle que les premiers ne devraient pas être considérés différemment des seconds pour des fins fiscales. À mon sens, c'est d'ailleurs là donner effet aux réalités concrètes des liens qui unissent l'ensemble des institutions. En conséquence, je suis d'avis que la Buanderie peut se prévaloir du par. 236(1.1) L.F.M. pour bénéficier de l'exemption relative à la taxe d'affaires pour les années 1986, 1987 et 1988.

Quant au Conseil régional, la même conclusion s'applique en regard du par. 204(14) L.F.M. pour la taxe foncière, et ce pour les années 1984, 1985, 1986 et 1988. Il ne peut toutefois en être autant pour l'année 1987. En effet, lorsque le Conseil régional a cherché à amender les conclusions de son recours en nullité pour y inclure les années 1987 et 1988, il s'est vu opposer la prescription d'un an de l'art. 172 L.F.M. pour l'exercice financier 1987. Pour chaque année en cause, le Conseil régional avait néanmoins dûment déposé une plainte devant le Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec («BREF»). Dans l'affaire *Abel Skiver Farm Corp. c. Ville de Sainte-Foy*, [1983] 1 R.C.S. 403, aux pp. 435 et suiv., notre Cour a établi, sous la plume du juge Beetz, que ces différentes voies offertes au contribuable constituaient des recours parallèles. Il a toutefois été rappelé que le BREF demeurerait assujéti au pouvoir de surveillance et de contrôle de la Cour supérieure et que la réponse de ses membres sur des questions de droit n'avait pas le caractère définitif de la chose jugée (à la p. 437):

C'est pourquoi [. . .] la jurisprudence n'impose pas au contribuable de s'adresser aux instances administratives: elle estime qu'en cette matière de taxation et d'exemption le contribuable conserve le droit de s'adresser d'abord à un forum judiciaire comme la Cour supérieure qui a, lui, le pouvoir de trancher la question avec la force de la chose jugée.

Qu'en est-il si, au lieu de se prononcer sur le fond, la Cour supérieure ne fait que constater la déchéance du recours intenté devant elle? Le

guished? Does the BREF which duly has a complaint before it lose its jurisdiction? Two points must be considered in order to answer these questions.

First, the direct action in nullity brought pursuant to art. 33 of the *Code of Civil Procedure*, R.S.Q., c. C-25, and authorized by s. 172 A.M.T., derives from an essentially discretionary power (see *Immeubles Port Louis Ltée v. Lafontaine (Village)*, [1991] 1 S.C.R. 326). The somewhat unusual but entirely valid legal provision which must be taken into account in municipal taxation is the limitation of the exercise of the remedy to one year pursuant to s. 172 A.M.T. This must be seen as a desire by the legislature to introduce a measure of certainty and coherence into the application of tax legislation. It would be contrary to this objective for a taxpayer to be able to go back to some other forum and to raise the same questions he had put to the Superior Court, when he himself initially chose to go before that court.

Furthermore, in this regard the purpose of the action in nullity in the Superior Court is to determine the validity of an action or regulation adopted under the law. A taxpayer who chooses to go directly to this forum, which is called superior on account of its inherent superintending and reforming powers, agrees at the outset that if his action is dismissed the matter will be *res judicata* so far as an administrative tribunal like the BREF is concerned. There is no basis here for making a distinction between a decision of the court on the merits of the case and a mere finding that the action before it is prescribed. This superintending and reforming remedy must be exercised in accordance with the rules applicable to it. If it is dismissed because the latter were not observed, the effect is nevertheless to make the disputed action valid and beyond challenge between the parties.

Finally, it is not this Court's function to order reimbursement of the taxes paid by the appellants under the aforementioned entries, since ss. 182, 248 and 249 A.M.T. govern how this will be done, pursuant to the judgment of a court setting aside the entries in question. Under s. 182 A.M.T., it is

BREF dûment saisi d'une plainte perd-il alors sa juridiction? Deux aspects doivent être considérés pour répondre à ces questions.

D'une part, l'action directe en nullité prise en vertu de l'art. 33 du *Code de procédure civile*, L.R.Q., ch. C-25, et que permet l'art. 172 L.F.M., dérive d'un pouvoir essentiellement discrétionnaire (voir l'arrêt *Immeubles Port Louis Ltée c. Lafontaine (Village)*, [1991] 1 R.C.S. 326). L'élément juridique inhabituel, mais non moins valable, dont il faut tenir compte en matière de fiscalité municipale, est la limitation de l'exercice du recours à un an en vertu de l'art. 172 L.F.M. Il faut voir dans ce délai une volonté législative d'introduire un élément de certitude et de cohérence dans l'application des lois fiscales. Il serait contraire à cet objectif qu'un contribuable puisse retourner devant un autre forum pour y invoquer les mêmes questions qu'il a présentées devant la Cour supérieure, à laquelle il a lui-même choisi de s'assujettir en premier lieu.

Par ailleurs, en cette matière, le recours en nullité devant la Cour supérieure a pour objet de déterminer la validité d'un acte ou d'un règlement pris en vertu de la loi. Le contribuable qui choisit de recourir directement à ce forum, dit supérieur en vertu de ses pouvoirs inhérents de surveillance et de contrôle, consent dès lors à ce que dans l'éventualité du rejet de son recours, il y ait chose jugée vis-à-vis l'instance administrative qu'est le BREF. Il n'y a pas lieu, à ce titre, de faire une distinction entre une décision de la cour rendue sur le fond de l'affaire et la seule constatation que le recours intenté devant elle est prescrit. Ce recours de surveillance et de contrôle doit être exercé selon les règles qui lui sont propres. S'il est rejeté parce que celles-ci n'ont pas été satisfaites, l'effet n'en est pas moins de rendre l'acte attaqué valable et inattaquable entre les parties.

Enfin, il n'appartient pas à notre Cour d'ordonner le remboursement des taxes payées par les appelants en vertu des inscriptions susmentionnées puisque les art. 182, 248 et 249 L.F.M. en règlent les modalités, suite au jugement d'un tribunal constatant la nullité des inscriptions en cause. En

the clerk of the municipal corporation who has the duty of amending the roll to make it comply *inter alia* with a final decision rendered on an action to set aside the roll. That amendment must be made within 30 days of the final judgment. Additionally, ^a under s. 249 *A.M.T.* a refund of taxes is not due as the result of a circumstance contemplated in s. 248 (including an amendment of the roll made pursuant to s. 182) until 30 days after the roll has been amended. ^b

VII — Disposition

The appeal is allowed in part. The judgments of the Superior Court and the Court of Appeal are set aside and the actions are allowed as follows:

For the Regional Council, file No. 500-05-011061-866 (Sup. Ct.) and No. 500-09-001519-891 (C.A.), the Court:

Declares null and void certificates of amendment Nos. 816001 for 1984 and 816002 for 1985 issued by the Communauté urbaine de Montréal;

Declares null and void both for the real estate valuation roll and for the collection roll the taxable entry for 1984, 1985, 1986 and 1988 inclusive referred to in account No. 38774250; ^f

Declares null and void the notice of amendment to the roll for 1984, 1985 and 1986, as well as the invoices for municipal, school and olympic taxes for 1984, 1985, 1986 and 1988 in respect of the immovable referred to in invoice 38774250; ^g

The whole with costs throughout.

For the Buanderie, file No. 500-05-009889-872 (Sup. Ct.) and No. 500-09-001518-893 (C.A.), the Court:

Declares null and void certificates of amendment to the roll of rental values Nos. 033764 for 1986 and 012819 for 1987 issued by the Communauté urbaine de Montréal; ^j

effet, selon l'art. 182 *L.F.M.*, c'est au greffier de la corporation municipale que revient le devoir de modifier le rôle pour le rendre conforme, notamment, à une décision de dernier ressort rendue sur un recours en nullité. Cette modification doit s'effectuer dans les 30 jours du jugement de dernier ressort. Par ailleurs, selon l'art. 249 *L.F.M.*, un remboursement de taxes n'est dû, par suite d'une circonstance visée à l'art. 248 (dont une modification du rôle effectuée en application de l'art. 182) que 30 jours après la modification du rôle.

VII — Dispositif

^c Le pourvoi est accueilli en partie. Les jugements de la Cour supérieure et de la Cour d'appel sont infirmés et les actions sont accueillies comme suit:

^d Pour le Conseil régional, dossier n° 500-05-011061-866 (C.S.) et n° 500-09-001519-891 (C.A.), la Cour:

^e Déclare nuls les certificats de modification numéros 816001 pour l'année 1984 et 816002 pour l'année 1985 délivrés par la Communauté urbaine de Montréal;

Déclare nulle, tant pour le rôle de l'évaluation foncière que pour le rôle de perception, l'inscription imposable pour les années 1984, 1985, 1986 et 1988 inclusivement visée au numéro de compte 38774250;

^h Déclare nuls l'avis de modification au rôle pour les années 1984, 1985 et 1986, ainsi que les comptes de taxes municipales, scolaires et olympiques pour les années 1984, 1985, 1986 et 1988 concernant l'immeuble visé au compte 38774250;

Le tout avec dépens devant toutes les cours.

Pour la Buanderie, dossier n° 500-05-009889-872 (C.S.) et n° 500-09-001518-893 (C.A.), la Cour:

Déclare nuls les certificats de modification au rôle de la valeur locative numéros 033764 pour l'année 1986 et 012819 pour l'année 1987 délivrés par la Communauté urbaine de Montréal;

Declares null and void for the roll of rental values the taxable entry for 1986, 1987, 1988 referred to in account No. 38725295;

Declares null and void the notices of amendment^a to the roll for 1986 and 1987 and the water, services and business taxes referred to in account 38725295, as well as the tax invoices sent pursuant thereto;

Declares null and void for the roll of rental values the taxable entry for 1988 referred to in No. 38725295;

The whole with costs throughout.

Appeal allowed in part with costs.

Solicitors for the appellants: Lafleur Brown, Montreal.

Solicitors for the City of Montreal: Jalbert, Séguin, Verdon, Caron, Mahoney, Montreal.

Solicitors for the Communauté urbaine de Montréal: Beaupré, Trudeau, Montreal.^e

Déclare nulle pour le rôle de la valeur locative l'inscription imposable pour les années 1986, 1987 et 1988 visée au numéro de compte 38725295;

Déclare nuls les avis de modification au rôle pour les années 1986 et 1987 ainsi que les taxes d'eau, de services et d'affaires visées au compte 38725295, de même que les comptes de taxes expédiés en conséquence;

Déclare nulle pour le rôle de la valeur locative l'inscription imposable pour l'année 1988 visée au numéro 38725295;

^c Le tout avec dépens devant toutes les cours.

Pourvoi accueilli en partie avec dépens.

Procureurs des appelants: Lafleur Brown, Montréal.^d

Procureurs de la ville de Montréal: Jalbert, Séguin, Verdon, Caron, Mahoney, Montréal.

Procureurs de la Communauté urbaine de Montréal: Beaupré, Trudeau, Montréal.