

L'exemption fiscale des communautés religieuses

Lise Rodrigue

Volume 37, Number 4, 1996

URI: <https://id.erudit.org/iderudit/043420ar>

DOI: <https://doi.org/10.7202/043420ar>

[See table of contents](#)

Publisher(s)

Faculté de droit de l'Université Laval

ISSN

0007-974X (print)

1918-8218 (digital)

[Explore this journal](#)

Article abstract

Religious institutions are exempt from paying general property taxes. This exemption goes back to the founding of the colony. In the first part, this paper retraces the history and evolution of the exemption through legislative amendments. Its origins, an analysis of its constitutional grounds and guides to interpretation make it possible today to call this exemption into question. In the second part, a review of case law on the conditions of application shows a certain deviation from the will of the legislator. Lastly, the author raises questions on the reasons justifying the maintenance of such an exemption.

Cite this article

Rodrigue, L. (1996). L'exemption fiscale des communautés religieuses. *Les Cahiers de droit*, 37(4), 1109–1140. <https://doi.org/10.7202/043420ar>

L'exemption fiscale des communautés religieuses*

Lise RODRIGUE**

Les institutions religieuses sont exemptes du paiement de la taxe foncière générale. Cette exemption remonte au début de la colonie. Dans la première partie, la présente étude retrace l'évolution de l'exemption au fil des modifications législatives. Ses origines, l'analyse des fondements constitutionnels et les guides d'interprétation permettent aujourd'hui la remise en question de cette exemption. Dans la seconde partie, un relevé de la jurisprudence sur les conditions d'application démontre un écart certain par rapport à la volonté du législateur. Enfin, l'auteure s'interroge sur les raisons justifiant le maintien d'une telle exemption.

Religious institutions are exempt from paying general property taxes. This exemption goes back to the founding of the colony. In the first part, this paper retraces the history and evolution of the exemption through legislative amendments. Its origins, an analysis of its constitutional grounds and guides to interpretation make it possible today to call this exemption into question. In the second part, a review of case law on the conditions of application shows a certain deviation from the will of the legislator. Lastly, the author raises questions on the reasons justifying the maintenance of such an exemption.

* L'auteure a écrit ce texte dans sa dernière année universitaire en vue de l'obtention d'un baccalauréat en droit.

** LL.B., B.A. (relations industrielles).

	<i>Pages</i>
1. Les fondements	1111
1.1 L'historique	1111
1.2 La constitutionnalité	1119
1.2.1 Le partage des compétences	1119
1.2.2 La liberté de religion	1120
1.2.3 Le droit à l'égalité	1123
1.3 Les principes d'interprétation	1125
2. Les conditions d'application	1129
2.1 La propriété de l'immeuble	1129
2.2 La présence d'une institution religieuse ou d'une fabrique	1130
2.3 L'utilisation de l'immeuble par une institution religieuse ou une fabrique	1133
2.4 L'absence de revenu	1134
2.5 La poursuite immédiate des objets constitutifs de nature religieuse ou charitable	1136
2.6 Les dépendances immédiates	1138
Conclusion	1138

Les lois sont plus ou moins sages et utiles, plus ou moins durables et respectées, selon qu'elles se trouvent plus ou moins conformes à cette justice primitive (droits et devoirs naturels) et aux exigences progressives de la société.

M. RAYNOUARD, *Histoire du droit municipal en France*, Paris, Institut royal de France, Éditions A-Sautelet et cie, 1829.

La principale source de revenus des municipalités est la taxe foncière générale. Cette source s'avère de plus en plus nettement insuffisante. Les municipalités requièrent de nouvelles sources de revenus¹ pour les aider à contrer les effets de la récession, du contexte économique et des nouvelles charges fiscales imputables à la réforme Ryan telles les dépenses d'exploitation de la Sûreté du Québec. Tous, municipalités et contribuables,

1. T.J. PLUNKETT, *La structure financière et le processus de la prise de décision du gouvernement municipal*, Ottawa, Société centrale d'hypothèques et de logement, 1972, pp. 69-71; J. CHARTIER, «Les municipalités veulent des engagements fermes», *Le Devoir*, 26 juillet 1994, p. A-3; R. NICOLET *et al.*, *Le défi des municipalités : politique et économique*, Sainte-Foy, Quorum, 1992.

réclament l'application des principes d'équité². Quelle que soit la forme que prend le revenu, que ce soit un impôt, une compensation ou une taxe, que la taxe soit directe, indirecte ou de service, que l'administration soit fédérale, provinciale ou municipale, le contribuable, lui, est toujours le même. C'est la même personne qui paie et qui se perd dans la multitude de modifications aux lois fiscales. Cette source unique qu'est le contribuable n'est pas, elle, une source intarissable.

Certaines catégories de contribuable échappent cependant au paiement de la taxe foncière ; ce sont principalement les dispensateurs de services publics, de services à la communauté et les institutions religieuses. Puisque le contribuable paie de ses deniers les dispensateurs de services publics, il apparaît de prime abord acceptable que ces derniers soient exemptés du paiement de la taxe foncière d'autant que des « en-lieux » de taxes sont distribués aux municipalités visées.

Par contre, comment une exemption fiscale comme celle relative aux institutions religieuses peut-elle être conservée ? Quel but le législateur poursuit-il en gardant une telle exemption ? Poursuit-il un but collectif, soit le maintien d'un service qu'il considère comme public, ou un but purement égoïste en ménageant les susceptibilités afin de s'assurer des votes ? À qui et comment l'exemption s'applique-t-elle ?

Le présent travail vise à examiner de plus près l'exemption fiscale des institutions religieuses et des fabriques. Nous verrons dans la première partie les fondements de l'exemption fiscale : les fondements historiques, c'est-à-dire les sources de sa création, ses origines, son évolution, sa constitution ; les fondements constitutionnels, là où l'exercice de la compétence doit se faire dans le respect des droits fondamentaux ; les fondements interprétatifs, les grands principes, les guides essentiels à une bonne interprétation. Dans la deuxième partie, nous analyserons les conditions de son application. Enfin, nous tenterons de conclure et de visualiser ses perspectives d'avenir.

1. Les fondements

1.1 L'historique

L'histoire de l'exemption fiscale des institutions religieuses inscrite au paragraphe 204 (12) de la *Loi sur la fiscalité municipale*³ est intimement liée

2. Sur le sujet, nous vous invitons à lire G. LAREAU, « L'équité et la fiscalité municipale au Québec », dans SERVICE DE LA FORMATION PERMANENTE, BARREAU DU QUÉBEC, *Développements récents en droit municipal* (1996), Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1996, p. 103.

3. *Loi sur la fiscalité municipale*, L.R.Q., c. F-2.1 (ci-après citée : « L.F.M. »).

à l'histoire du régime municipal au Québec et remonte aussi loin. Ainsi, dans l'*Acte pour faire, réparer et changer les chemins et ponts*[...] ⁴ en 1796, nous retrouvons l'exemption fiscale relative aux communautés religieuses. Cependant, seules les communautés de *religieuses* y avaient droit. Les autres communautés devaient, selon la loi, contribuer à la taxe ⁵, de même que le Gouvernement. En fait, tout comme le dit le début de l'article LXII, si on taxe le Gouvernement, il est normal de taxer l'Église.

Pour le Canadien français de l'époque, l'institution municipale n'est pas une entité connue. Sous le Régime français, le roi Louis XIV « ne pouvait souffrir, même en terre coloniale, la présence d'une institution qui prétendait parler au nom du peuple ⁶ » ; il en résulte que la paroisse est la seule forme d'organisation locale reconnue du pays et surtout vécue par la population ⁷. « Le rôle attribué à la paroisse dépasse largement la protection des intérêts purement religieux de la collectivité ⁸. » Cette situation est rendue possible par l'absence de dissidence religieuse. Seule la Conquête

4. *Acte pour faire, réparer et changer les chemins et ponts*, (1796) 36 Geo. III, c. 9, art. LXI : « Pourvu aussi et qu'il soit de plus statué par l'autorité susdite, que nul terrain qui, (compris la maison et autres bâtiments dessus construits) n'excédera point la valeur annuelle de cinq livres courant, et nul emplacement, maison ou bâtiment occupé par aucune des communautés de religieuses, et nul terrain en dehors des fortifications des dites cités respectivement, servant pour la pâture des animaux, ou étant en prairies ou pour semer du grain, ne seront cotisés en vertu de cet Acte [l'italique est de nous]. »

5. *Acte pour faire, réparer et changer les chemins et ponts*, précité, note 4, art. LXII : « Et vu qu'il est nécessaire que les bâtiments publics, ainsi que les murailles et espaces de terrain vacants appartenants au Gouvernement ou à des sociétés, soient cotisés pour contribuer et faire paver et réparer les rues, marchés, places publiques et ruelles dans les cités susdites, par quelque reglement plus convenable à tels bâtiments, murailles et espaces de terrain vacants, que par la valeur annuelle d'iceux, qu'il soit donc de plus statué par l'autorité susdite, qu'il fera et pourra être légal aux dits Cotiseurs ou à trois d'entr'eux, et ils font par le présent requis, lorsque et toutefois que les cotisations par le présent autorisées seront faites, de cotiser toutes les églises, cimetières, chapelles, maisons destinées au culte divin, écoles, couvents, cazernes, prisons, murailles et espaces de terrain vacants appartenants au Gouvernement ou à quelques corps ou communautés ou à aucunes Sociétés publiques ou personnes privées et tous autres bâtiments publics quelconques (excepté comme il est ci-devant excepté) joignants à aucun marché, rue [l'italique est de nous] ».

6. J. DRAPEAU, *Histoire du régime municipal au Québec*, Québec, Ministère des Affaires municipales, 1973, p. 9 : exposé fait devant les étudiants des Départements de géographie et d'architecture (Université Laval), le 18 janvier 1967.

7. Le territoire québécois se découpait en paroisses dans les seigneuries et en *townships* (devenus « cantons » vers 1870) dans les terres de la Couronne : J. DRAPEAU, *op. cit.*, note 6, pp. 15-23.

8. D. SAINT-PIERRE, *L'évolution municipale du Québec des régions : un bilan historique*, Sainte-Foy, UMRCQ, 1994, p. 31 ; A. MOREL, « La municipalité, la paroisse et le Code civil du Québec », (1968) XXII, 2 *Revue juridique et politique* 664 ; J. DRAPEAU, *op. cit.*, note 6, p. 15.

anglaise brise cette rare unanimité. À partir de ce moment, des Britanniques, des protestants, viennent s'établir au Canada. Leur arrivée n'a cependant pas pour effet de laïciser nos institutions, mais elle institue plutôt un régime de pluralisme confessionnel de sorte que la paroisse tient toujours lieu de municipalité : paroisse catholique, paroisse protestante.

En somme, ce que la loi de 1796 institue de nouveau, c'est la cotisation. En effet, les Canadiens français étaient habitués aux corvées et sanctions sous le Régime français, mais il n'y avait pas de taxe. Aussi, de fortes réactions suivent cette loi de 1796 : émeutes, arrestations et procès.

Puis, le rapport Durham suggère la décentralisation des pouvoirs. Dès lors, on adopte les premières lois municipales. En 1855, l'*Acte des municipalités et des chemins du Bas Canada*⁹ fait la synthèse des lois de 1840, 1845 et 1847¹⁰. Qualifiées de « machines à taxer »¹¹, ces lois sont attaquées avec beaucoup de virulence. Quoi qu'il en soit, l'Acte de 1855 constitue la base du régime municipal actuel. À partir de cet acte, la paroisse n'est plus la municipalité mais y correspond ; de plus, les propriétés publiques et religieuses y sont exemptées :

LXXII. Seront exempts de toutes cotisations ou autres contributions imposables en vertu de cet acte, les édifices destinés à l'usage du gouvernement civil ou à des fins militaires, à l'éducation ou au culte religieux, les presbytères, cimetières, et les institutions charitables et les hôpitaux dûment incorporés, ainsi que les terrains sur lesquels ces édifices seront construits¹².

Au fil de l'évolution sociale, de la création des villes, la municipalité se dissocie petit à petit de la paroisse. Mais l'église et la fabrique demeurent le centre des petites municipalités et contribuent au développement de la communauté. D'immenses maisons des sœurs grises servent à rendre des

9. *Acte des municipalités et des chemins du Bas-Canada*, (1855) 18 Vict., c. 100.

10. *Ordonnance pour pourvoir à, et régler, l'Élection et la nomination de certains Officiers, dans les différentes Paroisses et Townships de cette Province, et pour faire d'autres dispositions concernant les intérêts locaux des Habitants de ces divisions de la Province*, (1840) 4 Vict., c. 3 ; *Ordonnance qui pourvoit au meilleur Gouvernement de cette province, en établissant des autorités locales et municipales en icelle*, (1840) 4 Vict., c. 4 ; *Acte pour abroger certaines Ordonnances y mentionnées, et faire de meilleures dispositions pour l'établissement d'Autorités Locales et municipales dans le Bas-Canada*, (1845) 8 Vict., c. 40 ; *Acte pour faire de meilleures dispositions pour l'établissement d'Autorités Municipales dans le Bas-Canada*, (1847) 10-11 Vict., c. 7.

11. « Du régime municipal en Canada », (1847) 2 R. de L. 386, 388, cité dans J. L'HEUREUX, « Les premières institutions municipales au Québec ou 'machines à taxer' », (1979) 20 C. de D. 331, 333-334 : « Les Canadiens français réagirent fort mal. La majorité d'entre eux étaient entièrement opposés à ces institutions qu'ils considéraient comme un moyen de leur soutirer de l'argent et qu'ils appelaient les 'machines à taxer' ».

12. *Acte des municipalités et des chemins du Bas-Canada*, précité, note 9, refondu dans (1860) 23 Vict., c. 61, art. 58.

services sociaux : santé publique, éducation, soin des vieillards¹³. La fabrique assure le service de l'enregistrement des actes de l'état civil : mariage, naissance, décès, etc. En raison de tous ces services rendus à la communauté, l'exemption demeure, mais elle est assortie de restrictions en matière de destination : seules les propriétés destinées à ces services ou à des fins religieuses, non possédées *uniquement*¹⁴ pour en retirer un revenu, ont continué de bénéficier de l'exemption¹⁵.

Pour avoir une idée de ce que cette exemption représente, nous avons relevé dans le *Document de travail sur le financement municipal*¹⁶ qu'au Québec, pour l'année 1969, cette exemption, à l'égard des seules propriétés des institutions religieuses, représente 22,8 p. 100 de la totalité des biens imposables des municipalités, soit une évaluation qui se chiffre à 1 116 659 691 \$ (ce montant exclut les fabriques, églises, temples, etc.). « [C]ette exemption crée des problèmes de financement pour certaines municipalités en soustrayant à l'imposition foncière certaines parties de territoire souvent avantageusement situées¹⁷. »

Puis, l'État devient l'État-providence et les services qui furent longtemps assumés par les communautés sont pris en charge par l'État ; dès lors, on parle d'introduire de façon progressive une certaine taxation à ces immeubles et l'on impose une compensation pour services rendus à ces

13. QUÉBEC, ASSEMBLÉE NATIONALE, *Journal des débats*, 30 novembre 1971, pp. B-5375-B-5381.

14. C'est donc dire que l'on pouvait tolérer un certain revenu. *Sœurs Dominicaines de l'Enfant-Jésus c. Corporation de la Paroisse de Saint-Colomb de Sillery*, (1928) 45 B.R. 101 : « Une maison, appartenant à une institution de charité et destinée à hospitaliser des prêtres retirés, est un immeuble non imposable, bien que l'administration de la maison se solde par un léger surplus, la preuve ayant révélé qu'elle n'est pas possédée uniquement pour en retirer un revenu. »

15. *Code municipal*, S.Q. 1870, c. 68, art. 712 : « Sont des biens non imposables : [...] celles [les propriétés] appartenant à des fabriques ou à des institutions ou corporations religieuses, charitables ou d'éducation, ou occupées par ces fabriques, institutions ou corporations, pour les fins pour lesquelles elles ont été établies, et non possédées par elles uniquement pour en retirer un revenu » ; *Loi des cités et villes*, S.Q. 1903, c. 38, art. 473 ; S.Q. 1922, c. 65, art. 520 ; S.Q. 1925, c. 102, art. 520 ; *Loi concernant les exemptions de taxes municipales et de certaines taxes scolaires*, S.R. 1925, c. 117, art. 9 ; *Loi des exemptions de taxes municipales*, S.Q. 1964, c. 174, art. 10-13. J.-S. BERNATCHEZ, « Étude de l'application de l'exemption de taxes foncières en faveur des institutions religieuses et des fabriques (article 204 (12) de la *Loi sur la fiscalité municipale*) », (1993) 7 *R.J.E.U.L.* 135.

16. CONFÉRENCE PROVINCIALE-MUNICIPALE 1971 (DÉPARTEMENT DES FINANCES), *Document de travail sur le financement municipal*, Québec, Ministère des Finances, 1971, pp. 6-10.

17. *Id.*, p. 10.

établissements¹⁸. En 1971, lors de l'étude en commission parlementaire du *Projet de loi n° 48* (Loi sur l'évaluation foncière)¹⁹, on suggère « que le projet de loi devrait retarder de quelques années l'imposition de ces immeubles ou prévoir une taxation progressive, afin d'alléger une taxation qui sera vraisemblablement très lourde » et de laisser le temps aux communautés de vendre ces maisons, « ces immenses monuments à la gloire de Dieu et au salut des âmes », que l'on ne peut plus entretenir²⁰. De plus, la commission Bélanger concernant l'évaluation foncière indiquait que le système d'exemptions devrait être réduit en nombre et en portée. Entre autres, elle recommandait « [d]e continuer l'exemption d'impôt foncier des résidences des communautés contemplatives et des maisons de retraite fermée ; d'accorder une semi-exemption pour les biens immeubles qui sont la propriété des communautés et institutions religieuses, mais qui ne servent pas directement pour les besoins de l'enseignement ou des œuvres de bienfaisance ; de n'accorder aucune exemption aux biens immeubles qui, tout en étant la propriété d'institutions religieuses, constituent des placements ou servent à l'exercice d'un commerce²¹ ».

À la lumière de ces recommandations, la *Loi sur l'évaluation foncière*²² maintient l'exemption en la limitant cependant à la poursuite de ses objets constitutifs et non en vue d'un revenu. De plus, contrairement aux textes de loi que l'on retrouvait auparavant dans la *Loi sur les cités et villes* et dans le *Code municipal*, la nouvelle loi a biffé le mot « corporation » lorsqu'elle veut désigner une institution religieuse²³. Cela a pour effet d'éliminer certaines interprétations, dont l'obligation d'être institué par une Église et d'être incorporé en vertu de la *Loi sur les corporations religieuses*, la *Loi*

18. Pensons en ce cas aux services d'eau, d'égout, d'enlèvement des ordures, d'éclairage, etc.

19. QUÉBEC, ASSEMBLÉE NATIONALE, précité, note 13, pp. B-5374-B-5427.

20. *Id.*, pp. B-5378-B-5381.

21. *Id.*, p. B-5425.

22. *Loi sur l'évaluation foncière*, L.Q. 1971, c. 50, art. 19 (6) ; refondue dans L.R.Q., c. E-16, art. 18 (8) (ci-après citée : « L.E.F. ») : « Les immeubles suivants sont exempts de toute taxe foncière : [...] 8. ceux d'une institution religieuse ou charitable ou d'une fabrique, employés par elle ou gratuitement par une autre institution religieuse ou charitable ou une autre fabrique, non en vue d'un revenu, mais dans la poursuite de ses objets constitutifs ».

23. Ce qui incite le juge R. Lajoie dans *Congrégation des Frères de l'instruction chrétienne c. Ville de Shawinigan*, [1974] R.L. 165, à définir une institution religieuse comme étant un groupement organisé de personnes établi ou créé soit de par la loi ou sur l'initiative de certaines personnes en vue de faciliter la poursuite et la réalisation d'un but relatif à une foi ou à une croyance religieuse.

sur la constitution de certaines églises, la Loi sur les terrains de congrégations religieuses ou la Loi sur les évêques catholiques romains²⁴.

Huit ans plus tard, on adopte une loi bien attendue : la L.F.M.²⁵. Suivant l'opinion de M^e Kenniff, un des grands principes directeurs de cette loi est l'équité fiscale. Ce principe vise l'intégrité de l'assiette foncière qui entraînera l'élimination ou à tout le moins une réduction des exemptions²⁶. Lors de l'étude de cette loi en commission parlementaire, l'Union des municipalités du Québec recommandait d'éliminer l'exemption pour les institutions religieuses et les fabriques et de ne conserver que l'exemption relative au lieu de culte ; elle proposait également des mesures d'allègement transitoire telle l'application d'un taux différent suivant un calendrier précis au terme duquel elles deviendraient des contribuables à part entière²⁷. Mais les privilèges sont maintenus. Il est mentionné dans les débats que le fait que l'exemption relative au lieu du culte existe également dans les autres provinces a été pris en considération²⁸ ; les débats sont par ailleurs silencieux quant aux raisons de conserver l'exemption relative aux institutions religieuses. Pour les municipalités du Québec, « [l]e manque à gagner résultant de ces exemptions a été évalué, pour l'année 1982, à \$28,2 millions en assujettissant uniquement les résidences (couvents, monastères et presbytères) tout en maintenant l'exemption sur les lieux réservés à la pratique du culte. La ventilation de ce montant global indique que l'assujettissement des presbytères signifierait une augmentation des revenus fiscaux de \$4,9 millions comparativement à \$23,3 millions pour les immeubles des institutions religieuses autres que ceux destinés à l'exercice du culte²⁹. » En fait, pour assurer l'autonomie municipale et les revenus nécessaires à cette

24. *Loi sur les corporations religieuses*, L.R.Q., c. C-71 ; *Loi sur la constitution de certaines églises*, L.R.Q., c. C-63 ; *Loi sur les terrains de congrégations religieuses*, L.R.Q., c. T-7 ; et *Loi sur les évêques catholiques romains*, L.R.Q., c. E-17. Voir à ce propos : *Jeunesse en mission Québec Inc. c. Dunham (ville de)*, [1982] C.S. 453, 457-459.

25. L.F.M., précitée, note 3. L'exemption des communautés religieuses se retrouve à l'article 204 (12) et se lit comme suit : « un immeuble appartenant à une institution religieuse ou à une fabrique, utilisé par elle ou gratuitement par une autre institution religieuse ou une autre fabrique, non en vue d'un revenu mais dans la poursuite immédiate de ses objets constitutifs de nature religieuse ou charitable, de même que ses dépendances immédiates utilisées aux mêmes fins ».

26. P. KENNIFF, « Les récentes réformes législatives en droit municipal québécois : bilan et perspectives d'avenir », (1981) 12 *R.D.U.S.* 19, 20.

27. QUÉBEC, ASSEMBLÉE NATIONALE, *Journal des débats*, 10 décembre 1979, pp. B-11108 et B-11109.

28. *Id.*, p. B-11088.

29. COMITÉ CONJOINT SUR LA FISCALITÉ MUNICIPALE (QUÉBEC), *La revalorisation du pouvoir municipal : bilan et suivi de la nouvelle fiscalité/rapport du Comité-Québec-Municipalités*, Québec, Le Comité, 1982, pp. 49-50.

fin, on a plutôt fait appel aux « en-lieux » de taxes : la municipalité recevra du gouvernement et des organismes des « subventions » pour les immeubles servant, entre autres, à l'éducation et à la santé³⁰. La municipalité ne reçoit aucune subvention, aucune compensation, pour les immeubles exemptés de la taxe foncière servant aux institutions religieuses³¹.

Comparons le libellé de l'exemption contenu dans la L.E.F. avec celui de la L.F.M. :

L.E.F. : « [...] ceux d'une institution religieuse ou charitable ou d'une fabrique, employés par elle ou gratuitement par une autre institution religieuse ou charitable ou une autre fabrique, non en vue d'un revenu, mais dans la poursuite de ses objets constitutifs ; »³²

L.F.M. : [...] un immeuble appartenant à une institution religieuse ou à une fabrique, utilisé par elle ou gratuitement par une autre institution religieuse ou une autre fabrique, non en vue d'un revenu mais dans la poursuite immédiate de ses objets constitutifs de nature religieuse ou charitable, de même que ses dépendances immédiates utilisées aux mêmes fins³³.

Nous constatons que l'exemption est légèrement modifiée. Ainsi, le mot « charitable » est supprimé puisque les organismes charitables se retrouvent au paragraphe 204 (10) de la L.F.M.³⁴, et ce, conformément aux recommandations du comité mixte³⁵. Cette modification permet une

30. « Le gouvernement versera aux corporations municipales des montants tenant lieu de taxe à l'égard de ses immeubles et de ceux des organismes des secteurs publics et para-publics » : J.-L. BERTHIAUME et M. BOIVIN, *La réforme municipale du gouvernement du Québec : une analyse de la décentralisation*, Péribonka, Berthiaume, Boivin, 1983, p. 86.

31. Un cas mixte : *Ville de Rosemère c. Procureur général du Québec et les Frères du Sacré-Coeur*, [1983] C.S. 153, 153. Dans le cas à l'étude, les deux tiers de l'immeuble de l'institution religieuse mise en cause servent à l'enseignement. La Cour décida que la fraction de propriété des frères du Sacré-Coeur correspondant aux deux tiers de l'immeuble donnait lieu au remboursement prévu par le ministère des Affaires municipales de la province de Québec.

32. L.E.F., précitée, note 22, art. 18 (8).

33. L.F.M., précitée, note 3, art. 204 (12).

34. L.F.M., précitée, note 3, art. 204 (10) : « un immeuble qui appartient à une institution ou à un organisme et à l'égard duquel la Commission reconnaît l'institution ou l'organisme, après consultation de la municipalité locale, en raison du fait que l'immeuble remplit les conditions suivantes : a) être à l'usage du public et utilisé sans but lucratif principalement à des fins culturelles, scientifiques, récréatives, charitables ou sociales ; b) être utilisé par une institution ou un organisme qui est un organisme de charité enregistré aux fins de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., chapitre I-3), pour y faire la charité pour y exercer des activités administratives dans la poursuite de cet objectif ».

35. Les organismes œuvrant à des fins caritatives continueront de bénéficier de certaines exemptions, sauf que, contrairement à ce qui était le cas auparavant, alors que c'était une décision unilatérale de la Commission municipale du Québec d'accorder ou non une exemption à ces organismes, dorénavant, de par la loi même, la Commission ne pourra

variation des revenus municipaux puisque « dorénavant groupés avec les organismes sans but lucratif reconnus comme tels par la Commission municipale, ces immeubles ne sont plus assujettis au même régime de compensation pour services municipaux. Antérieurement, la compensation ne portait que sur le terrain, et la taxe ne pouvait excéder quatre-vingt cents par cent dollars d'évaluation. En vertu de la L.F.M. (art. 205), ces immeubles sont assujettis à une taxe de compensation portant à la fois sur le terrain et la bâtisse, à un taux ne pouvant excéder cinquante cents par cent dollars d'évaluation³⁶. » De sorte que l'exemption de plein droit du paragraphe 204 (12) n'est dorénavant accordée qu'aux institutions religieuses³⁷. L'ajout du mot « immédiate » après poursuite vise sans doute à s'assurer la poursuite du but principal, prioritaire et non connexe ou autres. Quant aux mots « de même que leurs dépendances immédiates », ils avaient déjà été ajoutés à l'exemption relative aux immeubles servant au culte public, presbytères, etc. (paragraphe 204 (8) de la L.F.M.) au moment de la rédaction de la précédente loi (L.E.F.). Lors de l'étude de la loi en commission parlementaire, article par article, l'on a expliqué que cela voulait dire le garage, le hangar, non une résidence mais ce qui est dépendant d'une résidence³⁸. On limite de plus en précisant que « les dépendances immédiates [ne] seront exemptes de la taxe que dans la mesure où elles sont *utilisées aux mêmes fins* que les immeubles principaux³⁹. » Par ailleurs, la compensation pour services rendus imposée aux institutions religieuses est maintenue. Elle ne peut être imposée qu'à l'égard des terrains, ni excéder 80 p. 100 de leur évaluation⁴⁰.

En décembre 1996, il s'agit toujours du droit en vigueur.

se prononcer que sur avis de la municipalité où sont situés ces immeubles, et ce, d'ailleurs en conformité avec les recommandations du comité mixte: QUÉBEC, ASSEMBLÉE NATIONALE, précité, note 27, pp. B-11089-B-11566.

36. J.-P. LORTIE, *Loi sur la fiscalité municipale : étude analytique et comparative*, Montréal, Éditions Yvon Blais, 1980, p. 41.
37. *Fondation du troisième âge (Québec) Inc. c. Saint-Donat (Corporation municipale de)*, J.E. 95-942 (C.A.), p. 6 du texte intégral.
38. QUÉBEC, ASSEMBLÉE NATIONALE, précité, note 13, p. B-5837.
39. M. POIRIER et J.-M. LAVOIE, « La réforme de la fiscalité municipale : taxation et paiements de transfert », (1981) 12 *R.D.U.S.* 141, 158 (les italiques sont de nous).
40. L.F.M., précitée, note 3, art. 205 : « Le présent article s'applique également à l'égard d'un terrain visé au paragraphe 12 de l'article 204 ; dans ce cas, le taux de la compensation ne peut être supérieur à celui de la taxe foncière générale ni excéder 0,80 \$ par 100 \$ d'évaluation du terrain. Compensation. (La compensation prévue par le présent article remplace, à l'égard de l'immeuble visé, les taxes, compensations et modes de tarification imposés par la municipalité à une personne en raison du fait qu'elle est le propriétaire, le locataire ou l'occupant d'un immeuble. »

1.2 La constitutionnalité

1.2.1 Le partage des compétences

L'impôt local doit être consenti. Donc, pour être légale, toute imposition de taxe doit provenir d'une loi du Parlement⁴¹. Ces lois peuvent être édictées en vertu de l'un ou l'autre des titres de compétence établis aux articles 92, 92A et 95 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Elles peuvent également se rapporter à l'ensemble des compétences⁴². Ainsi, le Parlement provincial peut édicter des lois à incidence fiscale. Cette compétence générale est toutefois limitée en ce qu'elle doit être exercée à l'intérieur des limites provinciales⁴³; sauf dans le cas de la taxation des ressources en vertu de l'article 92A (4) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, l'impôt doit être direct⁴⁴. Cependant, lorsqu'elle est accessoire à un système de réglementation pour servir à son financement, la taxe peut être indirecte⁴⁵. Ainsi, une compensation pour services rendus peut être indirecte. Le revenu doit être prélevé pour des objets provinciaux, locaux ou municipaux⁴⁶. En outre, les provinces ont une compétence exclusive en matière d'institutions municipales⁴⁷, sur la propriété et les droits civils⁴⁸ et, de façon générale, sur toutes

-
41. «Aucun impôt ne peut être levé par la Couronne sans l'autorisation du Parlement»: G. LORD, J. SASSEVILLE et D. BRUNEAU, *Les principes de l'imposition au Canada*, 11^e éd., Montréal, Wilson & Lafleur, 1995, p. 7; *Grande Charte de 1215 (Magna Carta)*; *Bill of Rights de 1688*, (1689), 1 Will. and Mary, ss. 2, c. 2; *Acte constitutionnel de 1791*, 31 Geo. III, R.-U., c. 31; *Loi constitutionnelle de 1867*, 30 & 31 Vict., R.-U., c. 3 et L.R.C. (1985) app. II, n° 44, art. 53, 54 et 90; G.V. LAFOREST, *The Allocation of taxing Power under the Canadian Constitution*, 2^e éd., Toronto, ACEF, 1981, p. 187.
 42. H. BRUN et G. TREMBLAY, *Droit constitutionnel*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1987, p. 26.
 43. *Loi constitutionnelle de 1867*, précitée, note 41, art. 92, plus précisément art. 92 (2), 92 (9) et 92A (4).
 44. Une taxe est directe lorsque l'impôt est exigé de la personne même que l'on entend assujettir; une taxe est indirecte lorsque l'impôt est exigé d'une personne tout en convenant que cette personne répercutera le coût sur une autre personne. *Bank of Toronto c. Lambe*, [1887] 12 A.C. 575 (C.P.).
 45. À ce propos, voir: S. SANSFAÇON, «La taxation indirecte et les municipalités», dans SERVICE DE LA FORMATION PERMANENTE, BARREAU DU QUÉBEC, *Développements récents en droit municipal* (1994), Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1994, p. 63 et M. ROUSSEAU, «Les divers types de sommes versées par les justiciables à l'État», dans CONFÉRENCE DES JURISTES DE L'ÉTAT, *Actes de la XI^e Conférence des juristes de l'État*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1996, pp. 217-237.
 46. *Loi constitutionnelle de 1867*, précitée, note 41, art. 92 (2), 92 (9) et 92A (4).
 47. *Id.*, art. 92 (8). *Hodge c. The Queen*, [1883] 9 A.C. 117; *Attorney general (Ontario) c. Attorney general (Canada)*, *Re Prohibitory Liquor Law Case*, [1896] A.C. 348; *Ladore c. Bennett*, [1939] A.C. 368, confirmé par [1938] 3 D.L.R. 212 (C.A. Ont.); J. L'HEUREUX, *Droit municipal québécois*, t. 1, «L'organisation», Montréal, Sorej, 1981, p. 17.
 48. *Loi constitutionnelle de 1867*, précitée, note 41, art. 92 (13).

matières qui, dans la province, sont d'une nature purement locale ou privée⁴⁹. Nous pouvons donc affirmer que le pouvoir de prélever des impôts locaux entre dans la compétence provinciale.

De plus, notons que dans la mesure où les municipalités taxaient la propriété foncière et le revenu avant la *Loi constitutionnelle de 1867*, il s'agissait d'une loi préconfédérative. Dès lors, la disposition transitoire qu'on trouve à l'article 129 s'est appliquée⁵⁰ jusqu'à ce que la disposition soit modifiée⁵¹.

Enfin, toute loi est soumise au respect des droits fondamentaux inscrits dans la *Charte canadienne des droits et libertés*⁵², sous réserve d'une dérogation par déclaration expresse dans la loi selon les conditions prévues par l'article 33 de la Charte canadienne. Nous y retrouvons, entre autres, la liberté de conscience et de religion⁵³ et les droits à l'égalité : égalité devant la loi, égalité de bénéfice et protection égale de la loi⁵⁴.

1.2.2 La liberté de religion

La liberté de religion se définit essentiellement comme le droit de croire ce que l'on veut en matière religieuse, le droit de professer ouvertement des croyances religieuses sans crainte d'empêchement ou de représailles et le droit de manifester ses croyances religieuses par leur mise en pratique et par le culte ou par leur enseignement et leur propagation⁵⁵. C'est également le droit de ne pas croire puisque la même protection s'applique aux expres-

49. *Id.*, art. 92 (16).

50. *Id.*, art. 129 : « Sauf disposition contraire du présent acte, toutes les lois en vigueur au Canada, dans la Nouvelle-Écosse ou le Nouveau-Brunswick lors de l'Union [...] en exercice dans ces provinces à l'époque de l'Union, le demeureront dans les provinces d'Ontario, de Québec [...] respectivement, comme si l'Union n'avait pas eu lieu ».

51. P. W. HOGG, *Constitutional Law of Canada*, 3^e éd., Toronto, Carswell, 1992, p. 1328.

52. « La Constitution du Canada est la loi suprême du Canada ; elle rend inopérantes les dispositions incompatibles » : *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B de la *Loi de 1982 sur le Canada* (1982, R.-U., c. 11), art. 52 ; P. W. HOGG, *op. cit.*, pp. 903-904.

53. *Charte canadienne des droits et libertés*, partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982* [annexe B de la *Loi de 1982 sur le Canada* (1982, R.-U., c. 11)], art. 2 a) (ci-après citée : « Charte canadienne »). Ces libertés sont également garanties dans la *Charte des droits et libertés de la personne*, L.R.Q., c. C-12, art. 3, mais l'article 20 de la même loi dit également : « Une distinction, exclusion ou préférence fondée sur les aptitudes ou qualités requises par un emploi, ou justifiée par le caractère charitable, philanthropique, religieux, politique ou éducatif ou qui est vouée exclusivement au bien-être d'un groupe ethnique est réputée non discriminatoire [l'italique est de nous]. »

54. Charte canadienne, précitée, note 53, art. 15.

55. *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 R.C.S. 295, 336-347 (j. en chef Dickson pour la majorité) ; *R. c. Jones*, [1986] 2 R.C.S. 284, 310-311 (j. Wilson) ; *Young c. Young*, [1993] 4 R.C.S. 3, 93 (j. L'Heureux-Dubé).

sions et manifestations d'incroyance et au refus d'observer les pratiques religieuses⁵⁶. Ainsi, la Charte canadienne accorde sa protection contre toute action étatique ayant pour objet de favoriser une confession religieuse plutôt qu'une autre. Chacun doit être libre d'avoir et de manifester les croyances et les opinions que lui dicte sa conscience, à la condition que ces manifestations ne lèsent pas ses semblables ni leur propre droit d'avoir et de manifester leurs croyances et opinions personnelles⁵⁷.

Dans certains pays, il y a consécration d'une religion par l'État (Israël, Iran, Égypte, Turquie, Syrie, Liban, Pakistan, Inde, etc.). Comme il y a confusion entre l'État et la religion, ces pays exemptent totalement les communautés. Elles sont assimilées à l'État ; même situation en Angleterre où la reine est la papesse des hérétiques, c'est la chef de l'Église anglicane, de la High Church of England. Par conséquent, il s'agit encore là de propriété d'État. En France, les exonérations permanentes touchent les propriétés publiques, c'est-à-dire les édifices affectés à l'exercice du culte et appartenant à l'État, aux départements ou aux communes et les édifices attribués aux associations ou unions qui sont affectés à un service public ou une activité d'utilité générale⁵⁸.

Le Canada, quant à lui, se définit comme étant religieusement neutre puisqu'il ne possède pas de religion d'État⁵⁹. En conséquence, la religion ou ses représentants ne peuvent être assimilés à l'État et bénéficier de l'exemption prévue pour la Couronne⁶⁰. De plus, la Constitution n'a pas accordé aux communautés religieuses existantes la même protection qu'aux écoles confessionnelles⁶¹.

On peut se demander dans quelle mesure la Charte canadienne permet à l'État de soutenir financièrement les communautés religieuses ou de leur accorder un traitement préférentiel⁶². Nous pensons trouver quelques réponses dans les suites données en Cour suprême⁶³ à l'affaire *Adler c. Ontario*⁶⁴. Dans cette affaire, le régime de financement des écoles publiques

56. *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, précité, note 55, 347 (J. Dickson).

57. *Ibid.*

58. F.P. BÉNOIT, *Collectivités locales*, Paris, Dalloz, 1993, p. 7223-19.

59. *Saumur c. City of Quebec*, [1953] 2 R.C.S. 299 (motifs du juge Rand) ; *Chaput c. Romain*, [1955] R.C.S. 834 (motifs du juge Taschereau).

60. *Loi constitutionnelle de 1867*, précitée, note 41, art. 125.

61. *Loi constitutionnelle de 1867*, précitée, note 41, art. 93 et Charte canadienne, précitée, note 53, art. 29.

62. « Il faudra attendre d'autres affaires pour décider dans quelle mesure la Charte permet à l'État de soutenir financièrement certaines religions ou institutions religieuses ou de leur accorder un traitement préférentiel » : *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, précité, note 55, 340-341.

63. *Adler c. Ontario*, Cour suprême n° 24347, le 21 novembre 1996.

64. *Adler c. Ontario*, [1994] 116 D.L.R. (4th) 1 (C.A. Ont.).

en Ontario est contesté. On y allègue que le fait que les subventions gouvernementales sont moins généreuses à l'endroit d'écoles privées confessionnelles qu'à l'égard des écoles publiques constitue de la discrimination fondée sur la religion ainsi qu'un traitement préférentiel incompatible avec la neutralité étatique à l'égard des confessions religieuses. Mais le régime de financement des écoles publiques bénéficie de la protection de l'article 93 de la *Loi constitutionnelle de 1867* et de l'article 29 de la Charte canadienne qui soustrait explicitement à toute contestation fondée sur la Charte tous les droits et privilèges « garantis » en vertu de la Constitution relativement aux écoles séparées et aux autres écoles confessionnelles. Il nous faudra attendre d'autres causes.

Si l'on ne favorise pas une religion plutôt qu'une autre, la liberté de religion est-elle sauvegardée ? La Cour a déjà affirmé : « L'égalité nécessaire pour soutenir la liberté de religion n'exige pas que toutes les religions reçoivent un traitement identique. En fait, la véritable égalité peut fort bien exiger qu'elles soit traitées différemment.⁶⁵ » Dans la mesure où l'État accorde l'exemption à toutes les communautés sans distinction de religion, savoir : est-elle musulmane, juive ou chrétienne, etc. ?, peut-on tout de même affirmer qu'il y a violation de liberté de religion pour les non-religieux, qu'il y a violation de la neutralité dont l'État doit faire preuve dans une société démocratique fondée sur la primauté du droit ? Ce n'est pas certain. En effet, dans la mesure où la taxe foncière est prélevée à des fins générales de dépenses municipales et non à des fins particulières tel l'entretien d'édifices religieux, il est peu probable que l'argument portera fruit. Ainsi, dans *Re Mackay and Government of Manitoba*⁶⁶, on a jugé qu'une législation provinciale prévoyant le remboursement d'une partie des dépenses électorales engagées par un candidat ou un parti politique, forçant ainsi les contribuables à subventionner une opinion ou un parti politique avec lesquels ils ne sont pas d'accord, ne contrevient pas à l'article 2 a) de la Charte canadienne. De la même façon, la liberté de conscience ou de religion ne permet pas à une personne de se soustraire au paiement de la partie de ses impôts fédéraux correspondant à la proportion du budget fédéral consacrée à la défense : les impôts payés au Gouvernement fédéral le sont à des fins générales, dans le fonds consolidé du revenu, et non à des fins particulières⁶⁷.

65. *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, précité, note 55, 347.

66. *Re Mackay and Government of Manitoba*, [1985] 19 D.L.R. (4th) 185 (B.R. Man.), confirmé par [1986] 24 D.L.R. (4th) 587 (C.A. Man.) et pour d'autres raisons par [1989] 2 R.C.S. 357.

67. *Prior c. Canada*, [1988] 2 C.F. 371 (appel rejeté en C.A.F.).

Et pourtant la loi accorde un privilège, à une catégorie de personnes, basé sur un motif discriminatoire énuméré : la religion. Cela a pour effet d'élargir le fardeau fiscal des autres catégories, y compris les personnes qui n'exercent aucune religion, de créer un désavantage aux autres catégories puisqu'elles doivent couvrir le manque à gagner. Et même, à la limite, cela permet de « subventionner » l'exercice de la religion. Ce qui nous incite à examiner le droit à l'égalité.

1.2.3 Le droit à l'égalité

L'article 15 (1) de la Charte canadienne prévoit que la loi ne fait acception de personne et s'applique également à tous, et que tous ont droit à la même protection et au même bénéfice de la loi, indépendamment de toute discrimination⁶⁸. Pour que l'article 15 s'applique, l'inégalité dont on se plaint doit découler de la loi⁶⁹. L'exemption fiscale des communautés religieuses est inscrite dans la loi, la L.F.M.

La principale considération dont on doit tenir compte pour déterminer s'il y a une différence de traitement est l'effet de la loi sur l'individu ou le groupe visé⁷⁰. Ici, la disposition de la L.F.M. a pour effet d'exempter les groupes religieux, et non les groupes non religieux, donc il existe une différence de traitement. Cette différence peut être autorisée dans la mesure où elle ne constitue pas une discrimination⁷¹.

La discrimination peut se décrire comme une distinction, intentionnelle ou non, mais fondée sur des motifs relatifs à des caractéristiques personnelles d'un individu ou d'un groupe d'individus, qui a pour effet d'imposer à cet individu ou à ce groupe des fardeaux, des obligations ou des désavantages non imposés à d'autres ou d'empêcher, de restreindre l'accès aux possibilités, aux bénéfices et aux avantages offerts à d'autres membres de la société⁷². En l'espèce, le privilège fiscal de la disposition en cause est

68. *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143, 163-165 (j. McIntyre, majoritaire sur ce point) et au même effet *Weatherall c. Procureur général du Canada*, [1993] 2 R.C.S. 872, 877 (j. La Forest pour la Cour).

69. *McKinney c. Université de Guelph*, [1990] 3 R.C.S. 229, 382-383 (j. Wilson); réitéré dans *Douglas College c. Douglas/Kwantleen Faculty Association*, [1990] 3 R.C.S. 570, 613-614 (j. Wilson); *Stoffman c. Vancouver General Hospital*, [1990] 3 R.C.S. 483, 517 (j. La Forest).

70. *Andrews c. Law Society of British Columbia*, précité, note 68.

71. « Le législateur n'a bien sûr aucune obligation constitutionnelle d'accorder des avantages. Toutefois, s'il décide de conférer un avantage, celui-ci ne peut être accordé de façon discriminatoire » : *Egan c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 513, 596-597 (jj. Cory et Iacobucci).

72. Voir *Andrews c. Law Society of British Columbia*, précité, note 68, 174 (j. McIntyre); *Egan c. Canada*, précité, note 71, 530-531 (j. La Forest); *Miron c. Trudel*, [1995] 2 R.C.S. 418, 485 (j. McLachlin).

réservé aux groupes religieux, ce qui a pour effet d'augmenter le fardeau fiscal des autres contribuables.

Il faut également examiner le contexte social, politique et juridique⁷³. Ou plutôt, faire l'examen de la pertinence⁷⁴ d'une telle discrimination. Nous l'avons vu (section 1.1), historiquement si ce privilège survit toujours, c'est pour compenser les services rendus à la population et permettre aux groupes religieux de vendre les grandes propriétés rendues inutiles. Cependant, les groupes qui bénéficient de l'exemption ne sont pas tous de cette catégorie ; des groupes religieux qui n'existaient pas dans le passé bénéficient donc des avantages que leur procure la loi⁷⁵. En fait, seul un groupe n'est pas avantagé : le groupe non religieux. La discrimination se fait suivant un seul motif : la religion. Il s'agit d'un motif énuméré⁷⁶. Cette discrimination procure un avantage, lequel produit de l'inégalité.

Il faut également se demander si cette inégalité a pour effet de corriger une inégalité, un désavantage historique ou un préjugé politique ou social⁷⁷ ou, en d'autres mots, est-ce que le groupe qui reçoit un avantage est dans les faits un groupe désavantagé par rapport à celui auquel est nié l'avantage, ce qui justifierait la discrimination⁷⁸ ? Avec respect pour une opinion contraire, si on s'en tient à la courte histoire de notre pays, on ne peut pas dire que les groupes religieux y ont été désavantagés. Nous l'avons vu, jusqu'à tout récemment, notre société était assez homogène à ce niveau puisqu'elle était presque essentiellement constituée de catholiques et de protestants. Ces derniers ont bénéficié depuis deux siècles de privilèges fiscaux que même la Couronne provinciale n'a plus, puisque cette dernière paie de son propre chef des « en-lieux » de taxes. La Constitution doit suivre l'évolution sociale. La question est donc : l'État peut-il contribuer aux activités religieuses, peut-il favoriser la religion sans mettre en danger la neutralité dont tout État démocratique est tenu ?

Enfin, qui aurait intérêt à plaider l'inconstitutionnalité de l'exemption ? Plusieurs intéressés peuvent être désignés : mentionnons le corps municipi-

73. *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296, 1332 (j. McIntyre) ; *Andrews c. Law Society of British Columbia*, précité, note 68, 167.

74. Le concept de la pertinence a été surtout développé dans la trilogie suivante : *Miron c. Trudel*, précité, note 72, *Egan c. Canada*, précité, note 71 et *Thibaudeau c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 627.

75. Si tel n'était pas le cas, les autres groupes religieux auraient d'excellentes raisons d'invoquer l'article 15 de la Charte canadienne.

76. Charte canadienne, précitée, note 53, art. 15 (1).

77. *R. c. Swain*, [1991] 1 R.C.S. 933, 992 (j. en chef Lamer) ; *Rodriguez c. Colombie-Britannique (Procureur général)*, [1993] 3 R.C.S. 519, 545-546 (j. en chef Lamer, dissident) ; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, 754 (j. Iacobucci), 820 (j. L'Heureux-Dubé).

78. Charte canadienne, précitée, note 53, art. 15 (2).

pal, le propriétaire privé de chapelle ou simplement celui qui voit son fardeau fiscal augmenté par l'exemption.

Toutefois, il faut souligner que l'article 15 de la Charte canadienne s'applique uniquement aux personnes physiques et non aux personnes morales⁷⁹. Ces dernières peuvent toutefois l'invoquer en défense mais dans une accusation pénale⁸⁰. Une municipalité ne pourrait donc imposer des taxes et invoquer par la suite l'inconstitutionnalité lors de l'action en répétition de l'indu. En définitive, la personne qui désire contester la disposition devra soit avoir un intérêt personnel, soit satisfaire aux exigences relatives à la qualité pour agir que la Cour suprême a établies dans les arrêts *Thorson*, *McNeil* et *Borowski*⁸¹.

1.3 Les principes d'interprétation

Trois sources nous guident dans l'interprétation des lois fiscales : les dispositions interprétatives contenues dans les lois elles-mêmes ou dans les règlements ; les interprétations et informations d'origine gouvernementale ; et les décisions des tribunaux.

L'article 41 de la *Loi d'interprétation* dispose :

Toute disposition d'une loi est réputée avoir pour objet de reconnaître des droits, d'imposer des obligations ou de favoriser l'exercice des droits, ou encore de remédier à quelque abus ou de procurer quelque avantage.

Une telle loi reçoit une interprétation large, libérale, qui assure l'accomplissement de son objet et l'exécution de ses prescriptions suivant leurs sens, esprit et fin⁸².

L'article 12 de la *Loi d'interprétation fédérale* est au même effet : [...] chaque texte législatif est censé réparateur et doit s'interpréter de la façon juste, large et libérale la plus propre à assurer la réalisation de ses objectifs⁸³.

Les lois d'interprétation nous indiquent que le juge qui interprète une loi fiscale est tenu de lui donner, si possible, un sens qui permette la réalisation de son objet manifeste, suivant la méthode téléologique, même si cela défavorise le contribuable⁸⁴.

79. *Edmonton Journal c. Alberta (Procureur général)*, [1989] 2 R.C.S. 1326, 1382 (j. La Forest).

80. *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, précité, note 55.

81. *Thorson c. Procureur général du Canada*, [1975] 1 R.C.S. 138, *Nova Scotia Board of Censors c. McNeil*, [1976] 2 R.C.S. 265 et *Ministre de la Justice du Canada c. Borowski*, [1981] 2 R.C.S. 575, repris dans *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, précité, note 55.

82. *Loi d'interprétation*, L.R.Q., c. I-16, art. 41.

83. *Loi d'interprétation*, L.R.C. 1985, c. I-21, art. 12.

84. P.-A. CÔTÉ, *Interprétation des lois*, 2^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1990, p. 469.

De plus, la L.F.M. contient à ses articles 1 à 4, de même qu'à divers autres endroits sous chacun des grands chapitres, des définitions et dispositions interprétatives.

Quant à l'interprétation judiciaire, traditionnellement on a considéré que l'intervention du tribunal devait obéir à un principe d'interprétation stricte⁸⁵, peu importe la nature de la disposition. Selon ce principe, lorsque la disposition prévoit une charge fiscale, l'interprétation doit se faire au bénéfice du contribuable, mais lorsque la disposition prévoit une exemption de taxe, le fisc bénéficie du doute⁸⁶. Cette interprétation a prévalu jusqu'à ce que la Cour suprême du Canada l'écarte dans l'affaire *Stubard Investments*⁸⁷, en 1984.

Puis, la Cour suprême a privilégié la règle d'interprétation selon les règles ordinaires, de manière à donner effet à l'esprit de la loi et à l'intention du législateur : « le rôle des lois fiscales a changé dans la société et l'application de l'interprétation stricte a diminué. Aujourd'hui, les tribunaux appliquent à cette loi la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il sera assujéti à l'impôt⁸⁸. »

Enfin, la Cour suprême, dans l'arrêt *Corporation de Notre-Dame de Bon-Secours*, constate que le but des lois fiscales n'est plus confiné à la seule levée de fonds pour faire face aux dépenses gouvernementales, mais qu'elles servent aussi à des fins d'intervention sociale et économique :

Il n'est pas inexact de dire que lorsque le législateur prévoit une règle générale et énumère certaines exceptions, ces dernières doivent être considérées comme exhaustives et dès lors interprétées de façon stricte. Cela ne nous autorise pas pour autant à transposer ce principe en matière fiscale de manière à établir un parallèle indéfectible entre les notions d'exemption et d'exception. Avec égards, adhérer à l'acception voulant que la taxe soit indubitablement la règle et l'exemption, l'exception, ne répond plus aux réalités du droit fiscal actuel. Une telle façon d'envisager les choses était certes soutenable à une époque où l'objectif de la loi fiscale était limité à la levée de fonds pour faire face aux dépenses du gouvernement. Or il a été reconnu que, de nos jours, la loi sert d'autres objectifs et se présente comme instrument d'intervention économique et sociale. En soumettant la loi fiscale à une interprétation téléologique, on constate que rien n'empêche

85. *Partington c. Attorney-General of Canada*, [1869] L.R. 4 H.L. 100; *Attorney-General of Canada c. Carlton Bank*, [1934] R.C.S. 523.

86. G. LORD, J. SASSEVILLE et D. BRUNEAU, *op. cit.*, note 41, pp. 26-32. S. ROUSSEL, « Fiscalité municipale : la Cour rappelle les principes », dans *National*, janvier-février 1995, vol. 4, n° 1, pp. 8-11.

87. *Stubard Investments c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, 578 (j. Estey).

88. *Ibid.*; *Reine c. Golden*, [1986] 1 R.C.S. 209, 215.

qu'une politique générale de levée de fonds soit assujettie à une politique secondaire d'exemption des œuvres sociales⁸⁹.

Dans cet arrêt, le juge Gonthier observe que le recours à la présomption en faveur du contribuable est indiqué lorsqu'un tribunal est contraint de choisir entre deux interprétations valables. Mais cette présomption est clairement *résiduelle* et ne doit jouer qu'un rôle exceptionnel dans l'interprétation des lois fiscales⁹⁰. Il nous réfère à ce propos aux travaux du professeur Pierre-André Côté selon lesquels le « doute dont le contribuable peut bénéficier doit être raisonnable : la loi fiscale doit être raisonnablement claire⁹¹ ». Il nous rappelle en outre les principes dégagés dans l'affaire *Symes c. Canada*⁹². Ces principes sont également retenus dans deux autres affaires, portant aussi sur la L.F.M., rendues le même jour⁹³.

Le juge Gonthier résume comme suit les principes devant guider les tribunaux dans l'interprétation des lois fiscales :

- l'interprétation des lois fiscales doit 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 ;
- 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 contribuable⁹⁴.

Selon l'approche téléologique, il convient de ne pas considérer l'article 204 comme étant une liste exhaustive et fermée d'organismes bénéficiant d'exemptions fiscales. Il faut plutôt déterminer si l'immeuble demeure

89. *Communauté urbaine de Québec c. Corporation de Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, 18 (j. Gonthier).

90. *Id.*, 19.

91. P. -A. CÔTÉ, *op. cit.*, note 84, p. 470.

92. *Symes c. Canada*, précité, note 77.

93. *Buanderie centrale de Montréal Inc. c. Montréal (Ville)*, [1994] 3 R.C.S. 29, 44 ; *Partagec Inc. c. Québec (Communauté urbaine)*, [1994] 3 R.C.S. 57.

94. *Communauté urbaine de Québec c. Corporation de Notre-Dame de Bon-secours*, précité, note 89, 20 (j. Gonthier).

toujours utilisé dans le cadre des *fins publiques* que le législateur a voulu exempter de l'impôt municipal.

En effet, suivant le contexte économique actuel et les mandats diversifiés octroyés à l'administration publique, la rationalisation des ressources est de mise et donne lieu à la création de nombreuses corporations de nature privée, sans but lucratif, qui dispensent des services publiques à la population. Une interprétation large permet de se référer aux notions de « mandataire », d'*alter ego* ou de « prolongement » des établissements exemptés⁹⁵.

Toutefois, si l'on poursuit ce raisonnement, puisque les services publics qu'assumaient les institutions religieuses par le passé ont tous été repris par l'État ou les nouvelles « créatures » que la rationalisation de gestion nous impose, il reste à déterminer si les fins religieuses auxquelles les lieux de culte et les institutions religieuses se destinent entrent dans cette catégorie d'œuvres sociales, à des fins publiques, catégorie à laquelle le législateur et les juges destinent l'article 204 de la L.F.M.

L'approche téléologique laisse une grande latitude au juge dans l'interprétation de la législation fiscale et forcera sans doute le législateur à être très précis dans l'énoncé de ses mesures fiscales (même situation pour la municipalité dans la rédaction de ses règlements). En effet, il ne faut pas oublier qu'une règle d'interprétation ne modifie pas un texte explicite⁹⁶.

Cette approche aura-t-elle une grande incidence sur l'interprétation du paragraphe 204 (12) de la L.F.M.? Nous ne le croyons pas. Bien que jusqu'en 1984 la règle d'interprétation stricte ait prévalu, les juges ont donné une interprétation large des notions existantes⁹⁷. De plus, l'approche téléologique ne signifie pas qu'une interprétation large doit être donnée au texte, mais que l'interprétation doit tenir compte du but qui la sous-tend, qu'on aura déterminé à la lumière du contexte de la loi, de l'objet de celle-ci et de l'intention du législateur. L'évolution de la loi nous démontre que le législateur a voulu restreindre de plus en plus la portée de l'exemption. Malgré cette volonté, les juges, comme nous le verrons plus loin, ont fait bénéficier de leur largesse les institutions religieuses. De même, le législateur aurait sans doute dû faire preuve de plus de précision.

95. J. TREMBLAY, « Interprétation de l'article 204 de la *Loi sur la fiscalité municipale* et l'octroi de l'exemption à un tiers occupant », dans SERVICE DE LA FORMATION PERMANENTE, BARREAU DU QUÉBEC, *Développements récents en droit municipal* (1995), Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1995, p. 101.

96. L.-P. PIGEON, *Rédaction et interprétation des lois*, Québec, Les Publications du Québec, 1986, pp. 133 et suiv.

97. *Hôpital Notre-Dame-de-Lourdes c. Montréal (ville de)*, J.E. 85-415, 14 (C.S.).

L'approche téléologique préconisée pour l'interprétation ne touche pas au fardeau de la preuve. Ce dernier repose toujours sur le demandeur. « [E]n toute matière, il appartient à celui qui invoque le bénéfice de l'application d'une disposition législative de démontrer qu'il peut s'en prévaloir. Le fardeau de la preuve repose donc sur le fisc lorsqu'on est en présence d'une disposition qui impose une charge fiscale, et sur le contribuable dans le cas d'une disposition qui porte exemption de taxe⁹⁸. » En l'occurrence, le fardeau, ici, incombe à l'institution religieuse ou la fabrique qui réclame l'exemption⁹⁹.

De plus, pour bénéficier d'une exemption fiscale, il faut exercer légalement les activités qui permettent de se qualifier pour obtenir l'exemption. De sorte que si un permis est exigé, pour bénéficier de l'exemption cela prend un permis¹⁰⁰. Dans le cas présent, cela signifie certainement qu'il faut, pour se prévaloir de l'exemption, avoir rempli les conditions posées par le législateur.

2. Les conditions d'application

Pour que l'exemption s'applique, il faut avoir rempli les conditions inhérentes au paragraphe 204 (12) :

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

[...]

12 un immeuble appartenant à une institution religieuse ou à une fabrique, utilisé par elle ou gratuitement par une autre institution religieuse ou une autre fabrique, non en vue d'un revenu mais dans la poursuite immédiate de ses objets constitutifs de nature religieuse ou charitable, de même que ses dépendances immédiates utilisées aux mêmes fins ; [...]

2.1 La propriété de l'immeuble

L'institution religieuse ou la fabrique doit être propriétaire de l'immeuble.

Il s'agit d'un immeuble au sens de l'article 1 de la L.F.M. : « un immeuble par nature au sens du Code civil du Bas-Canada ou un objet mobilier

98. *Communauté urbaine de Québec c. Corporation de Notre-Dame de Bon-Secours*, précité, note 89, 15 (j. Gonthier).

99. « Il appartient à celui qui réclame une exemption de prouver qu'il y a droit » : *Québec (Communauté urbaine de) c. Pentecostal Assemblies of Canada Inc.*, J.E. 90-524 (C.Q.), p. 4.

100. J. TREMBLAY, *op. cit.*, note 95, p. 113.

attaché à perpétuelle demeure par n'importe qui à un immeuble par nature ». La jurisprudence abonde sur cet article¹⁰¹.

Il faut que l'institution religieuse ou la fabrique en soit propriétaire. Pour être propriétaire, on peut être titulaire d'un titre de propriété dûment enregistré, mais cela peut être également à titre d'emphytéote tant que dure l'emphytéose¹⁰².

Le propriétaire peut cependant en permettre l'utilisation à une autre institution religieuse ou fabrique (voir section 2.3).

2.2 La présence d'une institution religieuse ou d'une fabrique

L'exemption ne peut profiter qu'à une institution religieuse ou une fabrique.

L'institution religieuse n'est définie dans aucune loi, que ce soit la L.F.M., la L.E.F., le *Code municipal*, la *Loi sur les cités et villes*, etc. Cette imprécision terminologique laisse une grande latitude aux juges. En l'absence d'une telle définition, le juge doit décider suivant le sens grammatical¹⁰³ si la réclamante répond aux normes et peut s'assimiler aux organismes reconnus comme institution religieuse¹⁰⁴. Il s'appuie, pour ce faire, sur la loi

101. Pour l'interprétation, citons entre autres : *Corporation d'assurances de personne La Laurentienne c. Québec (ville de)*, [1994] R.J.Q. 1432 (interprétation du mot « attaché »); *Saint-Martin c. Laval*, [1983] C.S. 1043 « perpétuelle demeure »; *Handfield c. St-Marc-sur-Richelieu (paroisse)*, [1995] R.J.Q. 1557 (C.Q.) (définitions : « attaché, immeuble, immeuble par nature, perpétuelle demeure »); *Société de radio-télévision du Québec c. Centre de la Mauricie (MRC Le)*, [1993] R.D.I. (C.A.) (« objets mobiliers, par n'importe qui »); *Saint-Basile c. Ciment Québec Inc.*, [1993] 2 R.C.S. 823 (surtout sur l'article 65 mais l'on trouve également sur l'article 1 : « immeuble par nature et objets mobiliers placés à perpétuelle demeure »); deux ouvrages sur le sujet : J. FORGUES, *L'évaluation municipale et la valeur réelle*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1995 (présenté à l'origine comme thèse de doctorat de l'auteur, à l'Université Laval en 1994) et J.-G. DESJARDINS, *Traité de l'évaluation foncière*, Montréal, Wilson & Lafleur, 1992.

102. *Code civil du Bas Canada*, art. 569; *Fondation du troisième âge (Québec) Inc. c. Saint-Donat (Corporation municipale de)*, précité, note 37; « L'article 1 de la Loi sur la fiscalité municipale prévoit que la personne qui possède un immeuble à titre d'emphytéote est considérée comme le propriétaire » : *Montréal (Communauté urbaine de) c. Entreprises J.G.F. Ltée*, J.E. 95-1589 (C.Q.).

103. « Institution : action d'instituer, d'établir : institution d'un ordre religieux » : LAROUSSE ; « la chose instituée (institution religieuse) » : PETIT ROBERT ; « institution : action par laquelle on institue, on établit ; chose instituée » : QUILLET ; « religieux : qui appartient à la religion ; religion : culte rendu à la divinité, foi, conviction, croyance » : LAROUSSE ; « religieux : consacré à la religion » : PETIT ROBERT ; « religion : ensemble de doctrines et de pratiques qui constituent les rapports de l'homme avec la puissance divine » : QUILLET.

104. *Jeunesse en Mission (Québec) Inc. c. Dunham (ville de)*, précité, note 24, 458-459.

constitutive de la fondation, les lettres patentes, le titre de propriété ou le bail, etc., selon le cas.

Dans *Congrégation des Frères de l'instruction chrétienne c. Ville de Shawinigan*¹⁰⁵, le juge Lajoie est d'avis « qu'une institution religieuse serait un groupement organisé de personnes établi ou créé soit de par la loi ou de l'initiative de certaines personnes en vue de faciliter la poursuite et la réalisation d'un but relatif à une foi ou à une croyance religieuse ». Dans *Corporation municipale du village de Rougemont c. Maison Saint-Michel*¹⁰⁶, la Cour d'appel a jugé que l'on ne peut assimiler à des maisons religieuses une corporation dont le but principal est de faire de la propagande pour un système économique et social, même si, à l'occasion, on y récite le chapelet. De la même façon, dans *Chevaliers de Colomb, Conseil 2802, Sainte-Agathe-des-Monts Inc. c. Ville de Sainte-Agathe-des-Monts*¹⁰⁷, le tribunal croit qu'un acte de générosité isolé, tel que la collecte de fonds de la « guignolée » au temps de Noël, ne peut suffire à démontrer le caractère religieux ou charitable de l'institution. Dans *Societa Annie S.A. c. Ville de Montréal*¹⁰⁸, la Cour supérieure juge que la résidence et les sœurs sont des institutions parentes et reliées à une même congrégation, ayant un patrimoine commun, et conclut que l'exemption doit leur être accordée, même si le bâtiment et ses aménagements servent à loger des personnes du troisième âge¹⁰⁹. Dans *Fondation du troisième âge Québec Inc. c. Saint-Donat (Corporation municipale de)*¹¹⁰, la Cour d'appel indique que toute corporation à but non lucratif qui exerce des activités charitables n'est pas nécessairement une institution religieuse, et ce, même si ses membres, que ce soit la totalité ou certains d'entre eux, poursuivent des fins religieuses ou sont inspirés par des motifs religieux. Si c'est une institution charitable plutôt qu'une institution religieuse, elle doit s'adresser à la Commission municipale pour l'obtention de l'exemption discrétionnaire précisée dans

105. *Congrégation des Frères de l'instruction chrétienne c. Ville de Shawinigan*, précité, note 23, 169.

106. *Corporation municipale du village de Rougemont c. Maison Saint-Michel*, [1971] C.A. 218.

107. *Chevaliers de Colomb, Conseil 2802, Sainte-Agathe-des-Monts Inc. c. Ville de Sainte-Agathe-des-Monts*, [1979] C.P. 335.

108. *Societa Annie S.A. c. Ville de Montréal*, [1987] R.J.Q. 321 (C.S.).

109. *Id.*, 324-325 : « Toutes ces institutions sont des personnes liées ou apparentées [...] tous les actifs et les droits et des uns et des autres, au moment d'en arrêter les opérations ou activités au moment d'une dissolution sont retournés et rendus à la Congrégation dont elles sont toutes des émanations [...] sa loi constitutive prévoit des buts similaires à ceux de la Congrégation ». La Cour juge qu'il y a patrimoine commun.

110. *Fondation du troisième âge (Québec) Inc. c. Saint-Donat (Corporation municipale de)*, précité, note 37, 9.

l'article 204 (10)¹¹¹. Enfin, dans *Congrégation de l'Aumisme (Les Pèlerins de l'Absolu c. Sainte-Lucie-des-Laurentides (Corporation municipale)*¹¹², la Cour d'appel est d'avis que l'opinion du juge Paré dans *Sivananda Yoga Vedanta Centre Inc. c. Corporation municipale de Val-Morin*¹¹³ « est une ouverture vers la reconnaissance du caractère religieux des organismes qui, par le biais de la méditation, la prière, l'étude et même de la discipline physique, tentent de créer un lien plus étroit entre l'homme et son univers ainsi qu'avec les divinités qui en président les destinées ». En conséquence, « l'unicité dans les figures de la divinité n'est pas essentielle à la notion de religion » : l'aumisme, synthèse des grands courants religieux et philosophiques du monde est une religion et l'appelante, une institution religieuse.

La fabrique est définie dans la *Loi sur les fabriques*¹¹⁴ comme étant une corporation constituée en vertu de la présente loi et formée du président d'assemblée, du curé d'une paroisse ou du desservant d'une desserte et des marguilliers de cette paroisse ou desserte. Le *Petit Robert*¹¹⁵ définit la fabrique comme étant « l'ensemble des clercs et des laïcs chargés de l'administration des fonds et revenus affectés à la construction et à l'entretien des églises ».

Alors que l'intention du législateur était de permettre la rationalisation des ressources matérielles des communautés dispensatrices dans le passé de services publics, on constate que l'exemption est accordée par les juges à toutes les institutions religieuses. Bien que cette interprétation respecte la lettre de la loi et la Charte canadienne dans la mesure où elle ne catégorise pas les religions, elle s'écarte cependant de l'intention du législateur.

-
111. *Id.*, 9-10: fondation qui consacre toutes ses ressources au mieux-être des personnes âgées ; dont tous les actionnaires, administrateurs et officiers sont des religieuses des sœurs de la charité de Sainte-Marie. « Les lettres patentes de la Fondation ne font pas voir que ses membres sont exclusivement des religieuses et que les fins poursuivies par la corporation sont la religion. Même si dans les faits, aujourd'hui, ce sont les religieuses qui administrent la fondation, il n'y a aucune indication dans la preuve qui spécifie que les officiers, administrateurs ou membres de la fondation doivent être exclusivement des personnes membres de la communauté des Sœurs de Charité de Sainte-Marie. Et, en cas de dissolution ou liquidation de la Fondation, « tous les biens restants, après paiement des dettes, seront distribués à une ou plusieurs organisations de charité reconnues au Canada » (sauf pour l'immeuble qui reviendra probablement à la Communauté). »
112. *Congrégation de l'aumisme (Les Pèlerins de l'absolu c. Sainte-Lucie-des-Laurentides*, [1996] R.J.Q. 2177, 2182-2183 (C.A.).
113. *Sivananda Yoga Vedanta Centre Inc. c. Corporation municipale de Val-Morin*, [1990] R.L. 204 (C.A.).
114. *Loi sur les fabriques*, L.R.Q., c. F-1, art. 1.
115. P. ROBERT, *Le Petit Robert*, Montréal, Les dictionnaires Robert-Canada S.C.C., 1990, p. 745.

L'exemption devient dès lors une subvention aux institutions religieuses, subvention dont le fardeau monétaire est imposé aux municipalités et à ses commettants sans leur accord si l'on en croit les recommandations passées de la commission Bélanger et de l'Union des municipalités.

2.3 L'utilisation de l'immeuble par une institution religieuse ou une fabrique

L'immeuble doit être utilisé par une institution religieuse ou une fabrique ou gratuitement par une autre institution religieuse ou une autre fabrique.

Cela réitère le principe que l'immeuble doit être utilisé par une institution religieuse ou une fabrique. Selon la jurisprudence, cette utilisation peut être continue ou discontinuée¹¹⁶. Cette interprétation a pour effet d'appliquer l'exemption aux résidences d'été et grands domaines inoccupés possédés par les institutions. Ici encore, les institutions bénéficient des largesses d'interprétation des juges. Ainsi, tant que la destination n'est pas modifiée, l'exemption est maintenue, même en l'absence d'utilisation du propriétaire, puisque cela fait partie du droit de propriété¹¹⁷.

Si l'immeuble est utilisé par une autre institution religieuse ou une autre fabrique, il bénéficiera toujours de l'exemption pourvu que cette utilisation soit gratuite, c'est-à-dire que l'institution religieuse prêteuse n'en retire aucun revenu ni avantage, et ce, en conformité avec le principe d'absence de revenu (voir section 2.4).

Le locataire d'un immeuble exempté, qui paie un loyer et qui n'est pas par ailleurs une institution religieuse ni une fabrique, se verra imposer des taxes municipales pour la partie de l'immeuble qui est à son usage en vertu de ce bail¹¹⁸.

Par ailleurs, l'utilisation à laquelle on destine l'immeuble doit être légale, c'est-à-dire permise, conforme aux règlements de zonage ou à ceux

116. *Les Oblates Franciscaines de Saint-Joseph c. Lac Des Seize-Îles*, [1975] R.L. 211 (C.P.) (immeuble servant comme lieu de repos pour les religieuses entre le 15 mai et le 15 novembre).

117. *Ville de Léry c. Jeunesse-Ville Inc.*, [1975] R.L. 206 (C.P.). Jeunesse-Ville est une œuvre pour les enfants aveugles et parapégiques. La propriété a été peu utilisée et les enfants ne s'y sont rendus qu'en de rares occasions. Par contre, aucune preuve n'ayant été établie que la propriété a été utilisée à d'autres fins, l'exemption a été maintenue.

118. Par analogie, voir *Papier Laval Ltée c. Ville de Lachine*, B.R.E.F., minute 94-2354, 22 juillet 1994, où le Bureau de révision de l'évaluation foncière a fixé une superficie par déduction d'autres locations à la compagnie plaignante qui payait un loyer à la municipalité. Cet arrêt est cité dans J. TREMBLAY, *op. cit.*, note 95, pp. 122-123.

projetés¹¹⁹. Ainsi dans *Hampstead (ville de) c. Congrégation Shomrim Labokerbeth Yehudah & Affiliated Congregation Shaare Tefillah*¹²⁰, la défenderesse n'a pu bénéficier de l'exemption prévue dans les paragraphes 5 et 8 de l'article 18 de la L.E.F. puisque son immeuble n'a jamais pu être utilisé comme lieu de culte ou être employé comme institution religieuse ou charitable. En effet, un règlement de zonage lui en interdisait l'utilisation comme synagogue. Également, dans *Montreal Bible and Gospel Halls c. Dorval (City of)*, une requête en jugement déclaratoire visant à faire déclarer non applicable au requérant le règlement de zonage de la ville intimée au motif de discrimination basée sur la religion est rejetée :

As it is common in most religions, members gather to pray and worship in a building designed for that purpose according to their needs. That does not mean that a church may be erected everywhere its members think fit. [...] Plaintiff must comply with the law including the zoning By-law ¹²¹

2.4 L'absence de revenu

Le but principal poursuivi ne doit pas être le revenu.

En effet, à l'analyse des mots « non en vue d'un revenu », on constate que les mots « en vue de » signifient : « de manière à permettre [...] une fin, un but¹²² », « dans l'intention de, en considération de¹²³ ». Des dispositions semblables portant sur l'admissibilité à des déductions de revenu établissent un critère général fondé sur le but ou l'intention. Ainsi, le président Thorson de la Cour de l'Échiquier, dans *Royal Trust Co. c. Minister of National Revenue*¹²⁴, interprétant l'alinéa 12 (1) a) de l'ancienne *Loi de l'impôt sur le revenu*¹²⁵ indique ceci : « [traduction] C'est le but de la dépense ou du débours qui est important et ce but doit être de gagner ou de produire un revenu « tiré d'une entreprise » à laquelle le contribuable se consacre. Si de telles conditions sont réunies, le fait qu'il peut ne pas en résulter de profit n'empêche nullement la déductibilité du montant du débours ou de la dépense. » Par analogie, on peut donc affirmer que le but poursuivi ne doit pas être le revenu, mais que si l'on produit un certain

119. *Gagné c. Corporation du Mouvement du Graal du Canada*, J.E. 95-1526 (C.A.).

120. *Hampstead (Ville de) c. Congrégation Shomrim Labokerbeth Yehudah & Affiliated Congregation Shaare Tefillah*, J.E. 82-55 (C.P.).

121. *Montreal Bible and Gospel Hall c. Dorval (City of)*, J.E. 93-1111 (C.S.).

122. P. ROBERT, *op. cit.*, note 115.

123. LAROUSSE, *op. cit.*, note 103.

124. *Royal Trust Co. c. Minister of National Revenue*, (1957) 9 D.L.R. (2d) 28, 39-40. Suivi dans *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Minister of Revenue)*, [1988] 2 R.C.S. 175, 186 (j. Wilson) ; *Symes c. Canada*, précité, note 77, 721 (j. Iacobucci).

125. *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148.

revenu malgré qu'il ne soit pas visé, l'exemption s'appliquera. Cependant, si le but poursuivi est le revenu, l'exemption n'a pas lieu d'être¹²⁶ :

L'exemption ne joue pas [...] si l'immeuble est utilisé en vue d'un revenu. Ainsi un théâtre, un aréna ou un restaurant utilisé comme source de revenus ne bénéficie pas de l'exemption (*Association Catholique de la Jeunesse Canadienne-française c. Cité de Chicoutimi*, [1940] R.C.S. 510). Il en est de même d'une terre exploitée comme établissement agricole par une institution religieuse dans un but commercial (*Commissaires d'écoles Saint-Gabriel c. Sœurs de la Congrégation*, [1885] 12 R.C.S. 45). Par contre, le seul fait que l'immeuble produise certains revenus n'empêche pas l'exemption, si l'immeuble est utilisé principalement dans la poursuite immédiate de ses objets constitutifs de nature religieuse ou charitable¹²⁷.

Dans *Ville de Sainte-Anne-de-Beaupré c. Congrégation du Très Saint-Rédempteur*¹²⁸, le juge Raymond Beudet considère que l'on doit donner une interprétation large des notions présentes de sorte que « [l]orsque la corporation du Très St-Rédempteur ouvre des magasins, des musées, de vastes terrains de stationnement et bâtit des garages pour contenir son équipement motorisé, elle agit non pas en fonction du ministère paroissial ou culte public destinés à la population de Sainte-Anne-de-Beaupré mais en vue de la dévotion à Sainte-Anne proposée à tout un continent ; elle accomplit là l'œuvre d'une institution religieuse conforme aux fins pour lesquelles elle a été établie et même dans la poursuite de ses objets constitutifs, pour couvrir l'activité religieuse reconnue, déployée d'une façon légitime par une institution ecclésiastique ». Le juge ferme même les yeux sur une location payante d'un immeuble.

Ce jugement ressemble étrangement à un pied-de-nez au législateur. En fait, le juge le tourne en dérision : « L'application de cette loi confuse impose aux tribunaux un immense effort d'interprétation [...] Ce n'est évidemment pas un chef-d'œuvre d'expression et le texte anglais ne paraît pas plus brillant [...] il a fait d'une disposition claire un texte ambigu trouvant même le moyen de remplacer l'expression « évêchés » par le mot pompeux « palais

126. *Commissaires d'écoles de Saint-Gabriel c. Sœurs de la congrégation*, [1885] 12 R.C.S. 45; *Corporation de Limoilou c. Séminaire de Québec*, [1898] 7 B.R. 44; *Ville de Lachine c. Les Clercs de Saint-Viateur*, [1935] 41 R. de J. 354 (C.S.); *Association catholique de la jeunesse canadienne-française c. Cité de Chicoutimi*, [1940] R.C.S. 510; *Corporation de Saint-Méthode-de-Frontenac c. Foyer Valin*, (1966) C.S. 327; *Village de Rougemont (Corporation municipale du) c. Maison St-Michel*, précité, note 106; *Les Frères de l'Instruction Chrétienne c. Ville de Farnham*, [1974] R.L. 129; *Ville de Léry c. Jeunesse-Ville Inc.*, précité, note 117; *Les Oblates Franciscaines de Saint-Joseph c. Lac-Des-Seize-Îles*, précité, note 116.

127. J. L'HEUREUX, *Droit municipal québécois*, t. 2, Montréal, Wilson & Lafleur, 1984, pp. 448-449 (nos soulignés). Ce même extrait a été cité dans *Hôpital Notre-Dame-de-Lourdes c. Montréal (ville de)*, précité, note 97.

128. *Ville de Sainte-Anne-de-Beaupré c. Congrégation du Très Saint-Rédempteur*, [1976] R.L. 548 (C.P.).

épiscopaux », évidemment le texte n'a pas été rédigé par le Concile Vatican II » .

Suivant cette jurisprudence et cette doctrine, lorsque le but principal de l'institution n'est pas le revenu, mais que, par ailleurs, elle tire un certain revenu, la condition de la poursuite d'un objectif, d'un but, « non en vue d'un revenu » sera respectée.

Nous constatons encore une fois qu'une interprétation large a été accordée par les juges, à une époque où pourtant une interprétation stricte prévalait (voir section 1.3). Mais il faut bien dire ici que, si l'interprétation d'une loi n'est pas compatible avec l'intention du législateur, celui-ci peut facilement remédier au problème en la modifiant.

Cependant, lorsqu'il y a sous-traitance, c'est-à-dire lorsqu'une entreprise occupe les lieux sans en être le propriétaire, tire des revenus de cette occupation et conserve la jouissance de ces revenus, une jurisprudence plus récente indique qu'un tel occupant ne peut bénéficier de l'exemption¹²⁹.

2.5 La poursuite immédiate des objets constitutifs de nature religieuse ou charitable

L'institution religieuse ou la fabrique doit poursuivre les fins en vue desquelles elle a été créée et ces dernières doivent être de nature religieuse ou charitable.

La Cour détermine, à l'aide des documents mis en preuve, « la poursuite immédiate », la poursuite principale, prioritaire¹³⁰, le but principal¹³¹ poursuivi lors de sa création, de ce qui fait l'objet de sa création, les objets constitutifs poursuivis¹³². L'examen doit vérifier si le but est poursuivi dans les faits.

Ce but principal se trouve dans le service offert. Ainsi, si l'entreprise offre des vacances en plein air, même si par ailleurs l'entreprise a un but voilé de s'attirer des fidèles comme dans l'arrêt *Sivanhanda* (voir section 2.2), ou, autre exemple, si l'entreprise se consacre au mieux-être des personnes âgées, même s'il s'agit de membres d'une même communauté comme dans l'arrêt *Fondation du troisième âge*¹³³, précité, le juge con-

129. *Cafétéria de la Capitale Inc. c. Ville de Québec*, B.R.E.F., minute Q-940097, 21 avril 1994 ; cet arrêt est cité dans J. TREMBLAY, *op. cit.*, note 95, p. 122, et porte sur l'existence d'un casse-croûte à l'intérieur d'un aréna, propriété d'une ville.

130. *Societa Annie S.A. c. Montréal (ville de)*, précité, note 108, 323.

131. *Les Frères de l'Instruction Chrétienne c. Ville de Farnham*, précité, note 126, 130.

132. *Ibid.* : « In the pursuit of the object for which it was established. »

133. *Fondation du troisième âge (Québec) Inc. c. Saint-Donat (Corporation municipale de)*, précité, note 37.

sidérera le but premier, principal, immédiat et ne pourra par conséquent accorder l'exemption. Le juge ne peut prendre en considération les buts secondaires, les buts que l'on espère aussi atteindre ou que l'on atteindra par ailleurs.

Notons cependant que des lieux de repos où les membres se retirent ont été considérés comme des extensions des maisons mères puisque les membres y exercent leur vie religieuse communautaire comme ils le feraient à la maison mère de la communauté et qu'ils y poursuivent toujours leurs objets constitutifs¹³⁴. Suivant l'interprétation du mot « immédiat » puisque ce que l'on cherche par l'utilisation de ces immeubles c'est offrir un lieu de repos à ces membres, et même si, par ailleurs, l'on y exerce une vie religieuse communautaire, l'exemption n'aurait pas dû être accordée. On peut comprendre cependant que le juge soit tenté de considérer ces lieux comme des extensions des maisons mères et d'accorder l'exemption lorsqu'aucune personne extérieure à la communauté n'est admise dans ces lieux de repos.

Ce but immédiat doit être de nature religieuse ou charitable, c'est-à-dire assimilable à la pratique de principes religieux¹³⁵, unir dans une même doctrine religieuse¹³⁶ ou dans un but altruiste, d'amour de Dieu¹³⁷ et de son prochain, d'assistance, de bienfaisance. Citons à titre d'exemple les Filles de la Charité qui sont une congrégation de religieuses qui se vouent au soulagement des pauvres et des malades, instituée en 1634 par saint Vincent de Paul¹³⁸. Les organismes de fraternité, tels les clubs Kiwanis, Rotary, la Fondation maçonnique du Québec, The Grand Lodge, The Ancient and Accepted Scottish Rite et le Karnak Temple, ne peuvent cependant être assimilés à une institution charitable bien qu'ils poursuivent des objectifs sociaux par ailleurs louables¹³⁹.

134. *Les Oblates Franciscaines de Saint-Joseph c. Lac Des Seize-Îles*, précité, note 116 ; *Les Frères de l'instruction Chrétienne c. Ville de Farnham*, précité, note 126, 131 (résidence servant aux religieux qui enseignent à la polyvalente de Farnham).

135. « Avoir un objet constitutif religieux est beaucoup plus exigeant qu'avoir un objet constitutif de nature religieuse ; c'est-à-dire, assimilable à la pratique de principes religieux » : *Hôpital Notre-Dame-de-Lourdes c. Montréal (ville de)*, précité, note 97, 18.

136. Dans *Sivananda Yoga Vedanta Centre Inc. c. Corporation municipale de Val-Morin*, précité, note 113, la Cour d'appel indique que l'immeuble doit servir à des fins religieuses d'un groupe de personnes dont les membres sont unis dans une même doctrine. Or, dans cette affaire, la Cour jugea que le but voilé de s'attirer des fidèles que l'on pourra éventuellement conduire à l'initiation n'est qu'un but qu'on espère atteindre. Ce n'est pas là le but principal. Ce dernier se trouve dans le service que l'entreprise offre : des vacances en plein air.

137. La charité est une des trois vertus théologiques.

138. LAROUSSE, *op. cit.*, note 103.

139. *Masonic Memorial Temple Corporation c. Communauté urbaine de Montréal*, J.E. 85-228 (C.A.).

2.6 Les dépendances immédiates

Les dépendances immédiates bénéficient de la même exemption pourvu qu'elles poursuivent les mêmes fins que l'immeuble principal auxquelles elles se rattachent.

Nous l'avons vu précédemment, lors de l'étude de la loi en commission parlementaire, article par article, cela signifie le garage, le hangar, non une résidence mais ce qui est dépendant d'une résidence¹⁴⁰. On limite de plus en précisant que les dépendances immédiates ne seront exemptes de la taxe que dans la mesure où elles sont « utilisées aux mêmes fins » que les immeubles principaux.

À ce niveau, la jurisprudence varie. Dans *Clercs de Saint-Viateur de Montréal c. Laval (ville de)*¹⁴¹, la Cour estime que les lots entourant le bâtiment, même s'ils sont non utilisés, doivent également bénéficier de l'exemption parce qu'ils ne rapportent aucun revenu et qu'ils assurent la tranquillité nécessaire à la maison de repos. Dans *Servites de Marie de Québec c. Sainte-Catherine-de-Hatley (Corporation municipale de)*¹⁴², le juge Gervais indique qu'il faut se demander si l'activité exercée sur les lots visés fait partie des activités normales de la requérante, au sens de l'article 204. Or, dans ce dossier, le but premier de la requérante est l'enseignement, lequel comporte des activités accessoires tel le sport. Les terrains utilisés pour la pratique des sports sont donc exemptés. Cependant, ceux qui servent à une exploitation commerciale et ceux *qui ne sont pas utilisés* ne peuvent être couverts par l'exemption. Dans *Ville de Sainte-Anne-de-Beaupré c. Congrégation du Très Saint-Rédempteur*¹⁴³, les magasins, les musées, les vastes terrains de stationnement, les garages environnant la « basilique » ont bénéficié de l'exemption puisque le juge a considéré qu'ils accomplissaient là la même œuvre qu'une institution religieuse.

Conclusion

L'exemption fiscale des institutions religieuses et des fabriques est à la mesure de notre conception sociale. En effet, elle suit de très près l'évolution de nos sociétés si l'on en juge par la place qu'occupent ces organisations. Tout au long de l'histoire, on a considéré comme juste et raisonnable d'accorder à ces institutions la même exemption que l'on donna à la

140. QUÉBEC, ASSEMBLÉE NATIONALE, précité, note 13 p. B-5837.

141. *Clercs de Saint-Viateur de Montréal c. Laval (Ville de)*, J.E. 82-1026 (C.S.).

142. *Servites de Sainte-Marie de Québec c. Sainte-Catherine-de-Hatley (Corporation municipale de)*, J.E. 88-69 (C.S.), confirmé par J.E. 91-1137 (C.A.).

143. *Ville de Sainte-Anne-de-Beaupré c. Congrégation du Très Saint-Rédempteur*, précité, note 128.

Couronne, puisqu'elles aussi étaient dispensatrices de services publics. Au fil des jours, l'État a petit à petit pris en main la responsabilité de ces services. De la même façon, l'exemption s'est vidée graduellement ou, plutôt, s'est déplacée. Les immeubles destinés à l'enseignement, aux soins, à des fins culturelles, scientifiques, récréatives, charitables ou sociales doivent soit être reconnus comme tels par la Commission municipale du Québec, soit être enregistrés aux fins d'autres lois telles la *Loi sur les impôts*¹⁴⁴, la *Loi sur les services de santé et les services sociaux*¹⁴⁵, la *Loi sur les services de garde à l'enfance*¹⁴⁶, ou être titulaires d'un permis d'enseignement ou encore appartenir à des commissions scolaires, des cégeps ou des universités, etc. Ils se retrouvent dans d'autres paragraphes de l'article 204 de la L.F.M.¹⁴⁷. Le paragraphe 12 ne contient dorénavant que l'exemption des institutions religieuses et des fabriques et subsiste, semble-t-il, en remerciement des services passés et surtout en vue de permettre aux communautés religieuses de vendre les immenses domaines qui leur ont servi à dispenser les services publics.

On constate qu'en pratique l'exemption couvre également des institutions religieuses qui n'ont pas rendu de tels services. Il faudra donc voir dans l'avenir si les corporations municipales peuvent continuer à compenser le manque à gagner et soutenir financièrement cette exemption. Dès lors que les institutions religieuses ne rendent plus de services à la communauté, l'État devra déterminer dans quelle mesure il peut continuer de les soutenir financièrement. Si l'État compense déjà les municipalités pour la charge de ses propres propriétés sous la forme d'« en-lieux » de taxes, rendra-t-il la pareille aux municipalités en contrepartie de l'exemption des institutions religieuses ? Dans l'affirmative, à quel titre le fera-t-il ? Peut-il soutenir que les « services religieux » prodigués par les institutions religieuses ou les fabriques entrent dans la définition de services publics ? Un litige futur nous le dira peut-être ! De plus, comment l'État peut-il soutenir une telle exemption au regard de la Charte canadienne ? Puisque la liberté de religion, c'est également le droit de ne pas croire, que la même protection s'applique aux expressions et manifestations d'incroyance et au refus d'observer les pratiques religieuses qu'à celles de croyance, comment l'État pourra-t-il conserver sa « neutralité religieuse » si les services publics comprennent aussi

144. *Loi sur les impôts*, L.R.Q., c. I-3.

145. *Loi sur les services de santé et les services sociaux*, L.R.Q., c. S-5.

146. *Loi sur les services de garde à l'enfance*, L.R.Q., c. S-4.1.

147. L.F.M., précitée, note 3.

les services religieux ? Si ces institutions ne fournissent pas de services publics, comment justifiera-t-il une telle discrimination positive face aux contribuables qui paient déjà très largement le manque à gagner de tous les paliers gouvernementaux ?