

Her Majesty The Queen *Appellant*

v.

Suzanne Thibaudeau *Respondent*

and

Attorney General of Quebec *Intervener*

and

Support and Custody Orders for Priority Enforcement (SCOPE) *Intervener*

and

Charter Committee on Poverty Issues, Federated Anti-Poverty Groups of British Columbia, National Action Committee on the Status of Women and Women's Legal Education and Action Fund (The Coalition) *Interveners*

INDEXED AS: THIBAudeau v. CANADA

File No.: 24154.

1994: October 4; 1995: May 25.

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

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Constitutional law — Charter of Rights — Equality rights — Alimony — Income tax — Divorced wife refusing to include in computing income amounts received from ex-husband as alimony for maintenance of children — Whether tax provision requiring her to include amounts in income infringes s. 15 of Canadian Charter of Rights and Freedoms — If so, whether provision can be justified under s. 1 of Charter — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 56(1)(b).

Under the decree granting her divorce the respondent was awarded custody of her two minor children and ali-

Sa Majesté la Reine *Appelante*

c.

Suzanne Thibaudeau *Intimée*

et

Le procureur général du Québec *Intervenant*

et

Support and Custody Orders for Priority Enforcement (SCOPE) *Intervenant*

et

Charter Committee on Poverty Issues, Federated Anti-Poverty Groups of British Columbia, Comité canadien d'action sur le statut de la femme et Fonds d'action et d'éducation juridiques pour les femmes (la Coalition) *Intervenants*

RÉPERTORIÉ: THIBAudeau c. CANADA

N° du greffe: 24154.

1994: 4 octobre; 1995: 25 mai.

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

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Droit constitutionnel — Charte des droits — Droit à l'égalité — Pension alimentaire — Impôt sur le revenu — Épouse divorcée refusant d'inclure dans le calcul de son revenu les sommes reçues de son ex-époux à titre de pension alimentaire pour subvenir aux besoins des enfants — La disposition en matière fiscale qui l'oblige à inclure ces sommes dans son revenu porte-t-elle atteinte à l'art. 15 de la Charte canadienne des droits et libertés? — Dans l'affirmative, cette disposition est-elle justifiable en vertu de l'article premier de la Charte? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 56(1)(b).

Aux termes du jugement prononçant son divorce, l'intimée a obtenu la garde de ses deux enfants mineurs

mony of \$1,150 a month from her ex-husband for the exclusive benefit of the children. In determining the said amount the court took into account the cost of maintaining the children, the tax impact on the former spouses and the respondent's duty also to provide for the maintenance of her children. The court recognized, however, that the amount so determined required a greater contribution from the respondent than would be required by the ratio between the respective incomes of the former spouses. Section 56(1)(b) of the *Income Tax Act* ("ITA") requires a separated or divorced parent to include in computing income any amounts received as alimony for the maintenance of children, while s. 60(b) ITA allows a parent who has paid such amounts to deduct them from income. The respondent challenged the constitutionality of s. 56(1)(b) in the Tax Court of Canada. She argued that by imposing a tax burden on money which she was to use exclusively for the benefit of her children, s. 56(1)(b) infringed her right to equality guaranteed by s. 15(1) of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*. The court found that s. 56(1)(b) was not discriminatory and dismissed the respondent's appeal from her 1989 tax assessment. A majority of the Federal Court of Appeal reversed this decision and concluded that s. 56(1)(b) infringed s. 15(1) and could not be justified under s. 1 of the *Charter*.

Held (L'Heureux-Dubé and McLachlin JJ. dissenting): The appeal should be allowed. Section 56(1)(b) ITA does not infringe the equality rights guaranteed by s. 15(1) of the *Charter*.

Per La Forest and Sopinka JJ.: There is agreement with Cory and Iacobucci JJ. and with Gonthier J. that s. 56(1)(b) ITA does not impose a burden or withhold a benefit so as to attract the application of s. 15(1) of the *Charter*.

Per Cory and Iacobucci JJ.: Section 56(1)(b) ITA does not violate s. 15(1) of the *Charter*. The purpose of s. 15(1) is to protect human dignity by ensuring that all individuals are recognized at law as being equally deserving of concern, respect and consideration. Consequently, it is the effect that an impugned distinction has upon a claimant which is the prime concern under s. 15(1). Here, the group of single custodial parents receiving child support payments is not placed under a burden by the inclusion/deduction regime. Although there may be some cases in which the gross-up calculations shift a portion of the payer's tax liability upon the recipient spouse, one cannot necessarily extrapolate from this that a "burden" has been created, at least not for the purposes of s. 15(1). Sections 56(1)(b) and 60(b) operate at

et, de son ex-conjoint, une pension alimentaire de 1 150 \$ par mois pour le bénéficiaire exclusif des enfants. En fixant ce dernier montant, le tribunal a tenu compte du coût de l'entretien des enfants, de l'impact fiscal sur les ex-époux et de l'obligation qui revient à l'intimée de subvenir elle aussi aux besoins de ses enfants. Le tribunal a reconnu cependant que la somme, ainsi fixée, exige de l'intimée une contribution supérieure à ce que le rapport entre les revenus respectifs des ex-époux commanderait. L'alinéa 56(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* («LIR») oblige le parent séparé ou divorcé à inclure dans le calcul de son revenu les sommes reçues à titre de pension alimentaire pour l'entretien des enfants, alors que l'al. 60(b) LIR permet au parent qui a versé ces sommes de les déduire de son revenu. Devant la Cour canadienne de l'impôt, l'intimée a contesté la constitutionnalité de l'al. 56(1)(b). Elle a soutenu qu'en lui imposant une charge fiscale sur des sommes qu'elle doit utiliser pour le seul bénéficiaire de ses enfants, l'al. 56(1)(b) porte atteinte à son droit à l'égalité garanti par le par. 15(1) de la *Charte canadienne des droits et libertés*. La cour a décidé que l'al. 56(1)(b) n'était pas discriminatoire et a rejeté l'appel de l'intimée à l'égard de sa cotisation d'impôt de 1989. La Cour d'appel fédérale, à la majorité, a infirmé cette décision et conclu que l'al. 56(1)(b) violait le par. 15(1) et n'était pas justifiable en vertu de l'article premier de la *Charte*.

Arrêt (les juges L'Heureux-Dubé et McLachlin sont dissidentes): Le pourvoi est accueilli. L'alinéa 56(1)(b) LIR ne porte pas atteinte aux droits à l'égalité garantis par le par. 15(1) de la *Charte*.

Les juges La Forest et Sopinka: Est acceptée la conclusion des juges Cory et Iacobucci ainsi que du juge Gonthier, selon laquelle l'al. 56(1)(b) LIR n'impose pas de fardeau ni ne prive d'un avantage, et ne donne donc pas lieu à l'application du par. 15(1) de la *Charte*.

Les juges Cory et Iacobucci: L'alinéa 56(1)(b) LIR ne viole pas le par. 15(1) de la *Charte*. Le paragraphe 15(1) a pour but de protéger la dignité humaine en garantissant que tous les individus sont reconnus par la loi comme des êtres humains méritant le même intérêt, le même respect et la même considération. C'est donc l'effet de la distinction contestée sur le requérant qui est la première préoccupation en vertu du par. 15(1). En l'espèce, le groupe des parents seuls qui ont la garde d'enfants et reçoivent des prestations alimentaires pour ces derniers n'est pas assujéti à un fardeau par le régime inclusion/déduction. Quoiqu'il puisse y avoir des cas où les calculs de majoration transfèrent au conjoint bénéficiaire une partie de la charge fiscale du payeur, on ne peut en déduire que cela a créé nécessairement un «far-

the level of the couple and are designed to minimize the tax consequences of support payments, thereby promoting the best interests of the children by ensuring that more money is available to provide for their care. If anything, the inclusion/deduction regime confers a benefit on the post-divorce "family unit". The fact that one member of the unit might derive a greater benefit from the legislation than the other does not, in and of itself, trigger a s. 15(1) violation, nor does it lead to a finding that the distinction in any way amounts to a denial of equal benefit or protection of the law. Sections 56(1)(b) and 60(b), which incorporate federal and provincial statutes under which child support orders are issued, must be examined in conjunction with those statutes in order to assess the effect of ss. 56(1)(b) and 60(b) upon the claimant. The amount of income taxable under ss. 56(1)(b) and 60(b) is determined by the family law system and, unless it operates in a defective manner, the amount of child support will include grossing-up calculations to account for the tax liability that the recipient ex-spouse will incur on the income. If there has been an error, the family law system provides avenues to revisit the support order to correct the situation. Any disproportionate displacement of the tax liability between the former spouses lies in the family law system, not in the ITA. Therefore, in light of the interaction between the ITA and the family law statutes, s. 56(1)(b) does not impose a burden upon the respondent within the meaning of s. 15(1).

The disagreement with McLachlin J.'s conclusion that ss. 56(1)(b) and 60(b) occasion a burden is limited to an application of her approach to the facts of this case, not with her methodology *per se*, which is endorsed. By corollary, the concurrence with Gonthier J. in the disposition of this appeal is one of result, not of method.

Per Gonthier J.: The special nature of the ITA is a significant factor that must be taken into account in defining the scope of the right to the "equal benefit of the law" provided for in s. 15(1) of the *Charter*. It is of the very essence of the ITA to make distinctions, so as to generate revenue for the government while equitably reconciling a range of necessarily divergent interests. In view of this, the right to the equal benefit of the law does not mean that each taxpayer has an equal right to receive the same amounts, deductions or benefits, but merely that he or she has a right to be equally governed by the law. The concept of fiscal equity should not be

deau», du moins aux fins du par. 15(1). Les alinéas 56(1)(b) et 60(b) s'appliquent au niveau du couple et visent à minimiser les incidences fiscales des versements de pension alimentaire, dans le but de promouvoir le meilleur intérêt des enfants en permettant que plus d'argent soit consacré à leur entretien. Le régime inclusion/déduction conférerait plutôt un avantage à l'«unité familiale» après le divorce. Le fait que l'un des membres de cette unité puisse retirer de la loi un avantage plus grand que l'autre n'entraîne pas en soi une violation du par. 15(1) ni ne mène à la conclusion que la distinction revient de quelque manière à un refus d'accorder la même protection et le même bénéfice de la loi. Les alinéas 56(1)(b) et 60(b), qui incorporent des lois fédérales et les lois provinciales régissant les ordonnances alimentaires pour les enfants, doivent être examinés conjointement avec ces lois afin d'évaluer l'effet des al. 56(1)(b) et 60(b) sur le requérant. Le montant du revenu imposable en vertu des al. 56(1)(b) et 60(b) est déterminé par le régime du droit familial et, à moins qu'il fonctionne mal, le montant de la prestation alimentaire des enfants comprendra les calculs de majoration pour tenir compte de l'impôt que l'ex-conjoint bénéficiaire devra payer sur ce revenu. S'il y a eu une erreur, le régime du droit familial prévoit des moyens de réexaminer les ordonnances alimentaires pour corriger la situation. Tout transfert disproportionné de l'impôt à payer entre les anciens conjoints relève du régime du droit familial et non pas de la LIR. Étant donné l'interaction entre la LIR et la législation du droit de la famille, l'al. 56(1)(b) n'impose donc pas à l'intimée un fardeau au sens de la jurisprudence relative au par. 15(1).

Le désaccord avec la conclusion du juge McLachlin, selon laquelle les al. 56(1)(b) et 60(b) entraînent un fardeau, se limite à l'application de sa méthode aux faits de la présente affaire et ne porte pas sur sa méthodologie en soi, qui est appuyée. En corollaire, l'accord avec le juge Gonthier concerne le résultat auquel il est arrivé dans le présent pourvoi, mais non la méthode utilisée.

Le juge Gonthier: La nature particulière de la LIR est un élément important dont il faut tenir compte dans la définition de la portée du droit «au même bénéfice de la loi» prévu au par. 15(1) de la *Charte*. L'essence même de la LIR est de faire des distinctions, de manière à générer des revenus pour l'État tout en composant de façon équitable avec un ensemble d'intérêts divergents. Dans cette perspective, le droit au même bénéfice de la loi signifie non pas que chaque contribuable a un droit égal aux mêmes sommes, déductions ou avantages, mais seulement qu'il a un droit d'être également régi par la loi. Il ne faut pas confondre le concept d'équité fiscale

confused with the concept of the right to equality. There is discrimination under s. 15(1) when the impugned provision creates a prejudicial distinction affecting the complainant as a member of a group, based on an irrelevant personal characteristic shared by the group.

The first stage in the method of analysis under s. 15(1) involves determining whether the provision in question creates a distinction between the individual, as a member of a group, and others. The inclusion/deduction system, adopted to deal with the unfavourable economic consequences resulting from the breakup of the family unit, creates a distinction since it applies only to separated or divorced spouses, where one parent is paying alimony to the other under a judgment or agreement. The system exceptionally permits income splitting between the latter in order to increase their available resources. This group of separated or divorced couples clearly cannot be subdivided by income level, as income level is not a characteristic attaching to the individual.

The second stage involves determining whether this distinction creates prejudice in respect of the group in question. A comparison between the treatment of couples subject to the general taxation system and that applicable to separated or divorced couples subject to ss. 56(1)(b) and 60(b) indicates that the inclusion/deduction system does not produce a prejudicial effect on the latter group. The general rule is that the income of parents used for the maintenance of their children shall be taxed in the hands of the parents. The special system applicable to separated or divorced parents maintains this rule, but taxes the income in the hands of the parent who ultimately receives it rather than in the hands of the parent who earned it. Imposing the tax on the person who can dispose of the income is not a prejudicial measure in itself. Further, this comparison indicates that the parents to whom the special inclusion/deduction system applies enjoy an overall lessening of their tax burden. In fact, although the tax savings generated by the inclusion/deduction system depend on a variable — the difference between the tax rates of the members of the couple — it was shown that on the whole members of the group derive a benefit from it since most of the parents receiving alimony for the children are subject to a marginal tax rate lower than that of the parents paying the maintenance. It can thus be said that the purposes for which the system was created have been to a large extent achieved. In view of the substantial savings generated by the inclusion/deduction system, the group of separated or divorced parents cannot as a whole claim to

avec la notion de droit à l'égalité. Il y a discrimination en vertu du par. 15(1) lorsque la disposition législative contestée crée, à l'égard du requérant en tant que membre d'un groupe, une distinction préjudiciable fondée sur une caractéristique personnelle non pertinente partagée par ce groupe.

La première étape de la méthode d'analyse relative au par. 15(1) vise à établir si la disposition législative en cause crée une distinction entre l'individu, membre d'un groupe, et les autres. Le régime inclusion/déduction, adopté pour répondre aux conséquences économiques défavorables engendrées par l'éclatement de la cellule familiale, crée une distinction puisqu'il ne vise que les conjoints séparés ou divorcés, dont un parent verse une pension alimentaire à l'autre selon un jugement ou une entente. Ce régime autorise, à titre exceptionnel, le fractionnement du revenu entre ces derniers dans le but d'accroître leurs ressources disponibles. Ce groupe de couples séparés ou divorcés ne saurait être subdivisé selon le niveau de revenu étant donné que le niveau de revenu n'est pas une caractéristique attachée à la personne.

La deuxième étape vise à déterminer si cette distinction engendre un préjudice à l'égard du groupe visé. Une comparaison entre le traitement réservé aux couples soumis au régime général d'imposition et celui réservé aux couples séparés ou divorcés soumis aux al. 56(1)(b) et 60(b) révèle que le régime inclusion/déduction n'engendre pas un effet préjudiciable à l'égard de ce dernier groupe. La règle générale veut que les revenus des parents servant aux besoins des enfants soient imposés entre les mains des parents. Le régime particulier aux parents séparés ou divorcés maintient ce principe, mais impose ce revenu entre les mains du parent qui le reçoit ultimement plutôt qu'entre les mains du parent qui l'a gagné. L'imposition sur la tête de la personne qui peut disposer du revenu n'est pas une mesure préjudiciable en soi. Par ailleurs, cette comparaison indique que les parents visés par le régime particulier inclusion/déduction bénéficient d'un allègement global de leur fardeau fiscal. En effet, bien que dans les faits, les économies d'impôt générées par le régime soient subordonnées à une variable — la différence entre les taux d'imposition des membres du couple —, il est établi que, de façon globale, les membres du groupe en retirent un avantage puisque la majorité des parents qui reçoivent la pension alimentaire pour les enfants est assujettie à un taux marginal d'imposition inférieur à celui des parents qui versent cette pension. On peut donc considérer les fins pour lesquelles le régime a été mis sur pied comme étant raisonnablement atteintes. Devant les économies substantielles générées par le régime inclusion/déduction, le

suffer prejudice associated with the very existence of the system in question.

Even accepting that a comparison should be made between those who receive and those who pay the maintenance, it was not shown that in the context at issue here the distinction created by the ITA in making the maintenance taxable in the hands of the recipient alone entails a disadvantage. The tax burden of the couple is reduced and this has the result of increasing the available resources that can be used for the benefit of the children, in satisfaction of their parents' obligation to support them.

The question of the distribution of the resources available for the benefit of the children is important in assessing the prejudice alleged by the respondent. This question is governed by the rules of family law which are incorporated into ss. 56(1)(b) and 60(b) by reference. As the fiscal impact resulting from the obligation of inclusion is one of the factors to be taken into account in computing the alimony, the very way in which that impact is distributed between the parents for the ultimate benefit of the child must still be subject to the fundamental criterion of the latter's best interests. That criterion expresses a fundamental value of our society. Since it is governed by that criterion the distribution of the fiscal impact is therefore not open to challenge under the *Charter*. The fact that the tax saving resulting from the inclusion/deduction system does not benefit both parents in equal proportion therefore does not infringe the equality rights protected by the *Charter*. Additionally, there is no evidence to show that the recipient parent or the children would benefit by taxation in the hands of the payer of the alimony. In short, the fact that the support may not be increased by an amount equal to the payer's tax relief or the recipient's tax increase does not as such place the latter at a disadvantage since in principle the distribution takes place in accordance with family law, which is incorporated into the tax system by reference and the aims of which are promoted by contributing to an alleviation of the tax burden. Additionally, such results, if any, depend primarily on the individual case. They do not establish a disadvantage for the group.

Finally, a review of the principal provisions of the ITA dealing with tax credits which the respondent could claim (ss. 118(1)(b) and (d) and 122.2) does not alter the conclusion that there is no prejudicial effect. That review indicates that these credits are independent of the inclusion/deduction system and do not depend on receipt of alimony. In enacting these provisions it would

groupe des parents séparés ou divorcés ne peut pas, dans son ensemble, prétendre subir un préjudice lié à l'existence même du régime en cause.

Même en acceptant que la comparaison devrait être faite entre les créanciers et les débiteurs alimentaires, il n'est pas établi dans le présent contexte que la distinction créée par la LIR en rendant la pension alimentaire imposable entre les mains du seul créancier comporte un désavantage. Le fardeau fiscal du couple est réduit, ce qui a pour résultat d'augmenter les montants disponibles qui pourront être utilisés au profit des enfants, en satisfaction de l'obligation alimentaire de leurs parents envers eux.

La question de la répartition des sommes disponibles au profit des enfants est importante dans l'évaluation du préjudice invoqué par l'intimée. Cette question est régie par les principes de droit familial qui sont intégrés par renvoi aux al. 56(1)(b) et 60(b). L'impact fiscal généré par l'obligation d'inclusion étant l'un des éléments dont il faut tenir compte dans le calcul de la pension alimentaire, la façon même dont cet impact est réparti entre les parents, au profit ultime de l'enfant, n'échappe pas au critère fondamental du meilleur intérêt de ce dernier. Ce critère exprime une valeur fondamentale de notre société. Étant soumis à ce critère, la répartition de l'impact fiscal est donc inattaquable selon la *Charte*. Que l'économie d'impôt engendrée par le régime inclusion/déduction ne bénéficie pas aux deux parents dans une proportion égale n'enfreint donc pas les droits à l'égalité protégés par la *Charte*. En outre, aucune preuve n'établit que le parent créancier ou les enfants seraient avantagés par l'imposition entre les mains du débiteur alimentaire. En somme, le fait que la pension alimentaire puisse ne pas être augmentée d'un montant égal au dégrèvement d'impôt du débiteur ou à l'augmentation d'impôt du créancier ne saurait établir, en soi, un désavantage à l'endroit de ce dernier puisqu'en principe, la répartition relève de l'application du droit de la famille, qui est intégré au régime fiscal par renvoi et dont elle favorise les objectifs en contribuant à un allègement du fardeau fiscal. D'ailleurs de tels résultats, le cas échéant, relèvent en premier lieu du cas particulier. Ils n'établissent pas le désavantage du groupe.

Finalement, l'examen des principales dispositions de la LIR traitant des crédits d'impôt que pouvait réclamer l'intimée (les al. 118(1)(b), 118(1)(d) et l'art. 122.2), ne modifie pas la conclusion sur l'inexistence d'effet préjudiciable. Cet examen indique que ces crédits sont indépendants du régime inclusion/déduction et ne sont pas assujettis à la réception d'une pension alimentaire. En

appear that the legislature instead intended to alleviate the tax burden of a wide range of persons whose only common denominator is having dependants. This arrangement is not *de facto* contrary to the custodial parent in a separation situation generally being the one able to claim such credits.

As no prejudice exists, there is no need to go on to the third step in the analysis and consider the relevance of the personal characteristic on the basis of which the distinction was created. Section 56(1)(b) ITA does not infringe the equality rights guaranteed by s. 15(1) of the *Charter*.

Per McLachlin J. (dissenting): An analysis under s. 15(1) of the *Charter* involves two stages: (1) the claimant must show that the impugned legislation treats him or her differently by imposing a burden not imposed on others or denying a benefit granted to others; and (2) the claimant must show that this unequal treatment is discriminatory. In the great majority of cases the existence of prejudicial treatment based on an enumerated or analogous ground leads to a conclusion that s. 15(1) has been infringed.

Section 56(1)(b) ITA imposes on one member of the separated or divorced couple a burden which does not affect the other member of that couple. This section requires the separated or divorced custodial parent to include child support payments, while the non-custodial parent may deduct these payments from his taxable income, under s. 60(b) ITA. This inequality between the custodial and non-custodial spouse is exacerbated by the fact that the latter enjoys an automatic and absolute right of deduction of support payments from personal income, while the former's ability to offset the increase in her taxes by obtaining an adjustment of support is unpredictable. Further, one of the premises on which the inclusion/deduction scheme rests — namely that custodial parents (the great majority of whom are women) are generally subject to a lower tax rate than non-custodial parents) — is less and less in accord with present reality and undermines the importance our society places on women attaining financial self-sufficiency. Furthermore, the inclusion/deduction scheme overlooks the custodial parent's financial contribution to the support of the children. The custodial parent not only cannot deduct amounts she spends on maintaining the children, but must also pay the tax that the non-custodial parent would ordinarily have had to pay on the income devoted to child support. Apart from s. 56(1)(b) ITA, child support is not included in the taxable income of other persons in situations similar to that of the custodial parent.

adoptant ces dispositions, il semble plutôt que le législateur ait eu comme objectif d'alléger le fardeau fiscal d'une vaste catégorie de personnes dont le dénominateur commun est uniquement celui d'avoir des dépendants. Cet état de choses ne s'oppose pas *de facto* à ce qu'en situation de séparation ce soit le parent gardien qui puisse alors généralement réclamer de tels crédits.

En l'absence de préjudice, il n'y a pas lieu de passer à la troisième étape de l'analyse et de s'interroger sur la pertinence de la caractéristique personnelle sur laquelle la distinction est fondée. L'alinéa 56(1)b) LIR ne porte pas atteinte aux droits à l'égalité garantis par le par. 15(1) de la *Charte*.

Le juge McLachlin (dissidente): L'analyse en vertu du par. 15(1) de la *Charte* doit se faire en deux étapes: (1) le requérant doit établir que la loi contestée le traite différemment en lui imposant un fardeau non imposé à d'autres ou en lui refusant un avantage accordé à d'autres, et (2) il doit démontrer que ce traitement inégal est discriminatoire. L'existence d'un traitement préjudiciable sur la base d'un motif énuméré au par. 15(1) ou analogue mène, dans la très grande majorité des cas, à une conclusion de violation du par. 15(1).

L'alinéa 56(1)b) LIR impose à un membre du couple séparé ou divorcé un fardeau qui ne pèse pas sur l'autre membre du couple. Cet alinéa oblige le parent gardien séparé ou divorcé à inclure dans son revenu imposable les sommes versées pour la pension alimentaire des enfants, alors que le parent non gardien, en vertu de l'al. 60(b) LIR, peut déduire ces sommes. Cette inégalité est exacerbée par le fait que la déduction dont bénéficie le parent non gardien en vertu du régime inclusion déduction est automatique et absolue, alors que la possibilité pour le parent gardien de bénéficier d'un ajustement lui permettant de couvrir les sommes additionnelles d'impôt à payer est aléatoire et incertaine. En outre, l'une des prémisses sur lesquelles le régime est basé — à savoir que les parents gardiens (en grande majorité des femmes) sont généralement assujettis à un taux d'imposition moindre que les parents non gardiens. — correspond de moins en moins à la réalité actuelle et met en échec l'importance que notre société accorde à l'atteinte de l'autonomie financière par les femmes. Par ailleurs, le régime inclusion/déduction ignore totalement la contribution financière du parent gardien à l'entretien des enfants. Non seulement il ne peut déduire de son revenu imposable les sommes qu'il consacre à leur entretien, mais il doit également payer l'impôt que le parent non gardien aurait normalement dû payer sur la part de son revenu consacrée à l'entretien des enfants. En dehors de l'al. 56(1)b), aucune autre disposition de la LIR ne pré-

The general principle of individual taxation applies, and the person having custody is not taxed on amounts which do not personally belong to him or her. In short, the requirement of s. 56(1)(b) ITA that separated or divorced custodial parents include child support in their taxable income imposes obligations on separated or divorced custodial parents that do not apply to others in similar situations and denies benefits which the law accords to others. The fact that the inclusion/deduction scheme confers a benefit on the majority of divorced or separated couples as compared with other couples is no bar to concluding that that same scheme imposes prejudicial treatment within the couple by imposing on one of its members a burden not imposed on the other.

Even if the legislation is viewed from the perspective of the couple, however, the inclusion/deduction scheme works significant inequality. When the custodial parent's marginal tax rate is greater than that of the non-custodial parent, the scheme has the effect of increasing the total tax paid by both parents. From the outset, the inclusion/deduction scheme imposes prejudicial treatment on separated or divorced couples in about 30 percent of cases. Moreover, where the scheme constitutes a benefit for the couple, the tax savings it generates often benefit only the non-custodial parent since the legislation contains nothing to encourage an equitable division between family members of any benefits that may result from tax savings granted to the non-custodial parent by means of the deduction.

The family law regime does not in practice succeed in rectifying the inequality created by the inclusion/deduction scheme. The tax impact of support payments is not always considered by the courts and, when it is, the adjustment is often insufficient to cover the additional tax which the custodial parent must pay as a result of being subject to the scheme. The amount of child support is determined in light of several factors and thus leaves room for the exercise of a very wide discretionary judicial power which precludes, in many cases, complete neutralization of the negative effects that may result from the inclusion requirement provided for in s. 56(1)(b). The legality of the inclusion/deduction scheme is not preserved by the fact that the custodial parent can appeal a judgment which does not adequately take the tax impact into account or obtain an increase in child support when new circumstances increase the additional

voit l'inclusion du coût de l'entretien des enfants dans le calcul du revenu imposable d'autres personnes se trouvant dans des situations similaires au parent gardien. Le principe général de la taxation individuelle s'applique et la personne qui a la garde n'est pas assujettie à l'impôt sur des montants qui ne lui appartiennent pas personnellement. En somme, en exigeant que les parents gardiens séparés ou divorcés incluent dans le calcul de leur revenu imposable la pension alimentaire des enfants, l'al. 56(1)b leur impose des obligations qui ne pèsent pas sur d'autres personnes dans des situations similaires et les prive d'avantages accordés à d'autres. Le fait que l'ensemble du régime inclusion/déduction constitue un avantage pour la majorité des couples divorcés ou séparés par rapport aux autres couples n'empêche pas de conclure que ce même régime impose un traitement préjudiciable au sein du couple en imposant à l'un de ses membres un fardeau non imposé à l'autre.

Cependant, même dans la perspective du couple, le régime inclusion/déduction engendre une inégalité importante. Lorsque le taux marginal d'imposition du parent gardien est supérieur à celui du parent non gardien, le régime a pour effet d'augmenter le total des impôts payés par les deux parents. Ce régime impose donc, dès le départ, dans environ 30 pour 100 des cas, un traitement préjudiciable aux couples séparés ou divorcés. De plus, lorsque le régime constitue un avantage pour le couple, les économies d'impôt qu'il génère ne profitent souvent qu'au parent non gardien puisqu'aucune mesure concrète n'est prévue pour favoriser une répartition équitable, entre les membres du couple, des économies résultant de la déduction.

Le droit de la famille ne parvient pas en pratique à rectifier l'inégalité créée par le régime inclusion/déduction. L'incidence fiscale de la pension alimentaire n'est pas toujours considérée par les tribunaux. Lorsqu'elle l'est, l'ajustement est rarement suffisant pour couvrir l'impôt additionnel que le parent gardien doit payer en raison du régime. Le montant des ordonnances alimentaires au profit des enfants est fixé en fonction de plusieurs facteurs et laisse donc place à l'exercice d'un pouvoir judiciaire discrétionnaire très étendu qui empêche, dans bien des cas, la pleine neutralisation des effets négatifs qui peuvent résulter de l'obligation d'inclusion prévue à l'al. 56(1)b). La possibilité pour le parent gardien de faire appel du jugement qui ne tient pas compte adéquatement de l'incidence fiscale, ou d'obtenir une augmentation du montant de la pension alimentaire des enfants lorsque de nouvelles circonstances augmentent le fardeau fiscal supplémentaire qu'il doit assumer en raison de l'inclusion de la pension dans son revenu

tax burden she must bear as a result of including child support in her taxable income.

While the status of separated or divorced custodial parent is not one of the grounds enumerated in s. 15(1), it constitutes an analogous ground of discrimination. This conclusion results from the following considerations: (1) the imposition of prejudicial treatment solely on the basis of this status may violate the dignity of an individual and his or her personal worth to a degree affecting the individual's personal, social or economic development; (2) separated or divorced custodial parents considered as a group have historically been subject to disadvantageous treatment; (3) the special difficulties with which separated or divorced custodial parents must live and their minority position as compared with Canadian families as a whole justifies viewing them as a discrete and insular minority; (4) classification as a separated or divorced custodial parent may give rise to adverse distinctions on the basis of immutable personal characteristics in the broad sense of the term, rather than on the merit and actual circumstances of a particular individual; and (5) the status of separated or divorced custodial parents is linked to the enumerated ground of sex given that the great majority of the members of this group are women. The distinction in s. 56(1)(b), based on the status of separated or divorced custodial parent, is discriminatory and infringes s. 15(1) since it runs directly counter to the values underlying it.

Section 56(1)(b) cannot be justified under s. 1 of the *Charter*. The objective of the inclusion/deduction scheme is to increase the resources of the family as a unit in order to increase child support and ease the discharge of the non-custodial parent's obligations. This legislative objective is of sufficient importance to justify an infringement of a constitutional right, but s. 56(1)(b) does not meet the proportionality test. Even in the absence of mechanisms for dividing the tax saving, there is a tenuous rational connection between the means chosen by Parliament and the objective pursued. However, while Parliament does not have to choose the least intrusive means of all to meet its objective, it did not select one of a range of choices so as to impair a constitutional right as little as possible. The inclusion/deduction scheme does not reasonably minimize the impairment of the equality rights of the respondent and persons in her situation. Alternatives less intrusive of that right protected by the *Charter* may be readily envisaged. The tax credits provided by the ITA do not attenuate any inequality which the inclusion requirement may work on the custodial parent. Finally, the inclusion/deduction scheme does not meet the propor-

imposable, ne permet pas de préserver la légalité du régime inclusion/déduction.

Bien que le statut de parent gardien séparé ou divorcé ne soit pas l'un des motifs de discrimination énumérés au par. 15(1), il constitue un motif analogue de discrimination. Cette conclusion découle des éléments suivants: (1) l'imposition d'un traitement préjudiciable fondée uniquement sur ce statut peut porter atteinte à la dignité d'un individu et à sa valeur personnelle dans une mesure qui risque d'affecter son développement personnel, social ou économique; (2) les parents gardiens séparés ou divorcés, en tant que groupe, ont historiquement été l'objet de traitements désavantageux; (3) les difficultés particulières de la vie des parents gardiens séparés ou divorcés, de même que leur situation minoritaire par rapport à l'ensemble des familles canadiennes, justifient de les reconnaître comme une minorité discrète et isolée; (4) l'appartenance au groupe des parents gardiens séparés ou divorcés peut donner lieu à des distinctions préjudiciables fondées sur des caractéristiques personnelles immuables au sens large, plutôt que sur le mérite et la situation véritable d'une personne, et (5) le statut de parent gardien séparé ou divorcé est lié à l'un des motifs énumérés, le sexe, puisque la forte majorité des membres de ce groupe est constituée de femmes. La distinction à l'al. 56(1)(b), fondée sur le statut de parent gardien séparé ou divorcé, est discriminatoire et viole le par. 15(1) puisqu'elle va directement à l'encontre des valeurs qui le sous-tendent.

L'alinéa 56(1)(b) ne saurait être justifié en vertu de l'article premier de la *Charte*. L'objectif du régime inclusion/déduction vise à accroître les ressources de l'ensemble de la famille de manière à augmenter la pension alimentaire des enfants et à permettre aux parents non gardiens d'assumer plus facilement leurs obligations. Cet objectif législatif est suffisamment important pour justifier une atteinte à un droit constitutionnel, mais l'al. 56(1)(b) ne satisfait pas au critère de proportionnalité. Même en l'absence de mécanismes de répartition de l'économie d'impôt, il existe un lien rationnel ténu entre le moyen préconisé par le législateur et l'objectif poursuivi. Toutefois, bien que le législateur n'ait pas à choisir le moyen le moins attentatoire entre tous pour atteindre son objectif, il n'a pas choisi parmi la gamme des moyens de nature à porter aussi peu que possible atteinte à un droit constitutionnel. Le régime inclusion/déduction ne minimise pas d'une façon raisonnable l'atteinte au droit à l'égalité de l'intimée et des personnes se trouvant dans sa situation. D'autres moyens moins attentatoires à ce droit garanti par la *Charte* pourraient être envisagés. Le jeu des divers crédits d'impôt prévus par la LIR ne réduit pas l'inégalité

tionality of effects test. The harmful effects of the scheme are disproportionate to the benefits it may produce. While the scheme seems, in the majority of cases, to produce tax savings for the broken family as a whole, in view of the importance of the interest at stake, an adverse tax impact in more than 30 percent of cases is unacceptable. The inclusion/deduction scheme exacerbates the significant financial difficulties encountered by custodial parents and children upon the breakup of the family.

Section 56(1)(b) thus infringes the equality rights guaranteed by s. 15(1) in an unjustifiable manner in so far as it applies to amounts paid between separated or divorced parents for child support. In this case, a reading down of s. 56(1)(b) to exclude child support payments appears appropriate. Since the issue turned essentially on s. 56(1)(b), there should be no ruling on the constitutionality of s. 60(b) ITA. Except as regards the respondent, the effects of the declaration of unconstitutionality respecting s. 56(1)(b) should be suspended for a period of one year from the date of the judgment.

Per L'Heureux-Dubé J. (dissenting): In an analysis under s. 15(1) of the *Charter*, it is preferable to focus on the group adversely affected by the distinction as well as on the nature of the interest affected, rather than on the grounds of the impugned distinction. A claimant under that section must establish that: (1) there is a legislative distinction; (2) this distinction results in a denial of one of the four equality rights on the basis of the claimant's membership in an identifiable group; and (3) this distinction is "discriminatory" within the meaning of s. 15(1).

Section 56(1)(b) ITA makes distinctions and these distinctions have the effect of imposing a burden unequally on the basis of one's membership in an identifiable group — separated or divorced custodial parents. Although the inclusion/deduction regime confers a net tax saving upon a majority of divorced or separated couples, its effect is not experienced equally by both members of the couple. The regime imposes at the outset a tax burden uniquely on custodial spouses, and confers a tax benefit uniquely on non-custodial spouses. As a practical matter, the family law system is incapable of

que l'obligation d'inclusion peut engendrer pour le parent gardien. Enfin, le régime inclusion/déduction ne satisfait pas non plus au volet de la proportionnalité des effets. Les effets néfastes qui découlent de l'application du régime ne sont pas proportionnés aux avantages qu'il peut entraîner. Bien que le régime semble, dans la majorité des cas, procurer des économies d'impôt à l'ensemble de la famille dont les parents sont séparés ou divorcés, vu l'importance de l'intérêt en cause, une incidence fiscale défavorable dans plus de 30 pour 100 des cas est inacceptable. Le régime inclusion/déduction ne fait qu'aggraver les importantes difficultés financières des parents gardiens et des enfants suite à l'éclatement de la famille.

L'alinéa 56(1)b) porte donc atteinte d'une manière injustifiable aux droits à l'égalité garantis par le par. 15(1), dans la mesure où il vise les pensions alimentaires versées entre parents séparés ou divorcés pour l'entretien des enfants. En l'espèce, une interprétation atténuée de l'al. 56(1)b), de manière à exclure les montants versés pour la pension alimentaire des enfants, semble être de mise. Puisque la contestation a porté essentiellement sur l'al. 56(1)b), il convient de ne pas se prononcer sur la constitutionnalité de l'al. 60b) LIR. Sauf à l'égard de l'intimée, les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité visant l'al. 56(1)b) devraient être suspendus pour une période d'un an à compter de la date du jugement.

Le juge L'Heureux-Dubé (dissidente): Dans le cadre d'une analyse fondée sur le par. 15(1) de la *Charte*, il est préférable de mettre l'accent sur le groupe auquel la distinction contestée cause préjudice ainsi que sur la nature du droit touché plutôt que sur les motifs de la distinction. La personne qui revendique des droits en vertu de cette disposition doit établir: (1) l'existence d'une distinction créée par la loi, (2) le fait que cette distinction la prive de l'un des quatre droits à l'égalité sur le fondement de son appartenance à un groupe identifiable, et (3) le fait que cette distinction est «discriminatoire» au sens du par. 15(1).

L'alinéa 56(1)b) LIR établit des distinctions, et ces distinctions ont pour effet d'imposer un fardeau de façon inégale, en fonction de l'appartenance à un groupe identifiable — celui des parents gardiens séparés ou divorcés. Même si le régime inclusion/déduction confère un dégrèvement fiscal net à la majorité des couples séparés ou divorcés, les deux membres du couple n'en jouissent pas de façon égale. Le régime comporte au départ l'imposition d'un fardeau fiscal aux seuls conjoints gardiens et l'octroi d'un avantage fiscal aux seuls conjoints non gardiens. En pratique, le droit de la

remedying the initial unequal distribution effectuated by the inclusion/deduction regime. It does not address to any meaningful extent the inequalities flowing from the burden imposed upon custodial spouses of an imperfect "gross-up" of the support award to account for tax payable, as well as from the benefits accruing to non-custodial spouses as a result of the "upside-down subsidy" that occurs when custodial spouses are in a lower marginal tax bracket. Even if the family law system were to operate perfectly, it could not completely offset the redistributive effects of the inclusion/deduction regime. Thus, whereas the family law system perpetuates an inequality, the regime is undoubtedly the source of this inequality. A denial of equality does not necessarily require that all members of a group be adversely affected by the distinction. It suffices that a particular group is significantly more likely to suffer an adverse effect as a result of a legislative distinction than any other group. Here, the inclusion/deduction regime is, on the whole, very likely to disadvantage custodial spouses and, concomitantly, very likely to advantage non-custodial spouses. A regime that materially increases the vulnerability of a particular group imposes a burden on that group which violates one of the four equality rights under s. 15. As such, the inclusion/deduction regime imposes upon separated or divorced custodial spouses an unequal burden of the law and denies them the equal benefit of the law.

The distinction made by s. 56(1)(b) is discriminatory within the meaning of s. 15(1) of the *Charter*. Separated or divorced custodial spouses, the vast majority of whom are women, are, on the whole, an economically and socially vulnerable group, bound together by traits that are personal, though not necessarily wholly immutable. Adverse legislative distinctions on the basis of membership in this group are likely to be reasonably perceived to have a discriminatory impact by members of this group, and are capable of touching upon essential aspects of personal self-worth and dignity. The interest most directly and adversely affected by s. 56(1)(b) is the economic situation of separated or divorced custodial parents and their children — an important societal interest. The impugned distinction may visit significant economic hardship upon this group. In view of the nature of the group and the interest affected, the distinctions drawn in the inclusion/deduction regime, and in particular in s. 56(1)(b), are reasonably capable of having a material discriminatory impact on separated or divorced custodial parents. The fact that some isolated

famille est incapable de remédier au caractère inéquitable du partage initial opéré par le régime inclusion/déduction. Il ne peut corriger efficacement les inégalités découlant du fardeau imposé aux conjoints gardiens par une «majoration» imparfaite de la pension alimentaire pour tenir compte de l'impôt afférent, et des avantages dont jouissent les conjoints non gardiens en raison de la «subvention inversée» qui se produit lorsque les conjoints gardiens ont un taux d'imposition marginal moins élevé. Même dans l'hypothèse d'un fonctionnement parfait du droit de la famille, celui-ci ne pourrait pas contrebalancer complètement les effets redistributifs du régime inclusion/déduction. Par conséquent, alors que le droit de la famille maintient une inégalité, le régime est sans aucun doute la source de cette inégalité. Pour qu'il y ait négation du droit à l'égalité, il n'est pas nécessaire que tous les membres d'un groupe subissent les effets préjudiciables de la distinction. Il suffit qu'un groupe particulier soit beaucoup plus susceptible qu'un autre groupe de subir un effet préjudiciable en raison d'une distinction législative. En l'espèce, le régime inclusion/déduction est, dans son ensemble, très susceptible de désavantager les conjoints gardiens et, corollairement, très susceptible d'avantager les conjoints non gardiens. Un régime qui accroît substantiellement la vulnérabilité d'un groupe particulier impose à ce groupe un fardeau qui viole l'un des quatre droits à l'égalité garantis par l'art. 15. En soi, le régime inclusion/déduction impose aux parents gardiens séparés ou divorcés un fardeau inégal et il les prive d'un partage égal des avantages en vertu de la loi.

La distinction établie par l'al. 56(1)(b) est discriminatoire au sens du par. 15(1) de la *Charte*. Les conjoints gardiens séparés ou divorcés, en vaste majorité des femmes, sont, dans l'ensemble, un groupe de personnes vulnérables économiquement et socialement, unies par des traits qui, s'ils ne sont pas nécessairement complètement immuables, sont personnels. Il se peut que les distinctions législatives négatives fondées sur l'appartenance à ce groupe soient raisonnablement perçues par les membres de ce même groupe comme ayant un effet discriminatoire et qu'elles affectent certains aspects essentiels de leur identité et de leur dignité personnelles. Le droit le plus directement et négativement touché par l'al. 56(1)(b) est la situation économique des parents gardiens séparés ou divorcés et de leurs enfants — une valeur importante pour la société. La distinction attaquée peut imposer une lourde charge économique à ce groupe. Eu égard à la nature du groupe et du droit touchés, les distinctions tirées du régime inclusion/déduction, et en particulier de l'al. 56(1)(b), sont raisonnablement susceptibles d'entraîner un effet discriminatoire

individuals within this group may not be adversely affected does not alter the general validity of this conclusion. Section 56(1)(b) therefore violates s. 15(1) of the *Charter*, since it is capable of either promoting or perpetuating the view that separated custodial parents are less capable, or less worthy of recognition or value as human beings or as members of Canadian society, equally deserving of concern, respect, and consideration.

Section 56(1)(b) cannot be saved under s. 1 of the *Charter*. The modern purpose of the inclusion/deduction regime — to place more money in the hands of the separated or divorced “couple” for the purposes of raising the level of child support — is a pressing and substantial objective, but the regime does not achieve this objective in a proportionate manner. While the regime is rationally connected to its objective, it lies outside the reasonable range of minimally intrusive alternatives available to the government. The government has not demonstrated that the benefit accruing to the separated or divorced “couple” is fairly and equitably shared between the two individuals. The initial unequal distribution will only be equally divided by the good graces of the non-custodial spouse or in the unlikely event that the family law system fully understands, anticipates, and applies the principles of tax expenditure analysis. Other alternatives could more effectively achieve the objective. Further, the deleterious effects of the impugned distinction outweigh its salutary effects. The fact that the inclusion/deduction regime often imposes a very real disadvantage upon the very group it is intended to help is not outweighed by the net tax savings to couples that it frequently occasions. Accordingly, s. 56(1)(b) should be declared invalid in respect of child support payments. The declaration of invalidity should be suspended for a 12-month period to enable Parliament to implement a less discriminatory alternative. No pronouncement is made on the constitutionality of s. 60(b) ITA.

Cases Cited

By Cory and Iacobucci JJ.

Referred to: *Egan v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 513; *Miron v. Trudel*, [1995] 2 S.C.R. 418; *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695.

important sur les parents séparés ou divorcés qui ont la garde de leurs enfants. Le fait que certaines personnes seulement de ce groupe puissent échapper à cet effet ne modifie pas la validité générale de cette conclusion. L’alinéa 56(1)(b) viole donc le par. 15(1) de la *Charte* puisqu’il est susceptible de promouvoir ou de perpétuer l’opinion suivant laquelle les parents gardiens séparés sont moins capables ou ne méritent pas la même reconnaissance ou valeur en tant qu’êtres humains ou en tant que membres de la société canadienne qui méritent le même respect, la même déférence et la même considération.

L’alinéa 56(1)(b) ne peut être sauvé en vertu de l’article premier de la *Charte*. L’objectif moderne du régime inclusion/déduction — libérer plus d’argent entre les mains du «couple» séparé ou divorcé afin de relever le niveau de la contribution alimentaire destinée aux enfants — est un objectif urgent et réel, mais le régime n’atteint pas cet objectif dans une mesure proportionnelle. Même si le régime a un lien rationnel avec son objectif, il se situe à l’extérieur d’une gamme raisonnable de moyens de rechange moins attentatoires qui s’offrent au gouvernement. Le gouvernement n’a pas prouvé qu’il y a partage juste et équitable entre les deux personnes du bénéfice accordé au «couple» séparé ou divorcé. La distribution inégale à l’origine ne sera corrigée par une répartition égale que si le conjoint non gardien y consent de bonne grâce ou si, et c’est une hypothèse peu probable, le droit de la famille parvient à comprendre, à prévoir et à appliquer intégralement les principes de l’analyse des incidences fiscales. D’autres solutions pourraient permettre d’atteindre plus efficacement cet objectif. En outre, les effets préjudiciables de la distinction attaquée en dépassent les effets bénéfiques. Le fait que le régime inclusion/déduction entraîne souvent un désavantage réel au sein même du groupe qu’il cherche à aider n’est pas contrebalancé par le dégrèvement fiscal net qu’il procure fréquemment aux couples. Par conséquent, l’al. 56(1)(b) devrait être déclaré invalide à l’égard de la prestation alimentaire des enfants. Il y aurait lieu d’ordonner la suspension des effets de la déclaration d’inconstitutionnalité pour une période de 12 mois, pour permettre au législateur d’instaurer un autre régime moins discriminatoire. Il n’est pas nécessaire de se prononcer sur la constitutionnalité de l’al. 60(b) LIR.

Jurisprudence

Citée par les juges Cory et Iacobucci

Arrêts mentionnés: *Egan c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 513; *Miron c. Trudel*, [1995] 2 R.C.S. 418; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695.

By Gonthier J.

Distinguished: *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695; *Tétreault-Gadoury v. Canada (Employment and Immigration Commission)*, [1991] 2 S.C.R. 22; **referred to:** *Droit de la famille—1488*, J.E. 91-1753; *Parker v. Parker*, [1988] O.J. No. 749 (Q.L.); *Chelmick v. Chelmick* (1991), 118 A.R. 385; *Lehmann v. Lehmann* (1989), 95 A.R. 383; *Treen v. Treen* (1991), 88 Sask. R. 278; *Girard v. Girard* (1990), 103 N.B.R. (2d) 377; *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143; *R. v. Swain*, [1991] 1 S.C.R. 933; *R. v. Oakes*, [1986] 1 S.C.R. 103; *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296; *R. v. Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 S.C.R. 295; *Gagnon v. The Queen*, [1986] 1 S.C.R. 264; *Miron v. Trudel*, [1995] 2 S.C.R. 418; *Hodson v. The Queen*, [1988] 1 C.T.C. 2; *Moge v. Moge*, [1992] 3 S.C.R. 813; *Young v. Young*, [1993] 4 S.C.R. 3.

By McLachlin J. (dissenting)

Miron v. Trudel, [1995] 2 S.C.R. 418; *R. v. Oakes*, [1986] 1 S.C.R. 103; *R. v. Edwards Books and Art Ltd.*, [1986] 2 S.C.R. 713; *Black v. Law Society of Alberta*, [1989] 1 S.C.R. 591; *Irwin Toy Ltd. v. Québec (Attorney General)*, [1989] 1 S.C.R. 927; *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143; *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695; *Willick v. Willick*, [1994] 3 S.C.R. 670; *R. v. Chaulk*, [1990] 3 S.C.R. 1303; *R. v. Swain*, [1991] 1 S.C.R. 933; *Tétreault-Gadoury v. Canada (Employment and Immigration Commission)*, [1991] 2 S.C.R. 22; *Dagenais v. Canadian Broadcasting Corp.*, [1994] 3 S.C.R. 835; *Schachter v. Canada*, [1992] 2 S.C.R. 679.

By L'Heureux-Dubé J. (dissenting)

Egan v. Canada, [1995] 2 S.C.R. 513; *Miron v. Trudel*, [1995] 2 S.C.R. 418; *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695; *Schaff v. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2695; *Willick v. Willick*, [1994] 3 S.C.R. 670.

Statutes and Regulations Cited

Canadian Charter of Rights and Freedoms, ss. 1, 15.
Civil Code of Lower Canada, art. 30.
Civil Code of Québec, S.Q. 1980, c. 39, arts. 635, 638 [repl. 1987, c. 105, s. 1].
Civil Code of Québec, S.Q. 1991, c. 64, arts. 33, 587, 590 [am. 1992, c. 57, s. 305].
Divorce Act, 1985, S.C. 1986, c. 4.
Divorce Act, R.S.C. 1970, c. D-8.
Divorce Act, R.S.C., 1985, c. 3 (2nd Supp.), ss. 15(5), (8)a.

Citée par le juge Gonthier

Distinction d'avec les arrêts: *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695; *Tétreault-Gadoury c. Canada (Commission de l'emploi et de l'immigration)*, [1991] 2 R.C.S. 22; **arrêts mentionnés:** *Droit de la famille—1488*, J.E. 91-1753; *Parker c. Parker*, [1988] O.J. No. 749 (Q.L.); *Chelmick c. Chelmick* (1991), 118 A.R. 385; *Lehmann c. Lehmann* (1989), 95 A.R. 383; *Treen c. Treen* (1991), 88 Sask. R. 278; *Girard c. Girard* (1990), 103 R.N.-B. (2^e) 377; *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143; *R. c. Swain*, [1991] 1 R.C.S. 933; *R. c. Oakes*, [1986] 1 R.C.S. 103; *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296; *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 R.C.S. 295; *Gagnon c. La Reine*, [1986] 1 R.C.S. 264; *Miron c. Trudel*, [1995] 2 R.C.S. 418; *Hodson v. The Queen*, [1988] 1 C.T.C. 2; *Moge c. Moge*, [1992] 3 R.C.S. 813; *Young c. Young*, [1993] 4 R.C.S. 3.

Citée par le juge McLachlin (dissidente)

Miron c. Trudel, [1995] 2 R.C.S. 418; *R. c. Oakes*, [1986] 1 R.C.S. 103; *R. c. Edwards Books and Art Ltd.*, [1986] 2 R.C.S. 713; *Black c. Law Society of Alberta*, [1989] 1 R.C.S. 591; *Irwin Toy Ltd. c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 927; *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695; *Willick c. Willick*, [1994] 3 R.C.S. 670; *R. c. Chaulk*, [1990] 3 R.C.S. 1303; *R. c. Swain*, [1991] 1 R.C.S. 933; *Tétreault-Gadoury c. Canada (Commission de l'emploi et de l'immigration)*, [1991] 2 R.C.S. 22; *Dagenais c. Société Radio-Canada*, [1994] 3 R.C.S. 835; *Schachter c. Canada*, [1992] 2 R.C.S. 679.

Citée par le juge L'Heureux-Dubé (dissidente)

Egan c. Canada, [1995] 2 R.C.S. 513; *Miron c. Trudel*, [1995] 2 R.C.S. 418; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695; *Schaff c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2695; *Willick c. Willick*, [1994] 3 R.C.S. 670.

Lois et règlements cités

Charte canadienne des droits et libertés, art. 1, 15.
Code civil du Bas-Canada, art. 30.
Code civil du Québec, L.Q. 1980, ch. 39, art. 635, 638 [repl. 1987, ch. 105, art. 1].
Code civil du Québec, L.Q. 1991, ch. 64, art. 33, 587, 590 [mod. 1992, ch. 57, art. 305].
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 3a), 56(1)(b), 60b), 118(1)b) [aj. 1988, ch. 55, art. 92], d) [idem], (5) [idem], 122.2 [aj. 1978-79, ch. 5, art. 4; mod. 1980-81-82-83, ch. 47, art. 24; ch. 48, art.

Family Allowances Act, R.S.C., 1985, c. F-1 [rep. 1992, c. 48, s. 31], s. 7(1).

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 3(a), 56(1)(b), 60(b), 118(1)(b) [ad. 1988, c. 55, s. 92], (d) [*idem*], (5) [*idem*], 122.2 [ad. 1978-79, c. 5, s. 4; am. 1980-81-82-83, c. 47, s. 24; c. 48, s. 67; c. 140, s. 83; am. 1984, c. 1, s. 65; am. 1986, c. 6, s. 67; c. 44, s. 1; am. 1988, c. 55, s. 97].

Old Age Security Act, R.S.C., 1985, c. O-9.

67; ch. 140, art. 83; mod. 1984, ch. 1, art. 65; mod. 1986, ch. 6, art. 67; ch. 44, art. 1; mod. 1988, ch. 55, art. 97].

Loi de 1985 sur le divorce, S.C. 1986, ch. 4.

Loi sur la sécurité de la vieillesse, L.R.C. (1985), ch. O-9.

Loi sur le divorce, L.R.C. (1985), ch. 3 (2^e suppl.), art. 15(5), (8)a).

Loi sur le divorce, S.R.C. 1970, ch. D-8.

Loi sur les allocations familiales, L.R.C. (1985), ch. F-1 [abr. 1992, ch. 48, art. 31], art. 7(1).

Authors Cited

Canada. Department of Justice. Bureau of Review. *Evaluation of the Divorce Act — Phase II: Monitoring and Evaluation*. Ottawa: Department of Justice, 1990.

Canada. Department of National Revenue. Taxation. Interpretation Bulletin IT-307R2, "Registered Retirement Savings Plan for Taxpayer's Spouse", July 12, 1984.

Canadian Institute for Research and the Steering Committee. *Matrimonial Support Failures: Reasons, Profiles and Perceptions of Individuals Involved*. Edmonton: Institute of Law Research and Reform, 1981.

Chambers, David L. *Making Fathers Pay: The Enforcement of Child Support*. Chicago: University of Chicago Press, 1979.

Côté, Pierre-André. *The Interpretation of Legislation in Canada*, 2nd ed. Cowansville: Yvon Blais, 1991.

Durnford, John W., and Stephen J. Toope. "Spousal Support in Family Law and Alimony in the Law of Taxation" (1994), 42 *Can. Tax J.* 1.

Eichler, Margrit. "The Limits of Family Law Reform or, The Privatization of Female and Child Poverty" (1991), 7 *C.F.L.Q.* 59.

Federal/Provincial/Territorial Family Law Committee. *The Financial Implications of Child Support Guidelines: Research Report*. Ottawa: The Committee, May 1992.

House of Commons Debates, vol. V, 3rd sess., 19th Parl., July 17, 1942, pp. 4360-61.

La Novara, Pina. *A Portrait of Families in Canada*. Ottawa: Statistics Canada, 1993.

Maclean, Mavis, and John M. Eekelaar. "The Economic Consequences of Divorce for Families with Children". In John M. Eekelaar and Sanford N. Katz, eds., *The Resolution of Family Conflicts: Comparative Legal Perspectives*. Toronto: Butterworths, 1984, 488.

Doctrine citée

Canada. Ministère de la Justice. Bureau de l'examen. *Évaluation de la Loi sur le divorce — Étape II: Contrôle et évaluation*. Ottawa: Ministère de la Justice, 1990.

Canada. Ministère du Revenu national. Impôt. Bulletin d'interprétation IT-307R2, «Régime enregistré d'épargne-retraite pour le conjoint d'un contribuable», 12 juillet 1984.

Canadian Institute for Research and the Steering Committee. *Matrimonial Support Failures: Reasons, Profiles and Perceptions of Individuals Involved*. Edmonton: Institute of Law Research and Reform, 1981.

Chambers, David L. *Making Fathers Pay: The Enforcement of Child Support*. Chicago: University of Chicago Press, 1979.

Comité fédéral/provincial/territorial sur le droit de la famille. *Les incidences économiques des règles de fixation des pensions alimentaires pour enfants: rapport de recherche*. Ottawa: Le Comité, mai 1992.

Côté, Pierre-André. *Interprétation des lois*, 2^e éd. Cowansville: Yvon Blais, 1990.

Débats de la Chambre des communes, vol. V, 3^e sess., 19^e Lég., 17 juillet 1942, pp. 4505 et 4506.

Durnford, John W., and Stephen J. Toope. «Spousal Support in Family Law and Alimony in the Law of Taxation» (1994), 42 *Can. Tax J.* 1.

Eichler, Margrit. «The Limits of Family Law Reform or, The Privatization of Female and Child Poverty» (1991), 7 *C.F.L.Q.* 59.

La Novara, Pina. *Un portrait des familles au Canada*. Ottawa: Statistiques Canada, 1993.

Maclean, Mavis, and John M. Eekelaar. «The Economic Consequences of Divorce for Families with Children». In John M. Eekelaar and Sanford N. Katz, eds., *The Resolution of Family Conflicts: Comparative Legal Perspectives*. Toronto: Butterworths, 1984, 488.

- McLindon, James B. "Separate But Unequal: The Economic Disaster of Divorce for Women and Children" (1987), 21 *Fam. L.Q.* 351.
- Pask, E. Diane, and M. L. McCall, eds., *How Much and Why? Economic Implications of Marriage Breakdown: Spousal and Child Support*. Calgary: Canadian Research Institute for Law and the Family, 1989.
- Weitzman, Lenore J. *The Divorce Revolution: The Unexpected Social and Economic Consequences for Women and Children in America*. New York: Free Press, 1985.
- Weston, Ruth E. "Changes in Household Income Circumstances". In Peter McDonald, ed., *Settling Up: Property and Income Distribution on Divorce in Australia*. Sydney: Prentice-Hall, 1986, 100.
- Williams, R. James. "Quantification of Child Support" (1989), 18 R.F.L. (3d) 234.
- Wishik, Heather Ruth. "Economics of Divorce: An Exploratory Study" (1986), 20 *Fam. L.Q.* 79.
- Zweibel, Ellen B. "Thibaudeau v. R.: Constitutional Challenge to the Taxation of Child Support Payments" (1994), 4 *N.J.C.L.* 305.
- Zweibel, Ellen B., and Richard Shillington. *Child Support Policy: Income Tax Treatment and Child Support Guidelines*. Toronto: Policy Research Centre on Children, Youth and Families, 1993.
- McLindon, James B. «Separate But Unequal: The Economic Disaster of Divorce for Women and Children» (1987), 21 *Fam. L.Q.* 351.
- Pask, E. Diane, and M. L. McCall, eds., *How Much and Why? Economic Implications of Marriage Breakdown: Spousal and Child Support*. Calgary: Canadian Research Institute for Law and the Family, 1989.
- Weitzman, Lenore J. *The Divorce Revolution: The Unexpected Social and Economic Consequences for Women and Children in America*. New York: Free Press, 1985.
- Weston, Ruth E. «Changes in Household Income Circumstances». In Peter McDonald, ed., *Settling Up: Property and Income Distribution on Divorce in Australia*. Sydney: Prentice-Hall, 1986, 100.
- Williams, R. James. «Quantification of Child Support» (1989), 18 R.F.L. (3d) 234.
- Wishik, Heather Ruth. «Economics of Divorce: An Exploratory Study» (1986), 20 *Fam. L.Q.* 79.
- Zweibel, Ellen B. «Thibaudeau v. R.: Constitutional Challenge to the Taxation of Child Support Payments» (1994), 4 *N.J.C.L.* 305.
- Zweibel, Ellen B., and Richard Shillington. *Child Support Policy: Income Tax Treatment and Child Support Guidelines*. Toronto: Policy Research Centre on Children, Youth and Families, 1993.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal, [1994] 2 F.C. 189, 94 D.T.C. 6230, [1994] 2 C.T.C. 4, 167 N.R. 161, 114 D.L.R. (4th) 261, 21 C.R.R. (2d) 35, 3 R.F.L. (4th) 153, allowing the respondent's application for judicial review and setting aside a decision of the Tax Court of Canada, 92 D.T.C. 2111, [1992] 2 C.T.C. 2497. Appeal allowed, L'Heureux-Dubé and McLachlin JJ. dissenting.

Jean-Marc Aubry, Q.C., Carole Johnson and Guy Laperrrière, for the appellant.

Michel C. Bernier, Richard Bourgault, Pierre Rioux and Bryan O'Gallagher, for the respondent.

Monique Rousseau, René Bourassa and Judith Kucharsky, for the intervener the Attorney General of Quebec.

Mary Eberts and Steve Tenai, for the intervener SCOPE.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale, [1994] 2 C.F. 189, 94 D.T.C. 6230, [1994] 2 C.T.C. 4, 167 N.R. 161, 114 D.L.R. (4th) 261, 21 C.R.R. (2d) 35, 3 R.F.L. (4th) 153, qui a accueilli la demande de contrôle judiciaire de l'intimée et annulé une décision de la Cour canadienne de l'impôt, 92 D.T.C. 2098, [1992] 2 C.T.C. 2497. Pourvoi accueilli, les juges L'Heureux-Dubé et McLachlin sont dissidentes.

Jean-Marc Aubry, c.r., Carole Johnson et Guy Laperrrière, pour l'appelante.

Michel C. Bernier, Richard Bourgault, Pierre Rioux et Bryan O'Gallagher, pour l'intimée.

Monique Rousseau, René Bourassa et Judith Kucharsky, pour l'intervenant le procureur général du Québec.

Mary Eberts et Steve Tenai, pour l'intervenant SCOPE.

Katherine Hardie and Gwen Brodsky, for the interveners the Coalition.

The judgment of La Forest and Sopinka JJ. was delivered by

SOPINKA J. — I agree with Gonthier J. and with Cory and Iacobucci JJ. that the impugned provisions of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, do not impose a burden or withhold a benefit so as to attract the application of s. 15(1) of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*. Accordingly, I would dispose of the appeal as suggested by Gonthier J.

The following are the reasons delivered by

L'HEUREUX-DUBÉ J. (dissenting) — Although I agree with the result reached in the instant case by McLachlin J. as well as with a great part of her analysis, I arrive at this conclusion somewhat differently, given the s. 15 framework that I have set out in *Egan v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 513. Accordingly, I prefer to focus on the group adversely affected by the distinction as well as on the nature of the interest affected, rather than on the grounds of the impugned distinction. As in *Miron v. Trudel*, [1995] 2 S.C.R. 418, the following remarks apply the framework I set out in *Egan* to the facts of this case.

Section 56(1)(b) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63 (“ITA”), requires that a person who receives spousal or child support payments pursuant to a decree, order, judgment or written agreement include those payments within his or her taxable income. To some extent, it mirrors s. 60(b) ITA, which permits the payor of such sums to deduct these sums from taxable income. Together, these two provisions comprise what is commonly known as the inclusion/deduction scheme. Whereas the general principle underlying the ITA is that income is taxable in the hands of the person who earns it, ss. 56(1)(b) and 60(b)

Katherine Hardie et Gwen Brodsky, pour l'intervenante la Coalition.

Version française du jugement des juges La Forest et Sopinka rendu par

LE JUGE SOPINKA — Je suis d'accord avec la conclusion du juge Gonthier ainsi que des juges Cory et Iacobucci que les dispositions contestées de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, n'imposent pas de fardeau ni ne prive d'un bénéfice, et ne peuvent donc donner lieu à l'application du par. 15(1) de la *Charte canadienne des droits et libertés*. Par conséquent, je trancherais le pourvoi de la façon proposée par le juge Gonthier.

Les motifs suivants ont été rendus par

LE JUGE L'HEUREUX-DUBÉ (dissidente) — Bien que je sois d'accord avec le résultat auquel parvient le juge McLachlin en l'espèce et que je souscrive en grande partie à son analyse, j'arrive à cette conclusion par une voie quelque peu différente, étant donné le cadre d'analyse de l'art. 15 que j'ai établi dans l'arrêt *Egan c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 513. Par conséquent, je préfère mettre l'accent sur le groupe auquel la distinction contestée cause préjudice ainsi que sur la nature du droit touché plutôt que sur les motifs de cette distinction. Comme dans l'arrêt *Miron c. Trudel*, [1995] 2 R.C.S. 418, les observations qui suivent appliquent aux faits de la présente affaire le cadre d'analyse que j'ai élaboré dans l'arrêt *Egan*.

L'alinéa 56(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63 («LIR») requiert que le contribuable inclue dans le calcul de son revenu imposable le montant de toute somme reçue en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance, d'un jugement ou d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire pour lui-même ou pour ses enfants. Dans une certaine mesure, cette disposition est le pendant de l'al. 60b) LIR, lequel permet à celui qui verse une telle pension de la déduire de son revenu imposable. Prises ensemble, ces deux dispositions forment ce qu'il est convenu d'appeler le régime d'inclusion/déduction. Alors que le principe géné-

render income for child support taxable only in the hands of the person who spends it.

ral fondant la LIR veut que l'obligation fiscale soit assumée par la personne qui gagne le revenu, l'effet des al. 56(1)b) et 60b) est de rendre imposable le revenu provenant de pensions alimentaires destinées aux enfants, uniquement entre les mains de la personne qui le dépense.

4 The question before this Court is whether s. 56(1)(b), the inclusionary half of the inclusion/deduction regime, violates s. 15(1) of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* and, if so, whether it can be saved under s. 1. It must be underlined at this juncture that the present challenge to s. 56(1)(b) ITA arises only in respect of the inclusion of child support payments. It is not necessary for this Court to address the constitutionality of this provision in relation to its treatment of spousal support nor, for that matter, the constitutionality of s. 60(b) ITA.

La Cour doit décider si l'al. 56(1)b), la disposition relative à l'inclusion du régime d'inclusion/déduction, viole le par. 15(1) de la *Charte canadienne des droits et libertés* et, le cas échéant, s'il peut être sauvegardé par l'article premier. Je dois souligner, ici, que la contestation en l'espèce de l'al. 56(1)b) LIR ne vise que l'inclusion des pensions alimentaires destinées aux enfants. La Cour n'a pas à examiner la constitutionnalité de la disposition quant à la pension alimentaire destinée au conjoint, pas plus qu'elle n'a à statuer, d'ailleurs, sur la constitutionnalité de l'al. 60b) LIR.

A. Section 15 of the Charter

A. L'article 15 de la Charte

5 In *Egan*, I set out the following factors that must be established by a rights claimant before the impugned distinction will be found to be discriminatory within the meaning of s. 15 of the *Charter*: (1) there must be a legislative distinction; (2) this distinction must result in a denial of one of the four equality rights on the basis of the rights claimant's membership in an identifiable group; and (3) this distinction must be "discriminatory" within the meaning of s. 15.

Dans l'arrêt *Egan*, j'ai énuméré les facteurs dont la personne qui revendique des droits doit établir l'existence pour qu'une distinction contestée puisse être jugée discriminatoire au sens de l'art. 15 de la *Charte*: (1) une distinction créée par la loi, (2) le fait que cette distinction la prive de l'un des quatre droits à l'égalité sur le fondement de son appartenance à un groupe identifiable, (3) le fait que cette distinction est «discriminatoire» au sens de l'art. 15.

6 At the outset, I feel it important to underline a point which attracted the unanimous agreement of this Court in *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695. At page 753, Iacobucci J. underlined that the ITA is no less subject to scrutiny under s. 15 of the *Charter* than any other statute, and that a deferential approach is not appropriate at any stage earlier than the s. 1 analysis. Inequality is inequality and discrimination is discrimination, whatever the legislative source. To water down one's analysis of a legislative distinction or burden merely because it arises in a statute which makes many other distinctions is antithetical to the broad and purposive approach to s. 15 of the *Charter* which this Court has repeatedly endorsed. This being said, I now

Il me paraît important, au départ, de souligner un point qui a recueilli l'assentiment unanime de notre Cour dans l'arrêt *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695. Le juge Iacobucci a souligné (à la p. 753) que la LIR peut être soumise, comme toutes les autres lois, à l'examen fondé sur l'art. 15, et que la déférence à leur égard n'est pas appropriée avant l'étape de l'analyse fondée sur l'article premier. Peu importe sa source législative, l'inégalité reste l'inégalité et la discrimination reste la discrimination. Édulcorer l'examen d'une distinction établie ou d'un fardeau imposé par une loi simplement parce que cette loi fait de nombreuses autres distinctions irait à l'encontre de l'analyse large et fondée sur l'objet visé, que notre Cour a adoptée

turn to each of the three stages of s. 15 analysis enumerated above.

1. *Is There a Legislative Distinction?*

Premised upon the assumption that the custodial spouse will always have a lower income — and therefore a lower marginal tax rate — than the non-custodial spouse, the inclusion/deduction system is ostensibly intended to alleviate the overall tax burden on separated or divorced couples in order to free up more money for child and spousal support obligations. In advancing this purpose, s. 56(1)(b) ITA makes many layers of distinctions. It distinguishes between parents who are separated or divorced and persons who are not. Within the former group, it further distinguishes between persons who pay and receive support payments “pursuant to a decree, order or judgment . . . or pursuant to a written agreement” and those who do not. Amongst those whose support payment arrangement falls within the definition given in the ITA, a further distinction is drawn between those who receive child support and those who pay child support. These distinctions are, in many ways, inextricable from one another. It would therefore be artificial to single out any one distinction without looking to the effects of the others.

The more important question, then, is to decide whether this combination of distinctions has the effect of imposing a benefit or burden unequally on the basis of one's membership in an identifiable group.

2. *Do the Distinctions Result in a Denial of One of the Four Equality Rights on the Basis of the Rights Claimant's Membership in an Identifiable Group?*

At the outset, I must emphasize that although the legislation purports to confer a tax benefit upon separated or divorced couples who are parties to a child support arrangement, and although Ms.

de façon constante dans l'interprétation de l'art. 15. Cette précision faite, passons à l'examen de chacune des trois étapes de l'analyse fondée sur l'art. 15 énumérées ci-dessus.

1. *La Loi crée-t-elle une distinction?*

Le régime d'inclusion/déduction, en posant l'hypothèse que le conjoint gardien aura toujours un revenu inférieur à celui du conjoint non gardien — et, par conséquent, un taux d'imposition marginal — vise manifestement à atténuer le fardeau fiscal global des couples séparés ou divorcés de façon à libérer plus d'argent pour les obligations alimentaires envers les enfants et le conjoint. Pour atteindre cet objectif, l'al. 56(1)b) LIR établit plusieurs niveaux de distinctions. Il distingue d'abord les parents qui sont séparés ou divorcés des parents qui ne le sont pas. Au sein du premier groupe, il fait ensuite une distinction entre les personnes qui versent ou qui reçoivent une pension en vertu «d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement [...] ou en vertu d'un accord écrit» et celles qui ne le font pas. Il établit encore une autre distinction à l'égard des personnes dont les ententes en matière de pension alimentaire sont visées par la définition énoncée dans la LIR, entre celles qui reçoivent une pension alimentaire destinée aux enfants et celles qui en paient. Toutes ces distinctions forment, à beaucoup d'égards, un ensemble inextricable. Il serait donc artificiel d'examiner une distinction en particulier sans analyser les effets qu'ont les autres distinctions.

L'important est donc de déterminer si cet ensemble de distinctions a pour effet d'octroyer un avantage ou d'imposer un fardeau de façon inégale, en fonction de l'appartenance à un groupe identifiable.

2. *Les distinctions emportent-elles la négation de l'un des quatre droits à l'égalité sur le fondement de l'appartenance à un groupe identifiable?*

l'insiste tout d'abord sur le fait que, même si la Loi a pour but d'octroyer un avantage fiscal aux couples séparés ou divorcés qui ont conclu une entente sur la pension alimentaire à verser aux

7

8

9

Thibaudeau clearly falls within this group, I must respectfully disagree with my colleagues who conclude that the appropriate unit of analysis is therefore the couple. I am in complete agreement with McLachlin J. that, notwithstanding both parents' continuing mutual obligation to support the children of the relationship, it is unrealistic to assume that they continue to function as a single unit even after they have separated or divorced. Furthermore, I note that the ITA, itself, ceases to treat divorced couples, and separated couples who were cohabiting, as a single economic or taxation unit in virtually every other respect, including such things as contributions to spousal RRSPs (see, e.g., Interpretation Bulletin IT-307R2, "Registered Retirement Savings Plan for Taxpayer's Spouse"). Recognizing that divorced or separated couples are no longer a single unit is merely acknowledging a social reality.

enfants et même si M^{me} Thibaudeau fait indéniablement partie de ce groupe, je ne puis souscrire à la conclusion de mes collègues que l'unité d'analyse est en conséquence le couple. Je partage entièrement l'opinion du juge McLachlin selon laquelle il est irréaliste de supposer que les parents, même s'ils continuent tous deux d'assumer l'obligation mutuelle de subvenir aux besoins de leurs enfants, vont continuer de fonctionner comme une entité unique après la séparation ou le divorce. Je ferais observer, en outre, qu'à presque tous les égards, y compris les cotisations au REER (voir, par exemple, le Bulletin d'interprétation IT-307R2, «Régime enregistré d'épargne-retraite pour le conjoint d'un contribuable»), la LIR elle-même cesse de traiter les couples divorcés et les couples séparés qui cohabitaient comme une seule entité économique ou fiscale. Reconnaître que les couples divorcés ou séparés ne constituent plus une entité unique, c'est tout simplement tenir compte d'une réalité sociale.

10 With all due respect to my colleagues, I believe that one should exercise extreme caution before defining one's unit of comparison in such a way as to raise certain types of distinction above *Charter* scrutiny. Defining the unit of analysis as the "couple" is, in my view, inconsistent with the purpose and spirit of s. 15. There is no doubt, for instance, that an unequal burden arose in the old Marital Property Acts of the nineteenth century, under which, upon marriage, the wife's assets automatically became those of the man. Yet if the only unit of analysis were taken to be the "couple", we would be precluded from looking to the effects of these provisions on each member of the couple, and we would have to conclude that they did not violate s. 15 of the *Charter*.

En toute déférence pour mes collègues, j'estime qu'il faut être extrêmement prudent avant de définir un point de comparaison d'une façon qui soustrait certains types de distinctions à l'examen fondé sur la *Charte*. À mon avis, il n'est pas conforme à l'esprit et à l'objectif de l'art. 15 de définir l'unité d'analyse comme le «couple». Il ne fait aucun doute, par exemple, que la législation du XIX^e siècle sur les biens matrimoniaux imposait un fardeau inéquitable car, au moment du mariage, les biens de l'épouse passaient automatiquement à l'époux. Pourtant si la seule unité d'analyse avait été le «couple», cela nous aurait empêchés d'examiner les effets de ces dispositions sur chaque membre du couple et nous aurions dû conclure qu'elles ne violaient pas l'art. 15 de la *Charte*.

11 In the instant case, although the purpose of the impugned legislation may indeed be to confer net tax savings upon couples, it does not follow that its effect is experienced equally by both members of the couple. When undertaking *Charter* analysis, effect is just as important as purpose. As such, the unequal effects of the inclusion/deduction system must be studied. In particular, the effects on separated or divorced custodial parents must be com-

En l'espèce, même s'il se peut que l'objectif législatif poursuivi consiste à conférer un dégrèvement fiscal net aux couples visés, cela ne signifie pas que les deux membres du couple en jouissent de façon égale. Dans l'analyse fondée sur la *Charte*, l'effet a tout autant d'importance que l'objectif. C'est pourquoi il faut examiner les inégalités qui résultent du régime d'inclusion/déduction. Il faut, plus particulièrement, comparer les effets

pared with the effects on separated or divorced non-custodial parents.

According to the government's own figures for the 1991 taxation year, the inclusion/deduction system permitted non-custodial spouses to deduct \$661 million from their provincial and federal income taxes while \$331 million in taxes were collected from custodial spouses. Although these figures demonstrate a net tax benefit of approximately \$330 million being conferred upon divorced or separated couples, no figures are provided regarding what percentage of these tax savings were actually realized by custodial spouses, or actually went to benefit the children for whom the support is intended.

As a logical point of departure for our analysis, it is useful to examine the topography of the playing field that the inclusion/deduction scheme initially sets up, before the redistributive effects of the family law system are factored in. At this first stage, the inclusion/deduction regime can be said to create a burden in one sense and a benefit in another. The burden is the taxation of child support. By virtue of s. 56(1)(b), this burden is initially placed uniquely on the shoulders of the person in receipt of such support, who is by definition the custodial parent. The benefit, on the other hand, is the deduction of such support from one's taxable income. By virtue of s. 60(b), this benefit is initially uniquely available to the payor of such support, who is the non-custodial parent. Thus, the "playing field" initially created by the inclusion/deduction regime imposes a tax burden uniquely on custodial spouses, and confers a tax benefit uniquely on non-custodial spouses.

My colleagues conclude that any difficulties with respect to the equitable division of both the benefits and burdens of this scheme are attributable to, and susceptible to correction by, the family law system, rather than originating in the inclusion/deduction regime itself. They, therefore, con-

respectifs du système sur les parents séparés ou divorcés qui ont la garde des enfants et sur les parents séparés ou divorcés non gardiens.

Les propres données du gouvernement pour l'année d'imposition 1991 révèlent que le régime d'inclusion/déduction a permis aux conjoints non gardiens de réclamer des déductions d'impôt, aux échelons fédéral et provinciaux, se chiffrant à 661 millions de dollars, alors que les parents gardiens ont payé 331 millions de dollars d'impôt. Certes, ces chiffres indiquent que les couples séparés ou divorcés ont joui d'un avantage fiscal net d'environ 330 millions de dollars, mais il n'existe aucune donnée sur le pourcentage de ce dégrèvement fiscal que les conjoints gardiens ont effectivement touché ou qui a effectivement bénéficié aux enfants, à qui la prestation alimentaire est destinée.

Il convient, en toute logique, de commencer notre analyse par l'examen du terrain déterminé initialement par le régime d'inclusion/déduction avant de faire intervenir les effets redistributifs découlant de l'application du droit de la famille. Au premier stade de l'analyse, on peut dire que le régime d'inclusion/déduction procure un avantage d'un côté et impose un fardeau de l'autre. Le fardeau réside dans l'assujettissement à l'impôt des pensions alimentaires destinées aux enfants. L'alinéa 56(1)(b) a pour effet de ne faire assumer initialement ce fardeau que par la personne qui reçoit la pension alimentaire, cette personne étant par définition le parent gardien. Quant à l'avantage, il s'agit de la possibilité de déduire le montant de cette pension du revenu imposable, possibilité qui, sous le régime de l'al. 60(b), n'est initialement offerte qu'à la personne qui la verse, c'est-à-dire le parent non gardien. Le «terrain» initialement créé par le régime d'inclusion/déduction comporte donc l'imposition d'un fardeau fiscal aux seuls conjoints gardiens et l'octroi d'un avantage fiscal aux seuls conjoints non gardiens.

Mes collègues estiment que les problèmes liés au partage équitable des avantages et des fardeaux découlant de ce régime ne sont pas imputables au système inclusion/déduction, mais qu'ils relèvent plutôt du droit de la famille et peuvent être corrigés par celui-ci. Ils concluent ainsi que les dispo-

12

13

14

clude that the ITA provisions that create this net subsidy do not impose a burden within the meaning of s. 15 of the *Charter*.

15 While I agree that the effects of the family law system are relevant to this inquiry because they are incorporated by reference into the inclusion/deduction regime, I respectfully disagree with their conclusion for two reasons. First, on both a practical and theoretical level, I do not believe that the family law system is capable of remedying the initial unequal distribution effectuated by the inclusion/deduction system. Second, even if the family law system were up to the task, I believe that it would only address the symptoms of the inequality, rather than its source.

(a) The Role of the Family Law System

16 In order to understand fully the interaction between the family law system and the inclusion/deduction regime, as well as the limits of the family law's capacity to redistribute equitably the burdens and benefits under that regime, it is necessary to isolate two different dynamics.

17 The first dynamic is the "gross-up". When the custodial spouse receives income in the form of child support, she must add these receipts to her income and pay tax on them. Since any tax paid on child support will reduce the quantum of that support by the amount of the tax, it is necessary for a judge to "gross up" the support award by the amount of tax payable in order that the financial needs of the child may be fully met. Any "gross-up" that compensates for less than the entire amount of the tax payable on the child support will reduce the effective value of the child support, and will, therefore, constitute an additional burden on the custodial spouse which is not shared by the non-custodial spouse.

18 Furthermore, we must recall that the custodial spouse is already taxable on all of her other income, including that part of her own financial contribution to the children's financial needs. Child support payments represent the non-custodial spouse's fair share of the financial needs of

sitions de la LIR créant cette subvention nette n'imposent pas un fardeau au sens de l'art. 15 de la *Charte*.

Je conviens qu'il est pertinent de tenir compte des incidences du droit de la famille en l'espèce, parce qu'elles sont incorporées par renvoi dans le régime d'inclusion/déduction, mais je ne puis souscrire à leur conclusion pour deux raisons. En premier lieu, il me paraît douteux, tant du point de vue pratique que théorique, que le droit de la famille puisse corriger le caractère inéquitable du partage initial opéré par le régime d'inclusion/déduction. En second lieu, même si le droit de la famille pouvait corriger la situation, je crois qu'il traiterait les symptômes de l'inégalité sans aller à sa source.

a) Le rôle du droit de la famille

Il faut, pour bien comprendre l'interaction entre le droit de la famille et le régime d'inclusion/déduction ainsi que les limites du droit de la famille en matière de partage équitable des fardeaux et des avantages découlant de ce régime, isoler deux dynamiques différentes.

La première est celle de la «majoration». Lorsque le conjoint gardien touche un revenu sous forme d'une pension alimentaire destinée aux enfants, il doit l'inclure dans son revenu et acquitter l'impôt y afférent. Comme tout paiement d'impôt sur la pension a nécessairement pour effet de la réduire d'autant, il faut que le juge qui détermine le montant de la pension la majore du montant de l'impôt à payer pour qu'elle puisse subvenir entièrement aux besoins de l'enfant visé. Toute «majoration» qui ne couvre pas intégralement le montant de l'obligation fiscale afférente à la pension réduit sa valeur réelle et fait donc assumer au conjoint gardien un fardeau supplémentaire qui n'est pas partagé avec le conjoint non gardien.

Il ne faut pas oublier, non plus, que le conjoint gardien paie déjà de l'impôt sur tous ses autres revenus, y compris sa propre contribution aux besoins financiers des enfants. En versant une pension alimentaire pour ses enfants, le conjoint non gardien acquitte sa juste part de l'obligation de

the children. Thus, any failure to "gross up" child support fully for tax payable on the child support payments results in the custodial spouse paying some of the non-custodial spouse's tax, since that tax relates uniquely to the non-custodial spouse's portion of the child support obligation.

The second dynamic is the "upside-down subsidy". The value of the tax deduction of child support to the payor depends upon the payor's marginal tax rate. Similarly, the cost of inclusion in taxable income of child support depends upon the recipient's marginal tax rate. Where the marginal tax rate of the payor is higher than the marginal tax rate of the recipient, then net tax savings ensue to the couple. The fact that a deduction from revenues is worth more to a person with a high income than to a person with a low income leads to what is often referred to as an "upside-down subsidy". The effect of the inclusion/deduction system is to confer the entire benefit of this "upside-down subsidy" on the non-custodial spouse. This benefit will only be shared with the custodial spouse or with the children in the event that a conscious redistribution is made by the judge fixing the quantum of child support, or by the good graces of the payor.

Let us now examine how the family law system addresses and compensates for these two types of dynamics, beginning with the facts of the present case.

At the original hearing, although the judge assessed the total needs of the children at between \$900 and \$1,000 per month, he awarded child support, including "gross-up" of only \$1,150. Although the judgment is unclear on this point, it would appear that the judge intended the financial needs of the children to be met entirely by Mr. Chainé, in light of the fact that his projected income as a prosthodontist was significantly higher than that of Ms. Thibaudeau. This assumption, which was made by Ms. Thibaudeau's expert before the tax court, was in any event not chal-

subvenir à leurs besoins financiers. Lorsque la pension alimentaire n'est pas suffisamment «majorée» pour tenir compte de l'impôt à payer sur celle-ci, c'est donc le conjoint gardien qui se trouve à assumer une partie de l'obligation fiscale du conjoint non gardien, puisque cet impôt ne vise que la partie de l'obligation alimentaire assumée par le conjoint non gardien.

La seconde dynamique est celle de la «subvention inversée». La valeur de la déduction fiscale liée au versement d'une pension alimentaire pour enfants dépend du taux d'imposition marginal applicable au conjoint qui la verse. De la même façon, le coût fiscal de l'inclusion du montant de la pension dans le revenu du conjoint qui la reçoit dépend du taux d'imposition marginal applicable à celui-ci. Lorsque le taux d'imposition marginal du conjoint débiteur est plus élevé que celui du conjoint créancier, le couple jouit d'un dégrèvement fiscal net. Le fait que la valeur de la déduction croisse avec le revenu de celui qui en jouit produit un phénomène qui a souvent reçu le nom de «subvention inversée». Le régime d'inclusion/déduction a pour effet de conférer l'entier avantage de cette «subvention inversée» au conjoint non gardien. Le conjoint gardien ou les enfants ne partageront cet avantage que si le juge qui fixe le montant de la pension alimentaire pour enfants le redistribue consciemment ou si le conjoint débiteur accepte de bonne grâce de les en faire profiter.

Examinons maintenant comment le droit de la famille traite ces deux dynamiques et quelles formes de compensation il prévoit, en commençant par les faits du cas qui nous occupe.

Bien que le juge chargé d'établir la pension ait estimé que les besoins totaux des enfants oscillaient entre 900 et 1 000 \$ par mois, il n'a accordé qu'une pension alimentaire de 1 150 \$, incluant la «majoration». Il semble, malgré que le jugement ne soit pas clair sur ce point, que son intention ait été de mettre l'obligation de subvenir aux besoins financiers des enfants à l'entière charge de M. Chainé, car les gains projetés de celui-ci, comme prosthodontiste, dépassaient de beaucoup ceux de M^{me} Thibaudeau. Quoi qu'il en soit de cette hypothèse présentée devant la Cour canadienne de l'im-

lenged by the government. That expert estimated that the gross-up awarded to Ms. Thibaudeau underestimated the additional tax liability attributable to the child support payments by over \$2,500 per year. Thus, the family law system undercompensated her significantly for the burden flowing from s. 56(1)(b). It goes without saying, of course, that she also did not share in the "upside-down subsidy" enjoyed uniquely by Mr. Chainé by virtue of s. 60(b) ITA.

22

Thus, although Ms. Thibaudeau and Mr. Chainé fell within the 67 percent of couples that the government claims benefit as "couples" from the inclusion/deduction system, the regime in practice not only uniquely disadvantaged Ms. Thibaudeau by cutting into the money she had available for the children, but also uniquely enriched Mr. Chainé to the extent that he saved tax because his marginal tax rate would have been higher than that of Ms. Thibaudeau. Ironically, the trial judge who fixed the child support award recognized that a disproportionate percentage of the financial burden was being imposed upon Ms. Thibaudeau as a result of the inclusion/deduction regime:

[TRANSLATION] When we consider the tax impact on the payer and on the receiver of alimony payments like those under consideration here (i.e. a real cost of about 50 percent for the payer and an additional real receipt by the recipient in a similar proportion only), it appears to be fair and equitable to continue the alimony payable for the children alone at \$1,150.00 per month for the moment; in view of the tax consequences, that amount will compel the applicant to contribute to the financial support of the children, in addition to her on-going personal care of them, in a proportion which is probably higher than a simple ratio of the parties' income would impose on her. [Emphasis added.]

(*Thibaudeau v. Chainé*, Sup. Ct. Mtl., No. 500-12-151837-865, December 1, 1987, at p. 15.)

It is, therefore, absolutely indisputable that Ms. Thibaudeau suffered a significant inequality. The

pôt par le témoin expert de M^{me} Thibaudeau, elle n'a pas été contestée par le gouvernement. Ce témoin expert a estimé que la majoration accordée à M^{me} Thibaudeau pour tenir compte de l'obligation fiscale supplémentaire qu'elle assumerait à l'égard de la pension alimentaire destinée à ses enfants était sous-évaluée de plus de 2 500 \$ par année. L'application des règles du droit de la famille a donc eu pour résultat de sous-compenser considérablement M^{me} Thibaudeau pour le fardeau que lui imposait l'al. 56(1)b). Il va sans dire, bien sûr, qu'elle n'a pas non plus bénéficié de la «subvention inversée» à laquelle seul M. Chainé avait droit aux termes de l'al. 60b) LIR.

Ainsi, même si M^{me} Thibaudeau et M. Chainé faisaient partie du 67 pour cent des couples qui, selon le gouvernement, profitent comme «couples» du régime d'inclusion/déduction, il n'en reste pas moins, en pratique, que les désavantages de ce système ont touché uniquement M^{me} Thibaudeau, qui a subi une réduction de la somme qu'elle pouvait consacrer aux enfants, et que les avantages ont profité uniquement à M. Chainé, dans la mesure où il payait moins d'impôt parce que son taux d'imposition marginal était supérieur à celui de M^{me} Thibaudeau. Ironiquement, le juge qui a établi la pension alimentaire des enfants a reconnu que le régime d'inclusion/déduction imposait à M^{me} Thibaudeau un pourcentage disproportionné du fardeau financier:

Lorsque l'on considère l'effet fiscal sur le payeur et sur le receveur de versements alimentaires comme ceux ici considérés (i.e. un coût réel d'environ 50 % pour le payeur et un encaissement réel additionnel par le bénéficiaire dans une proportion similaire seulement), il apparaît juste et équitable de maintenir pour le moment la pension payable pour les enfants seuls à la somme de \$ 1 150.00 par mois; cette somme, vu les incidences fiscales, force la requérante à contribuer, en plus de ses soins personnels constants, à l'entretien financier des enfants dans une proportion probablement plus élevée que le simple rapport des revenus des parties lui imposerait. [Je souligne.]

(*Thibaudeau c. Chainé*, C.S. Mtl., n° 500-12-151837-865, 1^{er} décembre 1987, à la p. 15.)

Il ne fait donc aucun doute que M^{me} Thibaudeau a subi un traitement très inégal. Il faut alors de se

question then becomes, is she simply an individual who fell through the cracks of an otherwise equitable system, or is the system itself generally unequal to custodial parents as a group?

In my view, the latter view is more reflective of reality. Important systemic factors preclude the family law system from properly filling the lacuna left by the inclusion/deduction provisions of the ITA.

To begin with, the objective of the inclusion/deduction scheme is, in some respects, substantially at odds with important facets of the family law system. While the family law system, and society generally, encourages custodial parents to seek out additional sources of income in a quest for self-sufficiency, it discourages the frequent applications for variation of the original support order that may be necessary in order to ensure a constant and complete "gross-up". Recall, however, that whenever the gross-up is less than perfect, the custodial spouse is essentially paying tax on the non-custodial spouse's fair share of the child support responsibilities.

In addition to the fact that success is far from guaranteed in variation proceedings, the costs alone of such court actions may easily outweigh the benefits of the additional gross-up, and may thereby act as a significant disincentive to custodial parents who are shouldering more than their fair share of the tax burden of child support. The process of applying for and successfully obtaining such variations may be complicated by the fact that judges, who set original support orders, frequently fail to provide a precise financial breakdown so that others will know how, or whether, they calculated the appropriate gross-up for taxes.

The human elements at work also cannot be ignored. A custodial spouse may quite reasonably fear that seeking additional gross-ups may antago-

demand si elle est simplement une victime individuelle des lacunes d'un système par ailleurs équitable ou si le système lui-même est généralement discriminatoire à l'égard des parents gardiens en tant que groupe.

J'estime que le deuxième élément de l'alternative décrit mieux la réalité. D'importants facteurs systémiques empêchent le droit de la famille de combler efficacement les lacunes laissées par les dispositions de la LIR établissant le régime d'inclusion/déduction.

D'abord, le but poursuivi par ce régime s'écarte substantiellement, à certains égards, d'importants aspects du droit de la famille. Le droit de la famille, et la société en général, encouragent les parents gardiens à rechercher des sources de revenu supplémentaires pour accéder à l'indépendance financière, mais non à s'adresser régulièrement aux tribunaux pour faire modifier l'ordonnance alimentaire initiale, démarche qui, pourtant, serait nécessaire pour assurer une «majoration» constante et suffisante. Il faut garder en mémoire, cependant, que dès que la majoration n'est pas adéquate, le conjoint gardien paie essentiellement l'impôt afférent à la juste part du conjoint non gardien à la pension alimentaire des enfants.

Ce qu'il en coûte pour demander la modification d'une ordonnance alimentaire, sans compter l'imprévisibilité de son résultat, peut facilement excéder les avantages liés à toute majoration supplémentaire et produire, par le fait même, un effet dissuasif sur les parents gardiens qui assument plus que leur juste part du fardeau fiscal lié aux pensions alimentaires destinées aux enfants. La demande et l'obtention d'une telle modification se trouvent encore compliquées du fait qu'il arrive souvent que les juges établissant la pension alimentaire initiale ne ventilent pas précisément leur ordonnance, de sorte que les intervenants subséquents dans le dossier ne peuvent voir les calculs qui ont été faits, le cas échéant, pour déterminer le montant de majoration approprié.

Il importe également de tenir compte des facteurs humains. Le conjoint gardien peut avoir tout à fait raison de craindre de susciter l'hostilité du

23

24

25

26

nize the non-custodial parent. Alternatively, especially if the relationship between the parents is not good, she may prefer greater poverty than suffering the indignity of having to ask for more money for an adequate gross-up, even though that money is rightfully hers (or the children's).

27 To recapitulate, the custodial parent striving to become self-sufficient must wage an unremitting and costly battle, both emotionally and in the family law system, to avoid absorbing personally part of the non-custodial parent's tax liabilities on his fair share of the child support obligation. At the same time, the non-custodial parent who pays child support will generally and effortlessly receive the full income tax benefit of these payments, featuring the full "upside-down subsidy" as well as the benefits of whatever portion of the gross-up which the custodial spouse, for whatever reason, has had to absorb.

28 Moreover, according to the government's own figures, the inclusion/deduction regime acts to the net detriment of the "couple" in 29 percent of all cases. Although the loss of tax credits may play some role in this phenomenon, this situation generally arises in circumstances where the marginal tax rate of the payor is lower than that of the recipient. The following extract from E. B. Zweibel and R. Shillington, *Child Support Policy: Income Tax Treatment and Child Support Guidelines* (1993), sets out (at p. 17) an important problem that may arise in such circumstances:

Family law determines child support based on the children's needs and the parent's relative abilities to meet those needs. In some cases, the child support is then adjusted for income tax. When the custodial mother's tax liability exceeds the father's tax savings, the tax adjustment becomes more problematic and less likely. The father's tax savings can no longer be used to persuade him to pay a fully grossed-up award. If the father indemnifies the mother for her tax liability, the effect on his disposable income is greater than he anticipated and arguably greater than he originally agreed to. But, if the support payment is not fully grossed up, then the effective value of the child support payment is con-

parent non gardien en demandant une majoration supplémentaire. Ou bien, il peut, en particulier si la relation est tendue, préférer endurer une plus grande pauvreté que l'humiliation d'avoir à demander plus d'argent pour toucher la majoration adéquate, même s'il peut légitimement y prétendre (pour lui ou pour les enfants).

En résumé, le parent gardien s'efforçant d'atteindre à l'indépendance financière livre sans répit un combat coûteux, tant sur le plan psychologique que sur le plan du droit de la famille, pour éviter d'avoir à absorber lui-même une partie de l'obligation fiscale du parent non gardien afférente à sa juste part de l'obligation alimentaire envers les enfants. Le parent non gardien, lui, paie la pension alimentaire pour enfants et, de façon générale, reçoit sans effort l'entier avantage fiscal lié à ces versements, dont la totalité de la «subvention inversée», en plus de profiter de toute partie de la majoration que le conjoint gardien a dû, pour une raison ou pour une autre, absorber.

Suivant les propres données du gouvernement, de plus, le régime d'inclusion/déduction porte préjudice aux «couples» dans 29 pour 100 des cas. Bien qu'on puisse expliquer en partie ce phénomène par la perte de crédits d'impôt, il se manifeste généralement lorsque le taux d'imposition marginal du conjoint versant la pension est inférieur à celui du conjoint qui la reçoit. E. B. Zweibel et R. Shillington définissent, dans le passage suivant de *Child Support Policy: Income Tax Treatment and Child Support Guidelines* (1993), le grave problème qui peut se poser dans cette situation (à la p. 17):

[TRADUCTION] Le montant des pensions alimentaires destinées aux enfants est déterminé en droit de la famille en fonction des besoins des enfants et de la capacité respective des parents de subvenir à ces besoins. Dans certains cas, la pension alimentaire destinée aux enfants est rajustée aux fins de l'impôt sur le revenu. Lorsque l'obligation fiscale de la mère ayant la garde des enfants excède le dégrèvement d'impôt dont bénéficie le père, le rajustement fiscal devient plus problématique et moins susceptible d'être effectué. On ne peut plus invoquer le dégrèvement d'impôt dont bénéficie le père pour le persuader de verser un montant pleinement majoré. Si le père indemnise la mère relativement à son

siderably diminished. The custodial mother receives less child support than she originally anticipated and is left to make up any shortfall. [Emphasis added.]

In such circumstances, although the non-custodial parent does not benefit from any “upside-down subsidy”, the custodial spouse will, nonetheless, experience an unequal burden whenever the “gross-up” is not fully compensated for.

Zweibel and Shillington go on to observe that even where the custodial parent’s marginal tax rate is lower than that of the non-custodial parent, such that the “couple” as a whole will benefit, many factors exist to prevent the family law system, as a practical matter, from ensuring that this benefit will be divided equitably (at p. 17):

Under the right circumstances, the deduction/inclusion provisions can provide a beneficial subsidy to separated and divorced families. The payor’s tax savings must exceed the recipient’s tax liability. The payor and recipient must have a common goal of increasing the support available for the children and they must be assisted by accountants and lawyers.

However, circumstances are not always right The current policy . . . ignores the reality that child support is a contentious issue and that non-custodial fathers seeking to minimize their payments may not readily agree to either a gross-up or to a further sharing of any tax savings above the gross-up. The Finance Department’s rationale also ignores the number of persons who settle their child support arrangements on their own, without the assistance of lawyers or accountants, the number of lawyers and judges who rely on rough estimates and the number of cases where, despite the custodial mother’s lawyer’s careful tax calculations, the “glass ceiling” moves in to reduce the award. [Emphasis added.]

obligation fiscale, l’incidence sur son revenu net est plus importante que ce qu’il avait prévu et, pourrait-on soutenir, que ce dont il avait d’abord convenu. Toutefois, si la pension alimentaire n’est pas pleinement majorée, sa valeur réelle est grandement diminuée. La mère gardienne reçoit moins que ce qu’elle avait prévu au titre de la pension alimentaire des enfants et doit elle-même combler ce manque. [Je souligne.]

Dans ces circonstances, le conjoint gardien supporte un fardeau plus lourd lorsque la «majoration» ne l’indemnise pas intégralement, et ce, même si le parent non gardien ne tire aucun profit de la «subvention inversée».

Zweibel et Shillington signalent, plus loin (à la p. 17), que même si le taux d’imposition marginal du parent gardien est inférieur à celui du parent non gardien, ouvrant ainsi la possibilité d’un avantage pour le «couple», le droit de la famille ne réussit pas, en pratique, à répartir équitablement cet avantage. De nombreuses raisons expliquent cette incapacité:

[TRADUCTION] Dans des circonstances appropriées, les dispositions relatives à l’inclusion et à la déduction peuvent offrir un avantage aux familles dont les parents sont séparés ou divorcés. Le dégrèvement dont jouit le payeur doit excéder l’obligation fiscale du bénéficiaire. Le payeur et le bénéficiaire doivent avoir pour objectif commun d’accroître la pension alimentaire pour les enfants et, pour ce faire, ils doivent être assistés par les comptables et les avocats.

Toutefois les circonstances ne sont pas toujours appropriées. [. . .] La politique actuelle néglige [. . .] le fait que la pension alimentaire pour enfants est une question litigieuse et que les pères non gardiens qui cherchent à réduire au minimum leurs paiements peuvent ne pas volontiers convenir de majorer la pension ou de partager en outre tout dégrèvement d’impôt qui excède la majoration. Le raisonnement du ministère des Finance néglige également le nombre de personnes qui règlent le montant des pensions alimentaires pour enfants eux-mêmes, sans l’aide des avocats ou des comptables, le nombre d’avocats et de juges qui s’appuient sur des évaluations approximatives et le nombre de cas où, en dépit des calculs fiscaux minutieux de l’avocat de la mère qui a la garde, le phénomène du «plafonnement voilé» entre en jeu et réduit le montant en question». [Je souligne.]

These considerations lead me to conclude that the unequal outcome experienced by Ms. Thibaudeau is, and will continue to be, more representative than exceptional, even amongst the 67 percent of "couples" who, according to the government's figures, benefit as a whole from the inclusion/deduction regime. See, for example, *Schaff v. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2695 (T.C.C.).

Ces considérations m'incitent à conclure que l'inégalité subie par M^{me} Thibaudeau relève davantage de la norme que de l'exception et continuera de le faire, même si elle appartient à la tranche de 67 pour 100 des «couples» qui, suivant les chiffres soumis par le gouvernement, profitent en tant que couples du régime d'inclusion/déduction. Voir, par exemple, la décision *Schaff c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2695 (C.C.I.).

30 In my respectful view, it is, therefore, virtually undeniable that the family law system is, as a practical matter, incapable of addressing to any meaningful extent the inequalities flowing from the burden imposed upon custodial spouses of an imperfect "gross-up", as well as from the benefits accruing to non-custodial spouses as a result of the "upside-down subsidy".

En toute déférence, il me semble donc presque indéniable que le droit de la famille soit, en pratique, incapable de corriger efficacement les inégalités découlant du fardeau imposé aux conjoints gardiens par une «majoration» imparfaite et des avantages dont jouissent les conjoints non gardiens en raison de la «subvention inversée».

(b) Of Sources and Symptoms

b) Sources et symptômes

31 The appellant points out that computer programs are now becoming more readily available, to assist couples in dividing equitably the tax obligations flowing from the inclusion/deduction regime. Although I have serious reservations about assuming that such software, and the expertise to use it, will be available in all cases, or even a majority of cases, I am willing to assume for the sake of argument that, notwithstanding the many impediments listed above, it would be possible for the family law system to take the tax consequences of the inclusion/deduction system perfectly into account. I shall now examine how, even in such a rarefied environment, the family law system still could not completely counteract the unequal playing field established by the inclusion/deduction regime under two types of scenarios which, in my view, are not at all uncommon.

L'appelante souligne la disponibilité croissante de logiciels qui peuvent aider les couples à répartir équitablement les obligations fiscales découlant du régime d'inclusion/déduction. En dépit des sérieuses réserves que j'éprouve à supposer que de tels logiciels, avec la connaissance requise pour les utiliser à bon escient, seront disponibles dans la totalité, voire dans la majorité des cas, je suis prête à poser pour les fins de la discussion qu'en dépit des nombreux obstacles susmentionnés, le droit de la famille pourrait être en mesure de tenir parfaitement compte des incidences fiscales du régime d'inclusion/déduction. Je m'attacherai maintenant à examiner comment, même dans un environnement aussi rarefié, le droit de la famille ne pourrait jamais corriger complètement le déséquilibre de base établi par le régime d'inclusion/déduction dans deux types de situations qui, à mon avis, ne sont pas si inhabituelles.

32 The first scenario arises in circumstances where the non-custodial parent has a low income and where the custodial parent is, as a result of the inclusion of the child support payments in her income, in a higher marginal tax bracket. We must recall that although the quantum of child support is primarily determined according to the needs of the children, it is necessarily constrained by the means

Dans la première situation, le parent non gardien a un revenu peu élevé tandis que le parent gardien, par suite de l'inclusion de la prestation alimentaire des enfants dans son revenu, se trouve dans une tranche où son taux d'imposition marginal est plus élevé. Il faut se rappeler que même s'il est établi en fonction des besoins des enfants, le montant de la prestation alimentaire est nécessairement limité

of the parties. A full gross-up to account for tax payable on needed child support will not be possible when payment of this tax liability, at the marginal rate of the custodial spouse, would bring the non-custodial parent below a minimal standard of living. In such circumstances, a court cannot gross up the award fully for tax consequences, and the custodial spouse will have to absorb that portion of the tax burden created by the inclusion/deduction scheme that the non-custodial spouse cannot pay. In other words, notwithstanding all the computer software in the world, the custodial spouse in such situations will have to pay tax on money intended to fulfil the non-custodial spouse's child support obligation.

The second type of scenario arises in circumstances involving high-income non-custodial parents. Where the marginal tax rate of the parent receiving child support is lower than that of the payor, and where the payor's income is sufficiently high that the reasonable needs of the children are already fully met by child support, then the family law system has no incentive or established mechanism to reapportion the "upside-down subsidy" enjoyed uniquely by the high income payor as a result of the difference between his marginal tax rate and that of the custodial parent. As a result, the inclusion/deduction regime confers a benefit on that non-custodial parent which is in no way shared by the custodial spouse. Essentially, it gives to the non-custodial spouse money which is not needed for child support. This type of situation will arise, I suspect, with some frequency, since it occurs whenever the amount of the "upside-down subsidy" to the payor exceeds any additional contribution required to accommodate the children's reasonable needs. On every such occasion, the non-custodial spouse will be uniquely rewarded by the existing tax system and the custodial spouse will be left out in the cold.

par les moyens financiers des parties. Il sera impossible d'ordonner la majoration intégrale nécessaire pour tenir compte de l'impôt applicable à la prestation alimentaire des enfants lorsque le versement de ce montant, correspondant à l'impôt au taux d'imposition marginal du conjoint gardien, aurait pour effet d'abaisser en deçà d'un seuil minimal le niveau de vie du parent non gardien. En pareil cas, le tribunal ne peut majorer complètement le montant accordé pour tenir compte des incidences fiscales, ce qui force le conjoint gardien à absorber cette partie du fardeau fiscal, créé par le régime d'inclusion/déduction, que le conjoint non gardien ne peut acquitter. En d'autres termes, même avec tous les meilleurs logiciels au monde, le conjoint gardien devra en pareil cas payer de l'impôt sur l'argent destiné à l'acquittement par le conjoint non gardien de son obligation alimentaire envers ses enfants.

La deuxième situation est celle de parents non gardiens qui disposent de revenus élevés. Lorsque le taux d'imposition marginal du parent prestataire est moins élevé que celui du parent payeur, et que le parent payeur dispose d'un revenu suffisamment élevé pour verser une prestation alimentaire qui répond pleinement aux besoins raisonnables des enfants, le régime du droit de la famille ne prévoit aucune mesure incitative ou autre procédure pour assurer la répartition de la «subvention inversée» dont seul profite le payeur à revenu élevé en raison de la différence entre son taux d'imposition marginal et celui du parent gardien. Par conséquent, le régime d'inclusion/déduction confère au parent non gardien un avantage qui n'est aucunement partagé par le parent gardien. Il se trouve essentiellement à donner aux conjoints non gardiens l'argent qui n'est pas nécessaire pour les aliments des enfants. Selon moi, ce type de situation se produit avec une certaine fréquence puisqu'il survient chaque fois que la somme de la «subvention inversée» touchée par le payeur excède toute contribution supplémentaire qu'il faudrait verser pour satisfaire les besoins raisonnables des enfants. En pareil cas, le conjoint non gardien sera récompensé par le régime fiscal actuel, tandis que le conjoint gardien restera en plan.

34 To summarize, even if the family law system were to operate perfectly, the net effect of the inclusion/deduction regime is to tax money away from custodial spouses whose spouses are in a lower income tax bracket than they are and, effectively, to transfer it into the hands of high-income non-custodial spouses who benefit from a tax reduction that is not necessary to meet the reasonable needs of the children. Only in the presumably rare circumstance where the child support payments are fully grossed up, the reasonable needs of the children are fully met, and the custodial parent is in a higher tax bracket than the non-custodial parent does the existing system actually have the potential to disadvantage the non-custodial parent.

35 A denial of equality does not necessarily require that all members of a group be adversely affected by the distinction. It suffices that a particular group is significantly more likely to suffer an adverse effect as a result of a legislative distinction than any other group. Applying that principle to the present context, I am satisfied that the inclusion/deduction regime is, on the whole, very likely to disadvantage custodial spouses and, concomitantly, very likely to advantage non-custodial spouses. The converse will only arise in rare circumstances. As such, I am satisfied that the regime denies custodial spouses the equal benefit of the law.

36 That this inequality stems from the ITA rather than from the family law system might perhaps be more clearly illustrated with a simple hypothetical. Let us suppose that, in a new initiative designed to respond to the high costs of maintaining separate households, the government decided to provide a net subsidy of \$1,000 to all separated couples with children in order to help them meet their childrens' financial needs. Let us further suppose that this \$1,000 net subsidy was accomplished by giving \$2,000 to the non-custodial spouse and by clawing back \$1,000 in tax from the custodial spouse. Finally, let us assume that although the new program provides that the custodial spouse may

Pour résumer, même dans l'hypothèse d'un fonctionnement parfait du droit de la famille, le régime d'inclusion/déduction a pour effet net de soutirer en impôt des sommes d'argent des conjoints gardiens dont le conjoint se trouve dans une tranche d'imposition inférieure pour les transférer en réalité aux conjoints non gardiens à revenus élevés qui profitent d'un montant de réduction de leur impôt dont ils n'ont pas besoin pour satisfaire les besoins raisonnables des enfants. Ce n'est que dans le cas, probablement rare, où les prestations alimentaires à l'enfant sont intégralement majorées, où les besoins de l'enfant sont totalement satisfaits et où le parent gardien se trouve dans une tranche d'imposition plus élevée que celle du parent non gardien que le système actuel risque de désavantager le parent non gardien.

Pour qu'il y ait négation du droit à l'égalité, il n'est pas nécessaire que tous les membres d'un groupe subissent les effets préjudiciables de la distinction. Il suffit qu'un groupe particulier soit beaucoup plus susceptible qu'un autre groupe de subir un effet préjudiciable en raison d'une distinction législative. Lorsque j'applique ce principe au contexte de la présente espèce, je conclus que le régime d'inclusion/déduction est, dans son ensemble, très susceptible de désavantager les conjoints gardiens et, corollairement, très susceptible d'avantager les conjoints non gardiens. Le contraire ne se produira que dans de rares cas. Je suis convaincue que le système prive les parents gardiens du droit à l'égalité devant la loi.

Peut-être un simple exemple hypothétique suffira-t-il à illustrer plus clairement le fait que cette inégalité découle de la LIR plutôt que du droit de la famille. Supposons que dans le cadre d'un nouveau programme conçu pour tenir compte des coûts élevés liés au maintien de deux domiciles, le gouvernement décide de fournir une subvention nette de 1 000 \$ à tous les couples séparés afin de les aider à satisfaire les besoins financiers de leurs enfants. Supposons en outre que cette subvention nette de 1 000 \$ provient de la remise d'une somme de 2 000 \$ au conjoint non gardien et du prélèvement d'un impôt de 1 000 \$ du conjoint gardien. Supposons enfin que le nouveau programme pré-

attempt to claim his or her rightful share of the net subsidy via existing procedures within the family law system, no formal mechanism is implemented to ensure the equal division of these additional benefits and liabilities. Does such a program confer an advantage upon non-custodial spouses and a disadvantage upon custodial spouses? Does it create an unequal burden or benefit?

In my view, it undeniably does. It is no answer for the government to say that the program confers a net benefit and that the only inequality is that which flows from the imperfect operation of the family law system, which should theoretically take those benefits and liabilities completely into account. To give credence to such an argument is to confuse the source of the inequality, which is attributable to the government program, with the perpetuation of the inequality, which is attributable to the family law system.

Alternatively, let us suppose that our hypothetical government program did, in fact, incorporate an express mechanism to redistribute this net subsidy appropriately between custodial and non-custodial parents, but that this mechanism was poorly tailored to the task, thereby leading to ineffective and incomplete division of the benefits and burdens flowing from the government program. Given that the source of the inequality actually lies in the initial distribution of benefits and burdens within the program itself, attacking the constitutionality of the redistribution mechanism may very well be addressing the problem at the wrong end. Although s. 15 of the *Charter* does not impose upon governments the obligation to take positive actions to remedy the symptoms of systemic inequality, it does require that the government not be the source of further inequality. Such a scheme, in my view, would constitute a source of further inequality.

The inclusion/deduction system is obviously considerably more complex than the simplistic examples given above. Though its system of tax liabilities and benefits is more masked and indi-

voit la possibilité pour le conjoint gardien de revendiquer sa quote-part de la subvention nette en recourant aux procédures actuelles du droit de la famille, mais qu'aucun mécanisme n'a été officiellement établi pour assurer le partage équitable de ces avantages et obligations supplémentaires. Un tel programme a-t-il pour effet de conférer un avantage aux conjoints non gardiens et d'imposer un désavantage aux conjoints gardiens? A-t-il pour effet de créer un fardeau ou un avantage inégal?

Selon moi, il faut sans l'ombre d'un doute répondre par l'affirmative. Le gouvernement ne peut se contenter de répondre que le programme confère un avantage net ni d'expliquer l'inégalité seulement par le fonctionnement imparfait du régime du droit de la famille, censé en principe tenir pleinement compte de ces avantages et de ces obligations. Accepter un tel argument, c'est confondre la source de l'inégalité, qui est attribuable au programme gouvernemental, avec le maintien de l'inégalité, qui est attribuable au droit de la famille.

Supposons par ailleurs que notre programme gouvernemental hypothétique a effectivement prévu un mécanisme précis de redistribution de cette subvention nette entre les parents gardiens et non gardiens, mais que ce mécanisme est inadéquat, d'où une répartition inefficace et incomplète des avantages et des obligations découlant du programme gouvernemental. Puisque l'inégalité trouve effectivement sa source dans la distribution initiale des avantages et des fardeaux au sein du programme lui-même, ce serait aborder le problème sous le mauvais angle que d'attaquer la validité constitutionnelle du mécanisme de redistribution. Même si l'art. 15 de la *Charte* n'impose pas au gouvernement l'obligation de prendre des mesures positives pour remédier aux symptômes de l'inégalité systémique, il n'en exige pas moins que celui-ci ne soit pas la source d'une plus grande inégalité. À mon avis, un tel mécanisme constituerait la source d'une plus grande inégalité.

Le régime d'inclusion/déduction est évidemment beaucoup plus complexe que les exemples simplistes que je donne. Même si son système d'assujettissement à l'impôt et de dégrèvement fis-

37

38

39

rect, and though it affects different people differently, I believe that, at the end of the day, its effect on custodial and non-custodial parents is substantially the same as that in my hypothetical:

The inclusion/deduction system starts by producing a tax savings, a "win", for the paying non-custodial parent and a tax increase, a "loss" of resources, for the custodial parent, and then does nothing to rebalance the overall picture to produce the expected higher support payments or "win" for the children. Rather than ensure a higher support payment from an overall tax savings, the system increases the vulnerability of the custodial parent, who must now bargain for the income tax gross-up in order to protect the effective value of the child support payment. [Emphasis added.]

(E. B. Zweibel, "Thibaudeau v. R.: Constitutional Challenge to the Taxation of Child Support Payments" (1994), 4 *N.J.C.L.* 305, at p. 342.)

A system that materially increases the vulnerability of a particular group imposes a burden on that group which violates one of the four equality rights under s. 15. With respect, I believe that my colleagues fail to take this consideration adequately into account. An analysis that looks only to whether actual harm has been suffered is too narrow, and is inconsistent with the role that s. 15 of the *Charter* is meant to play.

40 For these reasons, I am satisfied that the inclusion/deduction regime is the source of an unequal distribution of tax benefits and burdens, and that it has the significant potential to adversely affect separated or divorced custodial parents. As a result, this scheme both imposes upon separated or divorced custodial parents an unequal burden of the law and denies them the equal benefit of the law.

41 The fact that a distinction has been found to deny a person equal benefit of the law on the basis of their membership in an identifiable group does not necessarily mean that it violates the equality guarantees in the *Charter*. It remains for the rights claimant to demonstrate that the impugned distinc-

cal est plus caché et indirect, et même s'il touche diverses personnes de façon différente, je crois qu'au bout du compte, son effet sur les parents gardiens et non gardiens correspond essentiellement à celui de la situation hypothétique que je viens de décrire:

[TRADUCTION] Le régime d'inclusion/déduction commence par la réalisation d'un dégrèvement fiscal, un «gain», pour le parent non gardien et par une majoration de l'impôt, une «perte» de ressources, pour le parent gardien, puis il ne fait rien pour rééquilibrer l'ensemble afin de donner lieu à des versements plus élevés de prestation alimentaire ou à un «gain» pour les enfants. Plutôt que d'assurer une prestation alimentaire plus élevée à partir du dégrèvement fiscal global, le régime accroît la vulnérabilité du parent gardien, qui est désormais forcé de négocier une majoration du revenu pour protéger la valeur réelle de la prestation alimentaire des enfants. [Je souligne.]

(E. B. Zweibel, «Thibaudeau v. R.: Constitutional Challenge to the Taxation of Child Support Payments» (1994), 4 *N.J.C.L.* 305, à la p. 342.)

Un système qui accroît substantiellement la vulnérabilité d'un groupe particulier impose à ce groupe un fardeau qui viole un des quatre droits à l'égalité garantis par l'art. 15. En toute déférence, j'estime que mes collègues ne tiennent pas suffisamment compte de cette considération. Se demander uniquement si quelqu'un a subi un préjudice réel est à la fois trop restrictif et incompatible avec le rôle que doit jouer l'art. 15 de la *Charte*.

Pour ces raisons, je suis convaincue que le régime d'inclusion/déduction est la source d'une distribution inégale des avantages et fardeaux fiscaux et qu'il est très susceptible de porter préjudice aux parents gardiens séparés ou divorcés. Par conséquent, ce système réussit à la fois à imposer aux parents gardiens séparés ou divorcés un fardeau inégal et à les priver d'un partage égal des avantages en vertu de la loi.

Même s'il est reconnu qu'une distinction prive une personne de son droit au même bénéfice de la loi du fait de son appartenance à un groupe identifiable, cela ne signifie pas nécessairement que cette distinction viole le droit à l'égalité garanti par la *Charte*. Il incombe toujours au demandeur de

tion is discriminatory within the sense of s. 15 of the *Charter*.

3. *Is the Impugned Distinction Discriminatory?*

In *Egan, supra*, I noted that a distinction will be discriminatory within the meaning of s. 15 where it is capable of either promoting or perpetuating the view that the individual adversely affected by this distinction is less capable, or less worthy of recognition or value as a human being or as a member of Canadian society, equally deserving of concern, respect, and consideration. I noted, as well, that this examination should be undertaken from a subjective-objective perspective.

In order to arrive at the above determination by a principled means, I found it highly instructive to assess the discriminatory impact of the impugned legislative distinction by studying two categories of factors: the nature of the group adversely affected by the distinction, and the nature of the interest adversely affected by the distinction.

(a) The Nature of the Affected Group

As noted earlier, the group that is relevant to this inquiry is that of separated or divorced custodial parents. Separated or divorced custodial parents have suffered, and continue to suffer, considerable disadvantage in our society. Although the sources of this disadvantage are perhaps now less the result of direct social prejudices than may once have been the case, there is no denying the fact that, as McLachlin J. points out and as I underlined in *Willick v. Willick*, [1994] 3 S.C.R. 670, the breakup of relationships involving children usually marks the beginning of a precipitous descent into poverty for a significant number of custodial parents and their children. On the whole, moreover, this group is politically weak, economically vulnerable, and socially disempowered.

Another equally relevant characteristic of the group of separated or divorced custodial parents is that, although a small percentage of separated or

prouver que la distinction attaquée est discriminatoire au sens de l'art. 15 de la *Charte*.

3. *La distinction attaquée est-elle discriminatoire?*

Dans l'arrêt *Egan*, précité, j'ai fait remarquer qu'une distinction est discriminatoire au sens de l'art. 15 si elle est susceptible de favoriser ou de perpétuer l'opinion suivant laquelle l'individu lésé par cette distinction est moins capable ou ne mérite pas la même reconnaissance ou valeur en tant qu'être humain ou en tant que membre de la société canadienne qui mérite le même intérêt, le même respect et la même considération. J'ai noté aussi que cette analyse devrait être entreprise dans une perspective subjective-objective.

Pour parvenir à cette qualification de façon ordonnée, j'ai conclu qu'il était indiqué d'apprécier l'impact discriminatoire de la distinction législative attaquée en étudiant deux catégories de facteurs: la nature du groupe touché par la distinction, et la nature du droit lésé par la distinction.

a) La nature du groupe touché

Comme je l'ai déjà mentionné, le groupe visé par la présente analyse est celui des parents séparés ou divorcés qui ont la garde des enfants. Ces parents ont subi et continuent de subir une situation qui comporte de grands désavantages dans notre société. Même si cette situation défavorisée tire peut-être aujourd'hui sa source moins des préjugés sociaux directs qui pouvaient avoir cours autrefois, nul ne peut nier le fait que, comme le montre le juge McLachlin et comme je l'ai souligné dans l'arrêt *Willick c. Willick*, [1994] 3 R.C.S. 670, la rupture du couple avec enfants marque habituellement le début d'une descente accélérée dans la pauvreté pour un nombre important de parents gardiens et d'enfants. En outre, ce groupe est généralement faible sur le plan politique, vulnérable sur le plan économique et sans pouvoir sur le plan social.

Une autre caractéristique pertinente du groupe des parents gardiens séparés ou divorcés a trait au fait que, même si une faible proportion de con-

42

43

44

45

divorced custodial spouses are men, the vast majority are women. As Professor Zweibel notes in "*Thibault v. R.: Constitutional Challenge to the Taxation of Child Support Payments*", *supra*, at p. 334:

[S]eparated custodial mothers share as common characteristics the cumulative effects of disproportionate past and present child-rearing responsibilities, pregnancy and child-related workforce disruptions, wage and job discrimination, among other historical sex-linked disadvantages.

These people's life situations must be taken into account when contemplating the effects of the impugned distinction on the group of separated or divorced custodial parents as a whole.

46

Finally, it is not without significance that the decision to divorce or to separate after a relationship of some permanence is generally extremely traumatic to the parties involved. It is both difficult and intensely personal. In some cases, moreover, it represents the only possible escape from a relationship that may be either physically or psychologically abusive. Ultimately, whatever the reason, it is a decision that is rarely undertaken lightly. I believe that the same can generally be said about the decision to take custody of the children of the relationship. I am satisfied that a distinction that adversely affects an individual on the basis that he or she is a separated or divorced custodial spouse is certainly capable of touching upon some very essential aspects of personal self-worth and dignity. If one were to imagine this group's defining characteristics along a spectrum which ranged from the wholly immutable to the strictly meritocratic or mutable, I would place this group far nearer the former than the latter.

47

For these reasons, I conclude that separated or divorced custodial spouses are, on the whole, a highly socially vulnerable group, bound together by traits that are very personal, though not necessarily wholly immutable. Adverse legislative dis-

jointes gardiens séparés ou divorcés sont des hommes, la vaste majorité des membres de ce groupe sont des femmes. Comme le mentionne le professeur Zweibel dans «*Thibault v. R.: Constitutional Challenge to the Taxation of Child Support Payments*», *loc. cit.*, à la p. 334:

[TRADUCTION] [L]es mères gardiennes séparées partagent comme caractéristiques communes les effets cumulatifs des responsabilités disproportionnées passées et présentes de l'éducation des enfants, de la grossesse et des interruptions de travail en raison des soins à donner aux enfants, de la discrimination dans les salaires et l'emploi, parmi les autres inconvénients historiquement liés au sexe.

La situation que vivent ces personnes doit être prise en considération dans l'examen des effets de la distinction attaquée sur le groupe des parents gardiens séparés et divorcés dans son ensemble.

Enfin, fait qui n'est pas sans importance, la décision de recourir au divorce ou à la séparation après une relation d'une certaine permanence est en général extrêmement traumatisante pour les personnes en cause. C'est une décision à la fois difficile et intensément personnelle. En outre, dans certains cas, cela constitue le seul moyen de sortir d'une relation qui peut être marquée par la violence physique ou psychologique. Au bout du compte, quelle qu'en soit la raison, il s'agit d'une décision qui est rarement prise à la légère. Je crois qu'on peut généralement en conclure ainsi de la décision d'assumer la garde des enfants issus du couple. Je suis convaincue qu'une distinction qui nuit à une personne du fait qu'elle est un parent gardien séparé ou divorcé est certainement susceptible d'affecter certains des aspects essentiels de son identité et de sa dignité personnelles. S'il fallait imaginer les caractéristiques distinctives de ce groupe sur une échelle allant de l'immuabilité absolue à la stricte méritocratie ou à la variabilité, je serais portée à placer ce groupe beaucoup plus près du premier pôle que du deuxième.

Pour ces raisons, je conclus que les conjoints gardiens séparés ou divorcés sont, dans l'ensemble, un groupe de personnes très vulnérables socialement, unies par des traits qui, s'ils ne sont pas nécessairement complètement immuables, sont

inctions on the basis of membership in this group are therefore very likely to be reasonably perceived to have a discriminatory impact by members of this group.

(b) The Nature of the Affected Interest

The interest most directly and adversely affected by the impugned distinction is the economic situation of separated or divorced custodial parents and their children over the short and medium term. Though one cannot speak of this interest as having any independent constitutional importance or, indeed, as relating to any fundamental social institution, I would venture to say that the economic well-being of family units, whatever their form, is an important societal interest. Although subsistence will always be possible, the impugned distinction may visit significant economic hardship upon the affected group. More importantly, any failure to "gross up" completely will lessen the amount of money available to respond to the children's acknowledged needs. This shortfall must be made up by the custodial spouse. Failure to share equitably the tax consequences of child support payments will therefore negatively affect the standard of living of both the custodial spouse and the children.

In the instant case, for instance, the uncompensated tax consequences of the child support payments imposed an additional tax liability of over \$2,500 per year on Ms. Thibaudeau. In addition to being liable for tax on her own financial contributions to the children's needs, she, therefore, paid \$2,500 of tax on Mr. Chainé's share of the financial responsibility for the children. This sum represented almost 20 percent of her total child support receipts for the year. Given that certain costs such as rent and utilities are generally fixed, a 20 percent decrease in total income available to meet the reasonable needs of the children magnifies into an even larger decrease in disposable income available to meet those needs. At such low levels of

très personnels. Par conséquent, il se peut très bien que les distinctions législatives négatives fondées sur l'appartenance à ce groupe soient raisonnablement perçues par les membres de ce même groupe comme ayant un effet discriminatoire.

b) La nature du droit touché

Le droit le plus directement et négativement touché par la distinction attaquée est la situation économique des parents gardiens séparés ou divorcés et de leurs enfants à court comme à moyen terme. Même si l'on ne peut prétendre que ce droit revêt une importance indépendante sur le plan constitutionnel, ou encore qu'il est lié à une institution sociale fondamentale, je serais portée à dire que le bien-être économique des unités familiales, quelle que soit leur forme, constitue une valeur importante pour la société. Même s'il est toujours possible d'assurer sa subsistance, la distinction attaquée peut imposer une lourde charge économique au groupe touché. Fait plus important encore, toute «majoration» inadéquate entraînera une réduction de la somme d'argent qui pourrait permettre de répondre aux besoins reconnus des enfants. Cette lacune doit être comblée par le conjoint gardien. Par conséquent, tout partage inéquitable des avantages fiscaux tirés du versement de la pension alimentaire aux enfants entraînerait des effets négatifs sur la qualité de vie du conjoint gardien comme des enfants.

En l'espèce, par exemple, les incidences fiscales non compensées des paiements de la prestation alimentaire aux enfants ont entraîné un fardeau fiscal annuel supplémentaire de plus de 2 500 \$ pour M^{me} Thibaudeau. En plus de son assujettissement à l'impôt sur ses propres contributions financières aux besoins de ses enfants, elle a donc versé 2 500 \$ en impôt sur la portion de la responsabilité financière de M. Chainé à l'égard des enfants. Cette somme représente presque 20 pour 100 de tout l'argent qu'elle a reçu pour les enfants au cours de cette année. Puisque certains coûts comme le loyer et les services publics sont généralement fixes, une majoration de 20 pour 100 de tout le revenu disponible pour satisfaire les besoins raisonnables des enfants entraîne une diminution encore plus importante du revenu disponible pour

income, it follows that the economic consequences of s. 56(1)(b) ITA can be significant indeed.

répondre à ces besoins. Il va sans dire qu'à des niveaux de revenus aussi bas, les conséquences économiques de l'al. 56(1)(b) LIR peuvent effectivement être importantes.

50 In all fairness, it is equally worth noting that the impugned distinction does not consist of a complete exclusion or non-recognition of the interests of separated or divorced custodial parents. It may, indeed, benefit some custodial parents, by making more income available for the needs of the children than would otherwise be possible. The fact remains, however, that this distinction is an important source and perpetuator of inequality to a very significant number of other members of this group.

En toute justice, il faut aussi souligner que la distinction attaquée n'entraîne pas l'exclusion ou la non-reconnaissance complète des droits des parents gardiens séparés ou divorcés. Il arrive en effet qu'elle puisse bénéficier à certains parents gardiens, en libérant plus d'argent pour les besoins des enfants qu'il ne serait possible autrement. Il demeure cependant que cette distinction est une source et un catalyseur important d'inégalité pour un nombre très significatif d'autres membres de ce groupe.

51 I would, therefore, conclude that the interest adversely affected by the impugned distinction is of some societal importance, and that the economic consequences generally visited upon members of the group affected may be significant. At the same time, I note that, in my respectful view, an invidious metamessage flows from the manner in which this net tax benefit is administered — it initially imposes an additional financial and administrative burden upon those who are generally less able to shoulder that load, and confers an unconditional benefit upon non-custodial spouses under circumstances which are predisposed to enriching them at the expense of the custodial spouse.

Je conclurais donc que le droit lésé par la distinction attaquée revêt une certaine importance pour la société et que les conséquences économiques que subissent généralement les membres du groupe touché peuvent être importantes. Je note aussi qu'à mon avis, il y a transmission insidieuse d'un métamessage par la façon même dont l'avantage fiscal net est géré — il impose à l'origine un fardeau financier et administratif supplémentaire aux personnes qui sont généralement le moins en mesure de le supporter, et confère un avantage inconditionnel aux conjoints non gardiens dans des circonstances qui ont tout pour leur permettre de s'enrichir aux dépens du conjoint gardien.

52 In sum, having regard to the vulnerability of the group affected, the importance of the interest affected, and the extent to which that interest is affected on the whole of the circumstances, I am satisfied that the distinctions drawn in the inclusion/deduction scheme, and, in particular, in s. 56(1)(b), are reasonably capable of having a material discriminatory impact on separated or divorced custodial parents. The fact that some isolated individuals within this group may not be adversely affected does not alter or in any way undermine the general validity of this conclusion.

En somme, eu égard à la vulnérabilité du groupe touché, à l'importance du droit lésé et à l'étendue des effets préjudiciables sur ce droit, je suis convaincue à partir de l'ensemble des circonstances que les distinctions tirées du régime d'inclusion/déduction, et en particulier de l'al. 56(1)(b), sont raisonnablement susceptibles d'entraîner un effet discriminatoire important sur les parents séparés ou divorcés qui ont la garde de leurs enfants. Le fait que certaines personnes seulement de ce groupe puissent échapper à cet effet ne modifie ni ne diminue en rien la validité générale de cette conclusion.

53 As such, I conclude that the legislation is capable of either promoting or perpetuating the view that separated custodial parents are less capable, or

Je conclus qu'en elle-même, cette disposition législative est susceptible de promouvoir ou de perpétuer l'opinion suivant laquelle les parents

less worthy of recognition or value as human beings or as members of Canadian society, equally deserving of concern, respect, and consideration. I, therefore, find s. 56(1)(b) ITA to violate s. 15(1) of the *Charter*. It remains to be seen whether this distinction can be justified as relevant to a proportionate extent to a pressing and substantial objective.

B. Section 1 of the *Charter*

The inclusion/deduction regime may originally have been passed with a view to accommodating the financial burdens borne by many payor spouses who started second families. Notwithstanding this fact, I am willing to accept the government's argument that the modern purpose of the inclusion/deduction regime is to place more money in the hands of the separated or divorced "couple" for the purposes of raising the level of child support which the parents can afford. The intended beneficiaries of the scheme are, therefore, the children. I accept that this objective is pressing and substantial. There is no doubt in my mind that the state can legitimately construct a taxation policy that seeks to mitigate the economic consequences of divorce or separation. The real question is whether the present vehicle, the inclusion/deduction system comprising ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA, achieves this goal in a manner that is at all proportionate. In my view, it does not.

By the government's own figures, the inclusion/deduction system requires separated or divorced "couples" to pay more tax in almost 30 percent of all cases. However, almost 70 percent of divorced or separated "couples" appear to enjoy a net tax benefit from the inclusion/deduction provisions. I am satisfied that, in some of these cases, some portion of the net tax savings enjoyed by the couple will filter through to the children of the relationship. The impugned regime, though clearly ineffective in reaching its desired goal and though clearly resulting in disadvantage to separated or divorced custodial spouses in a significant number of cases, is not so underinclusive as to fail to further its objective in any significant way. I am,

gardiens séparés sont moins capables ou ne méritent pas la même reconnaissance ou valeur en tant qu'êtres humains ou en tant que membres de la société canadienne qui méritent le même respect, la même déférence et la même considération. Je conclus donc que l'al. 56(1)b) LIR viole le par. 15(1) de la *Charte*. Il reste à déterminer si cette distinction peut être justifiée en se rapportant dans une mesure proportionnelle à un objectif qui répond à des préoccupations urgentes et réelles.

B. Article premier de la *Charte*

Le régime d'inclusion/déduction peut avoir été instauré afin d'atténuer le fardeau financier imposé aux conjoints débiteurs qui constituaient une deuxième famille. Malgré ce fait, je suis prête à accepter l'argument du gouvernement selon lequel l'objectif moderne du régime d'inclusion/déduction est de libérer plus d'argent entre les mains du «couple» séparé ou divorcé afin de permettre de relever le niveau de la contribution alimentaire que les parents peuvent verser aux enfants. Les bénéficiaires visés par ce mécanisme sont donc les enfants. J'accepte que cet objectif soit urgent et réel. Il ne fait aucun doute selon moi que l'État peut légitimement établir une politique fiscale qui cherche à atténuer les conséquences économiques du divorce ou de la séparation. Il s'agit effectivement de déterminer si le mécanisme actuel, à savoir le régime d'inclusion/déduction constitué des al. 56(1)b) et 60b) LIR, atteint son objectif dans une mesure proportionnelle. Je crois que non.

Selon les propres chiffres du gouvernement, le régime d'inclusion/déduction oblige les «couples» séparés ou divorcés à payer davantage d'impôt dans près de 30 pour 100 des cas. En revanche, près de 70 pour 100 des «couples» séparés ou divorcés semblent profiter d'un dégrèvement fiscal net par suite de l'application des dispositions du régime d'inclusion/déduction. Je suis convaincue que, dans certains de ces cas, une partie du dégrèvement fiscal net obtenu par le couple parvient aux enfants visés. Même s'il est manifestement inefficace dans la réalisation de l'objectif visé et qu'il entraîne clairement une situation défavorable pour les conjoints gardiens séparés ou divorcés dans un nombre important de cas, le régime attaqué n'est

therefore, satisfied that the inclusion/deduction regime is rationally connected to its objective.

56 Before turning to the question of whether the impugned distinction is minimally impairing, I wish to make some brief observations on an important aspect of this analysis.

57 The impugned distinction arises in the ITA, a statute which is undoubtedly the most complex and replete with distinctions of any in Canada. Clearly, the legislature must be accorded a reasonable latitude within which to advance its varied tax-related purposes. At the same time, however, we must recall that the ITA is also used as an important vehicle for developing and furthering social policy initiatives. Although this Court must generally approach the government's legitimate policy-making choices with a healthy degree of deference, it must, nonetheless, ensure that Parliament, in exercising its legitimate policy-making function, does not thereby trample upon the constitutional guarantees in s. 15 of the *Charter*. The mere fact that a distinction arises in the ITA does not grant the government an absolute licence to undertake indirectly what would be unconstitutional if pursued directly. A discriminatory distinction will, therefore, not be justifiable under s. 1 if it lies outside a reasonable range of minimally intrusive alternatives available to the government.

58 In the instant case, the government has not demonstrated to this Court that the benefit accruing to the separated or divorced "couple" is fairly and equitably shared between the two individuals. Even though I accept that the family law system may sometimes enable such an outcome, the fact remains that, in a significant number of cases, it does not and cannot. The inclusion/deduction regime effectively makes a government benefit available uniquely to support-paying non-custodial parents and unavailable to custodial parents in receipt of child support payments. This initial une-

pas limité au point d'être incapable de permettre une atteinte significative de son objectif. Je suis par conséquent convaincue que le régime d'inclusion/déduction a un lien rationnel avec son objectif.

Avant d'aborder la question de savoir si la distinction attaquée porte une atteinte minimale, je voudrais faire quelques brèves observations sur un aspect important de cette analyse.

La distinction attaquée provient de la LIR, qui est incontestablement la loi la plus complexe et la plus truffée de distinctions au Canada. Il faut manifestement accorder au législateur toute la marge de manoeuvre raisonnable dont il a besoin pour être en mesure d'atteindre ses divers objectifs en matière fiscale. En revanche, il faut se rappeler que la LIR est un véhicule important dans le développement et la poursuite d'initiatives du domaine de la politique sociale. Même si notre Cour doit généralement aborder les choix politiques légitimes du gouvernement avec un degré élevé de retenue, il n'en demeure pas moins qu'elle doit s'assurer que le Parlement, dans l'exercice de sa fonction légitime d'élaboration de politiques, ne piétine pas les garanties constitutionnelles prévues à l'art. 15 de la *Charte*. Le seul fait qu'une distinction provienne de la LIR ne donne pas au gouvernement le pouvoir absolu d'entreprendre indirectement ce que la Constitution lui interdit de faire directement. Une distinction discriminatoire ne pourra donc être justifiée en vertu de l'article premier si elle se situe à l'extérieur d'une gamme raisonnable de moyens de rechange moins attentatoires qui s'offrent au gouvernement.

En l'espèce, le gouvernement ne nous a pas prouvé qu'il y a partage juste et équitable entre les deux personnes du bénéfice accordé au «couple» séparé ou divorcé. Même si j'accepte le fait que le droit de la famille puisse à l'occasion en arriver à un tel résultat, il n'en demeure pas moins que dans bon nombre de cas, il ne peut l'atteindre. Le régime d'inclusion/déduction ne permet la transmission d'un avantage gouvernemental qu'à l'endroit des parents non gardiens qui versent une pension et non à l'endroit des parents gardiens prestataires de cette pension destinée aux enfants.

qual distribution will only be equally divided by the good graces of the non-custodial spouse or in the unlikely event that the family law system fully understands, anticipates, and applies the principles of tax expenditure analysis. We cannot escape the fact that the inclusion/deduction regime creates a significant number of "losers" within the very group of persons it purports to assist.

As Professors J. W. Durnford and S. J. Toope point out in "Spousal Support in Family Law and Alimony in the Law of Taxation" (1994), 42 *Can. Tax J.* 1, the legislative objective could be much more effectively and directly achieved with a progressive system of child support credits or deductions. Such a system would be far less likely to perpetuate or exacerbate the economic disadvantage of custodial spouses and, at the very least, would not confer its greatest benefits on high-income non-custodial parents, which is presently the consequence of the ITA's "upside-down subsidy" to such individuals. Their proposal is one of several alternatives reasonably available to the government. Although I reiterate that considerable deference must be had for legitimate policy choices that entail a balancing of different interests and competing rights, I am not convinced that this is such a case. The inequality is too evident, and the range of more palatable alternatives is too readily available. Thus, I conclude that the present regime is outside the reasonable range of minimally intrusive options open to the government.

Although it is not strictly necessary for me to do so, I would also note that I find the deleterious effects of the impugned distinction to outweigh its salutary effects. The fact that the present regime imposes in many cases a very real disadvantage upon custodial spouses is not outweighed by the

Cette distribution inégale à l'origine ne sera corrigée par une répartition égale que si le conjoint non gardien y consent de bonne grâce ou si, et c'est une hypothèse peu probable, le droit de la famille parvient à comprendre, à prévoir et à appliquer intégralement les principes de l'analyse des incidences fiscales. Nous ne pouvons échapper au fait que régime d'inclusion/déduction crée un nombre important de «perdants» au sein même du groupe de personnes qu'il cherche à aider.

Comme le soulignent les professeurs J. W. Durnford et S. J. Toope dans «Spousal Support in Family Law and Alimony in the Law of Taxation» (1994), 42 *Can. Tax J.* 1, l'objectif législatif se réaliserait de façon beaucoup plus efficace et directe si l'on recourait à un système progressif de crédits ou de déductions pour la pension alimentaire destinée aux enfants. Un tel système risquerait beaucoup moins de perpétuer ou d'exacerber le désavantage économique des conjoints gardiens, et il éviterait à tout le moins d'accorder ses plus grands avantages aux parents non gardiens qui disposent de revenus élevés, comme c'est actuellement le cas en raison de la «subvention inversée» dont profitent ces derniers aux termes de la LIR. À leur proposition viennent s'ajouter plusieurs autres solutions auxquelles le gouvernement pourrait raisonnablement recourir. Même si je rappelle qu'il faut généralement faire preuve de beaucoup de retenue à l'endroit des choix de politique légitimes qui nécessitent la prise en compte d'intérêts différents et de droits concurrents, je ne suis pas convaincue que le cas qui nous occupe commande une telle attitude. L'inégalité est trop flagrante, et trop grande est la possibilité de recourir à toute une gamme des solutions de rechange plus acceptables. Je conclus donc que le régime actuel se situe hors de la gamme raisonnable des options permettant une atteinte minimale auxquelles le gouvernement peut recourir.

Bien qu'il ne soit pas strictement nécessaire de le faire, je voudrais aussi souligner que les effets préjudiciables de la distinction attaquée me semblent en dépasser les effets bénéfiques. Le fait que le régime actuel entraîne dans bon nombre de cas un désavantage réel pour les conjoints gardiens

net tax savings to couples that it occasions. Simply speaking, the evidence before this Court strongly suggests that much of these net tax savings to “couples” actually accrued to non-custodial spouses as a result of both the “upside down subsidy” and the frequent failure to “gross up” fully for the tax consequences of child support. With all due respect, I cannot see the logic to designing a system, whose central purpose is to benefit children, in such a way that it begets as its primary beneficiary that half of the separated or divorced “couple” that does not have custody of, and therefore primary responsibility for, those same children.

n'est pas contrebalancé par le dégrèvement fiscal net qu'il procure aux couples. Tout simplement, la preuve présentée devant notre Cour suggère fortement qu'une grande proportion de ce dégrèvement fiscal net accordé aux «couples» se retrouve effectivement entre les mains des conjoints non gardiens par suite à la fois de la «subvention inversée» et de l'omission fréquente de «majorer» complètement le montant de la pension destinée aux enfants pour tenir compte des incidences fiscales. Avec égards, je ne puis voir comment on peut logiquement concevoir un système destiné principalement à aider les enfants en le structurant de telle façon qu'il avantage au premier chef cette moitié du «couple» séparé ou divorcé qui n'a pas la garde de ces mêmes enfants et qui, par conséquent, n'en a pas la responsabilité première.

61 I conclude that the legislation cannot be upheld under s. 1 of the *Charter*, and would accordingly declare it unconstitutional.

Je conclus que la disposition législative ne peut être sauvegardée en vertu de l'article premier de la *Charte* et qu'elle devrait donc être déclarée inconstitutionnelle.

C. Remedy and Disposition

C. Réparation et dispositif

62 For the reasons I have given, I would find s. 56(1)(b) ITA to violate s. 15(1) of the *Charter* and I would conclude that it cannot be saved under s. 1.

Pour ces motifs, je conclurais que l'al. 56(1)(b) LIR viole le par. 15(1) de la *Charte* et qu'il ne peut être justifié en vertu de l'article premier.

63 Since I have only analyzed the distinctions in the inclusion/deduction scheme in relation to their relevance to child support arrangements, and since different consideration may arise in relation to spousal support, I would declare s. 56(1)(b) ITA to be invalid in respect of child support payments only. In my view, this is an appropriate case to suspend the declaration of invalidity for a period of 12 months to enable the legislature to seek out and implement a less discriminatory alternative. I would not make any pronouncement on the constitutionality of s. 60(b) ITA.

Comme j'ai analysé les distinctions du régime d'inclusion/déduction uniquement par rapport à leur incidence sur les ententes en matière de prestation alimentaire des enfants, et que d'autres considérations peuvent s'imposer en ce qui a trait à la pension alimentaire du conjoint, je déclarerais que l'al. 56(1)(b) LIR n'est invalide qu'à l'égard de la prestation alimentaire des enfants. Il s'agit ici d'un cas approprié qui, selon moi, milite en faveur de la suspension des effets de la déclaration d'inconstitutionnalité pour une période de 12 mois, de façon à permettre au législateur d'élaborer et d'instaurer un autre régime moins discriminatoire. Je ne me prononcerais pas sur la constitutionnalité de l'al. 60(b) LIR.

64 I would, therefore, dismiss the appeal. I would order costs as proposed by McLachlin J.

Je suis d'avis de rejeter le pourvoi. J'adjugerais les dépens comme le propose le juge McLachlin.

English version of the reasons delivered by

GONTHIER J. — The issue in the instant appeal is whether s. 56(1)(b) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63 (“ITA”), which requires a taxpayer to include in computing his or her income any amount received by the taxpayer in the year as alimony, infringes the equality rights guaranteed by s. 15(1) of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*. It should be stressed at the outset that the issue before this Court will not be considered from the standpoint of alimony paid to provide for the needs of the recipient parent. The obligation to include is only at issue in the case at bar as it applies to amounts intended to provide exclusively for the maintenance of the children of the marriage.

I — Facts

The respondent, Suzanne Thibaudeau, married Jacques Chainé on December 23, 1978. There were two children of this marriage, Jean-François and Marie-Christine, born in 1979 and 1981 respectively. On December 1, 1987 the respondent obtained a decree nisi of divorce granted pursuant to the old *Divorce Act*, R.S.C. 1970, c. D-8.

Under that decree, which was made absolute on October 22, 1990, the respondent was awarded custody of her two minor children and her ex-husband was ordered to pay her alimony of \$1,150 a month for the exclusive benefit of the children, with indexing pursuant to art. 638 of the old *Civil Code of Quebec*, S.Q. 1980, c. 39 (now art. 590, S.Q. 1991, c. 64). No amount was awarded to the respondent for herself as the court was of the view that she had sufficient financial self-sufficiency. In determining the said amount, therefore, account was taken of the cost of maintaining the children, some \$900 to \$1,000 a month, the tax impact on the former spouses and the respondent’s duty also to provide for the maintenance of her children. The court recognized, however, that the amount so determined required a greater contribution from the respondent than would be required by the ratio

Les motifs suivants ont été rendus par

LE JUGE GONTHIER — Le présent pourvoi vise à déterminer si l’al. 56(1)b) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63 («LIR»), qui oblige le contribuable à inclure dans le calcul de son revenu les sommes qu’il a reçues dans l’année à titre de pension alimentaire, porte atteinte aux droits à l’égalité tels que garantis par le par. 15(1) de la *Charte canadienne des droits et libertés*. Dès le départ, il importe de souligner qu’il ne s’agit pas, pour notre Cour, d’étudier cette question dans la perspective de pensions alimentaires versées pour combler les besoins du parent prestataire. L’obligation d’inclusion n’est contestée, en l’espèce, qu’à l’égard des sommes destinées à subvenir exclusivement aux besoins des enfants issus du mariage.

I — Les faits

L’intimée, Suzanne Thibaudeau, épouse Jacques Chainé le 23 décembre 1978. Deux enfants sont issus de ce mariage, Jean-François et Marie-Christine, nés respectivement en 1979 et 1981. Le 1^{er} décembre 1987, l’intimée obtient un jugement conditionnel de divorce, prononcé en vertu de l’ancienne *Loi sur le divorce*, S.R.C. 1970, ch. D-8.

Aux termes de ce jugement, dont l’irrévocabilité est constatée le 22 octobre 1990, l’intimée se voit confier la garde de ses deux enfants mineurs et obtient de son ex-conjoint qu’il verse, pour le bénéficiaire exclusif de ces derniers, une pension alimentaire de 1 150 \$ par mois, avec l’indexation selon l’art. 638 de l’ancien *Code civil du Québec*, L.Q. 1980, ch. 39 (maintenant l’art. 590, L.Q. 1991, ch. 64). Aucune somme n’est octroyée à l’intimée pour elle-même, le tribunal étant d’avis qu’elle jouit d’une autonomie financière suffisante. Dans la détermination de ce dernier montant, il est donc tenu compte du coût de l’entretien des enfants, de l’ordre de 900 à 1 000 \$ par mois, de l’impact fiscal sur les ex-époux et de l’obligation qui revient à l’intimée de subvenir elle aussi aux besoins de ses enfants. Le tribunal reconnaît cependant que la somme, ainsi établie, exige de

65

66

67

between the respective incomes of the former spouses.

68 In 1989, the year at issue here, the respondent received \$14,490 for the maintenance of the couple's minor children. For that year she filed three income tax returns: one covered her personal situation and dealt essentially with her employment income; the other two were filed on behalf of the children and reported for each an income totaling half the alimony received by the respondent during the year.

69 The Minister of National Revenue subsequently reviewed these tax returns and, pursuant to s. 56(1)(b) ITA, included the amounts received as alimony in computing the respondent's income. In a notice of reassessment for 1989, the latter's net federal tax was accordingly increased to \$4,042.80.

70 As the Minister maintained his decision after considering the notice of objection filed by the respondent, the respondent appealed to the Tax Court of Canada, where she argued that s. 56(1)(b) ITA, by imposing a tax burden on her for amounts she was to use solely for the benefit of her children, infringed her equality rights as guaranteed by s. 15(1) of the *Charter*.

II — Judgments Below

Tax Court of Canada, 92 D.T.C. 2111

71 The respondent argued before Judge Garon that the prejudice which she suffered from the taxation of amounts not intended for her own benefit resulted from her civil status, her sex and her social status. In this connection Judge Garon noted the absence of statistical evidence regarding the group to which the respondent claims to belong, but he nevertheless took judicial notice, at p. 2118, of the fact that the respondent was part of a group "of which the great majority is separated or divorced women, who have a certain degree of

l'intimée une contribution supérieure à ce que le rapport entre les revenus respectifs des ex-époux commanderait.

Au cours de l'année 1989, objet du présent litige, l'intimée reçoit 14 490 \$ pour subvenir aux besoins des enfants mineurs du couple. Pour cette même année, elle produit donc trois déclarations d'impôt sur le revenu: l'une d'elles a trait à sa situation personnelle et fait état, pour l'essentiel, de ses revenus d'emploi; les deux autres sont produites pour le compte des enfants et affichent, pour chacun d'eux, un revenu totalisant la moitié de la pension alimentaire reçue par l'intimée au cours de l'année.

Le ministre du Revenu national révisé subseqüemment ces déclarations d'impôt et, se fondant sur l'al. 56(1)b) LIR, inclut les sommes reçues à titre de pension alimentaire dans le calcul du revenu de l'intimée. Aux termes d'un avis de nouvelle cotisation pour l'année 1989, l'impôt fédéral net de cette dernière est en conséquence porté à 4 042,80 \$.

Le Ministre maintenant sa décision suite à l'examen de l'avis d'opposition produit par l'intimée, cette dernière interjette appel à la Cour canadienne de l'impôt, où elle soutient que l'al. 56(1)b) LIR, en lui imposant une charge fiscale sur des sommes qu'elle doit utiliser pour le seul bénéfice de ses enfants, porte atteinte à ses droits à l'égalité tels que garantis par le par. 15(1) de la *Charte*.

II — Les décisions des instances dont appel

Cour canadienne de l'impôt, 92 D.T.C. 2098

Devant le juge Garon, l'intimée prétend que le préjudice qu'elle subit de l'imposition de sommes qui ne sont pas destinées à son bénéfice découle à la fois de son statut civil, de son sexe et de sa condition sociale. À cet effet, le juge Garon constate certes l'absence de preuve statistique au sujet du groupe dont l'intimée se réclame, mais il reconnaît néanmoins d'office, à la p. 2105, que l'intimée appartient à un groupe «composé en très large majorité de femmes qui sont soit séparées ou divorcées, qui ont une certaine autonomie finan-

financial self-sufficiency (in that they receive no alimony for themselves), who have custody of their children and who receive taxable alimony from their spouse for the benefit of the children". He said that in his opinion this group was entitled because of certain personal characteristics to the equality guarantee set out in s. 15 of the *Charter*.

Before determining whether the obligation to include alimony in the recipient's income, under the specific terms of s. 56(1)(b) ITA, entails prejudicial consequences for the respondent, Judge Garon analysed the system set up by ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA, commonly known as the "inclusion/deduction system". He said the following at pp. 2118-19, in a passage which I set out at length for the sake of clarity:

This inclusion-deduction system splits the payer's income. This exceptional measure confers a benefit on the person who receives the alimony if that person's marginal tax rate after including the alimony in his or her income is lower than the payer's rate because the result is a net tax saving with respect to the alimony, which also permits the alimony to be increased by an amount equal to the tax thus saved . . . [I]t is undeniable that in the case of a difference between the marginal tax rates of the payer and of the person to whom the alimony is paid, as I have described, the children would or should receive a definite benefit. If we assume that the payer's marginal rate is higher than that of the person who receives the alimony, the inclusion-deduction system ultimately permits the alimony, which is to be used to support the children, for example, to be grossed-up. Moreover, it follows from the foregoing that if the marginal tax rate that applies to the payer and to the person who receives the alimony is the same, there is no tax advantage for them and clearly the alimony would not be grossed-up, and the effect of the inclusion-deduction system is neutral.

Judge Garon adopted the method of analysis used by the expert called on behalf of the respondent, according to which it was proper to take into account tax credits she was given in assessing the tax impact resulting from the obligation specified

cière (ne recevant pas de pension pour elles-mêmes), qui ont la garde de leurs enfants et qui reçoivent une pension alimentaire imposable de leur conjoint ou ex-conjoint pour le bénéfice des enfants». Il se dit d'avis qu'en raison de certaines caractéristiques personnelles, ce groupe a droit à la garantie d'égalité prévue à l'art. 15 de la *Charte*.

Avant de déterminer si l'obligation d'inclusion de la pension alimentaire dans le revenu du prestataire, selon les termes mêmes de l'al. 56(1)(b) LIR, emporte des conséquences préjudiciables pour l'intimée, le juge Garon procède à l'analyse du régime mis en place par les al. 56(1)(b) et 60(b) LIR, communément qualifié de «régime d'inclusion/déduction». Dans un passage que je reproduis au long pour une meilleure compréhension, il s'exprime ainsi, à la p. 2106:

Ce système d'inclusion-déduction établit un fractionnement du revenu du payeur. Cette mesure exceptionnelle est avantageuse pour la personne au profit de laquelle la pension doit être versée si le taux marginal d'imposition de la personne à qui la pension est payée — après l'inclusion de la pension dans son revenu — est inférieur à celui du payeur parce qu'elle a comme résultat une épargne nette d'impôt à l'égard de la pension alimentaire et qu'elle permet ainsi l'augmentation de la pension alimentaire d'une somme égale à l'impôt ainsi épargné. [. . .] Il est [. . .] indéniable que, dans le cas d'un écart dans les taux marginaux d'imposition du payeur et de la personne à qui est versée la pension, dans les sens que je viens d'indiquer, les enfants en retraite ou devraient en retirer un avantage certain. Le système inclusion-déduction dans l'hypothèse où le taux marginal du payeur est supérieur à celui de la personne qui reçoit la pension permet donc en dernière analyse une majoration de la pension alimentaire qui doit être utilisée, par exemple, au profit des enfants. D'autre part, il découle de ce qui précède que si le taux marginal d'imposition qui s'applique au payeur et à la personne qui reçoit la pension est le même, il n'y a pas d'avantage fiscal pour ces personnes et il n'y a évidemment pas de majoration de la pension. Le système d'inclusion-déduction est alors neutre dans ses effets.

Le juge Garon entérine la méthode d'analyse employée par l'expert produit pour le compte de l'intimée, et selon lequel il est justifié de tenir compte des crédits d'impôt accordés à cette dernière dans l'évaluation de l'impact fiscal généré

in s. 56(1)(b) ITA. He noted, at p. 2120, that the judge took the tax consequences into account in establishing the alimony, although there was no precise measurement of this impact.

74

Judge Garon was of the opinion, however, that it was not his function to decide whether there should have been a more complete analysis of the tax consequences: in his view the real question was rather whether the court which establishes the amount of the alimony must take into account the tax consequences both for the payer and for the recipient of the payments. He relied *inter alia* on *Droit de la famille—1488*, C.A. Québec, No. 200-09-000553-914, November 7, 1991, J.E. 91-1753; *Parker v. Parker*, [1988] O.J. No. 749 (C.A.); *Chelmick v. Chelmick* (1991), 118 A.R. 385 (Q.B.); *Lehmann v. Lehmann* (1989), 95 A.R. 383 (Q.B.); *Treen v. Treen* (1991), 88 Sask. R. 278 (Q.B.), and *Girard v. Girard* (1990), 103 N.B.R. (2d) 377 (Q.B.), in arriving at the conclusion, at p. 2120, that “[t]he case law according to which tax consequences must be taken into account when determining the amount of alimony has not varied at least in recent times in Quebec and in other provinces”.

75

In light of the foregoing observations, Judge Garon then concluded as follows, at pp. 2121-22:

... if the court takes into account the tax consequences on both the payer and the recipient of the alimony in determining the amount of the alimony to be paid for the support of the children, the parent who receives the alimony suffers no prejudice even if he or she must include those payments in his or her income. If a trial court fails to consider the tax consequences or assesses them incorrectly, the party concerned should exercise his or her right of appeal to obtain the adjustment to which he or she is entitled.

The inclusion-deduction system in its true nature having regard to the comprehensive legal context does not have the effect of imposing obligations, disadvantages or burdens on the appellant or other persons who would find themselves in a situation similar to that of the

par l'obligation prévue à l'al. 56(1)(b) LIR. Il souligne, à la p. 2107, que le juge en fixant la pension alimentaire a tenu compte des incidences fiscales, encore que la mesure de cet impact n'ait pas été précisée par le tribunal.

Le juge Garon estime toutefois qu'il ne lui appartient pas de décider si un examen plus attentif des conséquences fiscales aurait dû être fait; la véritable question, selon lui, est plutôt de déterminer si le tribunal qui fixe le montant des aliments doit tenir compte des effets de la fiscalité tant sur le payeur que sur le prestataire de la pension. Il s'appuie, notamment, sur les affaires *Droit de la famille—1488*, C.A. Québec, n° 200-09-000553-914, 7 novembre 1991, J.E. 91-1753; *Parker c. Parker*, [1988] O.J. No. 749 (C.A.); *Chelmick c. Chelmick* (1991), 118 A.R. 385 (B.R.); *Lehmann c. Lehmann* (1989), 95 A.R. 383 (B.R.); *Treen c. Treen* (1991), 88 Sask. R. 278 (B.R.), et *Girard c. Girard* (1990), 103 R.N.-B. (2^e) 377 (B.R.), pour en venir à la conclusion, à la p. 2108, que «[l]a jurisprudence selon laquelle il faut tenir compte de l'incidence fiscale lors de la détermination d'une pension alimentaire est constante aussi bien au Québec que dans les autres provinces».

À la lumière des observations précédentes, le juge Garon conclut alors en ces termes, aux pp. 2108 et 2109:

... si dans la détermination du montant de la pension alimentaire qui est versée pour subvenir aux besoins des enfants le tribunal prend en compte l'incidence fiscale aussi bien pour le payeur que pour la personne qui reçoit la pension alimentaire, le parent qui reçoit cette pension ne subit pas de préjudice même s'il doit inclure cette pension dans son revenu. Si un tribunal de première instance omet de considérer l'impact fiscal ou encore l'évalue incorrectement, la partie concernée devrait se prévaloir de son droit d'appel pour obtenir le redressement auquel elle a droit.

Le système d'inclusion-déduction dans sa nature intrinsèque compte tenu du contexte juridique global n'a donc pas pour résultat de créer un préjudice ou un fardeau ou désavantagé à l'appelante ou à d'autres personnes qui se trouveraient dans une situation semblable

appellant with respect to the receipt of alimony made by one parent to the other for the exclusive benefit of the children. The inclusion-deduction system . . . may raise in its application to a particular case certain difficulties but a statute or a provision therein cannot be considered for this sole reason discriminatory and unconstitutional.

Ms. Thibaudeau's appeal was accordingly dismissed.

Federal Court of Appeal, [1994] 2 F.C. 189

Hugessen J.A. for the Majority

Two grounds of discrimination were pleaded in connection with this application for judicial review: the group SCOPE (Support and Custody Orders for Priority Enforcement), which was given leave to intervene and to file documents in support of its position, submitted on the one hand that s. 56(1)(b) ITA results in discrimination on the basis of sex, an enumerated ground under s. 15(1) of the *Charter*. The respondent on the other hand argued that she was a victim of discrimination based on her membership in a group consisting of separated or divorced parents having custody of their children and receiving maintenance payments for them. According to Hugessen J.A., those allegations were a claim of discrimination based on a ground analogous to those enumerated in s. 15(1) of the *Charter*.

Hugessen J.A. first dealt with the arguments of the intervener SCOPE and noted that its claim of discrimination on the ground of sex required a consideration of the reasons in *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695. In light of what was said in that judgment, he concluded that s. 56(1)(b) ITA is neutrally worded and that it neither expressly nor by necessary implication creates distinctions based on sex. Moreover, in his view the focus in such a determination is not on the number of persons affected by legislation as much as on the nature of its effects on them. From this standpoint there could not be said to be discrimination on the basis of sex in the case at bar, since s. 56(1)(b) ITA has the same prejudicial effects on custodial mothers as on custodial fathers, although there are fewer of the latter in such a situation and they are thus less

à celle de l'appelante quant à la réception d'une pension alimentaire versée par l'autre parent au bénéfice des enfants. Ce système d'inclusion-déduction [. . .] peut soulever dans son application à des situations particulières certaines difficultés mais une loi ou une disposition d'une loi ne peut pas être considérée comme discriminatoire et inconstitutionnelle pour ce seul motif.

L'appel de M^{me} Thibaudeau est par conséquent rejeté.

Cour d'appel fédérale, [1994] 2 C.F. 189

Le juge Hugessen, pour la majorité

Dans le cadre de cette demande de contrôle judiciaire, deux motifs de discrimination sont invoqués: le groupe SCOPE (Support and Custody Orders for Priority Enforcement), autorisé à intervenir et à déposer des documents à l'appui de son exposé, soumet d'une part que l'al. 56(1)(b) LIR engendre une discrimination fondée sur le sexe, motif énuméré au sens du par. 15(1) de la *Charte*. L'intimée soutient d'autre part être victime de discrimination en raison de son appartenance à un groupe réunissant les parents séparés ou divorcés ayant la garde de leurs enfants et bénéficiant d'une pension alimentaire pour subvenir aux besoins de ces derniers. Selon le juge Hugessen, il s'agit là d'allégations de discrimination fondée sur un motif analogue à ceux qui font l'objet d'une énumération dans le par. 15(1) de la *Charte*.

Le juge Hugessen se penche d'abord sur les prétentions de l'intervenant SCOPE et constate que ses allégations de discrimination fondée sur le sexe commandent un examen des motifs de l'affaire *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695. À la lumière des propos qui y sont tenus, il conclut que l'al. 56(1)(b) LIR est rédigé de façon neutre et qu'il ne crée, ni explicitement ni implicitement, une distinction fondée sur le sexe. D'ailleurs, à son avis, l'élément-clé de cette détermination ne réside pas dans le nombre de personnes touchées par une disposition législative mais bien dans la nature de ses effets à l'égard de ces dernières. Dans cette perspective, on ne saurait prétendre en l'espèce à une discrimination fondée sur le sexe puisque l'al. 56(1)(b) LIR produit les mêmes effets préjudiciables chez les mères gardiennes et les pères gar-

likely to suffer the effects of the Act. The arguments of SCOPE were accordingly dismissed.

78

That was not the case with the respondent's allegations that there was discrimination based on an analogous ground. Hugessen J.A. considered the latter in light of the three steps prescribed by analysis of s. 15(1) of the *Charter* and found *inter alia* in *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143, *R. v. Swain*, [1991] 1 S.C.R. 933, and *Symes, supra*. He said the following, at pp. 206-7:

First, paragraph 56(1)(b) draws an intentional distinction between [the respondent] and others based upon her being a separated [the word includes divorced persons] custodial parent. There can be simply no doubt in my mind that the qualities of being separated and a parent are "personal characteristics". . . .

Second, the inequality created for separated custodial parents is discriminatory and imposes a burden on them not imposed on others.

The latter conclusion by Hugessen J.A. is based on comparisons of the respondent's situation with that of a non-separated parent, that of a separated non-custodial parent and that of separated non-parents having custody of a child, such as an uncle or grandmother. Hugessen J.A. noted that none of the aforementioned persons is required to include maintenance payments in computing his or her income. He went on (at pp. 208, 210 and 211):

The third and last stage of the section 15 analysis is to inquire whether the personal characteristics at issue constitute grounds analogous to those enumerated. In my view, they do.

I have identified the group to which the applicant claims to belong as separated custodial parents. Neither that phrase nor any of its components constitute as such

diens, bien que ceux-ci soient moins nombreux dans cette situation et, partant, moins susceptibles de souffrir des effets de la loi. Les arguments de SCOPE sont donc rejetés.

Il en va autrement des allégations de l'intimée voulant qu'il y ait discrimination fondée sur un motif analogue. Le juge Hugessen étudie ces dernières au regard des trois étapes prescrites par l'analyse du par. 15(1) de la *Charte*, et relevées notamment dans les affaires *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143, *R. c. Swain*, [1991] 1 R.C.S. 933, et *Symes*, précitée. Il s'exprime en ces termes, aux pp. 206 et 207:

D'une part, l'alinéa 56(1)b) établit une distinction intentionnelle entre [l'intimée] et d'autres personnes, fondée sur le fait qu'elle est un parent séparé [le terme englobe les personnes divorcées] ayant la garde de ses enfants. Il ne subsiste absolument aucun doute dans mon esprit que le fait d'être séparé et d'être un parent sont des «caractéristiques personnelles» . . .

D'autre part, l'inégalité créée à l'égard des parents séparés qui ont la garde de leurs enfants est discriminatoire et impose à ceux-ci un fardeau que les autres n'ont pas.

Cette dernière conclusion du juge Hugessen repose sur les comparaisons de la condition de l'intimée avec celle du parent non séparé, celle du parent séparé qui n'a pas garde d'enfant et avec celle des personnes séparées qui ne sont pas parents et qui ont garde d'enfant comme, par exemple, l'oncle ou la grand-mère. Le juge Hugessen souligne en effet qu'aucune des personnes susmentionnées n'a l'obligation d'inclure les sommes reçues à titre de pension alimentaire dans le calcul de son revenu. Il poursuit (aux pp. 208, 210 et 211):

La troisième et dernière étape de l'analyse fondée sur l'article 15 consiste à vérifier si les caractéristiques personnelles en cause constituent des motifs analogues aux motifs de discrimination énumérés. À mon avis, tel est le cas.

J'ai distingué le groupe auquel la requérante prétend appartenir comme étant celui des parents séparés qui ont la garde des enfants. Ni cette phrase, ni ses composantes

a ground analogous to those enumerated in section 15 but that is hardly surprising. As previously indicated, the definition of the group must have within it some component which is included within the alleged ground but it is unlikely to be the ground itself. . . .

The appropriate description of the ground of discrimination to which separated custodial parents are subject would, it seems to me, be "family status". [Emphasis in original.]

Finally, at the end of a review of the documentary evidence submitted by the parties on the effects of the inclusion/deduction system, Hugessen J.A. concluded that s. 56(1)(b) ITA cannot be saved by s. 1 of the *Charter*, since it does not meet the minimum impairment and proportionality tests developed in *R. v. Oakes*, [1986] 1 S.C.R. 103. The application for judicial review was allowed and the Tax Court of Canada's decision set aside.

Létourneau J.A., Dissenting

Létourneau J.A. was of the view that s. 56(1)(b) ITA did not result in any discrimination, whether based on sex or on an analogous ground such as civil status or social condition. While he accepted that the respondent and the members of the group to which she belonged were treated differently as a result of the provision, he did not consider that this difference in treatment could be characterized as discriminatory.

First, he noted that it is in the very nature of the ITA to apply a whole set of distinctions and differences in treatment which take into account the economic reality that ordinarily accompanies the taxpayer's civil status. Additionally, Létourneau J.A. noted that according to the decisions of this Court in *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296, and *Symes*, *supra*, the general context must be examined to determine whether there is discrimination. Accordingly, he rejected a purely textual analysis of the ITA as follows, at pp. 227-28:

ne constituent comme tel un motif analogue à ceux qui sont énumérés à l'article 15, ce qui n'est toutefois guère surprenant. Comme je l'ai mentionné précédemment, la description du groupe doit contenir en elle-même une certaine composante qui se retrouve dans le motif allégué, mais il est peu probable qu'il s'agisse du motif lui-même . . .

C'est à mon avis de «situation de famille» que serait le mieux qualifié le motif de discrimination dont sont victimes les parents séparés qui ont la garde de leurs enfants. [Souligné dans l'original.]

Enfin, au terme d'un examen de la preuve documentaire soumise par les parties sur les effets du régime d'inclusion/déduction, le juge Hugessen conclut que l'al. 56(1)(b) LIR ne peut être sauvegardé par l'article premier de la *Charte*, puisqu'il ne satisfait pas aux critères de l'atteinte minimale et de proportionnalité développés sous l'arrêt *R. c. Oakes*, [1986] 1 R.C.S. 103. La demande de contrôle judiciaire est accueillie et la décision de la Cour canadienne de l'impôt est annulée.

Le juge Létourneau, dissident

Le juge Létourneau est d'avis que l'al. 56(1)(b) LIR n'engendre aucune discrimination, qu'elle soit fondée sur le sexe ou sur un motif analogue comme l'état civil ou la condition sociale. Il admet, certes, que l'intimée et les membres du groupe dont elle fait partie subissent un traitement différent en raison de cette disposition législative mais il estime néanmoins que cette différence de traitement ne saurait être qualifiée de discriminatoire.

Il souligne d'abord qu'il est de la nature même de la LIR d'opérer toute une série de distinctions et de différences de traitement en tenant compte de la réalité économique qui va normalement de pair avec l'état civil du contribuable. Le juge Létourneau rappelle, par ailleurs, que selon les décisions rendues par notre Cour dans les affaires *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296, et *Symes*, précitée, la détermination de l'existence d'une discrimination requiert un examen du contexte général. Aussi, aux pp. 227 et 228, rejette-t-il l'interprétation purement textuelle de la LIR en ces termes:

79

80

81

To undertake only a purely textual analysis of the provisions of the *Income Tax Act*, which establishes a distinction that takes civil status into account, and then conclude that there is discrimination amounts to ignoring the social, political, legal and economic reality which this Act and its provisions inhabit, and which are experienced differently by taxpayers whose family situations differ. . . .

... To ignore this economic context, the reality that underlies it and the importance that the Government must necessarily place on it would mean that the numerous provisions of this Act which set up a distinction and impose different burdens based on different economic realities, because different civil statuses produce different needs, would be *prima facie* discriminatory.

82

He went on to say, at pp. 228-29, that an examination of the subject matter of the impugned legislative provision is a relevant part of the analysis required by s. 15(1) of the *Charter*:

Paragraph 56(1)(b) . . . is intended precisely as a remedy for the disadvantages that this group of taxpayers, to which the applicant belongs, had suffered at one time The remedial measure necessarily creates a distinction by taking into account these people's civil status, since this is the group it is addressing, and this is the group that is living in a different and difficult economic situation as a result of the breakdown of the family unit. This distinction does not necessarily constitute discrimination. When read and taken literally in isolation, the measure may appear discriminatory, but it is not when it is placed in its socio-economic and socio-political context and the goal in mind is taken into account.

83

Finally, Létourneau J.A. noted on this point that despite the improvements that might be desired, it should not be forgotten that s. 56(1)(b) ITA produces a beneficial effect in most cases. Under s. 15(1) of the *Charter* a remedy does not have to be flawless and without secondary effects. He concluded at p. 230 that the requirement "[of] such an obligation in terms of the result would have a paralysing effect on any initiative contemplated or taken to correct the prejudicial effects of a policy in the past".

S'en remettre à la simple et seule interprétation textuelle des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui établissent une distinction en tenant compte de l'état civil, pour ensuite conclure à de la discrimination équivaut à ignorer la réalité sociale, politique, juridique et économique dans laquelle cette Loi et ses dispositions s'insèrent et que vivent différemment les contribuables dont la situation familiale diffère

... Ignorer ce contexte économique, la réalité qui en est sous-jacente et l'importance que doivent nécessairement y accorder les pouvoirs publics ferait en sorte que seraient *prima facie* discriminatoires les nombreuses dispositions de cette Loi qui opèrent une distinction et imposent un fardeau différent sur la base d'une réalité économique différente à cause d'un état civil différent générateur de besoins différents.

Il ajoute, aux pp. 228 et 229, que l'examen de la nature même de la disposition législative attaquée est un élément pertinent dans le cadre de l'analyse commandée par le par. 15(1) de la *Charte*:

Or, l'alinéa 56(1)(b) [. . .] constitue précisément une mesure de redressement des désavantages dont ce groupe de contribuables, auquel la requérante appartient, a pu faire l'objet à une époque donnée [. . .] Forcément, la mesure corrective crée une distinction en tenant compte de l'état civil de ces personnes puisque c'est à ce groupe qu'elle s'adresse et que c'est ce groupe qui vit une situation économique différente et difficile suite au démantèlement de la cellule familiale. Cette distinction ne constitue pas de la discrimination pour autant. Lue et prise littéralement et isolément, la mesure peut apparaître discriminatoire, mais elle ne l'est pas lorsqu'on la replace dans son contexte socio-économique et socio-politique et que l'on tient compte de la finalité recherchée.

Le juge Létourneau souligne enfin, sur cette question, qu'en dépit des améliorations qu'on pourrait lui souhaiter, il ne faut pas perdre de vue que l'al. 56(1)(b) LIR produit un effet bénéfique dans la majorité des cas. On ne saurait prétendre, au sens du par. 15(1) de la *Charte*, qu'une mesure de redressement doive être sans faille ou effet secondaire. Il conclut, à la p. 230, que l'exigence «[d']une telle obligation de résultat aurait un effet paralysant sur toute initiative envisagée ou prise pour corriger les effets préjudiciables d'une politique passée».

In concluding his reasons, Létourneau J.A. also dismissed the respondent's argument that the members of the group to which she claims to belong are the victims of discrimination on the basis of social condition.

III — Issues

This case requires the Court to consider the following constitutional questions, as stated by the Chief Justice on July 11, 1994:

1. Does s. 56(1)(b) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, infringe the equality rights guaranteed by s. 15 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?
2. If s. 56(1)(b) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, infringes the equality rights guaranteed by s. 15 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* is it justified in the context of s. 1 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?

IV — Relevant Statutory Provisions

At the relevant dates the ITA provided the following:

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year determined by the following rules:

(a) determine the aggregate of amounts each of which is the taxpayer's income for the year (other than a taxable capital gain from the disposition of a property) from a source inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, his income for the year from each office, employment, business and property;

56. (1) Without restricting the generality of section 3, there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year,

(b) any amount received by the taxpayer in the year, pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the recipient thereof, children of the marriage, or both the recipi-

Pour clore ses motifs, le juge Létourneau rejette également l'argument de l'intimée voulant que les membres du groupe dont elle se réclame soient victimes d'une discrimination fondée sur la condition sociale.

III — Les questions en litige

Devant notre Cour, il s'agit maintenant de répondre aux questions constitutionnelles suivantes, telles que formulées par le Juge en chef le 11 juillet 1994:

1. L'alinéa 56(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, porte-t-il atteinte aux droits à l'égalité garantis par l'art. 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés*?
2. Dans l'éventualité où l'al. 56(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, portait atteinte aux droits garantis par l'art. 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés*, est-il justifié dans le cadre de l'article premier de la *Charte canadienne des droits et libertés*?

IV — Les dispositions législatives pertinentes

Aux dates pertinentes au litige, la LIR prévoyait ce qui suit:

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes:

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu d'un contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien), dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

b) toute somme reçue dans l'année par le contribuable en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendu par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins du bénéficiaire,

ent and children of the marriage, if the recipient was living apart from, and was separated pursuant to a divorce, judicial separation or written separation agreement from, the spouse or former spouse required to make the payment at the time the payment was received and throughout the remainder of the year;

60. There may be deducted in computing a taxpayer's income for a taxation year such of the following amounts as are applicable:

(b) an amount paid by the taxpayer in the year, pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the recipient thereof, children of the marriage, or both the recipient and children of the marriage, if he was living apart from, and was separated pursuant to a divorce, judicial separation or written separation agreement from, his spouse or former spouse to whom he was required to make the payment at the time the payment was made and throughout the remainder of the year;

des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage, si le bénéficiaire vivait séparé en vertu d'un divorce, d'une séparation judiciaire ou d'un accord écrit de séparation du conjoint ou de l'ex-conjoint tenu de faire le paiement, à la date où le paiement a été reçu et durant le reste de l'année;

60. Peuvent être déduites lors du calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition les sommes suivantes qui sont appropriées:

b) toute somme payée dans l'année par le contribuable, en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendu par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage, si le contribuable vivait séparé, en vertu d'un divorce, d'une séparation judiciaire ou d'un accord écrit de séparation, du conjoint ou de l'ex-conjoint à qui il était tenu de faire le paiement, le jour où le paiement a été effectué et durant le reste de l'année;

87 For ease of reference I also set out below s. 15(1) of the *Charter*:

15. (1) Every individual is equal before and under the law and has the right to the equal protection and equal benefit of the law without discrimination and, in particular, without discrimination based on race, national or ethnic origin, colour, religion, sex, age or mental or physical disability.

V — Analysis

88 Essentially, the respondent's arguments require a review of the separate system created by the combined effect of ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA, and in particular the question of how the benefit produced by the mechanisms so created is to be distributed between the custodial parent and the non-custodial parent. In this connection, it will thus be useful first to examine the general principles by which we must be guided in formulating a response to the first point at issue. They will be

Afin d'en faciliter la consultation, je reproduis également ci-dessous le par. 15(1) de la *Charte*:

15. (1) La loi ne fait acception de personne et s'applique également à tous, et tous ont droit à la même protection et au même bénéfice de la loi, indépendamment de toute discrimination, notamment des discriminations fondées sur la race, l'origine nationale ou ethnique, la couleur, la religion, le sexe, l'âge ou les déficiences mentales ou physiques.

V — Analyse

Les prétentions de l'intimée commandent en dernière analyse l'étude du régime distinct mis en place par le jeu combiné des al. 56(1)(b) et 60(b) LIR et plus particulièrement la question de la répartition, entre le parent gardien et le parent non gardien, du bénéfice généré par les mécanismes ainsi créés. Il convient donc, à cet égard, d'exposer en premier lieu les principes généraux qui doivent nous guider dans l'élaboration de la réponse à la première question en litige. Ils seront développés

discussed in the next three subsections. The following section then applies these principles to the case at bar.

A. *An Infringement of Equality Rights*

(1) Background

In *R. v. Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 S.C.R. 295, this Court *per* Dickson J. (as he then was), at p. 344, indicated the parameters within which a right or freedom protected by the *Charter* should be analysed:

... this analysis is to be undertaken, and the purpose of the right or freedom in question is to be sought by reference to the character and the larger objects of the *Charter* itself, to the language chosen to articulate the specific right or freedom, to the historical origins of the concepts enshrined, and where applicable, to the meaning and purpose of the other specific rights and freedoms with which it is associated within the text of the *Charter*. The interpretation should be, as the judgment in *Southam* emphasizes, a generous rather than a legalistic one, aimed at fulfilling the purpose of the guarantee and securing for individuals the full benefit of the *Charter's* protection. At the same time it is important not to overshoot the actual purpose of the right or freedom in question, but to recall that the *Charter* was not enacted in a vacuum, and must therefore, as this Court's decision in *Law Society of Upper Canada v. Skapinker*, [1984] 1 S.C.R. 357, illustrates, be placed in its proper linguistic, philosophic and historical contexts.

There can be no doubt that this passage also applies to the definition and interpretation of the equality rights contained in s. 15(1) of the *Charter*.

Additionally, the ITA is subject to the application of the *Charter* just as any other legislation is: the special nature of the former clearly cannot be taken as a basis for maintaining that it is not subject to the latter. This was recently pointed out by my colleague Iacobucci J. in *Symes*, *supra*, at p. 753. I would add, however, that though it may not be relevant to determining whether the *Charter* applies to the ITA, the special nature of the latter is nonetheless a significant factor that must be taken into account in defining the scope of the right

dans les trois prochaines sous-sections. La dernière section en fera l'application à l'espèce.

A. *Une atteinte aux droits à l'égalité*

(1) Remarques liminaires

Dans l'arrêt *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 R.C.S. 295, notre Cour a, sous la plume du juge Dickson (plus tard Juge en chef), à la p. 344, mis en relief les éléments à la lumière desquels un droit ou une liberté protégé par la *Charte* devait être analysé:

... il faut faire cette analyse et l'objet du droit ou de la liberté en question doit être déterminé en fonction de la nature et des objectifs plus larges de la *Charte* elle-même, des termes choisis pour énoncer ce droit ou cette liberté, des origines historiques des concepts enchâssés et, s'il y a lieu, en fonction du sens et de l'objet des autres libertés et droits particuliers qui s'y rattachent selon le texte de la *Charte*. Comme on le souligne dans l'arrêt *Southam*, l'interprétation doit être libérale plutôt que formaliste et viser à réaliser l'objet de la garantie et à assurer que les citoyens bénéficient pleinement de la protection accordée par la *Charte*. En même temps, il importe de ne pas aller au-delà de l'objet véritable du droit ou de la liberté en question et de se rappeler que la *Charte* n'a pas été adoptée en l'absence de tout contexte et que, par conséquent, comme l'illustre l'arrêt de [notre] Cour *Law Society of Upper Canada c. Skapinker*, [1984] 1 R.C.S. 357, elle doit être située dans ses contextes linguistique, philosophique et historique appropriés.

Il ne fait pas de doute que ce passage s'applique également à la définition et à l'interprétation des droits à l'égalité contenus au par. 15(1) de la *Charte*.

La LIR, par ailleurs, est soumise à l'application de la *Charte* comme l'est toute autre loi: on ne saurait se fonder sur la nature particulière de la première pour soutenir que celle-ci n'est pas assujettie à la seconde. C'est ce qu'a rappelé récemment mon collègue le juge Iacobucci dans l'affaire *Symes*, précitée, à la p. 753. J'ajouterais cependant que sans être pertinente à la détermination de l'application de la *Charte* à son égard, la nature particulière de la LIR n'en demeure pas moins un élément important dont il faut tenir compte dans la

relied on, which here as we know is the right to the “equal benefit of the law”.

91

It is of the very essence of the ITA to make distinctions, so as to generate revenue for the government while equitably reconciling a range of necessarily divergent interests. In view of this, the right to the equal benefit of the law cannot mean that each taxpayer has an equal right to receive the same amounts, deductions or benefits, but merely a right to be equally governed by the law. The basic purpose of s. 15 of the *Charter* was explained by McIntyre J. in *Andrews, supra*, at p. 171:

It is clear that the purpose of s. 15 is to ensure equality in the formulation and application of the law. The promotion of equality entails the promotion of a society in which all are secure in the knowledge that they are recognized at law as human beings equally deserving of concern, respect and consideration.

That being the case, one should not confuse the concept of fiscal equity, which is concerned with the best distribution of the tax burden in light of the need for revenue, the taxpayers' ability to pay and the economic and social policies of the government, with the concept of the right to equality, which as I shall explain in detail later means that a member of a group shall not be disadvantaged on account of an irrelevant personal characteristic shared by that group.

(2) The Nature and Operation of the ITA

(a) *The General System for Taxing Individual Income*

92

The basic system of the ITA rests on the principle that a taxpayer's taxable income is computed in accordance with all of his so-called sources of income. Section 3 ITA contains the formula for arriving at a taxpayer's income for a taxation year. It is true that, using wording which is intended to be extremely flexible and all-inclusive, the legislature has chosen to refer to the three most important sources of income, namely income from an office or employment, business and property; but this list

définition de la portée du droit invoqué, que l'on sait être en l'espèce le droit «au même bénéfice de la loi».

Or il est de l'essence même de la LIR de faire des distinctions, de manière à générer des revenus pour l'État tout en composant de façon équitable avec un ensemble d'intérêts forcément divergents. Dans cette perspective, le droit au même bénéfice de la loi ne saurait signifier que chaque contribuable a un droit égal de recevoir les mêmes sommes, déductions ou avantages mais seulement un droit d'être également régi par la loi. L'objet fondamental de l'art. 15 de la *Charte* a en effet été précisé par le juge McIntyre dans l'arrêt *Andrews*, précité, à la p. 171:

Il est clair que l'art. 15 a pour objet de garantir l'égalité dans la formulation et l'application de la loi. Favoriser l'égalité emporte favoriser l'existence d'une société où tous ont la certitude que la loi les reconnaît comme des êtres humains qui méritent le même respect, la même déférence et la même considération.

Ceci étant, il ne faudrait donc pas confondre le concept d'équité fiscale, qui vise la meilleure répartition du fardeau fiscal compte tenu des besoins du fisc, de la capacité de payer des contribuables et des politiques économiques et sociales de l'État avec la notion de droit à l'égalité qui veut, comme je l'exposerai en détail ci-dessous, qu'un membre d'un groupe ne soit pas désavantagé en raison d'une caractéristique personnelle non pertinente partagée par ce groupe.

(2) La nature et le fonctionnement de la LIR

a) *Le régime général d'impôt sur le revenu des particuliers*

Le régime de base de la LIR repose sur le principe selon lequel le revenu imposable d'un contribuable est calculé en tenant compte de l'ensemble de ses sources dites de revenu. C'est à l'art. 3 LIR que se situe la formule qui permet d'établir le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition. Aux termes d'une rédaction qui se veut extrêmement souple et englobante, le législateur a certes choisi de faire état des trois sources de revenu les plus importantes, nommément le revenu tiré de

is not exhaustive. With this in mind it should not be surprising that certain amounts received by a taxpayer, though they are not on the list of the principal sources of income enumerated in s. 3 ITA, are nevertheless treated as taxable for the person receiving them.

The mechanisms of the ITA are also intended to express another principle, namely that the unit of taxation is the individual. From this principle there follows the rule that the individual is taxed on the whole of his income, that he may not, for example, divide it among the members of his family in order to reduce his total tax payable. This is the general prohibition on income splitting. Accordingly, within a married couple each parent has to pay tax on his or her own income; the same applies to the income received by a child of the marriage. There are certainly provisions in the ITA, such as deductions for spouses and dependants, which do take into account the unit represented by the couple, in order to reflect the economic reality peculiar to it. That does not mean they detract from the importance of the rule stated earlier.

(b) *Particular System Created by Sections 56(1)(b) and 60(b)*

The legislature has nevertheless sought to deal with the unfavourable economic consequences resulting from the breakup of the family unit. In 1942, it thus created by the combined effect of ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA what is commonly referred to as the inclusion/deduction system. This is a system which applies only to separated or divorced spouses and which exceptionally permits income splitting between the latter in order to increase their available resources. This was recognized by Beetz J. in *Gagnon v. The Queen*, [1986] 1 S.C.R. 264, at p. 268, where this Court had to determine whether certain monthly payments made to an ex-wife to repay charges on her property were deductible under s. 60(b) ITA:

chaque charge ou emploi, entreprise et bien, mais sans toutefois s'y limiter. Dans cette perspective, il ne faudrait pas s'étonner de ce que certaines sommes reçues par un contribuable, même si elles ne figurent pas parmi la liste des principales sources de revenu énumérées à l'art. 3 LIR, soient néanmoins qualifiées de sommes imposables pour celui ou celle qui les reçoit.

Les mécanismes de la LIR se veulent également l'expression d'un autre principe, selon lequel l'unité d'imposition est l'individu. De ce même principe découle la règle voulant que le particulier soit imposé sur l'ensemble de ses revenus, qu'il ne saurait, par exemple, diviser entre les membres de sa famille afin de réduire le total de son impôt à payer. C'est l'interdiction générale de fractionnement du revenu. Ainsi, au sein d'un couple marié, chaque parent est-il appelé à payer de l'impôt sur son propre revenu; il en est de même pour l'enfant issu du mariage à l'égard du revenu qu'il perçoit. Il existe, certes, des aménagements dans la LIR, comme les déductions pour conjoint et pour personne à charge, qui tiennent compte de l'unité que constitue le couple, et ce afin de répondre à la réalité économique qui lui est particulière. Cela ne nous autorise pas pour autant à nier l'importance du principe exposé plus haut.

b) *Le régime particulier mis en place par les al. 56(1)(b) et 60(b)*

Le législateur a néanmoins voulu répondre aux conséquences économiques défavorables engendrées par l'éclatement de la cellule familiale. En 1942, il a donc mis sur pied ce qui, par le jeu combiné des al. 56(1)(b) et 60(b) LIR, est communément appelé le régime d'inclusion/déduction. Il s'agit d'un régime qui ne vise que les conjoints séparés ou divorcés et qui autorise, à titre exceptionnel, le fractionnement du revenu entre ces derniers dans le but d'accroître leurs ressources disponibles. C'est ce que reconnaissait le juge Beetz, à la p. 268, dans l'arrêt *Gagnon c. La Reine*, [1986] 1 R.C.S. 264, où notre Cour devait déterminer si certains paiements mensuels versés à l'ex-épouse pour le remboursement de charges affectant son immeuble étaient déductibles en vertu de l'al. 60(b) LIR:

The purpose of these provisions, by allowing income splitting between former spouses or separated spouses, is to distribute the tax burden between them. As C. Dawe wrote in an article titled "Section 60(b) of the *Income Tax Act: An Analysis and Some Proposals for Reform*" (1979), 5 *Queen's L.J.* 153:

This allows the spouses greater financial resources than when living together, compensating in part for the lost economics of maintaining a single household.

95

For an overall understanding of the inclusion/deduction system we must look at its specific mechanism. Alimony becomes taxable for the treasury by virtue of s. 56(1)(b) ITA. It will be noted that this source of income does not appear in s. 3 ITA. Section 56(1)(b) imposes on a parent who has custody of his or her child an obligation to include in computing income any amounts received as alimony for the maintenance of the child. At the same time, s. 60(b) ITA allows alimony so paid to be deducted in computing the non-custodial parent's income. This is where income splitting comes in: as we know, it is prohibited under the general system of taxation described earlier. A portion of the payer's income, equivalent to the amount of the alimony paid, is taxed in the hands of the recipient. The payer thus has his income split, contrary to the well-settled rule that an individual must be taxed on all his income. It should be noted that the income splitting at issue is not that of the couple but that of an individual, in this case the payer of the alimony. It is my view that this is how the passage by Beetz J. reproduced earlier is to be understood.

96

It is by means of this income splitting operation that the legislature has sought to increase the available resources that can be used for the benefit of the children. This measure generally results in a net tax saving, allowing the court which has to set the amount of maintenance to increase the alimony to be paid by an amount equal to the amount thus saved.

En permettant aux ex-conjoints ou aux conjoints séparés un fractionnement de leurs revenus (*income splitting*), ces dispositions ont pour but de partager entre eux le fardeau fiscal. Comme l'écrit C. Dawe dans un article intitulé «Section 60(b) of the *Income Tax Act: An Analysis and Some Proposals for Reform*» (1979), 5 *Queen's L.J.* 153:

[TRADUCTION] Cela donne aux conjoints de plus grandes ressources financières que s'ils vivaient ensemble, compensant en partie pour l'économie perdue que constitue le fait de maintenir un seul foyer.

Saisir le portrait global du régime d'inclusion/déduction requiert que l'on se penche sur son mécanisme particulier. C'est par le biais de l'al. 56(1)b LIR qu'une pension alimentaire devient imposable aux yeux du fisc. On remarquera, en effet, que cette source de revenu ne figure pas à l'art. 3 LIR. L'alinéa 56(1)b prescrit au parent qui a la garde de son enfant l'obligation d'inclure dans le calcul de son revenu les montants reçus à titre de pension alimentaire pour l'entretien de ce dernier. Parallèlement, l'al. 60b) LIR permet que soit déduite, dans le calcul du revenu du parent non gardien, la pension alimentaire ainsi versée. C'est ici qu'intervient le fractionnement du revenu, que l'on sait par ailleurs prohibé sous le régime général d'imposition décrit plus haut. En effet, une portion du revenu du payeur, équivalente au montant de la pension alimentaire versée, est imposée entre les mains du prestataire. Le payeur voit dès lors son revenu fractionné, contrairement au principe bien établi selon lequel le particulier doit être imposé sur tous ses revenus. À noter que le fractionnement du revenu dont il est question n'est pas celui du couple mais celui d'un individu, en l'occurrence le payeur de la pension. Je suis d'avis que c'est ainsi que le passage du juge Beetz, reproduit plus haut, doit se comprendre.

C'est par le recours à cette opération de fractionnement du revenu que le législateur cherche à augmenter les ressources disponibles qui pourront être utilisées au profit des enfants. En effet, cette mesure se traduit généralement par une épargne nette d'impôt, ce qui permet au tribunal appelé à fixer le montant des aliments d'augmenter la pension alimentaire à être versée d'une somme égale à l'impôt ainsi épargné.

The tax savings generated by this system depend, however, on the difference in tax rates between the payer and the recipient of alimony. Accordingly, the more the marginal tax rate of the payer of the alimony exceeds that of the recipient, the greater the tax benefit. If the marginal tax rate is the same for the payer and the recipient, then the effect of the legislation is neutral. On the other hand, if the custodial parent receiving the alimony is taxed at a marginal rate greater than that of the payer, then the tax he or she must pay will be higher than the saving which the non-custodial parent will enjoy. In short, for the deduction provided for in s. 60(b) ITA to produce a benefit for the custodial parent as well, the additional tax which the latter has to pay on account of the inclusion requirement provided for in s. 56(1)(b) must correspondingly be covered by a greater increase in the alimony to be paid by the non-custodial parent.

In fact, although the tax savings generated by the inclusion/deduction system depend on a variable, namely the difference between the tax rates of the members of the couple, the system appears to confer a benefit in most cases: the evidence in the record indicated that recipient parents are generally subject to a tax rate lower than that of the parents paying the alimony.

On this aspect of the matter, finally, I would note that for the inclusion requirement in s. 56(1)(b) to arise, the alimony must have certain characteristics. The amount paid for the child's maintenance must *inter alia* be determined "pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement". It should be noted that the ITA through the provisions under consideration does not create a support obligation: the latter is covered by provincial legislation such as the *Civil Code of Quebec*, S.Q. 1980, c. 39 (now S.Q. 1991, c. 64), and by the *Divorce Act*, R.S.C. 1970, c. D-8 (replaced by S.C. 1986, c. 4 (now R.S.C., 1985, c. 3 (2nd Supp.))). In fact, the ITA only lays down the conditions under which certain forms of alimony will be covered by

Les économies d'impôt favorisées par ce régime sont toutefois fonction de la différence des taux d'imposition entre le débiteur et le créancier alimentaire. Ainsi, plus le taux marginal d'imposition du payeur de la pension excède celui du prestataire, plus l'avantage fiscal est important. Si le taux marginal d'imposition est le même pour le payeur et le prestataire, alors l'effet de la loi est neutre. Si, par ailleurs, le parent gardien, prestataire de la pension, est imposé à un taux marginal supérieur à celui du payeur, alors l'impôt qu'il devra verser sera plus élevé que l'épargne dont bénéficiera le parent non gardien. En somme, pour que la déduction prévue à l'al. 60b) LIR engendre aussi un bénéfice à l'égard du parent gardien, il faut que l'impôt additionnel que celui-ci est appelé à payer en raison de l'obligation d'inclusion prévue à l'al. 56(1)(b) soit, en contrepartie, couvert par une augmentation supérieure de la pension alimentaire à être versée par le parent non gardien.

Dans les faits, bien que les économies d'impôt générées par le régime d'inclusion/déduction soient subordonnées à une variable, nommément, la différence entre les taux d'imposition des membres du couple, il appert que ce régime entraîne un bénéfice dans la majorité des cas: la preuve versée au dossier a en effet révélé que les parents prestataires sont généralement assujettis à un taux d'imposition inférieur à celui des parents qui versent la pension alimentaire.

Sur cet aspect de la question, je souligne enfin que pour que naisse l'obligation d'inclusion de l'al. 56(1)(b), la pension alimentaire doit revêtir certaines caractéristiques. La somme versée pour subvenir aux besoins de l'enfant doit, entre autres, être fixée «en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendu par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit». Il est à noter que par le biais des dispositions législatives à l'étude, la LIR ne crée pas d'obligation alimentaire; celle-ci est prévue par les lois provinciales, comme le *Code civil du Québec*, L.Q. 1980, ch. 39 (maintenant L.Q. 1991, ch. 64), et par la *Loi sur le divorce*, S.R.C. 1970, ch. D-8 (remplacée par S.C. 1986, ch. 4 (maintenant L.R.C. (1985), ch. 3 (2^e suppl.))). En fait, la LIR ne fait que circonscrire les

97

98

99

the inclusion/deduction system. In my view, it could not be seen as having any other function.

(c) *Section 15(1) of the Charter: Some Principles of Analysis*

100 In recent years this Court has had occasion to state some of the fundamental principles applicable to an analysis made under s. 15(1) of the *Charter*. *Andrews, supra*, marked the beginning of the effort undertaken by this Court to define the content of the right to equality. I note that the essential points in that judgment were recently highlighted by my colleague Iacobucci J. in *Symes, supra*. I again refer to them.

101 In *Andrews*, at pp. 168-69, McIntyre J. first noted that discrimination will not result from every distinction or difference in treatment. In my view, this observation applies especially to tax legislation, the very essence of which is to create categories:

It is, of course, obvious that legislatures may — and to govern effectively — must treat different individuals and groups in different ways. Indeed, such distinctions are one of the main preoccupations of legislatures. The classifying of individuals and groups, the making of different provisions respecting such groups, the application of different rules, regulations, requirements and qualifications to different persons is necessary for the governance of modern society.

Section 15(1) of the *Charter* is thus designed only to eliminate discriminatory distinctions. The concept of discrimination was outlined by McIntyre J. as follows, at pp. 174-75:

... discrimination may be described as a distinction, whether intentional or not but based on grounds relating to personal characteristics of the individual or group, which has the effect of imposing burdens, obligations, or disadvantages on such individual or group not imposed upon others, or which withholds or limits access to opportunities, benefits, and advantages available to other members of society. Distinctions based on personal characteristics attributed to an individual solely

conditions en vertu desquelles certaines formes de pensions alimentaires seront visées par le régime d'inclusion/déduction. On ne saurait donc, à mon sens, lui trouver d'autre vocation.

c) *Le paragraphe 15(1) de la Charte: quelques principes d'analyse*

Au cours des dernières années, notre Cour a eu l'occasion de formuler certains des principes fondamentaux applicables à une analyse faite en vertu du par. 15(1) de la *Charte*. C'est l'arrêt *Andrews*, précité, qui a marqué les débuts de la démarche entreprise par notre Cour afin de préciser le contenu du droit à l'égalité. Je note que les éléments essentiels de cette décision ont été récemment mis en relief par mon collègue le juge Iacobucci dans l'affaire *Symes*, précitée. J'en fais état à nouveau.

Dans l'arrêt *Andrews*, aux pp. 168 et 169, le juge McIntyre rappelle d'abord que la discrimination ne saurait résulter de toutes les distinctions ou différences de traitement. Cette remarque, à mon sens, s'applique d'autant plus à la loi fiscale qui, par essence, est appelée à dresser des catégories:

Il est certes évident que les législatures peuvent et, pour gouverner efficacement, doivent traiter des individus ou des groupes différents de façons différentes. En effet, de telles distinctions représentent l'une des principales préoccupations des législatures. La classification des individus et des groupes, la rédaction de différentes dispositions concernant de tels groupes, l'application de règles, de règlements, d'exigences et de qualifications différents à des personnes différentes sont nécessaires pour gouverner la société moderne.

Le paragraphe 15(1) de la *Charte* ne vise donc qu'à éliminer les distinctions discriminatoires. Les contours du concept de discrimination sont par ailleurs précisés par le juge McIntyre de la manière suivante, aux pp. 174 et 175:

... 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 ou de restreindre l'accès aux possibilités, aux bénéfices et aux avantages offerts à d'autres membres de la société. Les distinctions fondées sur des caractéristiques

on the basis of association with a group will rarely escape the charge of discrimination, while those based on an individual's merits and capacities will rarely be so classed. [Emphasis added.]

These comments make it clear that s. 15(1) of the *Charter* provides protection both from direct discrimination and from discrimination by prejudicial effect. In the words of McIntyre J., at p. 165, equality must be analysed essentially according to "the impact of the law on the individual or the group concerned".

These are the basic principles that run through the concept of discrimination. I note the general nature of the remarks made by McIntyre J. in this connection. Accordingly, while bearing in mind the analytical framework he has provided us with, the notion of discrimination requires some further clarification.

The method of analysing s. 15(1) of the *Charter*, designed to serve this objective, is set out in my reasons in *Miron v. Trudel*, [1995] 2 S.C.R. 418, rendered concurrently herewith. As explained in that case, the question is whether the impugned provision creates a prejudicial distinction affecting the complainant as a member of a group, based on an irrelevant personal characteristic shared by the group. For the sake of convenience, this analytical method is divided into three stages.

The first of these involves determining whether the provision in question creates a distinction between the individual, as a member of a group, and others. This distinction may result from the wording of the provision on its face. This was noted by Iacobucci J. in *Symes*, *supra*, at pp. 761-62:

With respect to whether s. 63 [ITA] creates a distinction, the language of s. 63 must be separated from its effect. Clearly, the language of that provision does not include terms which expressly limit the child care expense deduction to one sex or the other. Instead, for the sake of simplicity in light of s. 63's multifaceted requirements, I can state that s. 63 creates a facial distinction between those supporting persons who incur

personnelles attribuées à un seul individu en raison de son association avec un groupe sont presque toujours taxées de discriminatoires, alors que celles fondées sur les mérites et capacités d'un individu le sont rarement. [Je souligne.]

Ces propos laissent clairement entendre que le par. 15(1) de la *Charte* protège autant de la discrimination directe que de la discrimination par suite d'un effet préjudiciable. Selon les termes mêmes du juge McIntyre, à la p. 165, l'égalité s'analyse essentiellement selon «l'effet de la loi sur l'individu ou le groupe concerné».

Ce sont là les lignes directrices dont le concept de discrimination s'est vu imprégné. Je note, en effet, la nature générale des propos tenus par le juge McIntyre à cet égard. Aussi, tout en gardant à l'esprit le cadre d'analyse qu'il nous a fourni, je conviens de ce que la notion de discrimination demande à être précisée.

La méthode d'analyse du par. 15(1) de la *Charte* destinée à servir cet objectif a fait l'objet de mes motifs dans l'arrêt *Miron c. Trudel*, [1995] 2 R.C.S. 418, rendu en même temps que la présente. Aux termes de cette dernière, il s'agit de déterminer si la disposition législative contestée crée, à l'égard du plaignant en tant que membre d'un groupe, une distinction préjudiciable fondée sur une caractéristique personnelle non pertinente partagée par ce groupe. Pour des raisons de commodité, cette méthode d'analyse se divise en trois étapes.

La première d'entre elles vise à établir si la disposition législative en cause crée une distinction entre l'individu, membre d'un groupe, et les autres. Cette distinction peut se dégager de la formulation ou du libellé même de la disposition législative. C'est ce que souligne le juge Iacobucci dans l'affaire *Symes*, précitée, aux pp. 761 et 762:

Quant à savoir si l'art. 63 [LIR] crée une distinction, le libellé de l'art. 63 doit être dissocié de son effet. De toute évidence, le libellé de cette disposition ne comporte pas de termes qui limitent expressément la déduction des frais de garde d'enfants aux membres d'un sexe ou de l'autre. En fait, par souci de simplicité, compte tenu des exigences multiples de l'art. 63, je peux affirmer que cet article crée, d'après sa formulation, une dis-

102

103

104

child care expenses with respect to an eligible child, and those persons who do not. [Emphasis added.]

105 The second stage involves determining whether this distinction creates prejudice in respect of the group in question. This element is essential: discrimination can only be said to exist if the result of the impugned provision is to impose on the group a burden, obligation or disadvantage not imposed on others. I refer in this regard to what was said by McIntyre J. in *Andrews, supra*, at pp. 180-81:

The words "without discrimination" require more than a mere finding of distinction between the treatment of groups or individuals. Those words are a form of qualifier built into s. 15 itself and limit those distinctions which are forbidden by the section to those which involve prejudice or disadvantage. [Emphasis added.]

106 Finally, in the third stage it must be determined whether the distinction created is based on an irrelevant personal characteristic which is an enumerated or analogous ground under s. 15(1) of the *Charter*. Relevance is to be determined in light of the underlying objectives of the legislation.

107 By its very nature the review described in the preceding paragraphs rests on a comparative analysis. In *Symes, supra*, at p. 754, Iacobucci J. referred to the part played by this fundamental principle in determining inequality in light of particular facts. He relied in this regard on the observations of McIntyre J., who said in *Andrews, supra*, at p. 164, that the condition of equality "may only be attained or discerned by comparison with the condition of others in the social and political setting in which the question arises".

108 The importance of the comparative approach and the close connection between this and a review of the general context were noted by Wilson J. in *Turpin, supra*, at pp. 1331-32:

In determining whether there is discrimination on grounds relating to the personal characteristics of the

distinction entre les personnes qui assument les frais d'entretien d'un enfant admissible et les personnes qui ne sont pas dans cette situation. [Je souligne.]

La seconde étape cherche à savoir si cette distinction engendre un préjudice à l'égard du groupe visé. Cet élément est essentiel: on ne peut, en effet, conclure à l'existence de discrimination que si la disposition législative attaquée a pour résultat d'imposer au groupe un fardeau, une obligation ou un désavantage non imposé à d'autres. Je rappelle, à ce titre, les propos du juge McIntyre aux pp. 180 et 181 de l'arrêt *Andrews*, précité:

L'expression «indépendamment de toute discrimination» exige davantage qu'une simple constatation de distinction dans le traitement de groupes ou d'individus. Cette expression est une forme de réserve incorporée dans l'art. 15 lui-même qui limite les distinctions prohibées par la disposition à celles qui entraînent un préjudice ou un désavantage. [Je souligne.]

Enfin, dans le cadre de la troisième étape, il faut déterminer si la distinction créée est fondée sur une caractéristique personnelle non pertinente qui soit un motif énuméré ou analogue aux termes du par. 15(1) de la *Charte*. La pertinence doit s'établir à la lumière des objectifs sous-jacents à la loi.

L'examen décrit dans les paragraphes précédents repose par sa nature même sur une analyse comparative. Dans l'affaire *Symes*, précitée, à la p. 754, le juge Iacobucci rappelle le rôle qu'est appelé à jouer ce principe directeur dans la détermination d'une inégalité à la lumière de circonstances factuelles données. Il prend appui, à ce titre, sur les propos du juge McIntyre, affirmant dans *Andrews*, précité, à la p. 164, que l'incarnation de la notion d'égalité «ne peut être atteinte ou perçue que par comparaison avec la situation des autres dans le contexte socio-politique où la question est soulevée».

L'importance de l'approche comparative et les liens étroits qui relient cette dernière à un examen du contexte général ont été relevés par le juge Wilson dans l'affaire *Turpin*, précitée, aux pp. 1331 et 1332:

Pour déterminer s'il y a discrimination pour des motifs liés à des caractéristiques personnelles d'un indi-

individual or group, it is important to look not only at the impugned legislation which has created a distinction that violates the right to equality but also to the larger social, political and legal context. . . . Accordingly, it is only by examining the larger context that a court can determine whether differential treatment results in inequality or whether, contrariwise, it would be identical treatment which would in the particular context result in inequality or foster disadvantage. [Emphasis added.]

The context has a vital part to play in identifying comparative groups and criteria, in determining prejudice and in assessing the nature and relevance of the personal characteristic to which the distinction refers.

The case at bar raises more particularly the question of defining the legal context in a tax matter. In accordance with the comparative approach described earlier, the appellant suggested that account should be taken of the underlying objectives of the inclusion/deduction system in determining whether s. 15 of the *Charter* has been infringed. In the appellant's submission there are four such objectives: the observance of fiscal equity between taxpayers, increasing the financial resources of separated couples, coherent arrangement of the tax system and an intention to encourage the payment of alimony. Based on this premise, the appellant then argued that other measures contained in the ITA, such as tax credits, and family law in general, are relevant in assessing whether s. 56(1)(b) ITA has a prejudicial effect.

In support of the respondent's arguments, on the other hand, the intervenor SCOPE submitted that any argument about the factors that led to the adoption of this system should be considered under s. 1 of the *Charter*, so as not to impose an unduly heavy burden on a person claiming an infringement of his or her equality rights. SCOPE relied on *Andrews and Turpin*, *supra*, in this regard and in particular on the comments of Wilson J. who stated, at p. 1328 of the latter case, that "[t]he equality rights must be given their full content

vidu ou d'un groupe d'individus, il importe d'examiner non seulement la disposition législative contestée qui établit une distinction contraire au droit à l'égalité, mais aussi d'examiner l'ensemble des contextes social, politique et juridique. [. . .] En conséquence, ce n'est qu'en examinant le contexte général qu'une cour de justice peut déterminer si la différence de traitement engendre une inégalité ou si, au contraire, l'identité de traitement engendre, à cause du contexte particulier, une inégalité ou présente un désavantage. [Je souligne.]

Le contexte joue en effet un rôle indispensable dans l'identification des groupes et des critères de comparaison, dans la détermination du préjudice et dans l'évaluation de la nature et de la pertinence de la caractéristique personnelle en vertu de laquelle la distinction est créée.

La présente affaire soulève de façon plus particulière la question de la définition du contexte juridique en matière fiscale. Dans le cadre de l'approche comparative décrite ci-haut, l'appelante suggère en effet qu'il devrait être tenu compte des objectifs sous-jacents du régime d'inclusion/déduction afin de déterminer s'il y a eu violation de l'art. 15 de la *Charte*. D'après l'appelante, ces objectifs sont au nombre de quatre: le respect de l'équité fiscale entre contribuables, l'accroissement des ressources financières des couples séparés, l'aménagement cohérent du régime fiscal et la volonté de favoriser le versement des pensions alimentaires. Prenant appui sur cette prémisses, l'appelante invoque alors la pertinence des autres mesures prévues par la LIR, comme les crédits d'impôt, de même que celle du droit de la famille en général, dans l'évaluation du caractère préjudiciable de l'al. 56(1)b) LIR.

Au soutien des prétentions de l'intimée, l'intervenant SCOPE soumet plutôt que tout argument relatif aux considérations qui ont favorisé l'adoption de ce régime doit être étudié sous l'article premier de la *Charte*, de manière à ne pas imposer un fardeau indûment lourd à celui ou celle qui invoque une violation de ses droits à l'égalité. SCOPE s'appuie, à ce titre, sur les arrêts *Andrews* et *Turpin*, précités, et particulièrement sur les propos du juge Wilson qui précise, à la p. 1328 de cette dernière affaire, qu'«[i]l faut donner aux

divorced from justificatory factors properly considered under s. 1”.

droits à l'égalité leur plein sens, indépendamment des facteurs justificatifs qu'il convient d'examiner en vertu de l'article premier».

111 In view of the parties' respective positions on this point, it is necessary to address at once the confusion which may arise between two fundamental approaches: the analysis of equality rights using a contextual approach and consideration of whether a rule of law is justified under s. 1 of the *Charter*. With respect, these are very different steps. I shall return to this later.

Devant les prétentions respectives des parties sur cette question, il y a tout de suite lieu de souligner la confusion qui risque de s'opérer entre deux démarches fondamentales: l'analyse des droits à l'égalité selon une approche contextuelle et l'examen des justifications d'une règle de droit en vertu de l'article premier de la *Charte*. Avec égards, il s'agit là d'étapes fort différentes. J'y reviendrai.

112 The parameters that make up the legal context vary from one case to another. They depend *inter alia* on the nature of the legislation and the wording of the impugned provision. Accordingly, if the disputed section itself refers to other legislation or to other areas of law it will be relevant to look at these relationships under s. 15(1) of the *Charter*. In my view, for the legal context to be properly defined the review must consider at least two aspects: (1) analysis of the legislation as a whole, taking into account all of its provisions, and (2) analysis of the legislation in light of measures prescribed by other statutes, when the impugned provision refers directly to them. Such a review in fact derives from the general rule that a statutory provision does not operate in a vacuum. As Professor Pierre-André Côté points out in *The Interpretation of Legislation in Canada* (2nd ed. 1991), at p. 258:

Les paramètres qui composent le contexte juridique varient d'une affaire à l'autre. Ils dépendent, entre autres, de la nature de la loi et du libellé de la disposition législative attaquée. Ainsi, si l'article de loi contesté renvoie lui-même à d'autres lois ou réfère à d'autres domaines de droit, il sera pertinent d'en examiner les rapports sous le par. 15(1) de la *Charte*. À mon avis, pour circonscrire adéquatement le contexte juridique, il faut que l'examen porte sur au moins deux aspects: (1) l'analyse de la loi dans son entier, compte tenu de l'ensemble de ses dispositions et (2) l'analyse de la loi à la lumière de mesures prescrites par d'autres lois, lorsque la disposition attaquée réfère directement à celles-ci. Un tel examen dérive en fait du principe général qui veut qu'une disposition législative n'opère pas en vase clos. Comme le souligne le professeur Pierre-André Côté dans son ouvrage *Interprétation des lois* (2^e éd. 1990), à la p. 288:

... the law is considered to form a system. Every component contributes to the meaning as a whole, and the whole gives meaning to its parts: "each legal provision should be considered in relation to other provisions, as parts of a whole", wrote François Gény.

... la loi est censée former un système: chaque élément contribue au sens de l'ensemble et l'ensemble, au sens de chacun des éléments: «chaque disposition légale doit être envisagée, relativement aux autres, comme la fraction d'un ensemble complet» (François Gény).

This latter rule is especially important in taxation, where the legislation sets out a complex arrangement of interrelated and complementary provisions.

Cette dernière règle s'impose d'autant plus dans le domaine fiscal, où les lois sont l'expression d'un ensemble complexe de mesures intégrées et complémentaires.

113 It is true that in *Symes, supra*, and *Tétreault-Gadoury v. Canada (Employment and Immigration Commission)*, [1991] 2 S.C.R. 22, this Court was careful to state that s. 1 of the *Charter* is the provision under which a court should conduct a review of other government programs or other legislation

Il est vrai que dans les affaires *Symes*, précitée, et *Tétreault-Gadoury c. Canada (Commission de l'emploi et de l'immigration)*, [1991] 2 R.C.S. 22, notre Cour a pris soin de préciser que c'est sous l'article premier de la *Charte* que devait se faire l'examen d'autres programmes gouvernementaux

not being challenged, but the relevance of which could be determined in the overall context of the debate. Those cases should be distinguished, however, from the one at bar.

In *Symes, supra*, the main purpose of the appeal was to determine whether child care expenses were deductible under the ITA as business expenses in calculating profit. In his reasons, at p. 759, Iacobucci J. recognized that s. 63 ITA in itself created a complete code which, unlike the special system set up by the combined effect of ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA, contained no reference to other legislation.

A similar observation can be made concerning *Tétreault-Gadoury*. This Court *per* La Forest J. considered the question of whether s. 31 of the *Unemployment Insurance Act, 1971*, S.C. 1970-71-72, c. 48, infringed the equality rights guaranteed by s. 15(1) of the *Charter*. Section 31 prohibited the payment of ordinary unemployment insurance benefits to claimants over the age of 65. I note that under that provision a person became ineligible for benefits merely because of his or her age. When the Court had that case before it, s. 31 made no reference to other legislative provisions.

That is not the case here. Sections 56(1)(b) and 60(b) ITA refer directly to family law in requiring that the amount paid for the maintenance of a child be set "pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement". It is by reason of this fundamental requirement that the payments received may be characterized as alimony: without it, the inclusion/deduction system simply does not come into play, as the Federal Court of Appeal pointed out in *Hodson v. The Queen*, [1988] 1 C.T.C. 2. On account of this express reference to other legislation which, like the *Divorce Act* and the *Civil Code of Quebec*, has a direct bearing on one or more aspects of family law, the situation in the case at bar is thus quite

ou encore d'autres lois non visées par la contestation mais dont la pertinence pouvait s'apprécier dans le cadre global du débat. Ces dernières affaires, cependant, se distinguent de la présente.

Dans *Symes*, précité, l'objet principal du pourvoi était de déterminer si, en vertu de la LIR, les frais de garde d'enfants étaient déductibles à titre de dépense d'entreprise dans le calcul du bénéficiaire. Dans ses motifs, à la p. 759, le juge Iacobucci a reconnu que l'art. 63 LIR créait en soi un code complet qui, contrairement au régime particulier mis en place par le jeu combiné des al. 56(1)(b) et 60(b) LIR, ne comportait aucune référence à d'autres lois.

Une observation de nature similaire peut être dégagée de l'affaire *Tétreault-Gadoury*. Notre Cour, sous la plume du juge La Forest, s'est penchée sur la question de savoir si l'art. 31 de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*, S.C. 1970-71-72, ch. 48, portait atteinte aux droits à l'égalité garantis par le par. 15(1) de la *Charte*. L'article 31 interdisait le versement de prestations ordinaires d'assurance-chômage aux requérants âgés de plus de 65 ans. Je note qu'en vertu de cette disposition, une personne devenait inadmissible aux prestations du seul fait de son âge. Lorsque la Cour a été saisie de ce litige, l'art. 31 ne référerait aucunement à d'autres dispositions législatives.

Tel n'est pas le cas en l'espèce. En effet, les al. 56(1)(b) et 60(b) LIR renvoient directement au droit de la famille en exigeant que la somme versée pour subvenir aux besoins de l'enfant soit fixée «en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendu par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit». C'est par le biais de cette exigence fondamentale que les paiements reçus peuvent se voir qualifiés de pension alimentaire; sans elle, le régime d'inclusion/déduction n'entre tout simplement pas en jeu, comme l'a souligné la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Hodson c. The Queen*, [1988] 1 C.T.C. 2. En raison même de ce renvoi explicite à d'autres lois qui, comme la *Loi sur le divorce* et le *Code civil du Québec*, sont directement appelées à régir un ou plusieurs aspects du droit de la famille, la situation qui prévaut en l'espèce est donc fort différente de celles

114

115

116

different from the situations that could be seen to exist in *Symes* and *Tétreault-Gadoury*, *supra*.

que l'on pouvait observer dans les affaires *Symes* et *Tétreault-Gadoury*, précitées.

117 That being the case, and as part of the analysis of the validity of the inclusion/deduction system under s. 15(1) of the *Charter*, I conclude that review of the legal context requires not only consideration of other relevant provisions of the ITA but also of the principles of family law applicable to determining the amount of alimony, to which the actual wording of ss. 56(1)(b) and 60(b) refers directly.

À la lumière de cet état de choses, et dans le cadre d'analyse de la validité du régime d'inclusion/déduction au regard du par. 15(1) de la *Charte*, je conclus que l'examen du contexte juridique requiert non seulement une étude des autres dispositions pertinentes de la LIR, mais également des principes du droit de la famille propres à l'établissement du montant de la pension alimentaire, auxquels le texte même des al. 56(1)b) et 60b) renvoie directement.

118 It is worth mentioning at this stage, however, that any determination of the legal context depends on variable factors, including the nature and the wording of the impugned legislative provision. In this connection it will suffice to refer to *Symes* and *Tétreault-Gadoury* to see that reviewing the legal context as a relevant aspect of an analysis under s. 15(1) of the *Charter* will not require each time that the court consider all the government programs or legislation that may have some connection with the disputed provision.

Il est cependant opportun de rappeler, à ce stade, que toute détermination du contexte juridique est tributaire de facteurs variables, parmi lesquels on retrouve, notamment, la nature et le libellé de la disposition législative attaquée. Il suffit, à ce titre, de référer aux affaires *Symes* et *Tétreault-Gadoury* pour constater que l'examen du contexte juridique, en tant qu'élément pertinent d'une analyse du par. 15(1) de la *Charte*, ne requerra pas à chaque fois que l'on se penche sur l'ensemble des programmes gouvernementaux ou des lois qui présentent un certain lien avec la disposition législative contestée.

119 Let me be quite clear about this: this Court has obviously not ceased to hold that infringement of a right guaranteed by the *Charter* can only be justified under s. 1 of the *Charter*. That approach is still valid. This is where the distinction drawn earlier becomes relevant. The purpose of the analysis under s. 15(1) of the *Charter* is solely to determine whether a provision is discriminatory on account of a prejudicial distinction, based on an irrelevant personal characteristic, which it makes in respect of a group. In this regard there must be a contextual analysis which allows for some consideration of the legislation referred to by this provision and the rules of law, if any, to which it refers. If at the conclusion of such an analysis the distinction is found to be discriminatory, it will then be necessary to examine the justification for the objectives pursued by the legislation in a free and democratic society, as required by s. 1 of the *Charter*. That being so, I shall now consider the general princi-

Qu'on ne se méprenne pas sur mes propos: notre Cour n'a cessé d'affirmer que la violation d'un droit garanti par la *Charte* ne pouvait se justifier que sous l'article premier de la *Charte*. Cette approche est toujours valable. Ici intervient, à cet égard, la nuance dont j'ai fait état plus haut. L'analyse qui prend place en vertu du par. 15(1) de la *Charte* cherche uniquement à déterminer si une disposition législative est discriminatoire, en raison de la distinction préjudiciable, fondée sur une caractéristique personnelle non pertinente, qu'elle engendre à l'égard d'un groupe. Il y a lieu, à cette fin, de procéder à une analyse contextuelle qui permette, dans une certaine mesure, de tenir compte des lois auxquelles cette disposition réfère et des principes de droit auxquels elle renvoie, le cas échéant. Si, aux termes de cette analyse, la distinction est jugée discriminatoire, alors il sera nécessaire d'aller sonder la justification des objectifs poursuivis par la disposition législative dans le

ples set out in the foregoing pages as they apply to the particular facts of this case.

B. *Application to the Present Case*

(1) First Step: The Distinction and the Group

The tax system set out in ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA was specifically introduced to alleviate the economic consequences of a breakdown of the family unit. Consequently, it applies only to separated or divorced spouses. That being the case, there is no need to consider further whether the Act creates a distinction.

The group contemplated by the legislation consists of separated or divorced couples in which one parent is paying alimony to the other under a judgment or agreement. That is not the group to which the respondent claims to belong: she claims she is a member of the smaller group of custodial parents having some financial self-sufficiency and consequently receiving maintenance solely for the benefit of their children.

With respect, two comments should be made at this point. First, the group cannot be subdivided by income level: this is not a characteristic attaching to the individual. Accepting such a proposition would also mean that the most disadvantaged subgroup would be the group of custodial parents with the highest incomes. Second, it is not possible to consider custodial parents in isolation as a group which would subsequently be compared with that of non-custodial parents, for purposes of determining prejudice; I repeat that in the final analysis the discussion in this Court has to do with distribution of the obligation to pay taxes within the couple. One must not lose sight of the fact that so far as the children of the family unit are concerned, for whose benefit the mechanisms of the ITA seek to free up additional resources, the separated or divorced parents still form an entity, ordinarily bound by the support obligation. Accordingly, a single facet of taxation, that of the person receiv-

cadre d'une société libre et démocratique, comme le prescrit l'article premier de la *Charte*. Ceci étant, il convient maintenant d'examiner les principes généraux exposés dans les pages précédentes au regard des faits particuliers de la présente.

B. *Application à l'espèce*

(1) Première étape: la distinction et le groupe

Le régime fiscal prévu aux al. 56(1)(b) et 60(b) LIR a été spécifiquement mis en place pour pallier aux conséquences économiques engendrées par l'éclatement de la cellule familiale. Conséquemment, il ne s'adresse qu'aux conjoints séparés ou divorcés. Point n'est besoin, dans cette perspective, d'élaborer davantage sur l'existence d'une distinction créée par la loi.

Le groupe visé par la législation est composé des couples séparés ou divorcés dont un parent verse une pension alimentaire à l'autre selon un jugement ou une entente. Ce n'est pas le groupe dont se réclame l'intimée; celle-ci dit appartenir au groupe plus restreint des parents gardiens jouissant d'une certaine autonomie financière et recevant dès lors une pension pour le seul bénéfice de leurs enfants.

Avec égards, deux observations s'imposent à ce stade. D'une part, le groupe ne saurait être subdivisé selon le niveau de revenu: il ne s'agit pas, en effet, d'une caractéristique attachée à la personne. Accepter cette proposition signifierait, d'ailleurs, que le sous-groupe le plus désavantagé serait celui des parents gardiens bénéficiant de revenus plus élevés. D'autre part, on ne saurait envisager isolément les parents gardiens comme groupe qui ferait ultérieurement l'objet de comparaisons avec celui des parents non gardiens, aux fins de détermination du préjudice; je rappelle qu'en dernière analyse, le débat dont est saisie notre Cour porte sur la répartition de l'obligation de payer le fisc au sein du couple. Il ne faut pas perdre de vue, en effet, qu'à l'égard des enfants de la cellule familiale, au profit desquels les mécanismes de la LIR cherchent à libérer des ressources additionnelles, les parents séparés ou divorcés forment toujours une entité, communément liée par l'obligation alimen-

120

121

122

ing the alimony, cannot be isolated and the other aspects disregarded.

123 This Court is also being asked, for the purpose of comparison with the group of which the respondent claims to be a member, to consider the one formed by persons who have custody of children and who as such receive certain amounts needed for the maintenance of the latter though they are not covered by the provisions of s. 56(1)(b) ITA. For example, the respondent mentioned the situation of a parent whose child is receiving business income or income from an estate or trust, of a parent receiving support payments from one of the children's grandparents and of a grandparent receiving support payments from one of the children's parents. The respondent correctly pointed out that none of the members of that group are required to include the support payments received in computing their income.

124 I note, however, that when she places these persons in the same group for comparison purposes the respondent is applying two different taxation systems. In the first example cited by the respondent it is the child himself who is treated like any individual taxpayer and must pay tax on his income, if any. In my opinion, for this very reason this subgroup cannot be validly used as a basis for comparison: the different tax treatment of the children's own income results from the fact that they do not fall either under the system applicable to the income of non-separated couples or under that of separated couples. They are subject to the general system which applies to everyone, including children, regardless of their parents' situation. The situations in which a child has to pay tax reflect a completely different context characterized *inter alia* by the payer being under no obligation to support the child. In that case I certainly cannot include that category in the group which the respondent seeks to create.

125 The other examples given by the respondent involve parents to whom the provisions of ss.

taire. On ne peut, en conséquence, isoler une facette de l'imposition, celle du créancier de la pension alimentaire, sans tenir compte des autres incidences.

Invitation est également faite à notre Cour, aux fins de comparaison avec le groupe dont l'intimée se réclame, de considérer celui que forment les personnes qui gardent des enfants et qui reçoivent, à ce titre, quelque somme nécessaire à l'entretien de ces derniers, tout en n'étant pas visées par les dispositions de l'al. 56(1)(b) LIR. À titre d'exemple, l'intimée relève la situation du parent dont l'enfant reçoit des revenus d'entreprise ou encore en provenance d'une succession ou d'une fiducie, celle du parent qui reçoit une pension alimentaire d'un grand-parent des enfants et celle du grand-parent qui reçoit une pension de l'un des parents des enfants. L'intimée souligne à juste titre qu'aucun des membres de ce groupe n'a l'obligation d'inclure les sommes reçues à titre de pension alimentaire dans le calcul de son revenu.

Je remarque, néanmoins, qu'en regroupant ces personnes à l'intérieur d'un même groupe aux fins de comparaison, l'intimée se trouve à faire appel à deux régimes d'imposition différents. En effet, dans le cadre du premier exemple cité par l'intimée, c'est l'enfant lui-même qui se voit traité comme tout contribuable individuel et qui doit payer un impôt sur ses revenus, le cas échéant. À mon avis, pour cette raison précise, ce même sous-groupe ne saurait valablement servir de base de comparaison: le traitement fiscal différent de revenus propres aux enfants vient en effet de ce qu'ils ne tombent ni sous le coup du régime de revenu des couples non séparés, ni sous celui des couples séparés. Ils sont assujettis au régime général applicable à tous, y compris les enfants sans égard à la situation de leurs parents. Les situations dans lesquelles un enfant se voit imposé sont le reflet d'un contexte tout autre, caractérisé, notamment, par l'inexistence d'une obligation alimentaire du payeur envers l'enfant. Je ne saurais donc, dans cette perspective, inclure cette catégorie dans le groupe que l'intimée cherche à constituer.

Quant aux autres exemples invoqués par l'intimée, il s'agit de parents auxquels ne s'adressent

56(1)(b) and 60(b) ITA do not apply but who nonetheless have a support obligation. As they do not fall within the specific ambit of these provisions of the ITA, they are subject to the general taxation system: the payer and the recipient are treated as ordinary taxpayers and amounts which the former pays the latter as support are not classified as income, unless they meet the conditions laid down in ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA. The situation of those individuals corresponds to that the respondent's group would be in but for this special system. In order to decide whether there is prejudice, the situation of the respondent's group must be examined depending on whether or not it is subject to the special system.

(2) Second Step: Prejudice

Now that the distinction has been established, it is necessary to determine whether ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA, in the context contemplated by them, have a prejudicial effect on separated or divorced parents as members of that group.

The respondent and the intervener SCOPE relied on the evidence in the record as showing that 98 percent of alimony recipients are women. In support of their arguments they also pointed to the recognition by this Court, in *Symes, supra*, of the disproportionate share women bear of the burden of child care and the social costs related to it. They also drew the Court's attention to *Moge v. Moge*, [1992] 3 S.C.R. 813, in which this Court noted that family breakup had a significant impact on the standard of living of custodial parents.

These are undoubtedly facts which may suggest a need for reform. I would note, however, that the Court's function here is first to see whether ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA produce a prejudicial effect on the group of separated or divorced couples as identified earlier, and in particular on a custodial parent to whom maintenance is paid for the needs of his or her children.

pas les dispositions des al. 56(1)(b) et 60(b) LIR mais qui ont néanmoins une obligation alimentaire. N'entrant pas dans le cadre précis de ces dispositions de la LIR, ils sont alors assujettis au régime général d'imposition: le payeur et le bénéficiaire sont traités comme des contribuables ordinaires et les sommes que le premier verse au second à titre d'aliments ne sont pas qualifiées de revenu, faute de répondre aux conditions prévues par les al. 56(1)(b) et 60(b) LIR. La situation de ces personnes se confond avec celle que connaîtrait le groupe de l'intimée en l'absence de ce régime particulier. Aux fins de décider s'il y a préjudice, il convient justement d'examiner la situation du groupe de l'intimée selon qu'il est assujetti ou non au régime particulier.

(2) Deuxième étape: le préjudice

La distinction étant établie, il y a lieu de déterminer si les al. 56(1)(b) et 60(b) LIR, dans le contexte qu'ils prévoient, engendrent un effet préjudiciable à l'égard des parents séparés ou divorcés en tant que membres de ce groupe.

L'intimée et l'intervenant SCOPE s'appuient sur la preuve versée au dossier pour faire valoir que 98 pour 100 des prestataires de pensions alimentaires sont des femmes. Au soutien de leurs prétentions, ils invoquent aussi la reconnaissance exprimée par notre Cour, dans l'affaire *Symes*, précitée, de la part disproportionnée qu'assument les femmes dans le fardeau de la garde des enfants et des coûts sociaux reliés à celle-ci. Ils portent également à notre attention l'arrêt *Moge c. Moge*, [1992] 3 R.C.S. 813, où notre Cour a souligné que l'éclatement de la famille avait un impact considérable sur le niveau de vie des parents gardiens.

Ce sont là, certes, des faits qui suscitent l'intérêt à une possibilité de réforme. Je rappelle, néanmoins, qu'il s'agit ici en premier lieu de voir si les al. 56(1)(b) et 60(b) LIR engendrent un effet préjudiciable à l'égard du groupe des couples séparés ou divorcés tel qu'identifié plus haut, et plus particulièrement à l'égard du parent gardien à qui est versée une pension alimentaire pour les besoins des enfants.

126

127

128

129 The respondent and some of the interveners maintained that women in Ms. Thibaudeau's situation suffer prejudice which they described in three ways. First, parents who have the custody of children are subject to an obligation not imposed on non-custodial parents, that of including the amount of the alimony in computing their income. This obligation results from the actual wording of s. 56(1)(b) ITA. Then, as a result of this, custodial parents who enjoy a certain amount of financial self-sufficiency are subject to an additional tax burden, that of paying an additional amount in tax. Finally, on account of the very mechanism of the system, custodial parents are denied access to the additional financial resources which the legislature claims to intend for all parents, for the benefit of their children, and not just for non-custodial parents. It should be noted, as Hugessen J.A. indicated, that the alleged prejudice is of the same kind for all parents in such a situation regardless of sex, although for the most part it is women who are in this situation.

L'intimée et certains des intervenants soutiennent que les femmes dans la condition de M^{me} Thibaudeau subissent un préjudice qu'ils décrivent de trois façons. D'abord, les parents qui ont la garde des enfants se voient imposer une obligation à laquelle les parents non gardiens ne sont pas soumis, qui est celle d'inclure le montant de la pension alimentaire dans le calcul de leur revenu. Cette obligation résulte des termes mêmes de l'al. 56(1)b) LIR. Ensuite, et en conséquence, les parents gardiens jouissant d'une certaine autonomie financière se voient imposer un fardeau fiscal supplémentaire, qui est de payer un montant additionnel en impôt. Enfin, en raison même du mécanisme propre au régime, les parents gardiens se voient nier l'accès aux ressources financières additionnelles que le législateur dit destiner à tous les parents, pour le bénéfice de leurs enfants, et non pas qu'aux parents non gardiens. À noter, comme l'a indiqué le juge Hugessen, que le préjudice invoqué est de même nature pour tous les parents dans une telle situation et ce, sans égard au sexe, même si le plus souvent, ce sont les femmes qui sont placées dans cette situation.

130 A comparison was made between the respondent's situation, separately, and that of non-separated couples in which each parent is taxed individually on the portion of his or her income intended for a child's needs.

Comparaison est faite entre la situation de l'intimée, isolément, et celle des couples non séparés où chaque parent est imposé de façon individuelle sur la partie de son revenu destinée aux besoins de son enfant.

131 In this connection I would first note that a valid examination of the situation requires consideration of how the system treats both parents, and not only the recipient of the maintenance. As I mentioned earlier, it is the question of distribution which is critical to the discussion, and for it to be meaningful it must be considered from the standpoint of the members of the couple. One cannot thus object to taxation in the hands of the recipient of the maintenance without at the same time taking the tax treatment given to the payer into account. To do otherwise would amount to claiming a tax exemption which other parents would not receive. The rule is that the income of parents used for the maintenance of their children shall be taxed in the hands of the parents. This is so for those living together and those who are in single-parent situations. The

Je note immédiatement, à cet égard, qu'un examen valable de la situation requiert que l'on se penche sur ce que le régime réserve aux deux parents et non au seul bénéficiaire de la pension. Comme je l'ai souligné plus haut, en effet, c'est la question de la répartition qui se veut déterminante dans ce débat, et celle-ci doit, pour prendre son véritable sens, être envisagée dans la perspective des membres du couple. On ne saurait, en conséquence, se plaindre de l'imposition entre les mains du créancier alimentaire sans en même temps tenir compte du traitement fiscal réservé au payeur. Faire autrement serait réclamer une exemption d'impôt dont ne bénéficieraient pas les autres parents. Or, la règle veut que les revenus des parents servant aux besoins des enfants soient imposés entre les mains des parents. Il en est ainsi

special system applicable to separated or divorced parents maintains this rule. Where it departs from the general rule is in taxing income intended for the maintenance of children in the hands of the ultimate recipient of the income who disposes of it, rather than in the hands of the parent who earned or received it. There is nothing inequitable in that as such.

As I noted earlier, in order to decide whether the system is prejudicial it must be placed in context by comparing the treatment of parents covered by the special inclusion/deduction system with that which they would receive in the absence of such a system, namely that of parents to whom ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA do not apply but who nevertheless have a support obligation.

It will be seen from those sections, first, that tax is imposed on the person who can dispose of the income. As I noted above, this measure is not prejudicial in itself. Second, a comparison with non-separated couples indicates that the parents to whom the special inclusion/deduction system applies enjoy an overall lessening of their tax burden. The appellant pointed out that the income splitting allowed by the system gave the parents it covers a tax saving of some \$240 million in 1988 alone.

In view of the substantial savings generated by the inclusion/deduction system, it is clear that the group of separated or divorced parents cannot as a whole claim to suffer prejudice associated with the very existence of the system in question. On the contrary, it was shown that on the whole members of the group derive a benefit from it: as most of the recipient parents are subject to a marginal tax rate lower than that of the parents paying the maintenance, it can be said that the purposes for which the system was created have been to a large extent achieved.

pour ceux qui font vie commune et ceux en situation monoparentale. Le régime particulier aux parents séparés ou divorcés maintient ce principe. Là où il se départit de la règle générale, c'est en imposant le revenu destiné aux besoins des enfants entre les mains du bénéficiaire ultime du revenu qui en a la disposition, plutôt qu'entre les mains du parent qui l'a gagné ou perçu. Il n'y a là rien qui soit inéquitable en soi.

Comme je l'ai souligné plus haut, pour décider du caractère préjudiciable du régime, il faut en effet le situer en contexte en comparant le traitement réservé aux parents visés par le régime particulier de l'inclusion/déduction à celui qui serait le leur en l'absence d'un tel régime, soit celui de parents auxquels ne s'adressent pas les dispositions des al. 56(1)(b) et 60(b) LIR mais qui ont néanmoins une obligation alimentaire.

Selon ces articles, on constate, d'une part, une imposition sur la tête de la personne qui peut disposer du revenu. Comme je l'ai souligné dans les paragraphes précédents, cette mesure n'est pas préjudiciable en elle-même. D'autre part, la comparaison avec les couples non séparés laisse voir que les parents visés par le régime particulier d'inclusion/déduction bénéficient d'un allègement global de leur fardeau fiscal. L'appelante fait valoir, en effet, que le fractionnement du revenu permis par le régime a procuré aux parents visés par ce dernier une économie d'impôt de l'ordre de 240 millions de dollars pour la seule année 1988.

Devant les économies substantielles générées par le régime d'inclusion/déduction, force nous est de constater que le groupe des parents séparés ou divorcés ne peut pas, dans son ensemble, prétendre subir un préjudice lié à l'existence même du régime en cause. Il est établi, au contraire, que de façon globale, les membres du groupe en retirent un avantage: la majorité des parents prestataires étant assujettie à un taux marginal d'imposition inférieur à celui des parents qui versent la pension alimentaire, on peut considérer les fins pour lesquelles le régime a été mis sur pied comme étant raisonnablement atteintes.

132

133

134

135 Additionally, even accepting the respondent's suggestion that a comparison should be made between those who receive and those who pay the maintenance, the foregoing conclusion remains unchanged. In fact, if the recipients of maintenance are taken as a group separate from the payers, on the assumption that as a group the former are likely to be the subject of discrimination, there is no doubt that the Act creates a distinction by making the maintenance taxable in the hands of the recipient alone. However, in the context at issue here, which must always be borne in mind, it was not shown that such a distinction entails a disadvantage: the tax burden of the couple is reduced and this has the result of increasing the available resources that can be used for the benefit of the children, in satisfaction of their parents' obligation to support them.

136 Apart from the efforts to frame for comparison purposes a definition which is as close as possible to what the group's situation would be if there were no special system in its favour, the question of the distribution of the resources available for the benefit of the children is another aspect which is of crucial importance in assessing the prejudice alleged by the respondent: indeed, it is at the very heart of the debate. Accordingly, before proceeding to develop the points of comparison with non-separated couples, I feel it is proper to examine this question in greater detail at this stage.

137 Distribution of available resources is governed by the rules of family law, that is according to the child's best interests within the meaning of art. 30 of the *Civil Code of Lower Canada* (now art. 33 of the new *Civil Code of Quebec*) and taking into account the needs and means of the parties as provided by s. 15(5) of the *Divorce Act*, R.S.C., 1985, c. 3 (2nd Supp.), and art. 635 of the old *Civil Code of Quebec* (now art. 587, S.Q. 1991, c. 64) respectively. Additionally, in providing that a maintenance order made for a child's benefit should recognize that the spouses have a joint financial obligation to maintain the child, s. 15(8)(a) of the *Divorce Act* also places the child's interests in the forefront of the factors to be considered. As the

Même en acceptant, par ailleurs, la suggestion de l'intimée selon laquelle la comparaison devrait être faite entre les créanciers et les débiteurs alimentaires, le constat dressé ci-haut demeure inchangé. De fait, si l'on prend les créanciers de pension alimentaire comme groupe distinct des débiteurs, dans l'hypothèse où les premiers seraient susceptibles, en tant que groupe, d'être l'objet de discrimination, il ne fait pas de doute que la loi crée une distinction en rendant la pension alimentaire imposable entre les mains du seul créancier. Toutefois, dans le contexte qui est nôtre et qu'il ne faut surtout pas perdre de vue, il n'est pas établi que cette distinction comporte un désavantage: en effet, le fardeau fiscal du couple est réduit, ce qui a pour résultat d'augmenter les montants disponibles qui pourront être utilisés au profit des enfants, en satisfaction de l'obligation alimentaire de leurs parents envers eux.

Outre la recherche, aux moyens de la comparaison, d'une définition qui soit la plus conforme à ce que serait la situation du groupe en l'absence d'un régime particulier en sa faveur, la question de la répartition des sommes disponibles au profit des enfants est un autre aspect dont l'étude est primordiale dans le cadre de l'évaluation du préjudice invoqué par l'intimée: elle est en fait au cœur même du litige. Aussi, avant de poursuivre le développement des éléments de comparaison avec les couples non séparés, j'estime approprié, à ce stade, d'examiner cette question plus en détail.

La répartition des montants disponibles se voit régie par les principes de droit familial, c'est-à-dire selon le meilleur intérêt de l'enfant, au sens de l'art. 30 du *Code civil du Bas-Canada* (maintenant l'art. 33 du nouveau *Code civil du Québec*) et en tenant compte des besoins et des facultés des parties, comme le prévoient respectivement le par. 15(5) de la *Loi sur le divorce*, L.R.C. (1985), ch. 3 (2^e suppl.), et l'art. 635 de l'ancien *Code civil du Québec* (maintenant l'art. 587, L.Q. 1991, ch. 64). En prescrivant par ailleurs qu'une ordonnance alimentaire rendue au profit de l'enfant devrait refléter l'obligation financière commune des époux de subvenir aux besoins de celui-ci, l'al. 15(8)a) de la *Loi sur le divorce* place également l'intérêt de l'en-

fiscal impact resulting from the obligation of inclusion is one of the factors to be taken into account in computing the alimony, the very way in which it is distributed between the parents for the ultimate benefit of the child must still be subject to the fundamental criterion of the latter's best interests in all decisions concerning it. Since it is governed by this criterion its distribution is therefore not open to challenge under the *Charter*, expressing as it does a fundamental value of our society which is incorporated into ss. 56(1)(b) and 60(b) ITA by reference. My colleague L'Heureux-Dubé J. referred to this latter principle in *Young v. Young*, [1993] 4 S.C.R. 3, where the child's interests were specifically considered in relation to custody and access rights. Her remarks are nevertheless of general application and particularly enlightening in the present context. She said the following, at p. 71:

... as an objective, the legislative focus on the best interests of the child is completely consonant with the articulated values and underlying concerns of the *Charter*, as it aims to protect a vulnerable segment of society by ensuring that the interests and needs of the child take precedence over any competing considerations in custody and access decisions.

In the case at bar, in the decree nisi of divorce which he rendered in respect of the respondent and her former husband, Boudreault J. of the Superior Court found the amount of the alimony as determined to be fair and equitable in all the circumstances, including the tax impact. I set out below the relevant passage:

[TRANSLATION] When we consider the tax impact on the payer and on the receiver of alimony payments like those under consideration here (i.e. a real cost of about 50 percent for the payer and an additional real receipt by the recipient in a similar proportion only), it appears to be fair and equitable to continue the alimony payable for the children alone at \$1,150.00 per month for the moment; in view of the tax consequences, that amount will compel the applicant to contribute to the financial support of the children, in addition to her on-going personal care of them, in a proportion which is probably higher than a simple ratio of the parties' income would impose on her.

fant aux premiers rangs des facteurs à considérer. L'impact fiscal généré par l'obligation d'inclusion étant l'un des éléments dont il faut tenir compte dans le calcul de la pension alimentaire, la façon même dont il se voit réparti entre les parents, au profit ultime de l'enfant, n'échappe donc pas au critère fondamental qu'est le meilleur intérêt de ce dernier dans toutes les décisions qui le concernent. Étant soumis à ce critère, sa répartition est donc inattaquable selon la *Charte*, exprimant une valeur fondamentale de notre société qui est intégrée aux al. 56(1)(b) et 60(b) LIR par renvoi. Ma collègue le juge L'Heureux-Dubé a en effet rappelé ce dernier principe dans l'affaire *Young c. Young*, [1993] 4 R.C.S. 3, où l'intérêt de l'enfant était spécifiquement étudié au regard des droits de garde et d'accès. Ses propos sont néanmoins d'application générale et se veulent particulièrement éclairants dans le cadre de la présente. Elle s'exprime ainsi à la p. 71:

... en tant qu'objectif, l'accent mis dans la loi sur le meilleur intérêt de l'enfant correspond tout à fait aux valeurs explicites et aux préoccupations implicites de la *Charte*, puisqu'il vise à protéger un segment vulnérable de la société, en veillant à ce que l'intérêt et les besoins de l'enfant l'emportent, en matière de garde et d'accès, sur toute autre considération concurrente.

En l'espèce, dans le jugement conditionnel de divorce qu'il a rendu à l'égard de l'intimée et de son ex-époux, le juge Boudreault de la Cour supérieure a jugé le montant de la pension alimentaire tel qu'établi comme étant juste et équitable au regard de toutes les circonstances, parmi lesquelles l'incidence fiscale n'a pas été omise. Je reproduis ci-dessous l'extrait pertinent:

Lorsque l'on considère l'effet fiscal sur le payeur et sur le receveur de versements alimentaires comme ceux ici considérés (i.e. un coût réel d'environ 50% pour le payeur et un encaissement réel additionnel par la bénéficiaire dans une proportion similaire seulement), il apparaît juste et équitable de maintenir pour le moment la pension payable pour les enfants seuls à la somme de \$1,150.00 par mois; cette somme, vu les incidences fiscales, force la requérante à contribuer, en plus de ses soins personnels constants, à l'entretien financier des enfants dans une proportion probablement plus élevée que le simple rapport des revenus des parties lui imposerait.

(*Thibaudeau v. Chainé*, Sup. Ct. Mtl., No. 500-12-151837-865, December 1, 1987, at p. 15.)

(*Thibaudeau c. Chainé*, C.S. Mtl., n° 500-12-151837-865, 1^{er} décembre 1987, à la p. 15.)

139

The judge thus took the tax burden into account, as he should have done, in determining the alimony to be paid by the non-custodial parent as an expense item. It is one of several items which, with the needs of the children and the means and other needs of each of the parties, serve to determine the contribution by each parent to the support of the children. This overall breakdown includes that of the tax burden. It is thus artificial to treat the latter in isolation and it is mistaken to think that the proper contribution by each parent to the support of the children has been determined without it being taken into account, and that accordingly the burden has been made the sole responsibility of the recipient of the alimony. Were that the case it could be overturned on appeal. The law requires that this burden be assumed and shared, as an integral part of the other expenses, in accordance with the means and needs of the parties and their children through the setting of alimony.

Le juge a donc tenu compte, comme il devait le faire, du fardeau fiscal dans l'établissement de la pension alimentaire à verser par le parent non gardien comme élément de dépense. Il en est un parmi d'autres qui, avec les besoins des enfants et les moyens et autres besoins de chacune des parties, servent à établir la contribution de chaque parent aux besoins des enfants. Cette répartition globale comprend celle du fardeau fiscal. Il est donc artificiel de traiter celui-ci isolément, et erroné de penser que la juste contribution de chaque parent aux besoins des enfants a été établie sans en tenir compte et que, ceci fait, le fardeau a été laissé à la seule charge du créancier de la pension. Serait-ce le cas qu'il y aurait lieu à réforme en appel. La loi exige que ce fardeau comme partie intégrante des autres dépenses soit assumé et partagé selon les moyens et besoins des parties et de leurs enfants par le biais de la fixation de la pension alimentaire.

140

The fact that the tax saving resulting from the inclusion/deduction system does not benefit both parents in equal proportion therefore does not infringe the equality rights protected by the *Charter*. Additionally, I would note that there is no evidence in this connection to show that the recipient parent or the children would benefit by taxation in the hands of the payer of the alimony, as the ordinary rules of taxation under the general system would postulate. In fact, in that case it appears that the latter's ability to pay would be reduced in total (he would be unable to deduct the amounts paid in computing his income) and over time (he would be unable to benefit from the special arrangements allowing the payer of support to reduce the amount of his source deductions).

Que l'économie d'impôt engendrée par le régime d'inclusion/déduction ne bénéficie pas aux deux parents dans une proportion égale n'enfreint donc pas les droits à l'égalité protégés par la *Charte*. Par ailleurs, je souligne qu'aucune preuve n'établit, à ce titre, que le parent créancier ou les enfants seraient avantagés par l'imposition entre les mains du débiteur alimentaire, comme le postuleraient les principes réguliers d'imposition en vertu du régime général. En fait, dans cette hypothèse, il appert que la capacité de payer de ce dernier serait réduite au total (impossibilité de déduire les sommes versées dans le calcul de son revenu) et dans le temps (impossibilité de bénéficier des aménagements particuliers qui permettent au payeur d'une pension alimentaire de réduire le montant de ses retenues à la source).

141

In short, the fact that the support may not be increased by an amount equal to the payer's tax relief or the recipient's tax increase does not as such place the latter at a disadvantage since in principle the distribution takes place in accordance with family law, which is incorporated into the tax system by reference and the aims of which are pro-

En somme, le fait que la pension alimentaire puisse ne pas être augmentée d'un montant égal au dégrèvement d'impôt du débiteur ou à l'augmentation d'impôt du créancier ne saurait établir, en lui-même, un désavantage à l'endroit de ce dernier puisqu'en principe, la répartition relève de l'application du droit de la famille, qui est intégré au

moted by contributing to an alleviation of the tax burden. Additionally, such results, if any, depend primarily on the individual case. They do not establish a disadvantage for the group.

Reference has been made to the fact that family law does not achieve an equal distribution and leaves the custodial parent, usually the mother, relatively deprived, or at least leaves her saddled with a larger and disproportionate share of the burden. It is said that the deduction/inclusion system exacerbates the problem. It is thus incorrect, even accepting the argument as stated, to say that this system is the source of the problem even though, on that view of the matter, it may make the situation worse. The system thus cannot be blamed for the problem of the limited resources of custodial parents, which the system aims to relieve and does in fact relieve in general by reducing the amount collected in tax and leaving a larger part of the parents' income at their disposal to meet their requirements for maintaining their children. This is a benefit not enjoyed by other parents. Accordingly, the complaint is not in effect aimed at this benefit but rather bears upon the failure of certain non-custodial parents to fulfil their obligations to their children adequately, in view of the tax relief which they receive. This situation it is said should bar the government from allowing the non-custodial parent who supports the family a larger amount of disposable income in order to fulfil his obligations to his children, as defined by the law itself and the amount of which is set by a formal agreement or fixed by a decree. All parents would thus be deprived of this greater latitude and freedom to discharge their responsibilities.

The impugned system provides an overall benefit to couples supporting children. The defects, not in the legislation, which provides for a sharing according to the children's best interests, but in its application in certain cases for reasons quite unrelated to the system, may lead one to conclude that the remedy chosen by Parliament is inadequate to solve fully a profound and complex social problem, but not that it causes prejudice to those it ben-

régime fiscal par renvoi et dont elle favorise les objectifs en contribuant à un allègement du fardeau fiscal. D'ailleurs de tels résultats, le cas échéant, relèvent en premier lieu du cas particulier. Ils n'établissent pas le désavantage du groupe.

On invoque l'inefficacité du droit familial à établir dans les faits une répartition égale et de laisser dans un dénuement relatif le parent gardien, généralement la mère, ou du moins laisse-t-on à sa charge une part plus grande et disproportionnée du fardeau. Le régime d'inclusion/déduction viendrait aggraver le problème. Il est donc inexact, selon l'hypothèse même posée, que ce régime soit la source du problème même si selon cette vue des choses il serait cause d'aggravation. On ne peut, par conséquent, lui imputer le problème de la pénurie de ressources des parents gardiens que le régime vise à pallier et pallie en fait globalement en réduisant le prélèvement du fisc et en laissant à la disposition des parents une plus grande part de leurs revenus pour satisfaire à leurs obligations alimentaires envers leurs enfants. C'est là un avantage dont ne jouissent pas les autres parents. Aussi est-ce non pas de cet avantage dont on se plaint en somme, mais plutôt du défaut de certains parents non gardiens de remplir adéquatement leurs obligations à l'endroit de leurs enfants, eu égard à l'allègement fiscal dont ils bénéficient. Cette situation empêcherait l'État de laisser au parent non gardien et soutien de famille la disposition d'une plus grande part de ses revenus pour remplir ses obligations envers ses enfants, obligations qui sont définies par la loi même et dont le montant est convenu par entente formelle ou fixé par jugement. On priverait ainsi tous les parents de cette plus grande possibilité et donc liberté de faire face à leurs responsabilités.

Le régime attaqué procure globalement un avantage aux couples soutiens d'enfants. Les imperfections non dans la loi qui en détermine la répartition selon le meilleur intérêt des enfants, mais dans son application dans certains cas, et ceci pour des raisons tout à fait étrangères au régime, peuvent porter à conclure à l'insuffisance du remède choisi par le législateur pour répondre pleinement à un problème social profond et complexe mais non qu'il