

Suzanne Thibaudeau (*Applicant*)

v.

Her Majesty the Queen (*Respondent*)

INDEXED AS: THIBAudeau v. M.N.R. (C.A.)

Court of Appeal, Pratte, Hugessen and Létourneau JJ.A.—Québec, February 28 and March 1; Ottawa, May 3, 1994.

Income tax — Income calculation — Application for judicial review of Tax Court decision dismissing appeal from assessment — Applicant separated custodial parent — Income Tax Act, s. 56(1)(b) requiring inclusion in income of child support payments made pursuant to divorce judgment (inclusion/deduction system) — Separated custodial parents subject to discrimination based on family status — Cannot rely on general obligation in family law to gross up maintenance payments to take account of tax consequences in Charter-based attack — Awarding of child support imprecise, discretionary — Not legitimate to look outside income tax system to correct injustice created thereby — If charge offending Charter, s. 15, logically indefensible to claim no breach because source can adjust to correct inequality.

Constitutional law — Charter of Rights — Equality rights — Income Tax Act, s. 56(1)(b) requiring inclusion in income of child support payments made pursuant to judgment — Not discriminating on ground of sex — Legislation adversely affecting men and women not discriminating on ground of sex solely because women (or men) affected more numerous — Focus not on numbers, but on nature of effect — Legislation discriminating on ground of sex only when some members of one sex more adversely affected than equivalent group of opposite sex — Neither phrase “separated custodial parent” nor any of its components constituting ground analogous to those enumerated in s. 15 — Separated custodial parents subject to discrimination based on “family status” — Discrete and insular minority historically suffering prejudice and in need of protection.

Constitutional law — Charter of Rights — Limitation clause — Income Tax Act, s. 56(1)(b), requiring inclusion in income of child support payments made pursuant to judgment, discriminating against separated custodial parents on ground of family status — Objective of inclusion/deduction system (tax subsidy

A-1248-92

Suzanne Thibaudeau (*requérante*)

c.

^a

Sa Majesté la Reine (*intimée*)

RÉPERTORIÉ: THIBAudeau c. M.R.N. (C.A.)

^b

Cour d'appel, juges Pratte, Hugessen et Létourneau, J.C.A.—Québec, 28 février et 1^{er} mars; Ottawa, 3 mai 1994.

^c

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Demande de contrôle judiciaire de la décision par laquelle la Cour de l'impôt a rejeté l'appel d'une cotisation — La requérante est un parent séparé ayant la garde des enfants — L'art. 56(1)b de la Loi de l'impôt sur le revenu requiert l'inclusion dans le revenu de la pension alimentaire pour les enfants reçue conformément à un jugement de divorce (système inclusion-déduction) — Les parents séparés ayant la garde des enfants sont victimes d'une discrimination fondée sur la situation de famille — Dans le cadre d'une contestation fondée sur la Charte, on ne peut se fier sur l'obligation générale en droit de la famille de majorer la pension alimentaire de manière à tenir compte de ses conséquences fiscales — La détermination des pensions alimentaires pour enfants est imprécise et discrétionnaire — Il ne convient pas de chercher à l'extérieur du régime fiscal la réparation d'une injustice que ce régime a lui-même créée — Si l'obligation porte atteinte à l'art. 15 de la Charte, on ne peut logiquement soutenir qu'il n'y a aucune violation parce que la source peut être rajustée de façon à corriger l'inégalité.

^d

^e

^f

^g

^h

ⁱ

^j

Droit constitutionnel — Charte des droits — Droits à l'égalité — L'art. 56(1)b de la Loi de l'impôt sur le revenu requiert l'inclusion dans le revenu de la pension alimentaire pour les enfants reçue conformément à un jugement de divorce — Il ne crée pas une discrimination fondée sur le sexe — La loi qui cause des effets préjudiciables aux hommes et aux femmes n'est pas discriminatoire sur le fondement du sexe uniquement parce que les personnes touchées sont en majorité des femmes (ou des hommes) — L'élément clé n'est pas le nombre, mais la nature des effets — Une disposition législative ne crée une discrimination fondée sur le sexe que si certains membres d'un sexe subissent des effets plus préjudiciables que le groupe équivalent du sexe opposé — Ni la phrase «parents séparés qui ont la garde des enfants», ni ses composantes ne constituent un motif analogue à ceux qui sont énumérés à l'art. 15 — Les parents séparés qui ont la garde de leurs enfants sont victimes de discrimination fondée sur la «situation de famille» — Ils sont une minorité discrète et isolée ayant traditionnellement été victime de préjudice et nécessitant une protection.

^k

Droit constitutionnel — Charte des droits — Clause limitative — L'art. 56(1)b de la Loi de l'impôt sur le revenu, qui requiert l'inclusion dans le revenu de la pension alimentaire pour les enfants reçue conformément à un jugement, crée une discrimination à l'égard des parents séparés qui ont la garde

A-1248-92

allowing former spouses greater financial resources than when living together, compensating in part for lost economies of maintaining single household) sufficiently important to warrant Charter breach — S. 56(1)(b) and objective rationally connected — S. 1 justification failing because system not meeting minimum impact, proportionality tests — Evidence system frequently failing to benefit those intended to benefit, usually benefitting those not in need of assistance, and containing no corrective mechanisms to remedy problem.

Judicial review — Equitable remedies — Declarations — Court asked to delay invalidity declaration to allow for amendment of legislation — Court unable to delay declaration Income Tax Act, s. 56(1)(b) invalid on application for judicial review of Tax Court decision — Could only order Tax Court dispose of appeal as Court might have done originally — Rights of individuals guaranteed by supreme law of country not suspended without very strong reasons therefor.

This was an application for judicial review of the Tax Court's dismissal of the applicant's appeal from her 1989 tax assessment. The applicant is the custodial parent of two minor children. By the terms of a divorce judgment she was awarded \$1,150 per month for the maintenance of the children. *Income Tax Act*, paragraph 56(1)(b) required the inclusion in income of any amount received pursuant to a judgment as an allowance payable on a periodic basis for the maintenance of children of the marriage, if the recipient was separated pursuant to a divorce from the spouse required to make the payment. Paragraph 60(b) permitted the applicant's former husband to deduct the maintenance payments in the computation of his income for tax purposes. Companion provisions provide for the similar inclusion and deduction of other payments of a similar nature. Before the Tax Court the applicant alleged that this system, known as the inclusion/deduction system, violated her equality rights as guaranteed by Charter, section 15. Notwithstanding its finding that the applicant had suffered a "tax cost" of \$3,705 resulting from the inclusion/deduction system, the Tax Court dismissed the appeal because the Court which had awarded maintenance payments had taken into account the effects of income tax in fixing the amount of those payments, and in any event there was a general obligation in family law to gross up maintenance payments to take account of tax consequences. The applicant claims discrimination based on a ground analogous to those enumerated in section 15. The intervenor alleges that paragraph 56(1)(b) discriminates based on sex. The group to which the applicant claims to belong is separated, custodial parents receiving maintenance payments for their children.

de leurs enfants sur le fondement de la situation de famille — L'objectif poursuivi par le système inclusion-déduction (avantage fiscal qui donne aux ex-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) est suffisamment important pour justifier une violation de la Charte — Il existe un lien rationnel entre l'art. 56(1)(b) et son objectif — Le système n'est pas justifié au regard de l'article premier car il ne satisfait pas aux critères de l'atteinte minimale et de proportionnalité — Preuve que le système fréquemment n'arrive pas à accorder un bénéfice à ceux qu'il est censé aider, il avantage presque toujours ceux qui n'ont pas besoin d'aide, et il ne contient aucun mécanisme de correction conçu pour remédier à la situation.

Contrôle judiciaire — Recours en equity — Jugements déclaratoires — Demande à la Cour de retarder toute déclaration d'invalidité afin de permettre que des modifications soient apportées à la Loi — La Cour ne peut retarder la déclaration que l'art. 56(1)(b) de la Loi de l'impôt sur le revenu est invalide dans le cadre d'une demande de contrôle judiciaire d'une décision de la Cour de l'impôt — La Cour ne peut qu'ordonner que la Cour de l'impôt tranche l'appel d'une manière que cette Cour elle-même aurait pu faire initialement — Les droits des individus qui leur sont garantis par la loi suprême du pays ne peuvent être suspendus sans motifs très convaincants.

Il s'agit d'une demande de contrôle judiciaire d'une décision par laquelle la Cour de l'Impôt a rejeté l'appel interjeté par la requérante à l'égard de sa cotisation d'impôt de 1989. La requérante est la mère de deux enfants mineurs dont elle a la garde. Aux termes du jugement prononçant le divorce, elle a droit à 1 150 \$ par mois pour subvenir aux besoins des enfants. L'alinéa 56(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* requiert l'inclusion dans le calcul du revenu de toute somme reçue en vertu d'un jugement à titre de pension alimentaire payable périodiquement pour subvenir aux besoins des enfants issus du mariage, si le bénéficiaire vivait séparé en vertu d'un divorce de l'ex-conjoint tenu de faire le paiement. L'alinéa 60(b) permet à l'ex-conjoint de la requérante de déduire ces mêmes sommes de son revenu aux fins de l'impôt. Des dispositions connexes prescrivent l'inclusion et la déduction semblable de paiements de nature comparable. Devant la Cour de l'impôt, la requérante a fait valoir que le système en question, appelé le système inclusion-déduction, violait ses droits à l'égalité garantis par l'article 15 de la Charte. Malgré sa conclusion que la requérante a supporté un «coût fiscal» de 3 705 \$ du fait du mécanisme inclusion-déduction, la Cour de l'impôt a rejeté l'appel parce que la Cour qui a accordé la pension alimentaire a tenu compte de l'effet de l'impôt sur le revenu dans la détermination du montant des paiements en question et que, quoi qu'il en soit, il existe en droit de la famille l'obligation générale de majorer la pension alimentaire de manière à tenir compte de ses conséquences fiscales. La requérante allègue une discrimination fondée sur un motif analogue à ceux qui sont énumérés à l'article 15. L'intervenant soutient que l'alinéa 56(1)(b) établit une discrimination fondée sur le sexe. Le groupe auquel la requérante prétend appartenir réunit les parents séparés qui ont la garde des enfants et qui sont bénéfi-

Held (Létourneau J.A. dissenting), the application should be allowed.

Per Hugessen J.A. (Pratte J.A. concurring): Paragraph 56(1)(b) is facially neutral: it does not create distinctions based on sex; it is not a colourable stratagem whose provisions can apply only to members of one sex. Legislation that adversely affects both men and women is not discriminatory on the ground of sex solely because the women (or men) affected are more numerous. Such a mechanistic approach would be likely to defeat the purposes of the Charter. It is not because more women than men are adversely affected, but because some women, no matter how small the group, are more adversely affected than the equivalent group of men, that a provision can be said to discriminate on grounds of sex. Sex differs significantly from the other grounds enumerated in section 15. There is an almost infinite number of religions, races, nationalities etc. and no two subsets within any of those categories could properly be described as opposites. There are only two sexes. One excludes the other. Women who claim that a law discriminates on the basis of sex necessarily do so because it draws a distinction based on their shared characteristic of femaleness which it does not draw for those who have the opposite characteristic of maleness. Accordingly one cannot say that an otherwise neutral rule discriminates on the basis of sex simply because it affects more members of one sex than of the other. The focus is not on numbers but on the nature of the effect—on quality rather than quantity. If legislation which adversely affects women has the same adverse effect upon men, even though their numbers may be smaller or the likelihood of their suffering less, it cannot logically be said that the ground of discrimination is sex. In each case the impact of the legislation must be weighed; it is not enough simply to count the numbers affected. Paragraph 56(1)(b) impacts adversely on more women than men because mothers are far more likely to be custodial single parents than fathers. Since, however the legislation must also impact in exactly the same way on custodial fathers, although in very much smaller numbers, it does not discriminate on the basis of sex.

Paragraph 56(1)(b) draws an intentional distinction between the applicant and others based upon her being a separated custodial parent. 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. This may be tested by looking at each of the defining components of the group in turn. Thus a non-separated custodial parent is not required to include in income maintenance payments received from her or his spouse. A separated non-custodial parent is not required to

ciaires d'une pension alimentaire pour subvenir aux besoins de ces derniers.

Arrêt (le juge Létourneau, J.C.A., dissident): la demande doit être accueillie.

Le juge Hugessen, J.C.A. (aux motifs duquel a souscrit le juge Pratte, J.C.A.): L'alinéa 56(1)(b) est en apparence neutre: il ne crée aucune distinction fondée sur le sexe; il n'est pas non plus un stratagème trompeur dont les dispositions peuvent s'appliquer aux membres d'un seul sexe. La loi qui cause des effets préjudiciables à la fois aux hommes et aux femmes n'est pas discriminatoire sur le fondement du sexe uniquement parce que les personnes touchées sont en majorité des femmes (ou des hommes). Une conception aussi mécanique tendrait à saper les objectifs de la Charte. Ce n'est pas parce que plus de femmes que d'hommes subissent des effets préjudiciables, mais parce que certaines femmes, si petit que soit leur groupe, subissent des effets plus préjudiciables que le groupe d'hommes équivalent, qu'on peut dire d'une disposition qu'elle crée une discrimination fondée sur le sexe. Le sexe diffère grandement des autres motifs énumérés à l'article 15. Il existe un nombre presque infini de religions, de races, de nationalités, etc., et on ne saurait dire de ces catégories qu'elles réunissent deux sous-groupes opposés. En revanche, il n'y a que deux sexes. L'un exclut l'autre. Les femmes qui prétendent qu'une loi crée une discrimination à leur égard sur le fondement du sexe font nécessairement valoir que cette loi crée une distinction fondée sur leur caractéristique commune de qualité de femme qu'elle ne crée pas à l'égard de ceux qui possèdent les caractéristiques opposées de l'homme. Aussi, ne peut-on prétendre qu'une règle par ailleurs neutre crée une discrimination fondée sur le sexe pour la simple raison que ses effets se font sentir sur un plus grand nombre de personnes d'un sexe que de l'autre. L'élément clé n'est pas le nombre, mais la nature des effets; c'est la qualité et non la quantité qui importe. Si la loi qui entraîne des effets préjudiciables à l'égard des femmes a les mêmes effets préjudiciables à l'égard des hommes, bien que ces derniers soient moins nombreux ou qu'ils soient moins susceptibles d'en souffrir, on ne peut soutenir logiquement que la discrimination est fondée sur le sexe. Dans chaque cas, les effets de la loi doivent être soupesés; il ne suffit pas de compter le nombre de personnes touchées. L'alinéa 56(1)(b) a plus d'effets préjudiciables sur les femmes que sur les hommes, car les mères ont beaucoup plus souvent la garde de leurs enfants que les pères. Cependant, comme la loi doit également avoir les mêmes effets à l'égard des pères gardiens, bien que ceux-ci soient largement minoritaires, elle n'établit aucune discrimination fondée sur le sexe.

L'alinéa 56(1)(b) établit une distinction intentionnelle entre la requérante et d'autres personnes, fondée sur le fait qu'elle est un parent séparé ayant la garde de ses enfants. 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. On peut le vérifier en examinant chacune des composantes déterminantes du groupe. Ainsi, un parent non séparé qui a la garde de ses enfants n'est pas tenu d'inclure dans le calcul de son

include maintenance payments in income. Separated non-parents having custody of a child, such as a grandmother, are not obliged to include in their income payments received from either or both of the child's parents. 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. The authorities require an examination of any alleged analogous ground in the broadest context with a view to determining whether such ground has historically served or today actually serves to single out or distinguish a disadvantaged group. Neither the phrase "separated custodial parents" nor any of its components constitute a ground analogous to those enumerated in section 15. The definition of the group must have 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 be "family status". Such status has historically been, and is still, used as a basis for stereotyping. That family status or some similar expression figures as a prohibited ground of discrimination in most human rights statutes also confirms its analogous nature to the grounds enumerated in the Charter. Separated custodial parents are a discrete and insular minority which has historically suffered prejudice and has need of protection.

While the Tax Court Judge was correct in his view that courts should take account of income tax consequences and that the Court which granted the applicant's divorce did in fact do so, he was wrong to see that as an answer to a Charter-based attack on paragraph 56(1)(b). The family law system does not always, or even usually, operate to correct the inequality created by paragraph 56(1)(b). The awarding of child support is notoriously imprecise. It is virtually impossible to rely on the family law system as a corrective to any injustice created by the inclusion/deduction system. Second, it is not legitimate to look outside the income tax system to correct an injustice which that system has created. Income tax comes after income. When the Act creates a charge, it does so on the basis that there is a source of income upon which that charge can operate. If the charge itself offends the equality provision of the Charter, it is logically indefensible to claim that there is no breach because the source can adjust to correct the inequality. If the tax is in breach of section 15, calling the family law system in aid is putting the cart before the horse.

As to the section 1 analysis, the objective of the inclusion/deduction system (a tax subsidy, allowing former spouses greater financial resources than when living together, thereby compensating in part for the lost economics of maintaining a

revenu la prestation alimentaire que le conjoint lui verse. Le parent séparé qui n'a pas garde d'enfant n'est pas tenu d'inclure cette prestation alimentaire dans le calcul de son revenu. Les personnes séparées qui ne sont pas parents et qui ont garde d'enfant, comme par exemple une grand-mère, ne sont pas tenues d'inclure dans le calcul de leur revenu les sommes reçues de l'un ou l'autre parent de l'enfant ou des deux. 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 énumérés. La jurisprudence commande une analyse de tout motif allégué dans le contexte le plus général, afin de déterminer si ce motif a servi dans le passé, et sert encore aujourd'hui, à réserver un traitement particulier à un groupe désavantagé ou à établir une distinction à son égard. Ni la phrase «parents séparés qui ont la garde des enfants», ni ses composantes ne constituent un motif analogue à ceux qui sont énumérés à l'article 15. 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 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. Cette situation sert depuis longtemps, et encore aujourd'hui, de fondement aux stéréotypes. Le fait que la situation de famille ou autre expression semblable figure à titre de motif de discrimination interdit dans la plupart des lois relatives aux droits de la personne permet également de confirmer sa nature analogue aux motifs énumérés dans la Charte. Les parents séparés qui ont la garde d'enfants sont une minorité discrète et isolée ayant traditionnellement été victime de préjudice et nécessitant une protection.

Bien que ce soit à juste titre que le juge de la Cour de l'impôt estimait que les tribunaux devraient tenir compte des incidences fiscales, et que la cour qui a accordé le divorce de la requérante l'a effectivement fait, il a commis une erreur en considérant qu'il s'agissait là de la solution à la contestation de l'alinéa 56(1)b fondée sur la Charte. Le régime du droit de la famille n'a pas toujours, ni même ordinairement, pour effet de corriger les inégalités créées par l'alinéa 56(1)b. La détermination des sommes affectées aux besoins des enfants est notoirement imprécise. Il est pour ainsi dire impossible de recourir au droit de la famille pour corriger toute injustice créée par le mécanisme inclusion-déduction. En outre, il ne convient pas de chercher à l'extérieur du régime fiscal la réparation d'une injustice que ce régime a lui-même créée. L'impôt sur le revenu dépend du revenu. Lorsque la Loi crée une obligation, elle le fait nécessairement sur le fondement qu'il y a une source de revenu à laquelle cette obligation peut se rattacher. Si toutefois l'obligation elle-même porte atteinte à la disposition de la Charte relative à l'égalité, on ne peut logiquement soutenir qu'il n'y a aucune violation parce que la source peut être rajustée de façon à corriger l'inégalité. Si l'impôt constitue lui-même une violation de l'article 15, recourir au régime du droit de la famille revient à mettre la charrue devant les boeufs.

Quant à l'analyse fondée sur l'article premier, l'objectif poursuivi par le système inclusion-déduction (avantage fiscal qui donne aux ex-conjoints de plus grandes ressources financières que s'ils vivaient ensemble, compensant en partie pour

single household) is sufficiently important to warrant a Charter breach. There is a rational connection between the impugned provision and the legislative objective. But as the system does not meet the minimum impact and proportionality tests, the section 1 justification failed. The material produced did not establish a measured, proportionate response to a perceived problem, but demonstrated that the inclusion/deduction system frequently fails to give any benefit at all to those whom it is allegedly designed to assist, almost always benefits those who do not need assistance, and contains no corrective or control mechanisms designed to remedy the problem. The Government failed to satisfy the burden of proving section 1 justification.

The tax disadvantage suffered by separated custodial parents was not corrected by the equivalent to married credit, the dependant tax credit, and the child tax credit, which are independent of the inclusion/deduction system. In any event, the aggregate of all such credits was less than the amount of the tax loss actually suffered by the applicant as a result of the inclusion/deduction system.

The respondent argued that if paragraph 56(1)(b) were found invalid by reason of section 15, then paragraph 60(b) must also fail. Since paragraph 60(b) was not directly in issue in these proceedings, it would be most improper to make any finding with regard to it. Other considerations could result in a court finding that the paragraph could survive a Charter attack. Paragraph 60(b) played no role in the calculation of the applicant's income or her assessment.

As to delaying the declaration of invalidity to allow time for amendments to the legislation, as this was an application for judicial review of the decision in an income tax appeal, the Court could only ultimately order that the Tax Court dispose of the applicant's appeal in a way that the Court might have done originally. The Court was dealing with the rights of individuals which are guaranteed to them by the supreme law of the country. It would take very strong reasons to justify any suspension of those rights. None was suggested. Finally, it was unlikely that this Court would have the last word on the subject.

Per Létourneau J.A. (dissenting): The applicant was not subject to discrimination because of her civil status or social condition. While paragraph 56(1)(b) imposes a burden on the applicant and on the class of persons to which she belongs which it does not impose on other groups with different civil status, the difference in treatment thereunder does not create inequality and is not discriminatory. The Act sets up a whole set of distinctions and differences in treatment which take into account the economic reality that is a result of the taxpayer's civil status. It is not necessarily discriminatory *per se* to treat different civil statuses differently. On the contrary, it might be discriminatory to treat different civil statuses identically, when they create different duties and responsibilities for the people in question, and which consequently demand different treat-

l'économie perdue que constitue le fait de maintenir un seul foyer) est suffisamment important pour justifier une violation de la Charte. Il existe un lien rationnel entre la disposition contestée et l'objectif législatif. Mais comme le système ne satisfait pas aux critères de l'atteinte minimale et de proportionnalité, il n'est pas justifié au regard de l'article premier. Les documents produits n'ont pas établi qu'il s'agit d'une réponse mesurée et proportionnée à un problème ressenti, mais ils ont montré que le système inclusion-déduction fréquemment n'arrive pas à accorder un bénéfice à ceux qu'il est censé aider, avantage presque toujours ceux qui n'ont pas besoin d'aide, et ne contient aucun mécanisme de correction ou de contrôle conçu pour remédier à la situation. Le gouvernement ne s'est pas acquitté de son obligation de démontrer la justification de la disposition en vertu de l'article premier.

Le désavantage fiscal subi par les parents séparés qui ont garde d'enfants n'a pas été compensé par le crédit pour l'équivalent de personne mariée, le crédit d'impôt pour personne à charge, et le crédit d'impôt pour enfant, qui sont indépendants du système inclusion-déduction. Quoi qu'il en soit, le total de tous ces crédits était inférieur au montant de l'accroissement d'impôt qu'a véritablement subi la requérante du fait du système inclusion-déduction.

L'intimée a allégué que, si l'alinéa 56(1)b) est jugé invalide en raison de l'article 15 de la Charte, l'alinéa 60b) doit également être annulé. Puisque l'alinéa 60b) n'est pas directement contesté dans la présente instance, il serait des plus inconvenant de tirer des conclusions à son égard. D'autres facteurs pourraient amener la Cour à conclure que l'alinéa survivrait à une contestation fondée sur la Charte. L'alinéa 60b) ne joue aucun rôle dans le calcul du revenu de la requérante ni dans sa cotisation.

Pour ce qui est de retarder la déclaration d'invalidité afin de permettre que des modifications soient apportées à la Loi, comme il s'agit d'une demande de contrôle judiciaire d'un appel en matière d'impôt sur le revenu, la Cour ne peut en fin de compte qu'ordonner que la Cour de l'impôt tranche l'appel de la requérante d'une manière que cette Cour elle-même aurait pu faire initialement. Il s'agit en l'espèce des droits des individus qui leur sont garantis par la loi suprême du pays. Il faudrait des motifs très convaincants pour justifier toute suspension de ces droits. Or, aucun n'a été invoqué. Enfin, il est peu probable que cette Cour ait le dernier mot sur la question.

Le juge Létourneau, J.C.A. (*dissident*): La requérante n'a pas été victime de discrimination à cause de son état civil ou de sa condition sociale. Bien que l'alinéa 56(1)b) impose à la requérante et à la catégorie de personnes dont elle fait partie un fardeau qu'il n'impose pas à d'autres groupes de statut civil différent, cette différence de traitement n'engendre pas d'inégalité et n'est pas discriminatoire. La Loi établit toute une série de distinctions et de différences de traitement en tenant compte de la réalité économique qui découle de l'état civil du contribuable. Il n'est pas en soi nécessairement discriminatoire de traiter différemment des états civils différents. Au contraire, il pourrait être discriminatoire de traiter d'une manière identique des états civils différents qui entraînent pour leurs titulaires des obligations et des responsabilités différentes et qui, par consé-

ment in social, political, economic and legal terms. It is necessary to examine the general context surrounding the Act to determine whether there is discrimination. The difference in treatment is not based on civil status (a ground that is analogous to those listed in section 15), but results from the different physical constraints and duties that fall upon taxpayers who live in different economic situations because of their different personal statuses. 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. This action questions the constitutional validity of a legislative measure designed to remedy the disadvantaged situation in which the applicant's group was placed before. It also questions the standard of effectiveness that such a measure must meet if it is to be constitutionally valid. The beneficiaries of the inclusion/deduction system are mostly women, a majority of whom, particularly of low-income women, receive an advantage and a benefit from the income-splitting permitted by the system. Paragraph 56(1)(b) therefore produces a beneficial effect in a majority of cases and helps to partially remedy the inequalities suffered by this group of taxpayers in the past. The remedy created by paragraph 56(1)(b) treats the applicant and the people in her group differently from other taxpayers because of their different social, political and economic circumstances which are the result of their different civil status, and despite its imperfections is not discriminatory.

The applicant argued that divorced women have a unique social condition because of their income and level of education and are in a disadvantaged position in society. The argument that the discrimination of which she was a victim was based on social condition was without merit. The applicant described the social condition in which she and the members of her group find themselves, or the result of discrimination, not the cause. There was no evidence that the alleged discrimination was dictated by the applicant's social condition. On the contrary, the legislative provision was designed to remedy the social condition in which taxpayers in her group find themselves because of divorce or separation as a result of the breakdown of the marriage.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], ss. 1, 15(1).
- Charter of Human Rights and Freedoms*, R.S.Q. 1977, c. C-12, s. 10 (as am. by S.Q. 1982, c. 61, s. 3).
- Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 18.1(3) (as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5).
- Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 56(1)(b), 60(b), 63 (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 33; 1976-77, c. 4, s. 21; 1980-81-82-83, c. 109, s. 19; 1984, c. 1, s. 25; c. 45, s. 22; 1988, c. 55, s. 39; 1990, c. 39, s.

quent, commandent des traitements différents au plan social, politique, économique et juridique. Il faut examiner le contexte général qui entoure la Loi pour déterminer si une discrimination existe. La différence de traitement n'est pas fondée sur l'état civil (un motif analogue à ceux énumérés à l'article 15), mais résulte plutôt des contraintes et des obligations matérielles différentes qui échoient à des contribuables qui vivent une réalité économique différente à cause de leur statut personnel différent. 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 présent litige met en cause la validité constitutionnelle d'une mesure législative correctrice d'une situation désavantageuse vécue jadis par le groupe de la requérante. Il soulève également le niveau d'efficacité requis d'une telle mesure pour assurer sa validité constitutionnelle. Les bénéficiaires du système inclusion-déduction sont en très grande majorité des femmes et une majorité de celles-ci, particulièrement celles à faible revenu, tirent un avantage et un bénéfice du fractionnement du revenu permis par le système. L'alinéa 56(1)(b) produit donc un effet bénéfique dans la majorité des cas et contribue à redresser en partie les inégalités subies dans le passé par ce groupe de contribuables. La mesure correctrice de l'alinéa 56(1)(b) traite la requérante, ainsi que les personnes de son groupe, différemment des autres contribuables à cause de leur réalité sociale, politique et économique différente engendrée par leur état civil différent et, malgré ses imperfections, cette mesure n'est pas discriminatoire.

La requérante prétend que les femmes divorcées ont une condition sociale particulière à cause de leur revenu et de leur niveau d'éducation, et se retrouvent dans une position défavorisée dans la société. La prétention que la discrimination dont elle souffre est fondée sur la condition sociale est sans mérite. La requérante a décrit la condition sociale dans laquelle elle se retrouve avec les membres de son groupe, ou le résultat d'une discrimination, et non la cause. Il n'existe aucune preuve qui établisse que la supposée discrimination soit de quelque façon dictée par la condition sociale de la requérante. Au contraire, la disposition législative vise à remédier à la condition sociale dans laquelle les contribuables de son groupe se retrouvent au cas de divorce ou de séparation par suite de l'éclatement du mariage.

LOIS ET RÈGLEMENTS

- Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 1, 15(1).
- Charte des droits et libertés de la personne*, L.R.Q. 1977, ch. C-12, art. 10 (mod. par L.Q. 1982, ch. 61, art. 3).
- Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 56(1)(b), 60(b), 63 (mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 33; 1976-77, ch. 4, art. 21; 1980-81-82-83, ch. 109, art. 19; 1984, ch. 1, art. 25; ch. 45, art. 22; 1988, ch. 55, art. 39; 1990, ch. 39, art. 13), 70(6) (mod. par S.C. 1973-74, ch. 14, art. 19; 1974-75-76, ch. 26, art.

13), 70(6) (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 19; 1974-75-76, c. 26, s. 38; 1985, c. 45, s. 33), 73 (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 20.1; 1977-78, c. 32, s. 14; 1980-81-82-83, c. 48, s. 39; c. 140, s. 41; 1985, c. 45, s. 35; 1986, c. 6, s. 36; 1988, c. 55, s. 51), 74.1(2) (as am. by S.C. 1986, c. 55, s. 17), 118(1)(a) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 92), (b) (as am. *idem*), (d) (as am. *idem*), 118.8 (as enacted *idem*), 122.2 (as enacted by S.C. 1978-79, c. 5, s. 4; as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 65; 1988, c. 55, s. 97), 146(16)(b) (as am. by S.C. 1990, c. 35, s. 13), 171(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58, item 2), 251 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 129; 1988, c. 55, s. 190).

Tax Court of Canada Act, R.S.C., 1985, c. T-2, s. 18.28 (as enacted by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 51, s. 5).

38; 1985, ch. 45, art. 33), 73 (mod. par S.C. 1973-74, ch. 14, art. 20.1; 1977-78, ch. 32, art. 14; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 39; ch. 140, art. 41; 1985, ch. 45, art. 35; 1986, ch. 6, art. 36; 1988, ch. 55, art. 51), 74.1(2) (mod. par L.C. 1986, ch. 55, art. 17), 118(1)a) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 92), b) (mod. *idem*), d) (mod. *idem*), 118.8 (édicte *idem*), 122.2 (édicte par S.C. 1978-79, ch. 5, art. 4; mod. par S.C. 1984, ch. 1, art. 65; 1988, ch. 55, art. 97), 146(16)b) (mod. par L.C. 1990, ch. 35, art. 13), 171(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 158, art. 58, n° 2), 251 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 129; 1988, ch. 55, art. 190).

Loi sur la Cour canadienne de l'impôt, L.R.C. (1985), ch. T-2, art. 18.28 (édicte par L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 51, art. 5).

Loi sur la Cour fédérale, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 18.1(3) (édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Symes v. Canada, [1993] 4 S.C.R. 695; *R. v. Oakes*, [1986] 1 S.C.R. 103; (1986), 26 D.L.R. (4th) 200; 24 C.C.C. (3d) 321; 50 C.R. (3d) 1; 19 C.R.R. 308; 14 O.A.C. 335; *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143; (1989), 56 D.L.R. (4th) 1; [1989] 2 W.W.R. 289; 34 B.C.L.R. (2d) 273; 25 C.C.E.L. 255; 10 C.H.R.R. D/5719; 36 C.R.R. 193; 91 N.R. 255; *R. v. Swain*, [1991] 1 S.C.R. 933; (1991), 75 O.R. (2d) 388; 71 D.L.R. (4th) 551; 63 C.C.C. (3d) 481; 5 C.R. (4th) 253; 3 C.R.R. (2d) 1; 125 N.R. 1; 47 O.A.C. 81; *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296; (1989), 48 C.C.C. (3d) 8; 69 C.R. (3d) 97; 39 C.R.R. 306; 96 N.R. 115; 34 O.A.C. 115; *Gagnon v. The Queen*, [1986] 1 S.C.R. 264; (1986), 25 D.L.R. (4th) 481; [1986] 1 CTC 410; 86 DTC 6179; 65 N.R. 321; 1 R.F.L. (3d) 113.

CONSIDERED:

Brossard (Town) v. Quebec (Commission des droits de la personne), [1988] 2 S.C.R. 279; (1988), 53 D.L.R. (4th) 609; 10 C.H.R.R. D/5515; 88 CLLC 17,031; *Foucher c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.J.Q. 703 (S.C.); *Schachtschneider v. Canada*, [1994] 1 F.C. 40 (C.A.).

REFERRED TO:

Moge v. Moge, [1992] 3 S.C.R. 813; (1992), 99 D.L.R. (4th) 456; [1993] 1 W.W.R. 481; 81 Man. R. (2d) 161; 30 W.A.C. 161.

AUTHORS CITED

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

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Symes c. Canada, [1993] 4 R.C.S. 695; *R. c. Oakes*, [1986] 1 R.C.S. 103; (1986), 26 D.L.R. (4th) 200; 24 C.C.C. (3d) 321; 50 C.R. (3d) 1; 19 C.R.R. 308; 14 O.A.C. 335; *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143; (1989), 56 D.L.R. (4th) 1; [1989] 2 W.W.R. 289; 34 B.C.L.R. (2d) 273; 25 C.C.E.L. 255; 10 C.H.R.R. D/5719; 36 C.R.R. 193; 91 N.R. 255; *R. c. Swain*, [1991] 1 R.C.S. 933; (1991), 75 O.R. (2d) 388; 71 D.L.R. (4th) 551; 63 C.C.C. (3d) 481; 5 C.R. (4th) 253; 3 C.R.R. (2d) 1; 125 N.R. 1; 47 O.A.C. 81; *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296; (1989), 48 C.C.C. (3d) 8; 69 C.R. (3d) 97; 39 C.R.R. 306; 96 N.R. 115; 34 O.A.C. 115; *Gagnon c. La Reine*, [1986] 1 R.C.S. 264; (1986), 25 D.L.R. (4th) 481; [1986] 1 CTC 410; 86 DTC 6179; 65 N.R. 321; 1 R.F.L. (3d) 113.

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Brossard (Ville) c. Québec (Commission des droits de la personne), [1988] 2 R.C.S. 279; (1988), 53 D.L.R. (4th) 609; 10 C.H.R.R. D/5515; 88 CLLC 17,031; *Foucher c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.J.Q. 703 (C.S.); *Schachtschneider c. Canada*, [1994] 1 C.F. 40 (C.A.).

DÉCISION CITÉE:

Moge c. Moge, [1992] 3 R.C.S. 813; (1992), 99 D.L.R. (4th) 456; [1993] 1 W.W.R. 481; 81 Man. R. (2d) 161; 30 W.A.C. 161.

DOCTRINE

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

Canada. Report of the Federal/Provincial/Territorial Family Law Committee. *The Financial Implications of Child Support Guidelines: Research Report*, May 1992. *Dictionnaire de droit privé et Lexiques bilingues*, 2e éd., Cowansville (Québec): Éditions Yvon Blais, 1991, "civil status".

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

Petit Larousse illustré, Paris: Librairie Larousse, 1984, "état civil" (civil status).

Vocabulaire juridique, publié sous la direction de Gérard Cornu, 2e éd., Presses Universitaires de France, Paris 1990, "état civil" (civil status).

Zweibel, Ellen B. and Richard Shillington. *Child Support Policy: Income Tax Treatment and Child Support Guidelines*, Toronto: The Policy Research Centre on Children, Youth and Families, 1993.

Canada. Rapport du 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* mai 1992.

Dictionnaire de droit privé et Lexiques bilingues, 2e éd., Cowansville (Québec): Éditions Yvon Blais, 1991, «état civil».

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

Petit Larousse illustré, Paris: Librairie Larousse, 1984, «état civil».

Vocabulaire juridique, publié sous la direction de Gérard Cornu, 2e éd., Presses Universitaires de France, Paris 1990, «état civil».

Zweibel, Ellen B. and Richard Shillington. *Child Support Policy: Income Tax Treatment and Child Support Guidelines*, Toronto: The Policy Research Centre on Children, Youth and Families, 1993.

APPLICATION for judicial review of the Tax Court's dismissal of the applicant's appeal of her 1989 tax assessment (*Thibaudeau, S. v. M.N.R.* (1992), 92 DTC 2111 (Eng.); 92 DTC 2098 (Fr.)). Appeal allowed.

COUNSEL:

Michel C. Bernier and Richard Bourgault for appellant.

Guy Laperriere and Carole Johnson for respondent.

Mary Eberts and Steve Tenai for intervenor Support and Custody Orders for Priority Enforcement (SCOPE).

SOLICITORS:

Bernier, Beaudry, Sainte-Foy, Quebec for applicant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

Tory Tory DesLauriers & Binnington, Toronto, for intervenor Support and Custody Orders for Priority Enforcement (SCOPE).

The following are the reasons for judgment rendered in English by

HUGESSEN J.A.: This is an application for judicial review of a reported decision¹ of the Tax Court of Canada dismissing the applicant's appeal from her 1989 tax assessment. Since the appeal in the Tax

¹ (1992), 92 DTC 2111 (T.C.C.).

DEMANDE de contrôle judiciaire de la décision par laquelle la Cour de l'impôt a rejeté l'appel de la requérante de sa cotisation d'impôt de 1989 (*Thibaudeau, S. c. M.N.R.* (1992), 92 DTC 2111 (angl.); 92 DTC 2098 (fr.)). Appel accueilli.

AVOCATS:

Michel C. Bernier et Richard Bourgault pour la requérante.

Guy Laperriere et Carole Johnson pour l'intimée.

Mary Eberts et Steve Tenai pour l'intervenant Support and Custody Orders for Priority Enforcement (SCOPE).

PROCUREURS:

Bernier, Beaudry, Sainte-Foy, Québec pour la requérante.

Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

Tory Tory DesLauriers & Binnington, Toronto, pour l'intervenant Support and Custody Orders for Priority Enforcement (SCOPE).

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

LE JUGE HUGESSEN, J.C.A.: La présente demande de contrôle judiciaire vise une décision publiée de la Cour canadienne de l'impôt¹, qui a rejeté l'appel interjeté par la requérante à l'égard de sa cotisation

¹ (1992), 92 DTC 2098 (C.C.I.).

Court was governed by that Court's "informal procedure" the only recourse is by means of judicial review.²

The applicant is a mother of two minor children of which she has custody. By the terms of the judgment granting the divorce between her and her former husband, the children's father, she was awarded no alimentary allowance for herself (she is gainfully but fairly modestly employed) but was awarded the sum of \$1,150 per month for the maintenance of the children.

Under the provisions of the *Income Tax Act*³ the payment received by the applicant for the maintenance of her children was required to be included in her income. Paragraph 56(1)(b), as it applied to the 1989 taxation year, required the inclusion in income of:

56. (1) . . .

(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 recipient 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.

If it were not for this text such alimony would not otherwise be taxable in the hands of the recipient under the general charging sections of the Act.

A counterpart to this provision, paragraph 60(b), permitted the applicant's former husband to deduct those same maintenance payments in the computation of his income for tax purposes. Companion provisions provide for the similar inclusion and deduction of other payments of a similar nature, for example those made by and to the respective parents of chil-

² No issue was taken in this Court as to the possible impact of s. 18.28 [as enacted by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 51, s. 5] of the *Tax Court of Canada Act*, R.S.C., 1985, c. T-2, as amended, which provides that a judgment rendered under the informal procedure "shall not be treated as a precedent for any other case."

³ S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended.

d'impôt de 1989. L'appel en question étant régi par la «procédure informelle» de la Cour de l'impôt, le seul recours ouvert est le contrôle judiciaire².

a La requérante est la mère de deux enfants mineurs dont elle a la garde. Aux termes du jugement prononçant le divorce entre elle et son ex-conjoint, le père des enfants, elle n'a droit à aucune pension alimentaire pour elle-même (elle détient un emploi rémunéré, quoique passablement modeste), mais elle a droit à 1 150 \$ par mois pour subvenir aux besoins des enfants.

c Conformément aux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*³, la somme reçue par la requérante pour subvenir aux besoins de ses enfants devait être incluse dans le calcul de son revenu. L'alinéa 56(1)b), tel qu'il s'appliquait lors de l'année d'imposition 1989, requérait en effet l'inclusion dans le calcul du revenu de:

56. (1) . . .

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, 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.

N'eût été cette disposition, la pension alimentaire n'aurait pas été par ailleurs imposable entre les mains du bénéficiaire en vertu des dispositions générales de la Loi qui créent une obligation fiscale.

Cette disposition trouve sa contrepartie à l'alinéa 60b), qui permettait à l'ex-conjoint de la requérante de déduire ces mêmes sommes de son revenu aux fins de l'impôt. Des dispositions connexes prescrivent l'inclusion et la déduction semblable de paiements de nature comparable, notamment ceux effectués aux parents ou par les parents dont les enfants

² Aucune contestation n'a été formulée devant cette Cour quant à l'effet possible de l'art. 18.28 [édicte par L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 51, art. 5] de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, L.R.C. (1985), ch. T-2, modifiée, qui prévoit que les jugements rendus sous le régime de la procédure informelle «ne constituent pas des précédents jurisprudentiels».

³ S.C. 1970-71-72, ch. 63, telle que modifiée.

dren born out of wedlock. The whole system is frequently referred to compendiously as the inclusion/deduction system.

Before the Tax Court the applicant's claim was in essence that the inclusion/deduction system violated her equality rights as guaranteed by subsection 15(1) of the Charter [*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]]:

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.

The Tax Court Judge dismissed that claim. Although there was little or no evidence before him on the point, he was prepared to take judicial notice of the fact that "the appellant is part of a group of which the great majority is separated or divorced women, who have a certain degree of 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."⁴

(It may be noted in passing that, as a result of the intervention by SCOPE, the absence of evidence which was remarked on by the Tax Court Judge has been more than amply remedied in this Court. Despite its great volume, however, the evidence does little more than confirm what the Tax Court Judge found as fact on this point.)

The Tax Court Judge then went on to say (at page 2118):

This group of people described earlier, of whom the appellant is one, is entitled, in my opinion, because of certain personal characteristics, to the guarantee set out in section 15 of the Charter, which prohibits all forms of discrimination based on the stated grounds or on analogous grounds.

The Tax Court Judge further found as a fact [at page 2120] that "the essential elements of the manner in which the tax impact on the appellant of including

sont nés hors des liens du mariage. L'ensemble de ces règles est fréquemment appelé succinctement le système inclusion-déduction.

Devant la Cour de l'impôt, la requérante a essentiellement fait valoir que le système en question violait ses droits à l'égalité garantis par le paragraphe 15(1) de la Charte [*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]]:

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.

Le juge de la Cour de l'impôt a rejeté cette prétention. Bien que peu ou pas de preuve lui ait été soumise sur ce point, il était disposé à prendre connaissance d'office du fait que «l'appelante fait partie d'un groupe composé en très large majorité de femmes qui sont soit séparées ou divorcées, qui ont une certaine autonomie financière (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»⁴.

(Il convient de souligner en passant que, grâce à l'intervention de SCOPE, il a été plus qu'amplement remédié devant notre Cour à l'absence de preuve que le juge de la Cour de l'impôt a remarquée. En dépit de son volume considérable, la preuve ne fait toutefois guère plus que confirmer les conclusions de fait du juge de la Cour de l'impôt sur ce point.)

Le juge de la Cour de l'impôt a ensuite ajouté (à la page 2106):

Ce groupe de personnes ci-dessus décrit,—dont fait partie l'appelante—à cause de certaines caractéristiques personnelles ont droit à mon avis à la garantie dont traite l'article 15 de la Charte qui prohibe toute discrimination fondée sur les motifs qui y sont mentionnés ou sur des motifs analogues.

Le juge de la Cour de l'impôt a en outre conclu [à la page 2107] que «dans ses éléments essentiels la façon . . . de calculer l'impact fiscal pour l'appelante

⁴ At p. 2118.

⁴ À la p. 2105.

the alimony in her income” were “substantially” as they had been suggested by the expert witness Mr. Drouin, namely that in the year 1989, the applicant had suffered a “tax cost” of \$3,705⁵ resulting from the inclusion/deduction system.

Notwithstanding those findings, the Tax Court Judge dismissed the applicant’s appeal because he was of the view that the Court which had awarded maintenance payments to the applicant had in fact taken account of the effects of income tax in fixing the amount of those payments and that there was, in any event, a general obligation in family law to gross-up maintenance payments to take account of tax consequences. He concluded (at page 2121):

I therefore conclude that, 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. Obviously, where there is an agreement between the parties, the party who receives the alimony must satisfy himself or herself that the alimony is grossed-up to a fair level, in cases where that alimony is taxable, of course. As a corollary arising from the propositions set out in the present paragraph, it is correct to say that the recipient of the alimony for the maintenance of the children is in turn entitled to take into account the tax implications following the receipt of such alimony and to withhold from the total amount of the alimony the appropriate portion of this amount which represents the additional income tax that he or she must pay by reason of the inclusion of the alimony payments in his or her income.

After proceedings in judicial review had been launched in this Court, and indeed after the date for hearing had been set, an application to intervene was made by “Support and Custody Orders for Priority Enforcement” (SCOPE), an interest group. Leave to intervene was granted and SCOPE duly filed a memorandum and voluminous materials to which reference has already been made.

⁵ Reduced to \$2,500 after taking account of the gross-up.

résultant de l’inclusion de la pension alimentaire dans son revenu» était «substantiellement» celle qu’a mentionnée le témoin expert Drouin, notamment qu’au cours de l’année 1989, la requérante avait supporté un «coût fiscal» de 3 705 \$⁵ du fait du mécanisme inclusion-déduction.

Malgré ces conclusions, le juge de la Cour de l’impôt a rejeté l’appel de la requérante parce qu’il était d’avis que la Cour qui avait accordé la pension alimentaire à la requérante avait en fait tenu compte de l’effet de l’impôt sur le revenu dans la détermination du montant des paiements en question et que, quoi qu’il en soit, il existait en droit de la famille l’obligation générale de majorer la pension alimentaire de manière à tenir compte de ses conséquences fiscales. Il a conclu ainsi (aux pages 2108 et 2109):

J’en viens donc à la conclusion que 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. Il va de soi que si le montant de la pension est établi par un accord écrit des parties, la partie qui reçoit la pension alimentaire doit s’assurer de la majoration de cette pension à un juste niveau dans les cas, bien entendu, où cette pension est imposable. Comme corollaire des propositions énoncées dans le présent paragraphe, il semble juste de dire que la personne qui reçoit la pension alimentaire pour subvenir aux besoins des enfants a, de son côté, droit de tenir compte de l’impact fiscal découlant de la réception de la pension alimentaire et de retenir sur le montant de la pension qui lui fut versée, la partie appropriée de ce montant qui représente l’impôt additionnel sur le revenu qu’elle devra acquitter par suite de l’inclusion de cette pension dans son revenu.

Une fois l’instance de contrôle judiciaire introduite devant cette Cour, et en vérité après que la date de l’audition eut été fixée, une demande d’intervention a été présentée par le groupe d’intérêt «Support and Custody Orders for Priority Enforcement» (SCOPE). L’autorisation d’intervenir a été accordée, et SCOPE a déposé en temps opportun un exposé et de nombreux documents, qui ont déjà été mentionnés.

⁵ Réduit à 2 500 \$ après qu’on eut pris en considération la majoration.

The grounds of discrimination alleged by the applicant and by the intervenor are different. The intervenor claims that paragraph 56(1)(b) discriminates, and that the applicant is a member of a group that suffers discrimination, on the grounds of sex. The applicant on the other hand makes a different claim. In her notice of appeal to the Tax Court of Canada she alleges:

3. . . .

- (f) The provisions of the above-cited sections of the Act cause an injustice and an inequality before the Act affecting the taxpayer solely on the ground of her status as a "spouse" or "former spouse" or "parent", a person having the custody of children for whose benefit alimony is paid, as compared with all other persons having custody of children receiving alimony;
- (g) The provisions of the above-cited sections of the Act cause an injustice and inequality of taxation affecting the taxpayer as compared with say other taxpayer whose children receive income which is not alimony [Notice of appeal, respondent's factum, at p. 5.]

I read those allegations as a claim of discrimination based on a ground analogous to those enumerated in section 15 of the Charter. The group to which the applicant claims to belong and which suffers discrimination can, I think, fairly be described as separated⁶ custodial parents receiving maintenance payments for their children.

It is convenient to examine these grounds separately.

The intervenor's claim of discrimination on the ground of sex requires a consideration of the recent decision of the Supreme Court of Canada in *Symes*.⁷ In that case the Court had to deal with an attack on the child care allowance provided by section 63 of the *Income Tax Act*. The attack was based on a section 15 claim of discrimination on the grounds of sex. Iacobucci J., writing for the majority, concluded that the claim failed because it had not been shown that section 63 created a distinction on the basis of sex. That finding was made as a result of the first step of the three-stage analysis mandated for section 15

⁶ I use the word "separated" in these reasons as including those who are divorced.

⁷ *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695.

La discrimination alléguée par la requérante et celle invoquée par l'intervenant sont fondées sur des motifs différents. L'intervenant soutient que l'alinéa 56(1)(b) établit une discrimination, et que la requérante fait partie d'un groupe victime de discrimination fondée sur le sexe. La prétention de la requérante est différente. Dans son avis d'appel à la Cour canadienne de l'impôt, elle allègue ceci:

3. . . .

- f) Les dispositions des articles précités de la Loi créent envers le contribuable [sic] une injustice et une inégalité devant la Loi au seul motif de son statut de «conjoint» ou «d'ex-conjoint» ou de «parent», gardien d'enfants au bénéfice desquels est payée une pension alimentaire par rapport à tous autres gardiens d'enfants bénéficiaires d'une pension alimentaire;
- g) Les dispositions des articles précités de la Loi créent envers le contribuable une injustice et une inégalité d'imposition par rapport à tout autre contribuable dont les enfants bénéficient de revenus qui ne sont pas une «pension alimentaire»; [Avis d'appel, dossier de l'intimée, à la p. 5.]

À mon sens, il s'agit là d'allégations d'une discrimination fondée sur des motifs analogues à ceux qui sont énumérés à l'article 15 de la Charte. Le groupe auquel la requérante prétend appartenir et qui est victime de discrimination peut, j'estime, être à juste titre décrit comme réunissant les parents séparés⁶ qui ont la garde des enfants et qui sont bénéficiaires d'une pension alimentaire pour subvenir aux besoins de ces derniers.

Il convient d'examiner ces motifs de discrimination séparément.

L'allégation de l'intervenant, portant qu'il y a discrimination fondée sur le sexe, commande l'examen de l'arrêt *Symes*, rendu récemment par la Cour suprême du Canada⁷. Dans cette affaire, la Cour devait se prononcer sur la contestation de l'allocation pour garde d'enfants prévue à l'article 63 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La contestation reposait sur une allégation de discrimination fondée sur le sexe au sens de l'article 15. S'exprimant au nom de la majorité, le juge Iacobucci a rejeté la prétention parce qu'il n'avait pas été démontré que l'article 63 créait une distinction fondée sur le sexe. Il a tiré cette con-

⁶ Le terme «séparé» que j'utilise dans mes motifs englobe les personnes divorcées.

⁷ *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695.

claims by *Andrews*⁸ and *Swain*⁹ which Iacobucci J. summarized as follows (at page 761):

First, it must be determined whether s. 63 establishes an inequality: does s. 63 draw a distinction (intentionally or otherwise) between the appellant and others, based upon a personal characteristic? Second, if an inequality is found, it must be determined whether the inequality results in discrimination: does the distinction drawn by s. 63 have the effect of imposing a burden, obligation or disadvantage not imposed upon others or of withholding or limiting access to opportunities, benefits and advantages available to others? Finally, assuming that both an inequality and discrimination can be found, it must be determined whether the personal characteristic at issue constitutes either an enumerated or analogous ground for the purposes of s. 15(1) of the *Charter*.

Paragraph 56(1)(b) of the *Income Tax Act*, which is under attack here, like section 63 [as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 33; 1976-77, c. 4, s. 21; 1980-81-82-83, c. 109, s. 19; 1984, c. 1, s. 25; c. 45, s. 22; 1988, c. 55, s. 39; 1990, c. 39, s. 13], is facially neutral: it does not, either in terms or by necessary implication, create distinctions based on sex; it is not a colourable stratagem whose provisions can, in fact, and despite the neutrality of the language, apply only to members of one sex (as would be the case, for example, in a text creating a distinction based upon being pregnant or having prostate cancer). That was not the end of the matter for Iacobucci J., however, and he went on to undertake a detailed “adverse effects” analysis of the impugned provision. Such an analysis is, of course, necessary to see if the law creates an indirect or unintentional distinction based on sex. It would also be appropriate in a case where it was alleged that the officials charged with administering the law did so in a discriminatory manner, although that was not suggested either in *Symes* or in the present case.

Sex was the only personal characteristic in issue in *Symes* and there was no claim based on any other enumerated or analogous ground.

⁸ *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143.

⁹ *R. v. Swain*, [1991] 1 S.C.R. 933.

clusion après avoir franchi la première étape de l’analyse à trois volets requise par les arrêts *Andrews*⁸ et *Swain*⁹ dans les contestations fondées sur l’article 15, que le juge Iacobucci a résumée ainsi (à la page 761):

a Premièrement, il faut déterminer si l’art. 63 crée une inégalité: l’art. 63 établit-il (intentionnellement ou non) une distinction entre l’appelante et d’autres personnes, qui est fondée sur des caractéristiques personnelles? Deuxièmement, s’il y a inégalité, la Cour doit déterminer si cette inégalité donne lieu à une discrimination: la distinction établie par l’art. 63 a-t-elle pour effet d’imposer des fardeaux, des obligations ou des désavantages non imposés à d’autres ou d’empêcher ou de restreindre l’accès à des possibilités, bénéfices et avantages offerts à d’autres? Enfin, s’il y a à la fois inégalité et discrimination, il faut déterminer, aux fins du par. 15(1) de la *Charte*, si la caractéristique personnelle en cause est un motif énuméré ou un motif analogue.

d À l’instar de l’article 63 [mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 33; 1976-77, ch. 4, art. 21; 1980-81-82-83, ch. 109, art. 19; 1984, ch. 1, art. 25; ch. 45, art. 22; 1988, ch. 55, art. 39; 1990, ch. 39, art. 13], l’alinéa 56(1)(b) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, contesté en l’espèce, est en apparence neutre: il ne crée ni explicitement ni implicitement une distinction fondée sur le sexe; il n’est pas non plus un stratagème trompeur dont les dispositions peuvent, en fait, et en dépit de la neutralité du libellé, s’appliquer aux membres d’un seul sexe (comme ce serait le cas par exemple du texte créant une distinction fondée sur la grossesse ou le cancer de la prostate). Mais le juge Iacobucci ne s’est pas arrêté là; il a ensuite effectué l’analyse approfondie des «effets préjudiciables» de la disposition contestée. Il est bien entendu nécessaire d’effectuer une telle analyse pour vérifier si la loi crée une distinction indirecte ou non intentionnelle fondée sur le sexe. Cette analyse serait également opportune s’il était allégué que les fonctionnaires chargés d’administrer la loi ont agi d’une manière discriminatoire, bien que rien de tel n’ait été suggéré ni dans l’arrêt *Symes*, ni en l’espèce.

i Le sexe était l’unique caractéristique personnelle en cause dans l’arrêt *Symes*, et aucune autre contestation fondée sur un motif énuméré ou analogue n’a été formulée.

⁸ *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143.

⁹ *R. c. Swain*, [1991] 1 R.C.S. 933.

In the course of his consideration of the first step (whether the section creates a distinction based on sex), Iacobucci J. said (at page 763):

... I have no doubt that women disproportionately incur the social costs of child care. Whether or not such costs are imposed by society upon women, however, is not the s. 15(1) issue. The s. 15(1) issue is whether s. 63 of the Act has an adverse effect upon women in that it unintentionally creates a distinction on the basis of sex. In my view, in order to establish such an effect, it is not sufficient for the appellant to show that women disproportionately bear the burden of child care in society. Rather, she must show that women disproportionately pay child care expenses. Only if women disproportionately pay such expenses can s. 63 have any effect at all, since s. 63's only effect is to limit the tax deduction with respect to such expenses. [Emphasis in original text.]

and again (at pages 766-767):

In another case, a different subgroup of women with a different evidentiary focus involving s. 63 might well be able to demonstrate the adverse effects required by s. 15(1). For example, although I wish to express no opinion on this point, I note that no particular effort was made in this case to establish the circumstances of single mothers. If, for example, it could be established that women are more likely than men to head single-parent households, one can imagine that an adverse effects analysis involving single mothers might well take a different course, since child care expenses would thus disproportionately fall upon women.

and again (at pages 767-768):

... to say that the s. 63 deduction is more often denied to women is to recognize a reality, namely, that when there are two supporting persons in a household, the woman is more often the lower income earner. Although both supporting persons contribute to the actual child care expenses incurred, the deduction will be denied to the woman as the lower income earner. In this sense, then, the woman is more often "affected" by s. 63. However, to describe s. 63 in this fashion is not to admit that s. 63 has an "adverse effect" which subordinates women. As I described above, to deny the deduction to women would only exaggerate a societal inequality if the woman in question actually paid more child care expenses. Since, as I have already indicated, proof is lacking on this point, the only obvious distinction is a parental one. And, as just noted, the appellant's focus has effectively excluded parental status arguments. [Emphasis in original text.]

Although it was not necessary for him to do so, in the light of his conclusion on the first step, Iacobucci

Dans son analyse de la première étape (à savoir si l'article crée une distinction fondée sur le sexe), le juge Iacobucci a écrit (à la page 763):

... il n'y a pas de doute que les femmes assument une part disproportionnée des coûts sociaux de la garde des enfants. Toutefois, la question soulevée par le par. 15(1) ne vise pas à déterminer si la société impose ou non aux femmes ces coûts. Du point de vue du par. 15(1), il faut plutôt déterminer si l'art. 63 de la Loi a un effet préjudiciable sur les femmes en ce qu'il crée de façon non intentionnelle une distinction fondée sur le sexe. À mon avis, pour établir cet effet, il ne suffit pas pour l'appelante d'établir que les femmes assument une part disproportionnée de la garde des enfants dans la société. Elle doit plutôt démontrer que les femmes paient une part disproportionnée des frais de garde d'enfants. C'est seulement si les femmes paient une part disproportionnée de ces frais que l'art. 63 peut avoir un effet quelconque, puisque le seul effet de cette disposition est de limiter le montant de la déduction fiscale à cette fin. [Souligné dans le texte original.]

puis (aux pages 766 et 767):

Dans un autre contexte, un sous-groupe différent de femmes, qui présenterait des éléments de preuve différents relativement à l'art. 63, pourrait bien arriver à démontrer les effets préjudiciables exigés par le par. 15(1). Par exemple, bien que je ne désire pas exprimer d'opinion sur ce sujet, je remarque que l'on ne s'est pas efforcé en l'espèce de faire ressortir la situation des mères célibataires. Si, par exemple, on pouvait démontrer que plus de femmes que d'hommes sont chefs de familles monoparentales, on peut imaginer que l'analyse des effets préjudiciables concernant la situation des mères célibataires pourrait bien avoir un cheminement différent, puisque les frais de garde d'enfants incomberaient alors, dans une mesure disproportionnée, à des femmes.

et ensuite (aux pages 767 et 768):

... affirmer que l'on refuse plus souvent aux femmes la déduction visée à l'art. 63 est reconnaître une réalité: lorsque deux personnes dans un ménage assument les frais d'entretien, la femme est beaucoup plus souvent celle qui a le revenu le moins élevé. Bien que ces deux personnes participent aux frais réels de garde des enfants, la déduction est alors refusée à la femme du fait de son revenu moins élevé. En ce sens alors, la femme est plus souvent «touchée» par l'art. 63. Toutefois, cette façon de décrire l'art. 63 ne revient pas à admettre que l'art. 63 a un «effet préjudiciable» qui subordonne les femmes. Comme je l'indiquais précédemment, refuser la déduction à la femme ne ferait qu'exagérer une inégalité sociale si c'est la femme qui a assumé la plus grande partie des frais de garde des enfants. Puisqu'il manque, comme je l'ai déjà indiqué, des éléments de preuve sur ce point, la seule distinction évidente est celle qui repose sur l'état parental, et, comme je viens de le mentionner, l'argumentation de l'appelante revenait à exclure les moyens fondés sur l'état parental. [Souligné dans le texte original.]

Bien qu'il n'ait pas eu à la faire étant donné sa conclusion à la première étape, le juge Iacobucci est

J. also went on to examine the second step, namely, is the impugned provision discriminatory? In this connection he said (at pages 770-771):

... the important thing to realize is that there is a difference between being able to point to individuals negatively affected by a provision, and being able to prove that a group or subgroup is suffering an adverse effect in law by virtue of an impugned provision. As already noted, proof of inequality is a comparative process: *Andrews, supra*. If a group or subgroup of women could prove the adverse effect required, the proof would come in a comparison with the relevant body of men. Accordingly, although individual men might be negatively affected by an impugned provision, those men would not belong to a group or subgroup of men able to prove the required adverse effect. In other words, only women could make the adverse effects claim, and this is entirely consistent with statements such as that found in *Brooks, supra*, to the effect that "only women have the capacity to become pregnant" (at p. 1242).

Looking at this point a different way, if s. 63 creates an adverse effect upon women (or a subgroup) in comparison with men (or a subgroup), the initial s. 15(1) inquiry would be satisfied: a distinction would have been found based upon the personal characteristic of sex. In the second s. 15(1) inquiry, however, the sex-based distinction could only be discriminatory with respect to either women or men, not both. The claimant would have to establish that the distinction had "the effect of imposing a burden, obligation or disadvantage not imposed upon others or of withholding or limiting access to opportunities, benefits and advantages available to others" (*Swain, supra*, at p. 992). The burden or benefit could not, as a logical proposition, fall upon both sexes. Likewise, to the extent that a court might undertake a broader search for "disadvantage that exists apart from and independent of the particular legal distinction being challenged" (*Turpin, supra*, at p. 1332), I cannot imagine how such disadvantage could be located for both men and women at the same time. [Emphasis in original text.]

These passages give me some difficulty. They are, of course, strictly speaking, *obiter*, but they are of great authority. They seem to suggest that a facially neutral, uncolourable legislative provision, which is impartially applied in accordance with its terms and affects both men and women, can nonetheless be discriminatory on the grounds of sex. It seems to me that such an assertion, which I, of course, accept, requires some elaboration.

ensuite passé à la seconde étape, c'est-à-dire qu'il s'est demandé si la disposition contestée était discriminatoire. À cet égard, il a dit (aux pages 770 et 771):

a ... il importe maintenant de se rendre compte qu'il existe une différence entre l'identification de personnes subissant l'effet défavorable d'une disposition et la démonstration qu'un groupe ou un sous-groupe subit un effet préjudiciable en droit en raison d'une disposition contestée. Comme je l'ai déjà fait remarquer, la preuve de l'inégalité est un processus comparatif: *Andrews*, précité. Si un groupe ou un sous-groupe de femmes pouvait prouver l'effet préjudiciable requis, la preuve proviendrait d'une comparaison avec le groupe d'hommes pertinent. En conséquence, bien qu'une disposition contestée puisse avoir une incidence négative sur des hommes pris individuellement, ceux-ci ne feraient pas partie d'un groupe ou sous-groupe d'hommes en mesure de prouver l'effet préjudiciable requis. En d'autres termes, seulement des femmes pourraient soutenir qu'il y a effet préjudiciable, ce qui est entièrement compatible avec les énoncés formulés dans l'arrêt *Brooks*, précité, savoir que «seules les femmes ont la possibilité de devenir enceintes» (à la p. 1242).

Prenons ce point sous un autre angle: si l'art. 63 créait un effet préjudiciable sur les femmes (ou un sous-groupe) par rapport aux hommes (ou un sous-groupe), l'étape initiale de l'analyse fondée sur le par. 15(1) serait satisfaite: il se trouverait à exister une distinction fondée sur la caractéristique personnelle que constitue le sexe. Toutefois, au deuxième stade de l'analyse fondée sur le par. 15(1), la distinction fondée sur le sexe ne pourrait être discriminatoire qu'à l'endroit des femmes ou des hommes, et non pas des deux. Le demandeur devrait établir si la distinction «a pour effet d'imposer 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» (voir l'arrêt *Swain*, précité, à la p. 992). En toute logique, le fardeau ou l'avantage ne pourrait exister à la fois pour les femmes et les hommes. De même, si un tribunal pouvait entreprendre la recherche plus large d'un «désavantage qui existe indépendamment de la distinction juridique précise contestée» (arrêt *Turpin*, à la p. 1332), je ne peux voir comment ce désavantage pourrait exister à la fois pour les hommes et les femmes. [Souligné dans le texte original.]

Ces passages me laissent perplexe. À strictement parler, ils sont évidemment des commentaires incidents, mais ils revêtent une grande autorité. On semble ainsi donner à entendre qu'une disposition législative apparemment neutre, honnête, appliquée de façon impartiale conformément à ses termes, touchant à la fois les hommes et les femmes, peut néanmoins être discriminatoire sur le fondement du sexe. Il me semble qu'une telle hypothèse, que j'accepte évidemment, nécessite une certaine explication.

Obviously there can now be no doubt that there will be many cases, both in Charter litigation and under the various human rights statutes, where an adverse effects analysis is necessary and will lead to the conclusion that there has been discrimination. It is also clear that it is no answer to such a claim to show that the impugned policy, action or legislation may also impact adversely on persons other than members of the affected group: a provision which discriminates against Hindus may likewise have an adverse effect upon Buddhists; a policy that discriminated against Blacks would not be saved by a showing that it was also harmful to aboriginal people. But surely it cannot be the case that legislation that adversely affects both men and women is discriminatory on the grounds of sex solely because the women (or men) in question are more numerous. Such a mechanistic approach would be likely to defeat the purposes of the Charter. Indeed, in my view it is not because more women than men are adversely affected, but rather because some women, no matter how small the group, are more adversely affected than the equivalent group of men, that a provision can be said to discriminate on grounds of sex.

In this connection it is important to recognize that sex differs significantly from the other enumerated grounds. There is an almost infinite number of religions, races, nationalities etc. and no two subsets within any of those categories could properly be described as opposites. There are only two sexes.¹⁰ One excludes the other. A male is always the opposite of a female and vice versa. Women or any group or subgroup of women who claim that a law discriminates on the basis of sex necessarily do so because it

¹⁰ I neither overlook nor discount the possibility that, in another case and other circumstances, it might be successfully argued that homosexuals or transsexuals constitute a third or even a fourth sex. That possibility has simply no relevance in the present context and even if a court were to accept such an argument, it seems to me that it would necessarily do so on the basis that each of the sexual categories so found was exclusive of all the others.

De toute évidence, il ne peut y avoir de doute que dans de nombreux cas, aussi bien dans les litiges fondés sur la Charte que sur différentes lois relatives aux droits de la personne, il sera nécessaire d'effectuer une analyse des effets préjudiciables qui permettra de conclure qu'il y a eu discrimination. Il est également clair que ce n'est pas répondre à une telle prétention que de démontrer que la politique, l'action ou la loi contestée peut également avoir des effets préjudiciables sur des personnes qui ne font pas partie du groupe concerné: une disposition qui établit une discrimination à l'égard des hindous peut de même avoir des effets préjudiciables sur les bouddhistes; une politique qui établit une discrimination à l'égard des noirs ne serait pas justifiée du seul fait qu'elle cause également un préjudice aux autochtones. Mais il est certainement hors de question que la loi qui cause des effets préjudiciables à la fois aux hommes et aux femmes soit discriminatoire sur le fondement du sexe uniquement parce que les personnes touchées sont en majorité des femmes (ou des hommes). Une conception aussi mécanique tendrait à saper les objectifs de la Charte. De fait, à mon avis, ce n'est pas parce que plus de femmes que d'hommes subissent des effets préjudiciables, mais parce que certaines femmes, si petit que soit leur groupe, subissent des effets plus préjudiciables que le groupe d'hommes équivalent, qu'on peut dire d'une disposition qu'elle crée une discrimination fondée sur le sexe.

À cet égard, il importe de reconnaître que le motif que constitue le sexe diffère grandement des autres motifs énumérés. Il existe un nombre presque infini de religions, de races, de nationalités, etc., et on ne saurait dire de ces catégories qu'elles réunissent deux sous-groupes opposés. En revanche, il n'y a que deux sexes¹⁰. L'un exclut l'autre. L'homme est toujours l'opposé de la femme, et vice versa. Les femmes, ou tout groupe ou sous-groupe de femmes qui prétendent qu'une loi crée une discrimination à leur égard sur le

¹⁰ Je n'écarte ni ne néglige la possibilité que, dans une autre affaire et d'autres circonstances, on puisse prétendre avec succès que les homosexuels ou les transsexuels constituent un troisième ou même un quatrième sexe. Cette possibilité est simplement sans aucun rapport dans le présent contexte, et même si un tribunal devait retenir un tel argument, il me semble qu'il le ferait nécessairement sur le fondement que chaque sexe ainsi déterminé est exclusif de tous les autres.

draws a distinction based on their shared characteristic of femaleness which it does not draw for those who have the opposite characteristic of maleness. It would be likewise if there were a claim of discrimination by a group or a subgroup of men.

Accordingly, it seems to me that one cannot logically say that an otherwise neutral rule discriminates on the basis of sex simply because it affects more members of one sex than of the other. Nor do I think that is what Iacobucci J. suggests in *Symes* when he talks of a law having a “disproportionately” adverse effect upon women or of women being “more likely” to suffer from it than men. The focus, surely, is not on numbers but on the nature of the effect; on quality rather than quantity. If legislation which adversely affects women has the same adverse effect upon men, even though their numbers may be smaller or the likelihood of their suffering be less, it cannot logically be said that the ground of discrimination is sex. This does not mean, of course, that there is no Charter breach, for in such circumstances it is very likely that another ground of discrimination will be in play.

To illustrate: it is a shameful truth that far more women in Canada suffer from poverty than men.¹¹ Legislation which discriminated against the poor would therefore adversely affect more women than men. It could not be said, however, to discriminate on the grounds of sex unless it also drew a distinction against poor women which did not apply to poor men or unless it created a different effect on women than on men. Otherwise, the outcome of a section 15 attack on such legislation would turn on whether poverty was a ground analogous to those enumerated. On the other hand, legislation which imposed a physical test which could more easily be met by most men would have a disproportionate effect on women even if some men failed the test and some women, with difficulty, met it. The test would be qualitatively different even for those women who succeeded and

fondement du sexe, font nécessairement valoir que cette loi crée une distinction fondée sur leur caractéristique commune de qualité de femme qu’elle ne crée pas à l’égard de ceux qui possèdent les caractéristiques opposées de l’homme. Il en serait de même si un groupe ou un sous-groupe d’hommes alléguait la discrimination.

Aussi, me semble-t-il que l’on ne puisse logiquement prétendre qu’une règle par ailleurs neutre crée une discrimination fondée sur le sexe pour la simple raison que ses effets se font sentir sur un plus grand nombre de personnes d’un sexe que de l’autre. Je ne crois pas non plus que c’est ce qu’entend le juge Iacobucci dans l’arrêt *Symes* lorsqu’il dit d’une loi qu’elle a des effets préjudiciables «disproportionnés» sur les femmes ou que «plus» de femmes que d’hommes en souffrent. L’élément clé n’est évidemment pas le nombre, mais la nature des effets; c’est la qualité et non la quantité qui importe. Si la loi qui entraîne des effets préjudiciables à l’égard des femmes a les mêmes effets préjudiciables à l’égard des hommes, bien que ces derniers soient moins nombreux ou qu’ils soient moins susceptibles d’en souffrir, on ne peut soutenir logiquement que la discrimination est fondée sur le sexe. Cela ne signifie évidemment pas que la Charte n’est pas violée car, dans de telles circonstances, il est fort probable qu’un autre motif de discrimination entre en jeu.

Prenons l’exemple suivant: c’est une vérité, bien triste hélas, qu’au Canada, un beaucoup plus grand nombre de femmes que d’hommes vivent dans la pauvreté¹¹. La loi qui créerait une discrimination à l’égard des pauvres causerait donc plus d’effets préjudiciables aux femmes qu’aux hommes. On ne pourrait toutefois dire d’elle qu’elle crée une discrimination fondée sur le sexe que si elle établissait également à l’encontre des femmes pauvres une distinction qui ne vise pas les hommes pauvres, ou que si elle avait sur les femmes des effets différents de ceux qu’elle a sur les hommes. Autrement, pour trancher la contestation d’une telle loi dans le cadre de l’article 15, il faudrait déterminer si la pauvreté est un motif analogue à ceux énumérés. D’autre part, la loi imposant un test physique susceptible d’être plus facilement réussi par la plupart des hommes aurait

¹¹ See *Moge v. Moge*, [1992] 3 S.C.R. 813, at pp. 853-854.

¹¹ Voir *Moge c. Moge*, [1992] 3 R.C.S. 813, aux p. 853 et 854.

would be vulnerable to attack as discriminatory on the grounds of sex. In each case the impact of the legislation must be weighed; it is not enough simply to count the numbers affected.

In the context of the present case I, like the Tax Court Judge, have simply no doubt that paragraph 56(1)(b) impacts adversely on more women than men. That is because mothers are far more likely to be custodial single parents than fathers. Since, however, the legislation must also impact in exactly the same way on custodial fathers, although in very much smaller numbers, I do not see how it can be said to differentiate or to discriminate on the basis of sex. In my view, the importance of the material showing the numerically disproportionate effect of paragraph 56(1)(b) on women must come in the context of a section 1 analysis.

And a section 1 analysis there must be. Just as much as the intervenor's claim of discrimination on the ground of sex seems to me to be problematical, so does the applicant's claim of discrimination on an analogous ground seem manifest.

Excluding those "non-personal" characteristics which are required by paragraph 56(1)(b) for the inclusion in a taxpayer's income of maintenance payments destined for her children, the applicant's claim to discrimination is based on her status as a separated custodial parent. When that claim is subjected to the three-step analysis mandated by *Andrews*, *Swain* and *Symes*, *supra*, the result seems to me to be starkly apparent.

First, paragraph 56(1)(b) draws an intentional distinction between the applicant and others based upon her being a separated custodial parent. There can be simply no doubt in my mind that the qualities of being separated and a parent are "personal characteristics", and I note that on several occasions in *Symes*, Iacobucci J. refers almost with regret to the fact that the appellant there expressly declined to assert her

des effets disproportionnés sur les femmes, même si certains hommes échouaient le test et que certaines femmes le réussissaient difficilement. Le test serait qualitativement différent, même pour les femmes qui le réussiraient, et il prêterait le flanc à la contestation pour discrimination fondée sur le sexe. Dans chaque cas, les effets de la loi doivent être soupesés; il ne suffit pas de compter le nombre de personnes touchées.

En l'espèce, à l'instar du juge de la Cour de l'impôt, je n'ai absolument aucun doute que l'alinéa 56(1)b a plus d'effets préjudiciables sur les femmes que sur les hommes, car les mères ont beaucoup plus souvent la garde de leurs enfants que les pères. Cependant, comme la loi doit également avoir les mêmes effets à l'égard des pères gardiens, bien que ceux-ci soient largement minoritaires, je ne peux concevoir que l'on soutienne qu'elle établit une distinction ou une discrimination fondée sur le sexe. À mon avis, l'importance des documents indiquant l'effet numériquement disproportionné de l'alinéa 56(1)b à l'égard des femmes doit entrer en jeu dans le contexte d'une analyse fondée sur l'article premier.

Et cette analyse doit être effectuée. Si les prétentions de l'intervenant fondées sur le sexe me semblent être problématiques, celles de la requérante fondées sur un motif analogue semblent être claires.

Mises à part les caractéristiques «non personnelles» requises par l'alinéa 56(1)b pour l'inclusion dans le calcul du revenu du contribuable de la pension alimentaire destinée à ses enfants, l'allégation de discrimination de la requérante est fondée sur sa qualité de parent séparé ayant la garde de ses enfants. Si on analyse cette allégation au regard des trois étapes prescrites par les arrêts *Andrews*, *Swain* et *Symes*, précités, le résultat me semble tomber sous le sens.

D'une part, l'alinéa 56(1)b établit une distinction intentionnelle entre la requérante et d'autres personnes, fondée sur le fait qu'elle est un parent séparé 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», et je remarque qu'à maintes reprises dans l'arrêt *Symes*, le juge Iacobucci rappelle pres-

claim on her status as a parent. I have some doubt as to whether the fact of having the custody of a child can properly be described as a "personal characteristic", but in the light of the view I take of the other two components of the claim asserted by the applicant, it is not necessary to go further into that question. Simply put, there is no requirement that the grounds of discrimination and the definition of the affected group be coterminous; all that is necessary is that at least one of the characteristics of the latter be included within the former. Indeed, though the quality or attribute which is the ground may be one that is possessed by everybody (race, national origin) or by very few (mental or physical disability) the definition of the affected group will almost always be more narrowly focused (Haitian immigrants, blind taxpayers).

Second, the inequality created for separated custodial parents is discriminatory and imposes a burden on them not imposed on others. This may be simply tested by looking at each of the defining components of the group in turn.

Thus, a non-separated custodial parent is not required to include in income maintenance payments received from her or his spouse. This is so even in the rare, but not impossible, circumstance where the maintenance is paid pursuant to a court order or a written agreement but the spouses are living together.

Next, a separated non-custodial parent (for example a divorced father whose own parents pay him money to help with the upbringing or the education of their grandchildren) is not required to include maintenance payments in income.

Finally, separated non-parents having custody of a child, such as a grandmother or an uncle are not obliged to include in their income payments received from either or both of the child's parents.

The conclusion is inescapable: the law creates for the group as defined a burden which it does not impose on others.

qu'à regret que l'appelante dans cette affaire a expressément refusé de fonder sa prétention sur sa qualité de parent. Je doute toutefois que la garde des enfants puisse à juste titre être qualifiée de «caractéristique personnelle». Compte tenu de mon opinion sur les deux autres composantes de la prétention de la requérante, il n'est toutefois pas nécessaire d'approfondir cette question. Simplement, il n'est pas nécessaire que la description du groupe touché corresponde exactement aux motifs de discrimination; il suffit qu'au moins l'une des caractéristiques du groupe en question soit incluse dans les motifs. De fait, bien que la qualité ou l'attribut qui constitue le motif puisse être possédé par tous (race, origine nationale) ou par quelques-uns (déficience mentale ou physique), la description du groupe affecté sera presque toujours plus restrictive (immigrants haïtiens, contribuables aveugles).

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. On peut le vérifier en examinant simplement chacune des composantes déterminantes du groupe.

Ainsi, un parent non séparé qui a la garde de ses enfants n'est pas tenu d'inclure dans le calcul de son revenu la prestation alimentaire que le conjoint lui verse. C'est ainsi même dans les cas, rares, mais pas impossibles, où une pension alimentaire est versée conformément à une ordonnance de la cour ou à une entente écrite, alors que les époux vivent ensemble.

De même, le parent séparé qui n'a pas garde d'enfant, (par exemple un père divorcé auquel ses propres parents versent de l'argent pour l'aider à élever ou à éduquer leurs petits-enfants) n'est pas tenu d'inclure cette prestation alimentaire dans le calcul de son revenu.

Enfin, les personnes séparées qui ne sont pas parents et qui ont garde d'enfant, comme par exemple la grand-mère ou l'oncle, ne sont pas tenues d'inclure dans le calcul de leur revenu les sommes reçues de l'un ou l'autre parent de l'enfant ou des deux.

La conclusion est inévitable: la loi impose au groupe décrit, un fardeau qu'elle n'impose pas aux autres.

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.

The concept of the “analogous ground” as forming a basis for discrimination was adopted by McIntyre J. in *Andrews, supra*, where he said (at page 175):

The enumerated grounds in s. 15(1) are not exclusive and the limits, if any, on grounds for discrimination which may be established in future cases await definition. The enumerated grounds do, however, reflect the most common and probably the most socially destructive and historically practised bases of discrimination and must, in the words of s. 15(1), receive particular attention. Both the enumerated grounds themselves and other possible grounds of discrimination recognized under s. 15(1) must be interpreted in a broad and generous manner, reflecting the fact that they are constitutional provisions not easily repealed or amended but intended to provide a “continuing framework for the legitimate exercise of governmental power” and, at the same time, for “the unremitting protection” of equality rights. . . .

He then went on (at page 182) to say that the “enumerated and analogous grounds’ approach most closely accords with the purposes of s. 15” and to conclude (at page 183) by incorporating the American concept of a “discrete and insular minority”.

The *Andrews* decision was expanded and commented upon by Wilson J. in *R. v. Turpin*¹² as follows (at page 1332):

McIntyre J. recognized in *Andrews*, that the “enumerated and analogous grounds’ approach most closely accords with the purposes of s. 15 and the definition of discrimination outlined above” (p. 182) and suggested that the alleged victims of discrimination in *Andrews*, i.e., non-citizens permanently resident in Canada were “a good example of a ‘discrete and insular minority’ who came within the protection of s. 15” (p. 183). Similarly, I suggested in my reasons in *Andrews* that the determination of whether a group falls into an analogous category to those specifically enumerated in s. 15 is “not to be made only in the context of the law which is subject to challenge but rather in the context of the place of the group in the entire social, political and legal fabric of our society” (p. 152). If the larger context is not examined, the s. 15 analysis may become a mechanical and sterile categorization process conducted entirely within the four corners of the impugned legislation. A determination as to whether or not discrimination is taking place, if based exclusively on an analysis of the law under

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.

La notion du «motif analogue» comme fondement de la discrimination a été adoptée par le juge McIntyre dans l’arrêt *Andrews*, précité, où il a dit (à la page 175):

Les motifs énumérés au par. 15(1) ne sont pas exclusifs et les restrictions, le cas échéant, que la jurisprudence pourra apporter aux motifs de discrimination ne sont pas encore précisées. Les motifs énumérés traduisent cependant les pratiques de discrimination les plus courantes, les plus classiques et vraisemblablement les plus destructrices socialement, et ils doivent, selon le par. 15(1), recevoir une attention particulière. Les motifs énumérés eux-mêmes et les autres motifs possibles de discrimination reconnus au par. 15(1) doivent, dans les deux cas, recevoir une interprétation large et libérale de manière à refléter le fait qu’il s’agit de dispositions constitutionnelles qu’il n’est pas facile d’abroger ou de modifier, mais qui visent à fournir un «cadre permanent à l’exercice légitime de l’autorité gouvernementale» et, par la même occasion, à «la protection constante» des droits à l’égalité . . .

Il a ensuite ajouté (à la page 182) que le «point de vue, celui des “motifs énumérés et analogues”, correspond davantage aux fins de l’art. 15», puis conclu (à la page 183) en incorporant le concept américain de la «minorité discrète et isolée».

Le juge Wilson a, dans l’arrêt *R. c. Turpin*¹², élargi comme suit la portée de l’arrêt *Andrews* et en a fait les commentaires suivants (à la page 1332):

Le juge McIntyre reconnaît dans l’arrêt *Andrews* que le «point de vue [. . .] “des motifs énumérés et analogues” correspond davantage aux fins de l’art. 15 et à la définition de la discrimination exposée auparavant» (p. 182) et il laisse entendre que les personnes qui seraient victimes de discrimination dans l’affaire *Andrews*, c.-à-d. celles qui n’ont pas la citoyenneté et qui résident en permanence au Canada constituent «un bon exemple [. . . d’une] “minorité discrète et isolée” visée par la protection de l’art. 15» (p. 183). De même, j’ai laissé entendre, dans les motifs de jugement que j’ai rédigés dans l’affaire *Andrews*, que la conclusion relative à la question de savoir si un groupe relève d’une catégorie analogue à celles qui sont expressément énumérées à l’art. 15 «ne peut pas être tirée seulement dans le contexte de la loi qui est contestée mais plutôt en fonction de la place occupée par le groupe dans les contextes social, politique et juridique de notre société» (p. 152). Si l’on ne tient pas compte du contexte général, l’analyse fondée sur l’art. 15 peut devenir un processus de classification

¹² [1989] 1 S.C.R. 1296.

¹² [1989] 1 R.C.S. 1296.

challenge is likely, in my view, to result in the same kind of circularity which characterized the similarly situated similarly treated test clearly rejected by this Court in *Andrews*.

Immediately following the passage from her reasons in *Andrews* which Wilson J. refers to in the above-quoted extract from *Turpin*, she made the following additional important observation (at pages 152-153):

I believe also that it is important to note that the range of discrete and insular minorities has changed and will continue to change with changing political and social circumstances. For example, Stone J. writing in 1938, was concerned with religious, national and racial minorities. In enumerating the specific grounds in s. 15, the framers of the *Charter* embraced these concerns in 1982 but also addressed themselves to the difficulties experienced by the disadvantaged on the grounds of ethnic origin, colour, sex, age and physical and mental disability. It can be anticipated that the discrete and insular minorities of tomorrow will include groups not recognized as such today. It is consistent with the constitutional status of s. 15 that it be interpreted with sufficient flexibility to ensure the "unremitting protection" of equality rights in the years to come.

As I understand these authorities they do not suggest timidity in the approach to the grounds of discrimination. Rather they require an examination of any alleged analogous ground in the broadest context with a view to determining whether such ground has historically served or today actually serves to single out or distinguish a disadvantaged group. This is a different analysis from that which requires a determination of whether an impugned provision draws a distinction or discriminates on the alleged ground. In particular, and while I have gone to some pains to indicate that I do not think that a mere numerical imbalance or disproportion in the effect of legislation will be enough to establish a distinction or discrimination based on the particular ground of sex, it seems to me that the opposite is the case when the question is to know whether some other ground is analogous to those enumerated in section 15. If one were to suppose, for example, that race had been left out of the enumeration, one would not, in determining whether it was "analogous", ask whether race was always a ground of discrimination. Clearly, it is not any more

mécanique et stérile qui dépendra exclusivement du texte de loi contesté. Si la décision quant à savoir s'il y a ou non discrimination se fonde exclusivement sur l'examen de la loi contestée, il est vraisemblable à mon avis qu'on arrivera à la même sorte d'impasse qui caractérise le critère selon lequel les personnes qui se trouvent dans une situation analogue doivent être traitées de façon analogue, que cette Cour a nettement rejeté dans l'arrêt *Andrews*.

Immédiatement après le passage de ses motifs dans l'arrêt *Andrews* auquel elle renvoie dans l'extrait de l'arrêt *Turpin* cité ci-dessus, le juge Wilson a apporté le commentaire important suivant (aux pages 152 et 153):

Je crois également qu'il importe de souligner que l'éventail des minorités discrètes et isolées a changé et va continuer à changer avec l'évolution des circonstances politiques et sociales. Par exemple, en 1938, le juge Stone se disait préoccupé par les minorités religieuses, nationales et raciales. En énumérant des motifs précis à l'art. 15, les rédacteurs de la *Charte* ont envisagé ces préoccupations en 1982, mais ils se sont aussi attardés aux difficultés que connaissent les gens défavorisés en raison de leur origine ethnique, de leur couleur, de leur sexe, de leur âge et de déficiences mentales ou physiques. On peut prévoir que les minorités discrètes et isolées de demain vont comprendre des groupes qui ne sont pas reconnus comme tels aujourd'hui. Il est conforme au statut constitutionnel de l'art. 15 qu'il soit interprété avec suffisamment de souplesse pour assurer la «protection constante» des droits à l'égalité dans les années à venir.

À mon avis, ces décisions abordent la question des motifs de discrimination sans grande timidité. Elles commandent au contraire une analyse de tout motif analogue allégué dans le contexte le plus général, afin de déterminer si ce motif a servi dans le passé, et sert encore aujourd'hui, à réserver un traitement particulier à un groupe désavantagé ou à établir une distinction à son égard. Il s'agit d'une analyse différente de celle dans le cadre de laquelle on détermine si une disposition contestée établit une distinction ou crée une discrimination fondée sur le motif allégué. En particulier, et bien que j'aie pris grand soin d'indiquer qu'à mon sens, un simple déséquilibre ou une disproportion numérique dans l'effet de la loi ne suffira pas pour établir une distinction ou une discrimination fondée sur le sexe, il me semble que c'est le contraire lorsqu'il s'agit de savoir si un motif est analogue à ceux énumérés à l'article 15. À supposer, par exemple, que la race ne fasse pas partie des motifs énumérés, on ne se soucierait pas de savoir, pour déterminer s'il s'agit là d'un motif «analogue», si la race a toujours constitué un motif de discrimination.

than are the other enumerated grounds. What would be important would be to establish that race frequently serves as a basis for the kind of prejudicial, stereotypical, mindless categorization that is the hallmark of discrimination. That is what makes all the enumerated grounds analogous to one another.

To put the matter another way, when determining whether or not a ground is analogous to those enumerated in section 15 it is legitimate to look to see if it has frequently served as a ground for discrimination in other circumstances but it is clearly not necessary that it should always do so: if "race" was not enumerated we would not have to show that human-kind invariably discriminates against those of different races in order to establish that it is an analogous ground. By contrast, where the question is to know whether a law draws a distinction, imposes a burden or confers an advantage on the ground of sex the causal connection between the ground and the distinction, burden or advantage can only be established if none of the members of the opposite sex would feel those effects in the same way, assuming the law were properly applied.

This highlights a further important point to which I have already alluded: different considerations come into play where it is alleged (as more frequently happens in human rights claims) that a law or policy, whether or not it is discriminatory on its face, is applied in a discriminatory way; an uneven and unfair application on the ground of sex, even though it might affect some who were not members of the target group, would, of course, still be discriminatory. In such a case it is not so much the law which is attacked as the manner of its implementation. There is no suggestion here, however, that the *Income Tax Act* is applied otherwise than strictly in accordance with its terms.

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 a ground analogous to those enumerated in section 15 but that is hardly surprising. As previously indicated, the definition of the group must have

Manifestement, ce n'est pas le cas pour elle plus que pour les autres motifs énumérés. Il serait plutôt important d'établir que la race sert fréquemment de fondement au genre de classification préjudiciable, stéréotypée et insensée qui caractérise la discrimination. C'est ce qui fait que tous les motifs énumérés sont analogues les uns aux autres.

En d'autres termes, lorsqu'on détermine si un motif est analogue ou non à ceux qui sont énumérés à l'article 15, il est juste de vérifier s'il a fréquemment été le fondement d'une discrimination dans d'autres circonstances, mais il n'est certainement pas nécessaire que ce soit toujours le cas: si la «race» n'était pas un motif énuméré, nous n'aurions pas à démontrer, pour établir qu'il s'agit d'un motif analogue, que les êtres humains créent invariablement une discrimination à l'égard des personnes de race différente. Au contraire, lorsqu'il s'agit de savoir si une loi établit une distinction, impose un fardeau ou confère un avantage fondé sur le sexe, le lien causal entre le motif et la distinction, le fardeau ou l'avantage ne peut être établi, en tenant pour acquis que la loi est appliquée correctement, que si aucun des membres du sexe opposé ne ressent ces effets de la même façon.

Ce qui précède fait ressortir un autre point important auquel j'ai déjà fait allusion: différents facteurs entrent en jeu lorsqu'il est allégué (comme il arrive plus fréquemment dans les cas de plaintes fondées sur les droits de la personne) qu'une loi ou une politique, qu'elle soit ou non apparemment discriminatoire, est appliquée d'une façon discriminatoire; bien qu'elle puisse affecter des personnes qui ne sont pas membres du groupe visé, l'application inégale et inéquitable fondée sur le sexe serait bien sûr toujours discriminatoire. Dans un tel cas, ce n'est pas tant la loi qui est contestée, mais la manière dont elle est appliquée. En l'espèce toutefois, rien n'indique que la *Loi de l'impôt sur le revenu* soit appliquée autrement qu'en toute conformité avec ses termes.

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 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 men-

within it some component which is included within the alleged ground but it is unlikely to be the ground itself. An individual or group does not suffer discrimination because they are “race” or “religion” but rather because they belong to a particular race or practice a particular religion. Or, approaching the matter from the other end, a Haitian or a Hindu who suffers discrimination does so not on the ground of being Haitian or Hindu but of race or religion.

The appropriate description of the ground of discrimination to which separated custodial parents are subject would, it seems to me, be “family status”. I consider it to be almost self-evident that such status has historically been, and is still, used as a basis for stereotyping. One has only to call to mind such traditional expressions as the “happily married man”, the “old maid”, the “gay¹³ bachelor” or the “merry widow” to find examples. Even the law is not above such stereotypes and the civilian counterpart of the reasonable man (itself a stereotype) is the “*bon père de famille*”. And, of course, it is only in comparatively recent times that the shocking disabilities imposed by both common law and civil law on married women have been done away with; since such disabilities did not apply to single women they were not based only on sex but on family status as well.

The fact that family status or some similar expression figures as a prohibited ground of discrimination in most human rights statutes also serves to confirm its analogous nature to the grounds enumerated in the Charter.

Finally, the group to which the applicant belongs and which claims discrimination on the ground of family status, separated custodial parents, can readily be seen as a discrete and insular minority which has historically suffered prejudice and has need of protection.

¹³ In the traditional sense of that word.

tionné 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. Un individu ou un groupe n’est pas victime de discrimination parce qu’il est une «race» ou une «religion», mais plutôt parce qu’il appartient à une race particulière ou pratique une religion particulière. D’un angle différent, le Haïtien ou l’Hindou victime de discrimination ne l’est pas au motif d’être haïtien ou hindou, mais au motif de la race ou de la religion.

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. Il va à mon avis presque de soi que cette situation sert depuis longtemps, et encore aujourd’hui, de fondement aux stéréotypes. Il suffit de se rappeler les expressions traditionnelles comme «l’homme heureux en ménage», la «vieille fille», le «joyeux¹³ célibataire» ou la «veuve joyeuse» à titre d’exemples. Même la loi n’est pas au-dessus de ces stéréotypes, et la contrepartie en droit civil de l’homme raisonnable (*reasonable man*)—en lui-même un stéréotype—est le «bon père de famille». Et bien sûr, l’élimination des incapacités odieuses imposées par la common law et le droit civil aux femmes mariées est encore relativement récente; ces incapacités ne s’appliquant pas aux femmes célibataires, elles n’étaient pas uniquement fondées sur le sexe, mais également sur la situation de famille.

Le fait que la situation de famille ou autre expression semblable figure à titre de motif de discrimination interdit dans la plupart des lois relatives aux droits de la personne permet également de confirmer sa nature analogue aux motifs énumérés dans la Charte.

Enfin, le groupe auquel la requérante appartient et qui allègue la discrimination fondée sur la situation de famille, soit celui des parents séparés qui ont la garde d’enfants, peut facilement être considéré comme une minorité discrète et isolée ayant traditionnellement été victime de préjudice et nécessitant une protection.

¹³ La version anglaise emploie le terme «gay» et la note en bas de page explique qu’il s’agit du sens de «joyeux».

Before concluding on this aspect of the matter it is necessary to say a few words about the reasons for which the Tax Court Judge dismissed the applicant's claim. As indicated, he was of the view that any adverse tax effects of the inclusion/deduction system on the applicant could and should have been corrected by the ordinary operation of the family law system.

While there can be no doubt that the Judge was right in his view that courts should take account of income tax consequences and that the court which granted the applicant's divorce did in fact do so, I think, with respect that he was wrong to see that as an answer to a Charter-based attack on paragraph 56(1)(b). My reasons are twofold.

In the first place, there is substantial material in this record to indicate that in practice the family law system does not always, or even usually, operate to correct the inequality created by paragraph 56(1)(b). In the second place, even if it did, it seems to me that it is simply not legitimate to look outside the income tax system to correct an injustice which that system has itself created.

As to the first point, I start from the proposition that the *Income Tax Act* and the family law system are almost polar opposites when it comes to their approach to the determination of sums of money. Income tax seeks to be precise, virtually to the last penny, and income tax liability is established by a code of rules whose detail and complexity is legendary. The awarding of child support on the other hand, somewhat like the evaluation of damages, is notoriously imprecise. There are a number of guiding principles such as the welfare of the children and the obligation of both parents to contribute in accordance with their means, but within those principles there is a very large range of judicial discretion. As one who has had the duty of fixing child support, I know that it never amounts to a simple mathematical calculation. In those circumstances, it is virtually impossible, in my view, to rely upon the family law system as a corrective to any injustice created by the inclusion/deduction system. It is simply too blunt an instrument for the job.

Avant d'en finir avec cet aspect de la question, il y a lieu d'apporter quelques commentaires sur les motifs pour lesquels le juge de la Cour de l'impôt a rejeté la prétention de la requérante. Comme je l'ai indiqué, il était d'avis que tous les effets préjudiciables à la requérante, sur le plan fiscal, du système inclusion-déduction pourraient et devraient avoir été corrigés par l'application régulière du régime du droit de la famille.

Bien qu'on ne puisse douter que le juge estimait à juste titre que les tribunaux devraient tenir compte des incidences fiscales, et que la cour qui a accordé le divorce de la requérante l'a effectivement fait, j'estime avec égards qu'il a commis une erreur en considérant qu'il s'agissait là de la solution de la contestation de l'alinéa 56(1)b) fondée sur la Charte. Mes motifs sont doubles.

D'une part, le dossier contient de nombreux documents indiquant qu'en pratique, le régime du droit de la famille n'a pas toujours, ni même ordinairement, pour effet de corriger les inégalités créées par l'alinéa 56(1)b). En revanche, même s'il avait cet effet, il me semble qu'il ne convient tout simplement pas de chercher à l'extérieur du régime fiscal la réparation d'une injustice que ce régime a lui-même créée.

Quant au premier point, je pars de la prémisse que la *Loi de l'impôt sur le revenu* et le régime du droit de la famille se retrouvent à des pôles presque opposés quant à leur façon d'envisager la détermination des sommes d'argent. Le régime fiscal tente d'être précis, pour ainsi dire au sou près, et l'assujettissement à l'impôt est régi par un code de règles dont les modalités et la complexité sont légendaires. Par contre, la détermination des sommes affectées aux besoins des enfants, un peu comme l'évaluation des dommages-intérêts, est notoirement imprécise. Il existe de nombreux principes directeurs, comme le bien-être de l'enfant et l'obligation des deux parents de contribuer à ses besoins selon leurs moyens, mais ces principes laissent place à un pouvoir discrétionnaire judiciaire très étendu. Ayant moi-même eu la tâche de fixer les pensions alimentaires pour enfants, je sais qu'il ne s'agit jamais d'un calcul mathématique simple. Dans ces circonstances, il est pour ainsi dire impossible à mon avis de recourir au droit de la famille pour corriger toute injustice créée par le

Furthermore, the evidence available in this record is strongly suggestive of a failure of the family law system to in fact correct the injustice created by paragraph 56(1)(b). In the Report of the Federal/Provincial/Territorial Family Law Committee, *The Financial Implications of Child Support Guidelines: Research Report*, (May 1992), one finds the following extracts (at page 90):

Tax consequences should be considered by everyone involved in determining child support awards whether they are the result of agreements between the parties, negotiations between lawyers or determined by the courts. Although the tax consequences should be an element of every child support determination, there is evidence to suggest that these calculations may not always be made. (A survey of judges was conducted in February 1990 by Judge R. James Williams. 147 judges responded to this survey. The results indicate that only a minority of lawyers present income tax calculations to the courts where it would be appropriate to do so. Furthermore the survey shows that a majority of judges will not do their own tax calculations if they are not presented by counsel.

Judge R. James Williams, *Child Support, An Update and Revision of Quantification of Child Support*, (1989) 18 R.F.L. 234, (May 2, 1990.) Moreover, where the tax consequences are considered, there are no formal guidelines showing how they should be taken into consideration.

and again (at pages 91-92):

Negotiations and settlements occur in the majority of support determinations in Canada. In cases where support awards have been negotiated and agreed upon by the parties, it is impossible to determine how or whether the income tax implications have been taken into account. Whether income tax implications have been taken into account or not support payors are allowed to deduct the total support amount paid.

If tax implications are to be taken into account there are a number of issues to consider. There is no guidance in the *Divorce Act*, nor provincial or territorial legislation as to how the calculations should be made or how the benefit of the deduction should be shared between the parties.

In most cases, where the court has arrived at a specific amount for the child's needs, that amount will then be divided in proportion to each parent's income. Then, the non-custodial parent's share is increased to compensate the custodial parent

mécanisme inclusion-déduction. C'est simplement un instrument trop brutal pour s'acquitter de cette tâche.

En outre, la preuve soumise dans le dossier laisse fortement entendre que le droit de la famille est en fait incapable de corriger l'injustice créée par l'alinéa 56(1)b). Dans le Rapport du Comité fédéral/provincial/territorial sur le droit de la famille intitulé *Les incidences économiques des règles de fixation des pensions alimentaires pour enfants: rapport de recherche* (mai 1992), on peut lire ce qui suit (à la page 101):

Toutes les personnes impliquées dans la détermination des pensions alimentaires pour enfants doivent tenir compte des incidences fiscales peu importe si les attributions résultent d'accords entre les parents, de négociations entre les avocats ou de décisions des tribunaux. Bien que les incidences fiscales devraient constituer un élément de toutes les déterminations de pensions alimentaires pour enfants, il existe des motifs de croire que ces calculs ne sont peut-être pas toujours effectués. (Une enquête sur les juges a été effectuée en février 1990 par le juge R. James Williams. Des réponses au questionnaire ont été reçues de 147 juges. Les résultats indiquent que seule une minorité d'avocats présentent les calculs relatifs à l'impôt sur le revenu aux tribunaux lorsqu'il conviendrait de le faire. De plus, l'enquête montre que la majorité des juges n'effectuent pas leurs propres calculs relatifs à l'impôt sur le revenu si l'avocat ne leur en présente pas.

Juge R. James Williams, *Child Support, An Update and Revision of Quantification of Child Support*, (1989) 18 R.F.L. 234, (le 2 mai 1990.) De plus, lorsque les conséquences fiscales sont effectuées, il n'existe aucune ligne directrice officielle montrant la façon dont on doit en tenir compte.

puis (aux pages 101 à 103):

La majorité des déterminations de pensions alimentaires au Canada sont effectuées par voie de négociation et de règlement. Dans les cas où les pensions alimentaires pour enfants ont été négociées entre les parents et acceptées par eux, il est impossible d'établir s'il a été tenu compte des incidences fiscales. Toutefois, que les incidences fiscales aient ou non été considérées dans l'attribution de pension alimentaire, le payeur aura la possibilité de déduire le montant total qu'il a payé à titre de pension alimentaire.

S'il faut tenir compte des incidences fiscales, plusieurs questions doivent être prises en considération. Dans la *Loi sur le divorce* et dans les lois provinciales et territoriales il n'est nullement indiqué, ni la façon dont les calculs doivent être effectués, ni la façon dont l'avantage de la déduction doit être partagé entre les parents.

Dans la plupart des cas, lorsque le tribunal fixe un montant représentant les besoins de l'enfant, ce montant est ensuite divisé en proportion du revenu respectif de chacun des parents. Puis, l'on augmente la part du parent non gardien afin de

for the tax that he or she will have to pay. The support payer would then deduct the total amount paid from his or her income, which may represent a greater tax benefit than the amount he actually paid to cover the tax which the custodial parent would have to pay. Where the tax implications have been dealt with in this way, the tax subsidy is often not passed on to the custodial parent for the children.

Where it is obvious that the parties do not have the means to cover the child's needs, the benefit of the deduction to the non-custodial parent may be raised as an incentive to slightly increase the amount of child support. However, there is no consensus or guidance as to how this deduction should be shared between the parties.

In order to ensure that the tax benefits are taken into account fairly, two extra steps would have to be performed in each child support determination: (1) the benefit of the deduction to the non-custodial parent would have to be determined and (2) the benefit should be divided between the parties. However, even if these two steps were applied, there remains the problem of how the benefit should be allocated between the parties. Arguments could be made that the benefit should be totally allocated to the child or that it should be divided equally between the parties or in proportion to both parents' share of the child's costs.

For custodial parents who are taxable, the responsibility of including the amount of support received within their income is another issue which deserves to be addressed. For custodial parents, saving the portion of the support payment that must be paid in income tax at the end of the year can be a significant burden. Although some may argue that this burden should not be recognized, custodial parents should be saving the portion of the award that applies to tax. In some cases, it is not financially possible to save this money each month without depriving the children. It is important to consider this issue in the context in which it actually occurs; namely that two-thirds of Canadian women and children live in poverty following divorce. However, in certain cases, the Child Tax Credit and Goods and Services Tax Credit could offset the taxes that are payable.

Another important issue is that the tax implications of a support award may vary with the passage of time. Ideally, child support orders should be varied to reflect the parties' changing marginal rates as such changes occur. This would ensure that the parties continue to be responsible for the same proportion of the children's needs throughout the years. At present, the legal costs of seeking a variation of support orders could serve as a deterrent for such applications.

dédommager le parent gardien de l'impôt qu'il devra payer. La personne qui paye la pension alimentaire déduit alors le montant total payé, de son revenu, ce qui peut représenter un avantage fiscal supérieur au montant réellement payé pour compenser l'impôt que le parent gardien devra payer. Très souvent, lorsque les incidences fiscales ont été prises en considération de cette façon, le bénéfice de la déduction n'est pas transmis au parent gardien pour le bénéfice des enfants.

Lorsqu'il est manifeste que les parents n'ont pas les moyens de subvenir aux besoins de l'enfant, l'avantage de la déduction pour le parent non gardien peut être considéré afin d'inciter à augmenter légèrement le montant de la pension alimentaire pour enfants. Cependant, il n'y a pas de consensus ni de prescription quant à la façon dont cette déduction doit être partagée entre les parents.

Pour faire en sorte que les bénéfices du système fiscal soient considérés de façon équitable, il faudrait prendre deux mesures supplémentaires dans le cadre de la détermination de la pension alimentaire de chaque enfant: 1) l'avantage de la déduction pour le parent non gardien devrait être déterminé et 2) cet avantage devrait être expressément divisé entre les parents. Cependant, même si ces deux mesures étaient prises, il reste le problème de la façon dont l'avantage doit être réparti entre les parents. On pourrait alléguer que l'avantage devrait être attribué entièrement à l'enfant ou qu'il devrait être divisé entre les parents également ou en proportion de leur participation respective aux coûts engagés pour l'enfant.

La responsabilité, pour le parent gardien dont le revenu est imposable, d'inclure le montant de la pension alimentaire reçue dans son revenu est une autre question qu'il vaut la peine d'étudier. Pour le parent gardien, économiser la fraction du paiement de la pension alimentaire qui doit être payée en impôt sur le revenu à la fin de l'année peut se révéler un lourd fardeau. Bien que certains puissent soutenir que ce fardeau ne doit pas être reconnu, les parents gardiens doivent économiser la fraction de l'attribution qui concerne l'impôt. Dans certains cas, il n'est pas possible, financièrement, d'économiser cet argent chaque mois sans imposer des privations aux enfants. Il est important d'étudier cette question dans le contexte réel où elle se présente, à savoir que les deux tiers des femmes et des enfants du Canada vivent dans la pauvreté après un divorce. Cependant, dans certains cas, le crédit d'impôt pour enfants et le crédit d'impôt pour taxe sur les produits et services peuvent compenser les impôts à payer.

Un autre point important dont il faut tenir compte est que les incidences fiscales d'une attribution de pension alimentaire peuvent varier avec le passage du temps. Il serait idéal que les ordonnances alimentaires varient de façon à traduire l'évolution des taux d'imposition marginaux des parents à mesure qu'elle se produit. On s'assurerait ainsi que les parents continuent d'être responsables de la même proportion des besoins des enfants au cours des années. À l'heure actuelle, les frais juridiques qu'il faudrait engager pour faire modifier les ordonnances alimentaires ont un effet de dissuasion sur de telles demandes.

By the same token, in a paper entitled *Child Support Policy: Income Tax Treatment and Child Support Guidelines*, by Ellen B. Zweibel and Richard Shillington, following an analysis of the impact of the alleged “tax subsidy” given by the inclusion/deduction system, the authors comment (at page 17):

What about the 49% of cases in Table 2.3 (*Evaluation awards*) and the 48% of cases in Table 2.5 (*Melson/Delaware awards*) where the deduction/inclusion provisions did not produce a subsidy? How do family lawyers and judges respond to the conundrum presented by the *Income Tax Act's* effect on these households?

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 considerably diminished. The custodial mother receives less child support than she originally anticipated and is left to make up any shortfall. **The deduction/inclusion provisions do not work for these cases and the Finance Department's primary rationale supporting the current tax regime ignores them.**

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. This research shows the real possibility that little or no subsidy is available to a sizeable number of separated and divorced families. The current policy also 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,

De même, dans un article intitulé *Child Support Policy: Income Tax Treatment and Child Support Guidelines*, par Ellen B. Zweibel et Richard Shillington, après avoir analysé l'incidence de l'«avantage fiscal» qui découlerait du système inclusion-déduction, font les commentaires suivants (à la page 17):

[TRADUCTION] Qu'en est-il des 49 % de cas rapportés au tableau 2.3 (montants adjugés selon l'*Évaluation*) et des 48 % de cas rapportés au tableau 2.5 (montants adjugés selon Melson/Delaware) où les règles de l'inclusion-déduction n'ont créé aucun avantage? Comment les avocats et les juges qui exercent en droit de la famille répondent-ils au casse-tête que représentent pour ces foyers les effets de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

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 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 d'argent pour subvenir aux besoins de ses enfants qu'elle ne l'avait d'abord prévu, et elle doit elle-même combler ce manque. **Les règles relatives à l'inclusion et à la déduction ne fonctionnent pas dans ces cas, et le raisonnement du ministère des Finances qui sous-tend le régime fiscal actuel n'en tient pas compte.**

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. Notre recherche démontre le risque réel qu'un nombre considérable de familles dont les parents sont séparés ou divorcés retiennent peu ou pas d'avantage. La politique actuelle néglige également 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 Finances néglige également le nom-

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 in original text.]

These materials, in my view, greatly weaken any argument that the family law system can be relied upon to correct problems created by paragraph 56(1)(b).

My second objection to the position taken by the Tax Court Judge is more fundamental. It relates in effect to causation. Both in theory and in fact, income tax comes after income. If there is no income there is no tax. Thus, when the *Income Tax Act* creates a charge it necessarily does so on the basis that there is a source of income upon which that charge can operate. If the charge itself offends the equality provisions of the Charter, however, it is logically indefensible to claim that there is no breach because the source can adjust to correct the inequality. In concrete terms, if the family law system requires a gross-up of maintenance for income tax, that can only be because the *Income Tax Act* taxes maintenance payments made to the custodial single parent. If that tax is itself in breach of section 15 of the Charter, calling the family law system in aid is putting the cart before the horse.

Accordingly, I conclude that paragraph 56(1)(b) offends the rights of single custodial parents to equality before and under the law and to equal benefit of the law and that it can only apply to the applicant if it can be saved by section 1.

The various steps of a section 1 analysis are well known and have been many times restated since the landmark decision of the Supreme Court of Canada in *R. v. Oakes*.¹⁴

The first stage requires an assessment of the objectives sought to be achieved by the impugned provi-

bre 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. [Caractères gras dans le texte original.]

À mon avis, ces documents portent un dur coup à l'argument portant que le régime du droit de la famille peut être invoqué pour corriger les difficultés créées par l'alinéa 56(1)b).

Ma seconde objection à la position adoptée par le juge de la Cour de l'impôt est plus fondamentale. Elle porte en fait sur la causalité. En théorie et en fait, l'impôt sur le revenu dépend du revenu. Pas de revenu, pas d'impôt. Ainsi, lorsque la *Loi de l'impôt sur le revenu* crée une obligation, elle le fait nécessairement sur le fondement qu'il y a une source de revenu à laquelle cette obligation peut se rattacher. Si toutefois l'obligation elle-même porte atteinte aux dispositions de la Charte relatives à l'égalité, on ne peut logiquement soutenir qu'il n'y a aucune violation parce que la source peut être rajustée de façon à corriger l'inégalité. En termes concrets, si le régime du droit de la famille requiert une majoration de la pension alimentaire aux fins de l'impôt sur le revenu, ce ne peut être que parce que la *Loi de l'impôt sur le revenu* impose la pension alimentaire versée au parent célibataire gardien des enfants. Si cet impôt constitue lui-même une violation de l'article 15 de la Charte, recourir au régime du droit de la famille revient à mettre la charrue devant les bœufs.

Je conclus donc que l'alinéa 56(1)b) viole le droit des parents célibataires qui ont la garde d'enfants à l'égalité dans et devant la loi et au même bénéfice de la loi, et qu'il ne peut s'appliquer à la requérante que s'il peut être sauvegardé par l'article premier.

Les différentes étapes de l'analyse fondée sur l'article premier sont bien connues et ont été exposées à maintes reprises depuis la décision marquante de la Cour suprême du Canada dans *R. c. Oakes*.¹⁴

La première étape consiste à évaluer les objectifs poursuivis par la disposition contestée et à déterminer

¹⁴ [1986] 1 S.C.R. 103.

¹⁴ [1986] 1 R.C.S. 103.

sion and a determination of whether they are important enough to warrant a Charter breach.

The objectives of the inclusion/deduction system are described as follows by Beetz J. in *Gagnon v. The Queen*¹⁵ (at page 268):

Thus, the amount deductible by the taxpayer under s. 60(b) is taxable in the hands of the recipient under s. 56(1)(b).

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.

Likewise, in the Report of the Federal/Provincial/Territorial Family Law Committee, *supra*, the following appears (at pages 84-85):

There are a number of policy considerations for the deduction of support payments by the payer and inclusion of these amounts as taxable income to the recipient. The rationale for this policy has been provided by the Department of Finance. First, it is a principle of taxation that, where a deduction has been claimed by a payor in respect of a payment, the recipient of that payment should pay income tax on it. Second, by requiring support recipients to include the amount of child support within their income, the system recognizes the basic principle of fairness that tax payers with the same incomes from different sources should pay the same amount of tax. Third, the tax assistance offered by the deduction may provide an incentive for the payer to make regular and complete payments. (Despite this policy, Ontario recently announced that 75 per cent of support payers were in some default in the payment of support orders.) Fourth, the tax treatment provides a subsidy which benefits the children since it encourages higher support payments.

When the policy was developed, the majority of support payors were in a higher tax bracket than the recipients. Since a dollar of support payment gives rise to a greater tax reduction to the payer than tax increase to the recipient, the deduction lowers the combined federal plus provincial taxes of the separated couple and may provide an incentive for the payer to increase the support payments. However, since the number of tax brackets have been reduced, support creditors and debtors are not necessarily in different tax brackets although one may earn more than the other.

s'ils sont suffisamment importants pour justifier une violation de la Charte.

Les objectifs poursuivis par le système inclusion-déduction sont décrits comme suit par le juge Beetz dans l'arrêt *Gagnon c. La Reine*¹⁵ (à la page 268):

Ainsi, la somme déductible pour le contribuable en vertu de l'al. 60b) est imposable pour le bénéficiaire en vertu de l'al. 56(1)b).

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.

De même, dans le Rapport du Comité fédéral/provincial/territorial sur le droit de la famille, on lit ceci (aux pages 93 et 94):

Il existe un certain nombre de raisons de principe à la déduction des paiements de pensions alimentaires par le payeur et à l'inclusion de ces montants dans le revenu imposable du bénéficiaire. La raison d'être de cette politique a été expliquée par le ministère des Finances. Tout d'abord, c'est un principe de l'impôt que, lorsqu'une déduction a été prise à l'égard d'un paiement, le bénéficiaire de ce paiement doit payer de l'impôt sur celui-ci. En second lieu, le traitement fiscal accordé à l'égard des paiements de pensions alimentaires est conforme au principe de base de l'équité selon lequel des contribuables ayant les mêmes revenus provenant de différentes sources doivent payer le même montant d'impôt. Troisièmement, l'aide fiscale apportée par la déduction peut encourager le payeur à faire des paiements réguliers et complets. (Malgré cette politique, l'Ontario a annoncé récemment que 75 % des personnes qui paient des pensions alimentaires pour enfants ne se conforment pas entièrement à l'ordonnance alimentaire.) Quatrièmement, ce traitement fiscal constitue une subvention qui profite aux enfants puisqu'elle encourage le payeur à effectuer des paiements de pensions alimentaires plus élevés.

Lorsque la politique a été élaborée, la majorité des personnes qui payaient des pensions alimentaires se trouvaient dans une tranche d'imposition plus élevée que celle des bénéficiaires. Étant donné qu'un dollar de paiement de pensions alimentaires pour enfants permet au payeur de déduire un montant d'impôt supérieur à l'augmentation d'impôt que subit le bénéficiaire, la déduction réduit les impôts fédéral et provincial combinés du couple séparé et peut encourager le payeur à augmenter le montant des paiements de pensions alimentaires pour enfants. Toutefois, comme le nombre de tranches d'imposition a été réduit, les créanciers et les débiteurs de pensions alimen-

¹⁵ [1986] 1 S.C.R. 264.

¹⁵ [1986] 1 R.C.S. 264.

According to 1988 taxation statistics provided by Revenue Canada, about 60 per cent of support payers were in the top two tax brackets prior to the deduction of support payments. Almost 90 per cent of recipients were either non-taxable or in the lowest tax bracket. After the deduction/inclusion of child support, 50 per cent of payers remain in the top two brackets, while 80 per cent of recipients remain non-taxable or in the lowest tax bracket. Again, these figures demonstrate the great disparity of income between support recipients (who are mostly women with children) (according to the Divorce Act Evaluation, women were awarded sole custody of the children in three-quarters of the cases, and in 98 per cent of the cases, the direction of support is from the father to the mother) and support payers (who are mostly men). This evidence also suggests that, in the large majority of cases, there may be some need for sharing the tax savings from the deduction of support payments with the children.

Despite the strong indication in the last two paragraphs of the quoted extract that the "tax subsidy" objective (clearly the most important) is not being achieved (as to which I shall have more to say presently), I have little difficulty in concluding that such objective meets the required level of importance.

Likewise, the next step, which requires the Court to be satisfied that there is a rational connection between the impugned provision and the legislative objective, presents little difficulty. While it might, in some cases, be argued that the ineffectiveness of a provision is so great as to cast doubt on the rational connection between it and its objective, I do not think that can be said to be the case here.

The last two stages of the section 1 analysis, minimum impairment and proportionality, present far more difficulty, however. The last two paragraphs of the Federal/Provincial/Territorial Family Law Committee Report, just quoted, hint at the manner in which the inclusion/deduction system operates in an unduly intrusive and disproportionate manner in some cases.

taires ne sont pas nécessairement soumis à des taux d'imposition différents malgré que les uns peuvent avoir des revenus supérieurs à ceux des autres.

Selon des statistiques sur l'imposition de 1988 fournies par Revenu Canada, environ 60 % des personnes effectuant des paiements de pensions alimentaires pour enfants se trouvaient dans les deux tranches d'imposition supérieures avant la déduction des paiements de pensions alimentaires. Près de 90 % des bénéficiaires étaient soit non imposables ou dans la tranche d'imposition la plus basse. Après la déduction par le payeur et l'inclusion par le bénéficiaire des paiements de pensions alimentaires, 50 % des payeurs demeurent dans les deux tranches d'imposition les plus élevées, tandis que 80 % des bénéficiaires restent non imposables ou dans la tranche d'imposition la plus basse. De nouveau, ces montants montrent la grande disparité de revenu qui existe entre les bénéficiaires de pensions alimentaires (qui sont surtout des femmes et des enfants) (Selon l'Évaluation de la Loi sur le divorce, les femmes se sont vues attribuer la garde exclusive des enfants dans les trois quarts des cas. Dans 98 % des cas, la pension alimentaire pour enfants allait du père à la mère) et les payeurs de pensions alimentaires (qui sont surtout des hommes). Ces chiffres probants semblent aussi indiquer que, dans la vaste majorité des cas, il existe des possibilités de partager avec les enfants, les économies d'impôt provenant de la déduction des paiements de pensions alimentaires.

Bien que les deux derniers paragraphes cités ci-dessus laissent fortement à entendre que l'objectif relatif à l'«avantage fiscal» (manifestement le plus important) n'est pas atteint (j'y reviendrai davantage dans un moment), je n'hésite pas à conclure que cet objectif est suffisamment important.

De même, l'étape suivante, où la Cour doit être convaincue qu'il existe un lien rationnel entre la disposition contestée et l'objectif législatif, présente peu de difficulté. Si on pourrait soutenir dans certains cas qu'une disposition est inefficace au point de susciter un doute quant au lien rationnel qui la rattache à son objectif, je ne crois pas que ce soit le cas en l'espèce.

Les deux dernières étapes de l'analyse fondée sur l'article premier, soit l'atteinte minimale et la proportionnalité, présentent toutefois beaucoup plus de difficultés. Les deux derniers paragraphes du Rapport du Comité fédéral/provincial/territorial sur le droit de la famille cités ci-dessus donnent un aperçu de l'application excessivement importune et disproportionnée du système inclusion-déduction dans certains cas.

By the same token, the passage from Zweibel and Shillington, quoted earlier, which is based on an analysis by those authors of data produced by the Government itself,¹⁶ suggest that the inclusion/deduction system only produces a tax subsidy in slightly over 50 per cent of the cases.

The same authors, after examining other forms of "tax recognition" granted to single custodial parents such as tax credits, conclude as follows (at pages 22-23):

2.5.2.1 Custodial mothers receive greater tax recognition than the non-custodial fathers primarily when they qualify for the refundable child tax credit. Otherwise the non-custodial father is favoured.

The custodial mother received greater tax recognition of the cost of raising children than the non-custodial father in 56% of the cases (95 of 171 cases). However, 97% of these cases (92 of 95 cases) involved custodial mother's with taxable income (pre-child support) in the lowest tax bracket and 90% (85 of 95 cases) had incomes under \$20,000. Thus, the custodial mother's tax recognition exceeded the non-custodial father's primarily when her income was low enough to qualify for the full refundable child tax credit.

It is important to note that not all custodial mothers in the lowest income tax bracket were favoured. Approximately one third of these mothers (45 of 137) had less tax recognition than the non-custodial fathers from whom they received payments.

2.5.2.2 There is a significant disadvantage for custodial mothers in the middle income tax bracket.

The picture changes dramatically once the custodial mother's income rises above the first income tax bracket. In 91% of these cases (31 of 34 cases), her tax recognition is less than the non-custodial father's. There were 38 cases (22% of total cases in the data base) where the custodial mother effectively received no recognition of the cost of raising children because her tax liability on the support payment exceeded her child related tax credits. These cases were concentrated in the middle income tax bracket where 65% of the custodial mothers were in this position.

¹⁶ Canada, Department of Justice, Bureau of Review, *Evaluation of the Divorce Act—Phase II: Monitoring and Evaluation* (Ottawa, Queen's Printer, 1990).

De même, le passage de Zweibel et de Shillington, précité, qui repose sur leur analyse effectuée à partir de données publiées par le gouvernement lui-même¹⁶, donne à entendre que le système inclusion-déduction n'engendre un avantage fiscal que dans un peu plus de 50 p. 100 des cas.

Après avoir examiné d'autres formes de «reconnaissance fiscale» accordée à des parents célibataires ayant garde d'enfants, comme les crédits d'impôt, les mêmes auteurs concluent ce qui suit (aux pages 22 et 23):

2.5.2.1 [TRADUCTION] Les mères qui ont la garde des enfants bénéficient d'une plus grande reconnaissance fiscale que les pères qui ne sont pas gardiens, principalement lorsqu'elles ont droit au crédit d'impôt remboursable pour enfant. Autrement, le père non gardien est avantagé.

La mère gardienne de ses enfants a joui d'une plus grande reconnaissance fiscale du coût imputable à l'éducation des enfants que le père non gardien dans 56 % des cas (95 sur 171). Toutefois, dans 97 % de ces cas (92 sur 95), la mère ayant la garde avait un revenu imposable (avant la pension alimentaire pour enfants) qui se situait dans le taux d'imposition le plus bas, et dans 90 % des cas (85 sur 95), elle avait un revenu inférieur à 20 000 \$. Ainsi, la reconnaissance fiscale de la mère ayant la garde des enfants excédait celle du père non gardien principalement lorsque le revenu de celle-ci était suffisamment bas pour la rendre admissible au remboursement intégral du crédit d'impôt pour enfant.

Il importe de signaler que ce ne sont pas toutes les mères gardiennes assujetties au taux d'imposition le plus bas qui ont été avantagées. Environ un tiers de ces mères (45 sur 137) jouissaient d'une reconnaissance fiscale inférieure à celle des pères non gardiens desquels elles recevaient des paiements.

2.5.2.2 Les mères gardiennes imposées selon le taux moyen subissent des désavantages considérables.

Le changement est frappant lorsque le revenu de la mère gardienne se situe au-dessus du taux d'imposition le plus bas. Dans 91 % de ces cas (31 sur 34), la reconnaissance fiscale dont jouit la mère est inférieure à celle du père non gardien. Dans 38 cas (22 % de tous les cas rapportés dans la base de données), la mère gardienne n'a véritablement joui d'aucune reconnaissance du coût imputable à l'éducation des enfants du fait que son obligation fiscale à l'égard des paiements de pension alimentaire excédait ses crédits d'impôt relatifs aux enfants. Cette situation affectait essentiellement les mères gardiennes d'enfants imposées selon le taux applicable aux revenus moyens, soit 65 % des mères en cause.

¹⁶ Canada, Ministère de la Justice, Bureau de l'Examen, *Évaluation de la Loi sur le divorce—Étape II: Contrôle et évaluation* (Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1990).

2.5.2.3 The tax system contributes to custodial mothers downward trend in standard of living.

A snapshot of the relative standard of living of the non-custodial and custodial households, both in relationship to each other and to the family's pre-separation standard of living is provided in Table 2.7. The custodial mother's household standard of living always declines relative to the family's pre-separation standard of living. In stark contrast, 57% of the non-custodial fathers maintain or improve their standard of living.

The Justice Department Evaluation¹⁷ itself talks in similar terms (at page 132):

It is beyond the scope of the present evaluation to enter into the debate about the most appropriate model for apportioning the costs or raising children. The data suggest, however, that as in Phase I, the burden falls disproportionately on the custodial parent who is, usually, but not exclusively, the woman. Some indications of this are that, except in the very lowest income groups, men were ordered to pay about 18 percent of their gross income in support or about \$250.00 per child per month. At the same time, the bare minimum cost of raising a pre-school-child in a single parent family has recently been estimated at \$350.00 without child care and \$790.00 per month with child care. While some proportion of this cost will be borne by the custodial parent who will generally earn less than the non-custodial parent, the more telling statistics are that most men without custody have incomes after paying support which leave them considerably above the poverty line while a majority of women with custody of the children have, after receiving support, incomes putting them below the poverty lines for various family sizes.

The Government takes issue with the figures produced by Zweibel and Shillington, primarily on the basis that the data base used by them (which, as noted, was published by the Government itself) is too small and is also unreliable. The affidavit of Nathalie Martel¹⁸ produced by the respondent proposes use of a larger and more up-to-date data base also generated by the Department of Justice: "Child Support Award Database". Based on this, Ms. Martel develops her own figures to show how many couples enjoy a net tax gain and how many suffer a net tax loss as a result of the application of the present system. She divides the couples according to income of the custodial parent into income ranges of \$10,000 (a classification different from that used in the *Income Tax Act* to establish marginal rates and relied on by Zweibel & Shillington). The results follow.

¹⁷ *Supra*, footnote 16.

¹⁸ Respondent's supplementary record, at p. 147.

2.5.2.3 Le régime fiscal contribue à la tendance à la baisse du niveau de vie des mères gardiennes d'enfants.

Le tableau 2.7 offre une vue du niveau de vie relatif du foyer gardien et du foyer non gardien d'enfants, aussi bien comparativement l'un à l'autre qu'au niveau de vie de la famille avant la séparation. Le niveau de vie du foyer des mères gardiennes diminue par rapport à celui de la famille avant la séparation. Il est au contraire frappant de remarquer que 57 % des pères non gardiens maintiennent ou améliorent leur niveau de vie.

L'Évaluation du ministère de la Justice¹⁷ elle-même utilise les mêmes termes (à la page 145):

Il sort du cadre de la présente évaluation de discuter de la meilleure façon de répartir les coûts de l'éducation des enfants. Toutefois, les données semblent indiquer, tout comme à l'Étape I, que le fardeau incombe davantage sur le parent qui a la garde soit, le plus souvent, mais pas toujours, la mère. Ainsi, sauf dans les groupes ayant les revenus les moins élevés, les hommes étaient tenus de payer environ 18 pour 100 de leur revenu brut en prestations alimentaires, soit environ 250 \$ par enfant par mois. Or, dans une famille monoparentale, on [sic] estimait récemment qu'il en coûte, au strict minimum, 350 \$ par mois pour élever un enfant d'âge préscolaire en sus des soins de l'enfant ou 790 \$ par mois, en incluant les soins de l'enfant. Bien qu'une partie de ces coûts seront assumés par le parent ayant la garde, qui gagne habituellement moins que le parent qui n'a pas la garde, les statistiques les plus révélatrices nous indiquent que la plupart des hommes qui n'ont pas la garde jouissent encore, après le paiement des prestations alimentaires, d'un revenu qui les situe bien au-dessus du seuil de la pauvreté, tandis que la majorité des femmes qui ont la garde des enfants doivent se contenter, après avoir reçu leurs prestations alimentaires, d'un revenu qui les place en-dessous des seuils de pauvreté pour des familles de tailles diverses.

Le gouvernement s'inscrit en faux contre les chiffres soumis par Zweibel et Shillington, principalement pour le motif que la base de données utilisée (qui, tel qu'il est indiqué, a été publiée par le gouvernement lui-même) est trop restreinte et peu fiable. L'affidavit de Nathalie Martel¹⁸ soumis par l'intimée propose l'utilisation d'une base de données élargie et plus récente, également publiée par le ministère de la Justice: «Child Support Award Database». Sur son fondement, Mme Martel élabore ses propres chiffres pour démontrer combien de couples jouissent d'un dégrèvement d'impôt net et combien subissent un accroissement d'impôt net en raison de l'application du système actuel. Elle partage les couples selon le revenu du parent qui a la garde des enfants en tranches de revenu de 10 000 \$ (une classification différente de celle qui est utilisée dans la *Loi de l'im-*

¹⁷ *Op. cit.*, note en bas de page 16.

¹⁸ Dossier supplémentaire de l'intimée, à la p. 147.

Only in the \$0—\$10,000 and \$10—\$20,000 ranges are the number of winners (90 and 279 respectively) greater than the number of losers (0 and 62). In the other income categories the majority are always net losers from an income tax perspective (i.e. there is a greater tax burden as a result of the inclusion/deduction system). These are the figures:

Income range	Winners	Losers	Revenu	Gagnants	Perdants
\$20—\$30,000	42	105	20 à 30 000 \$	42	105
\$30—\$40,000	2	71	30 à 40 000 \$	2	71
\$40—\$50,000	6	18	40 à 50 000 \$	6	18
\$50,000 +	—	7	50 000 \$ +	—	7

Overall, in 59% of the cases the parents pay less tax on the maintenance payments than they would if there was no inclusion/deduction requirement (winners); 37% of parents suffer a tax disadvantage under the present regime (losers) and in 4% of cases the result is neutral.

Because Ms. Martel was of the view that the figures reported in the data base which she had chosen were possibly skewed by alleged under-reporting (a proposition which in my view has not been demonstrated) she has massaged them so as to make them conform to the general profile of Canadian taxpayers. Assuming, for argument's sake only, that this is a legitimate exercise, the results are not very much more favourable to the Government's case:

Income range	Winners	Losers	Revenus	Gagnants	Perdants
\$0 —\$10,000	90	—	0 à 10 000 \$	90	—
\$10—\$20,000	305	38	10 à 20 000 \$	305	38
\$20—\$30,000	66	82	20 à 30 000 \$	66	82
\$30—\$40,000	6	65	30 à 40 000 \$	6	65
\$40—\$50,000	8	16	40 à 50 000 \$	8	16
\$50,000 +	1	6	50 000 \$ +	1	6

Again the winners outnumber the losers only where the income of the custodial parent is in the two lowest ranges. Amongst such persons there must be a substantial number who, because of their very low

pôt sur le revenu pour établir les taux marginaux, à laquelle se sont reportés Zweibel et Shillington). Les résultats suivent.

Ce n'est que dans les tranches de 0 à 10 000 \$ et 10 000 \$ à 20 000 \$ que le nombre de gagnants (90 et 279 respectivement) est supérieur au nombre de perdants (0 et 62). Dans les autres tranches de revenus, la majorité des personnes subissent toujours un accroissement net d'impôt (c'est-à-dire que leur fardeau fiscal est plus lourd du fait du système inclusion-déduction). Voici les chiffres:

Dans l'ensemble, dans 59 % des cas les parents paient moins d'impôt sur les pensions alimentaires qu'ils ne le feraient si le système inclusion-déduction n'existait pas (les gagnants); 37 % des parents subissent un accroissement d'impôt dans le cadre du régime actuel (les perdants) et, dans 4 % des cas, le résultat est neutre.

M^{me} Martel étant d'avis que les chiffres publiés dans la base de données qu'elle a choisie étaient peut-être biaisés du fait que des revenus moindres pouvaient avoir été déclarés (une prétention qui à mon avis n'a pas été étayée), elle les a modifiés de manière qu'ils soient conformes au profil d'ensemble des contribuables canadiens. Si on suppose, pour des fins de discussion seulement, qu'il s'agit là d'un exercice légitime, les résultats ne favorisent guère plus la prétention du gouvernement:

Encore une fois, le nombre de gagnants n'excède celui des perdants que lorsque le revenu du parent qui a la garde des enfants se retrouve dans les deux tranches de revenus les plus basses. Parmi ces per-

incomes, pay no tax at all and are therefore bound to be net "winners" from the inclusion of maintenance payments in an income which attracts no tax. In all the other income ranges the losers outnumber the winners.

The respective percentages under the revised figures are 67% winners, 29% losers and 4% neutral.

Under either calculation, and even when a couple "wins", i.e. jointly pay less tax than they would without the inclusion/deduction system, the *Income Tax Act* imposes no requirement that the tax saving or "subsidy" thus created will be passed on to the children who are the intended beneficiaries. And, as we have seen, there is good reason to doubt that this actually takes place in many cases and that the family law system effectively corrects the problem. On the other hand, of course, the non-custodial parent is virtually always a winner by reason of having his taxable income reduced. Only in the very unusual circumstances where a) the payments are fully and accurately grossed up for tax consequences and b) the custodial recipient is in a higher marginal tax bracket than the non-custodial payer, would the latter end up being disadvantaged by the present system. While such a case may exist I have never heard of it.

The upshot of all the foregoing is that even on the Government's own figures the inclusion/deduction system, whose alleged purpose is to benefit single custodial parents and their children, cannot do so in at least one third of the cases. There is no guarantee that it actually does so in the remaining two thirds of the cases and there is evidence to suggest that it does not.

Since the burden of proving section 1 justification lies upon the Government, it is my view that this material falls lamentably short of the mark. Indeed, far from being a measured, proportionate response to a perceived problem, the inclusion/deduction system frequently fails to give any benefit at all to those whom it is allegedly designed to assist, almost always

sonnes, il doit y en avoir un nombre important qui, en raison de leur revenus très bas, ne paient absolument aucun impôt et ne peuvent par conséquent que réaliser un «gain» net du fait de l'inclusion des paiements de pension alimentaire dans un revenu qui ne justifie aucun impôt. Pour toutes les autres tranches de revenus, le nombre de perdants excède celui des gagnants.

Les pourcentages respectifs selon les chiffres corrigés sont les suivants: 67 % de gagnants, 29 % de perdants et 4 % neutres.

Quel que soit le calcul, et même lorsqu'un couple «gagne», c'est-à-dire qu'il paie moins d'impôt qu'il ne le ferait sans le système inclusion-déduction, la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne requiert aucunement que ce dégrèvement ou «avantage» ainsi réalisé soit transmis aux enfants qui sont les bénéficiaires visés. Et, comme nous l'avons vu, il y a de bonnes raisons de douter que cela se produit effectivement dans de nombreux cas et que le droit de la famille remédie véritablement à la situation. D'autre part, le parent qui n'a pas la garde est évidemment pour ainsi dire toujours gagnant puisque son revenu imposable est réduit. Ce n'est que dans les circonstances très inhabituelles, où a) les paiements sont pleinement et exactement majorés pour tenir compte des conséquences fiscales et que b) le bénéficiaire qui a la garde des enfants est assujéti à un taux d'imposition supérieur à celui du payeur qui n'a pas la garde, que ce dernier est désavantagé par le système actuel. Bien qu'un tel cas puisse exister, je n'en ai jamais entendu parler.

Il résulte de tout ce qui précède que, même d'après les propres chiffres du gouvernement, le système inclusion-déduction, dont l'objectif allégué vise à avantager les parents célibataires qui ont la garde et leurs enfants, ne peut atteindre cet objectif dans au moins le tiers des cas. Rien ne garantit qu'il ne l'atteigne dans les autres cas, la preuve allant plutôt dans le sens opposé.

Étant donné que l'obligation de démontrer la justification d'une disposition en vertu de l'article premier repose sur le gouvernement, je suis d'avis que le document en question échoue lamentablement. De fait, loin d'être une réponse mesurée et proportionnée à un problème ressenti, le système inclusion-déduction fréquemment n'arrive pas à accorder un bénéfice

benefits those who do not need assistance, and contains no corrective or control mechanisms designed to remedy the problem. The system does not meet the minimum impact and proportionality tests and the section 1 justification fails.

Before concluding, there are a number of relatively minor and ancillary points which require to be mentioned.

First, there was some suggestion by the respondent that the tax disadvantage suffered by separated custodial parents was offset in other parts of the *Income Tax Act*. Notably, reference was made to the equivalent-to-married credit (paragraph 118(1)(b) [as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 92]), the dependant tax credit (paragraph 118(1)(d) [as am. *idem*]) and the child tax credit (section 122.2 [as enacted by S.C. 1978-79, c. 5, s. 4; as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 65; 1988, c. 55, s. 97]). Those credits were fully and adequately dealt with by the Tax Court Judge who concluded that each of them was independent of the inclusion/deduction system and therefore could not be said to be a corrective to it. In any event, the aggregate of all such credits in 1989 was less than the amount of the tax loss actually suffered by the applicant as a result of the inclusion/deduction system.

Second, counsel for the respondent suggested that any finding that paragraph 56(1)(b) was invalid or inoperative by reason of section 15 of the Charter would necessarily carry with it a finding that the “deduction” counterpart in paragraph 60(b) must also fail and she asked us to so find. I am not prepared to accede to that request. In the first place, paragraph 60(b) has not been the focus of this litigation and it is not impossible that other considerations, or indeed other evidence, could result in a court finding that the paragraph could survive a Charter attack. Second, and more important, paragraph 60(b) plays no role in the calculation of the applicant’s income or her assessment. Since it is not directly in issue in these proceedings it would be most improper for us to make any finding with regard to it.

à ceux qu’il est censé aider, il avantage presque toujours ceux qui n’ont pas besoin d’aide, et il ne contient aucun mécanisme de correction ou de contrôle conçu pour remédier à la situation. Le système ne satisfait pas aux critères de l’atteinte minimale et de proportionnalité, et il n’est pas justifié au regard de l’article premier.

Avant de conclure, certains points relativement peu importants et accessoires méritent d’être mentionnés.

Premièrement, l’intimée a donné à entendre que le désavantage fiscal subi par les parents séparés qui ont garde d’enfants était compensé par d’autres dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. On a notamment renvoyé au crédit pour l’équivalent de personne mariée (alinéa 118(1)(b) [mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 92], au crédit d’impôt pour personne à charge (alinéa 118(1)(d) [mod., *idem*]) et au crédit d’impôt pour enfant (article 122.2 [édicte par S.C. 1978-79, ch. 5, art. 4; mod. par S.C. 1984, ch. 1, art. 65; 1988, ch. 55, art. 97]). Ces crédits ont été pleinement et suffisamment étudiés par le juge de la Cour de l’impôt, qui a conclu que chacun d’eux étant indépendant du système inclusion-déduction on ne pouvait dire d’eux qu’ils le corrigent. Quoi qu’il en soit, le total de tous ces crédits en 1989 était inférieur au montant de l’accroissement d’impôt qu’a véritablement subi la requérante du fait du système inclusion-déduction.

Deuxièmement, l’avocate de l’intimée a donné à entendre que toute conclusion que l’alinéa 56(1)(b) est invalide ou inopérant en raison de l’article 15 de la Charte devait inévitablement entraîner la conclusion que la contrepartie «déduction» de l’alinéa 60(b) doit également être annulée, et elle nous a demandé de conclure en ce sens. Je ne suis pas disposé à accéder à sa demande. D’une part, ce litige ne porte pas sur l’alinéa 60(b), et il n’est pas impossible que d’autres facteurs, ou même d’autres preuves, amènent la Cour à conclure que l’alinéa survivrait à une contestation fondée sur la Charte. D’autre part, et plus important encore, l’alinéa 60(b) ne joue aucun rôle dans le calcul du revenu de la requérante ni dans sa cotisation. Puisqu’il n’est pas directement contesté dans la présente instance, il serait des plus inconvenant pour nous de tirer des conclusions à son égard.

Next, respondent's counsel asked that, in the event that we should allow the application, we delay any declaration of invalidity of paragraph 56(1)(b) for a period of time to allow the Government to introduce the necessary amendments to the Act. There are several reasons why this cannot be done. At a technical level, these proceedings take the form of an application for judicial review of an income tax appeal. In such a proceeding our powers as a reviewing Court are limited.¹⁹ In particular, we can only ultimately order that the Tax Court dispose of the applicant's appeal in a way that that Court itself might have done originally; subsection 171(1) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58, item 2] of the *Income Tax Act* limits the power of the Tax Court to allowing or dismissing the appeal. On a more fundamental level, we are dealing here with the rights of individuals which are guaranteed to them by the supreme law of the country. It would take very strong reasons indeed to justify any suspension of those rights. None has been suggested. Lastly, and as a practical matter, the chances of this Court's having the last word on the subject are rather less than those of winning first prize in the lottery.

Finally, I would note the somewhat ironic fact that the applicant herself may well not emerge from this litigation as a winner. As previously indicated, the Judge who granted her decree of divorce took account, even if only in rather approximate terms, of the impact of income tax on both the applicant and her former husband. That being so, one may anticipate that the latter will now apply to have the payments varied to take account of the fact that the applicant will receive them free of tax.

I would allow the application, I would set aside the decision of the Tax Court and I would remit the matter to the Tax Court for redetermination on the basis that paragraph 56(1)(b) of the *Income Tax Act* violates the applicant's rights under section 15 of the Charter.

PRATTE J.A.: I agree.

* * *

¹⁹ See s. 18.1(3) of the *Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7 [as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5].

En outre, l'avocate de l'intimée nous a demandé, si nous accueillons la demande, de retarder toute déclaration d'invalidité de l'alinéa 56(1)(b) pendant un certain temps afin de permettre au législateur d'apporter les modifications nécessaires à la Loi. Plusieurs motifs nous obligent à refuser cette demande. Du point de vue de la procédure, la présente instance prend la forme d'une demande de contrôle judiciaire d'un appel en matière d'impôt sur le revenu. Dans une telle instance, nos pouvoirs à titre de tribunal habilité à contrôler sont limités¹⁹. En particulier, nous ne pouvons en fin de compte qu'ordonner que la Cour de l'impôt tranche l'appel de la requérante d'une manière que cette Cour elle-même aurait pu faire initialement; le paragraphe 171(1) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 158, art. 58, n° 2] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* limite le pouvoir de la Cour de l'impôt à accueillir ou à rejeter l'appel. D'un point de vue plus fondamental, il s'agit en l'espèce des droits des individus qui leur sont garantis par la loi suprême du pays. Il faudrait assurément des motifs très convaincants pour justifier toute suspension de ces droits. Or, aucun n'a été invoqué. Enfin, et du point de vue pratique, les chances que cette Cour ait le dernier mot sur la question sont moindres que celles de gagner le gros lot à la loterie.

Enfin, je remarquerais le fait plutôt ironique que la requérante elle-même risque fort de ne pas sortir gagnante de ce litige. Comme je l'ai mentionné précédemment, le juge qui lui a accordé le jugement de divorce a tenu compte, bien que dans des termes approximatifs seulement, des incidences fiscales à son égard et à celui de son ex-conjoint. Cela étant, on peut croire que ce dernier demandera maintenant que les paiements soient modifiés pour tenir compte du fait que la requérante les recevra exempts d'impôt.

J'accueillerais la demande, j'annulerais la décision de la Cour de l'impôt et lui renverrais l'affaire pour une nouvelle décision qui tienne compte du fait que l'alinéa 56(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* viole les droits de la requérante en vertu de l'article 15 de la Charte.

LE JUGE PRATTE, J.C.A.: Je souscris.

* * *

¹⁹ Voir l'art. 18.1(3) de la *Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), ch. F-7 [édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5].

The following is the English version of the reasons for judgment rendered by

LÉTOURNEAU J.A.: I have had the benefit of reading the opinion of my colleague Hugessen J.A., and I agree with him, for the reasons he gives, that there is no discrimination on the basis of sex in the present case. However, I believe that the applicant, contrary to what she contends, has not been subject to discrimination because of her civil status or social condition.

I agree with my colleague that paragraph 56(1)(b) of the Act imposes a burden on the applicant and on the class of persons to which she belongs which it does not impose on other groups with different civil status.²⁰ However, I cannot share his view that the difference in treatment that it creates is discriminatory on that basis.

First, the *Income Tax Act* sets up a whole set of distinctions and differences in treatment which take into account the economic reality that is a result of the taxpayer's civil status. This is the case, for example, and this is not an exhaustive list, for the married tax credit (paragraph 118(1)(a) [as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 92]), the equivalent-to-married tax credit for a wholly dependent person (paragraph 118(1)(b)), the tax credit for children or dependants (paragraph 118(1)(d)), the rules for attribution of income between related persons (subsection 74.1(2) [as am. by S.C. 1986, c. 55, s. 17] and section 251 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 129; 1988, c. 55, s.

²⁰ My colleague refers to the applicant's "family status". This concept is a component of the broader concept of "civil status" which is recognized as a prohibited ground of discrimination in s. 10 of the Quebec *Charter of Human Rights and Freedoms*, R.S.Q. 1977, c. C-12 [as am. by S.Q. 1982, c. 61, s. 3]. See *Brossard (Town) v. Quebec (Commission des droits de la personne)*, [1988] 2 S.C.R. 279, in which the Court included family relationships and filiation in the concept of "civil status". See also the *Dictionnaire de droit privé et Lexiques bilingues*, 2nd ed., Cowansville (Que.): Éditions Yvon Blais Inc., 1991, at p. 233, where it is stated that the main element of the civil status of natural persons is status in the family, the point at which it is known whether the person is married or not; see the definition of civil status in the *Petit Larousse illustré*, Librairie Larousse, Paris, 1984, at p. 386, where reference is made to [TRANSLATION] "the status of individuals in respect of family relationships, birth, marriage, death and so on"; G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, 2nd ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1990, at p. 327.

Voici les motifs du jugement rendus en français par

LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A.: J'ai eu le bénéfice de lire l'opinion de mon collègue le juge Hugessen et je suis d'accord avec lui, pour les motifs qu'il exprime, qu'il n'y a pas, dans la présente instance, de discrimination fondée sur le sexe. Je crois cependant que la requérante, contrairement à ses prétentions, n'a pas été victime de discrimination à cause de son état civil ou de sa condition sociale.

Je suis d'accord avec mon collègue que l'article 56(1)(b) de la Loi impose à la requérante et à cette catégorie de personnes dont elle fait partie un fardeau qu'il n'impose pas à d'autres groupes de statut civil différent.²⁰ Toutefois, je ne peux partager son point de vue que la différence de traitement qu'il crée est discriminatoire sur cette base.

Tout d'abord, la *Loi de l'impôt sur le revenu* opère toute une série de distinctions et de différences de traitement en tenant compte de la réalité économique qui découle de l'état civil du contribuable. Ainsi par exemple, et l'énumération n'est pas limitative, en est-il du crédit d'impôt de personne mariée (alinéa 118(1)a) [mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 92]), du crédit d'impôt équivalent pour personne entièrement à charge (alinéa 118(1)b)), du crédit d'impôt pour enfants ou personnes à charge (alinéa 118(1)d)), des règles d'attribution du revenu entre personnes liées (paragraphe 74.1(2) [mod. par S.C. 1986, ch. 55, art. 17] et article 251 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch.

²⁰ Mon collègue réfère à la «situation de famille» de la requérante. Cette notion est une composante de la notion plus large «d'état civil» reconnue comme motif interdit de discrimination à l'art. 10 de la *Charte des droits et libertés de la personne* L.R.Q. 1977, c. C-12 [mod. par L.Q. 1982, ch. 61, art. 3]. Voir *Brossard (Ville) c. Québec (Commission des droits de la personne)*, [1988] 2 R.C.S. 279 où la Cour inclut les relations familiales et la filiation dans la notion «d'état civil». Voir aussi le *Dictionnaire de droit privé et Lexiques bilingues*, 2^e éd., Cowansville (Québec): Éditions Yvon Blais Inc., 1991, à la p. 233 où l'on mentionne que l'élément principal de l'état civil des personnes physiques est l'état dans la famille, le point de savoir si une personne est mariée ou non; voir la définition d'état civil dans le *Petit Larousse illustré*, Librairie Larousse, Paris, 1984, à la p. 386 où l'on réfère à «la condition des individus en ce qui touche les relations de famille, la naissance, le mariage, le décès, etc.»; G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, 2^e éd., Presses Universitaires de France, Paris, 1990, à la p. 327.

190]), the transfer or attribution of property to a surviving spouse (subsection 70(6) [as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 19; 1974-75-76, c. 26, s. 38; 1985, c. 45, s. 33]), the transfer of property accumulated in a registered retirement savings plan to the registered retirement savings plan owned by the spouse (paragraph 146(16)(b) [as am. by S.C. 1990, c. 35, s. 13]), child care expenses (section 63), the *inter vivos* transfer of property to a spouse (section 73 [as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 20.1; 1977-78, c. 32, s. 14; 1980-81-82-83, c. 48, s. 39; c. 140, s. 41; 1985, c. 45, s. 35; 1986, c. 6, s. 36; 1988, c. 55, s. 51]) and the transfer of certain unused tax credits to a spouse (section 118.8 [as enacted by S.C. 1988, c. 55, s. 92]).

It may be unfortunate that the Act uses civil status, a category that is laden with discriminatory potential, to identify the various groups that are subject to different taxation. Because that taxation is based on varying income and capacity to pay, it could also, undoubtedly, be collected from those same groups by using other more neutral designations, so that the different treatment would then not be unfairly coloured with a discriminatory tint by the category used.

In my opinion, it is not necessarily discriminatory *per se* to treat different civil statuses differently. For example, it goes without saying that it costs more for a divorced couple to live under two roofs than to live together under the same roof. On the contrary, it might be discriminatory to treat different civil statuses identically, when they create different duties and responsibilities for the people in question, and which consequently demand different treatment in social, political, economic and legal terms. In *R. v. Turpin*, and later in *Symes v. Canada*,²¹ the Supreme Court recalled, as follows, that we must examine the general context surrounding the Act, to determine whether there is discrimination:

In determining whether there is discrimination on grounds relating to the personal characteristics of the individual or group, it is important to look not only at the impugned legislation which has created a distinction that violates the right to

²¹ [1993] 4 S.C.R. 695, at pp. 756-757.

140, art. 129; 1988, ch. 55, art. 190]), du transfert ou de l'attribution de biens au conjoint survivant (paragraphe 70(6) [mod. par S.C. 1973-74, ch. 14, art. 19; 1974-75-76, ch. 26, art. 38; 1985, ch. 45, art. 33]), du transfert de biens accumulés dans un régime enregistré d'épargne-retraite au régime enregistré d'épargne-retraite dont le conjoint est rentier (alinéa 146(16)(b) [mod. par L.C. 1990, ch. 35, art. 13]), des frais de garde d'enfants (article 63), du transfert de biens entre vifs au conjoint (article 73 [mod. par S.C. 1973-74, ch. 14, art. 20.1; 1977-78, ch. 32, art. 14; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 39; ch. 140, art. 41; 1985, ch. 45, art. 35; 1986, ch. 6, art. 36; 1988, ch. 55, art. 51]), du transfert au conjoint de certains crédits d'impôts inutilisés (article 118.8 [édicte par L.C. 1988, ch. 55, art. 92]).

Il est peut-être malheureux que la Loi utilise, pour identifier les différents groupes sujets à des impositions différentes, l'état civil, un descripteur affublé d'un potentiel discriminatoire. Parce qu'ils sont basés sur un revenu et une capacité de payer variables, ces mêmes impôts pourraient, sans aucun doute, être perçus de ces mêmes groupes en utilisant d'autres descripteurs plus neutres de sorte que le traitement différent ne saurait alors être injustement coloré d'une teinte discriminatoire par le descripteur.

À mon avis, il n'est pas en soi nécessairement discriminatoire de traiter différemment des états civils différents. Il va de soi, par exemple, qu'il en coûte plus cher pour un couple divorcé de vivre sous deux toits que de vivre ensemble sous un même toit. Au contraire, il pourrait être discriminatoire de traiter d'une manière identique des états civils différents qui entraînent pour leurs titulaires des obligations et des responsabilités différentes et qui, par conséquent, commandent des traitements différents au plan social, politique, économique et juridique. La Cour suprême rappelait en ces termes dans *R. c. Turpin* et subséquemment dans *Symes c. Canada*²¹ qu'il faut examiner le contexte général qui entoure la loi pour déterminer si une discrimination existe:

Pour déterminer s'il y a discrimination pour des motifs liés à des caractéristiques personnelles d'un individu ou d'un groupe d'individus, il importe d'examiner non seulement la disposition législative contestée qui établit une distinction contraire au

²¹ [1993] 4 R.C.S. 695, aux p. 756 et 757.

equality but also to the larger social, political and legal context. McIntyre J. emphasized in *Andrews* (at p. 167):

For, as has been said, a bad law will not be saved merely because it operates equally upon those to whom it has application. Nor will a law necessarily be bad because it makes distinctions.

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. A finding that there is discrimination will, I think, in most but perhaps not all cases, necessarily entail a search for disadvantage that exists apart from and independent of the particular legal distinction being challenged.

Similarly, I suggested in my reasons in *Andrews* that the determination of whether a group falls into an analogous category to those specifically enumerated in s. 15 is "not to be made only in the context of the law which is subject to challenge but rather in the context of the place of the group in the entire social, political and legal fabric of our society" (p. 152). If the larger context is not examined, the s. 15 analysis may become a mechanical and sterile categorization process conducted entirely within the four corners of the impugned legislation. A determination as to whether or not discrimination is taking place, if based exclusively on an analysis of the law under challenge is likely, in my view, to result in the same kind of circularity which characterized the similarly situated similarly treated test clearly rejected by this Court in *Andrews*.²² [Emphasis added.]

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. In my view, the difference in treatment created by paragraph 56(1)(b) does not create the inequality to which the Supreme Court referred in *Turpin*, and accordingly it is not discriminatory.

The *Income Tax Act* is essentially economic legislation, which may even be described as amoral,²³ its purpose being to trace income and tax it on the basis of the social and economic needs of the community,

²² [1989] 1 S.C.R. 1296, at pp. 1331-1332.

²³ Even income received from sources such as prostitution or the unlawful sale of narcotics is taxed.

droit à l'égalité, mais aussi d'examiner l'ensemble des contextes social, politique et juridique. Le juge McIntyre a souligné dans l'arrêt *Andrews* (à la p. 167):

En effet, comme on l'a déjà dit, une mauvaise loi ne peut être sauvegardée pour la simple raison qu'elle s'applique également à ceux qu'elle vise. Pas plus qu'une loi sera nécessairement mauvaise parce qu'elle établit des distinctions.

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. À mon avis, la constatation d'une discrimination nécessitera le plus souvent, mais peut-être pas toujours, de rechercher le désavantage qui existe indépendamment de la distinction juridique précise contestée.

De même, j'ai laissé entendre, dans les motifs de jugement que j'ai rédigés dans l'affaire *Andrews*, que la conclusion relative à la question de savoir si un groupe relève d'une catégorie analogue à celles qui sont expressément énumérées à l'art. 15 «ne peut pas être tirée seulement dans le contexte de la loi qui est contestée mais plutôt en fonction de la place occupée par le groupe dans les contextes social, politique et juridique de notre société» (p. 152). Si l'on ne tient pas compte du contexte général, l'analyse fondée sur l'art. 15 peut devenir un processus de classification mécanique et stérile qui dépendra exclusivement du texte de loi contesté. Si la décision quant à savoir s'il y a ou non discrimination se fonde exclusivement sur l'examen de la loi contestée, il est vraisemblable à mon avis qu'on arrivera à la même sorte d'impasse qui caractérise le critère selon lequel les personnes qui se trouvent dans une situation analogue doivent être traitées de façon analogue, que cette Cour a nettement rejeté dans l'arrêt *Andrews*.²² [Je souligne.]

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. À mon sens, la différence de traitement créée par l'alinéa 56(1)(b) n'engendre pas cette inégalité dont fait état la Cour suprême dans *Turpin* et, en conséquence, elle n'est pas discriminatoire.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* est une loi à caractère essentiellement économique, voire même amoral²³, dont l'objet est de traquer les revenus et de les imposer en fonction des besoins sociaux et écono-

²² [1989] 1 R.C.S. 1296, aux p. 1331 et 1332.

²³ Même les revenus tirés de sources telles la prostitution ou la vente illégale de stupéfiants sont imposables.

taking into account the reality of the taxpayer's economic situation, which may vary depending on whether or not he or she is married or supporting a family. 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.

For all practical purposes, the applicant's argument amounts to saying that the *Income Tax Act* is discriminatory, in its essence and its structure, because it takes into account the economic reality that results from, *inter alia*, different civil statuses, and that accordingly its constitutional validity must be justified under section 1 of the Charter. I cannot accept this argument precisely because, first, the difference in treatment accorded does not create inequality since Parliament treats different situations differently. Second, the difference is not based on civil status, and accordingly on a ground that is analogous to those listed in section 15, but rather results from the different physical constraints and duties that fall upon taxpayers who live in different economic situations because of their different personal statuses.

Moreover, we must take into account the actual nature of the impugned legislative provision. Before the amendments made by paragraph 56(1)(b), the manner in which the Act dealt with married and divorced couples was identical, ignoring the different economic circumstances in which these people lived and thereby aggravating their social and economic situations. Paragraph 56(1)(b), which is in issue here, is intended precisely as a remedy for the disadvantages that this group of taxpayers, to which the applicant belongs, had suffered at one time. In addition, married taxpayers complain of the favourable treatment accorded to the applicant and to divorced spouses since, unlike them, they cannot split their

miques de la collectivité tout en tenant compte de la réalité économique du contribuable, celle-ci pouvant varier selon qu'il est marié ou pas, soutien de famille ou non. 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.

À toute fin pratique, la prétention de la requérante revient à dire que la *Loi de l'impôt sur le revenu* est, dans son essence et dans sa structure, discriminatoire parce qu'elle tient compte de la réalité économique qu'engendre, entre autres choses, un état civil différent, et qu'en conséquence sa validité constitutionnelle doit être justifiée sous l'article 1 de la Charte. Je ne saurais accepter cette prétention précisément parce que la différence de traitement accordée ne crée pas d'inégalité d'une part puisque le législateur, à bon droit, traite différemment des situations différentes. D'autre part, la différence n'est pas fondée sur l'état civil et en conséquence sur un motif analogue à ceux énumérés à l'article 15, mais résulte plutôt des contraintes et des obligations matérielles différentes qui échoient à des contribuables qui vivent une réalité économique différente à cause de leur statut personnel différent.

Au surplus, il faut tenir compte de la nature même de la disposition législative attaquée. Avant les modifications apportées par l'alinéa 56(1)(b), la Loi traitait d'une manière identique les gens mariés et les couples divorcés, ignorant ainsi la réalité économique différente vécue par ces personnes et aggravant par le fait même leur situation sociale et économique. Or, l'alinéa 56(1)(b), qui fait l'objet du litige, 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. D'ailleurs, les contribuables mariés se plaignent de ce traitement favorable accordé à la requérante et aux conjoints divorcés puisqu'ils ne peuvent,

income and reduce their tax.²⁴ 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.

This action, which arises out of paragraph 56(1)(b), questions the constitutional validity of a legislative measure designed to remedy the disadvantaged situation in which the applicant's group was placed before. It also questions the standard of effectiveness that such a measure must meet if it is to be constitutionally valid.

In the case at bar, the beneficiaries of the deduction/inclusion system are in very large part women, and a majority of them, in particular women of low-income, receive an advantage and a benefit from the income-splitting permitted by the system.²⁵ Paragraph 56(1)(b) of the Act therefore produces a beneficial effect in a majority of cases and helps to partially remedy the inequalities suffered by this group of taxpayers in the past.²⁶

²⁴ See *Foucher c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.J.Q. 703 (S.C.), in which the applicant, who was married and a father, was seeking leave to bring a class action on the ground that the *Income Tax Act* treats married people differently from separated or divorced people.

²⁵ Evidence was given of a benefit of 275 million dollars created by the deduction/inclusion system in 1990 and borne by the federal and provincial governments. See the affidavit of Nathalie Martel, at p. 148 of the respondent's supplementary record.

²⁶ The evidence submitted by the applicant and the respondent points out a disagreement in respect of how effective the system is. While the applicant, referring to the study by Zweibel and Shillington, *Child Support Policy: Income Tax Treatment and Child Support Guidelines*, The Policy Research Centre on Children, Youth and Families, at pp. 5, 14, 15, 17 and 24, submits that the end result in 49% of the cases studied was an adverse tax impact, the respondent produced the results of an analysis prepared for the Department of Justice by Ms. Martel, an economist with the Personal Income Tax Division of the

contrairement à ces derniers, fractionner leurs revenus et diminuer leurs impôts²⁴. 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 présent litige fondé sur l'alinéa 56(1)b) met en cause la validité constitutionnelle d'une mesure législative corrective d'une situation désavantageuse vécue jadis par le groupe de la requérante. Il soulève également le niveau d'efficacité requis d'une telle mesure pour assurer sa validité constitutionnelle.

Dans le cas présent, les bénéficiaires du système de déduction-inclusion sont en très grande majorité des femmes et une majorité de celles-ci, particulièrement celles à faible revenu, tirent un avantage et un bénéfice du fractionnement du revenu permis par le système²⁵. L'article 56(1)b) de la Loi produit donc un effet bénéfique dans la majorité des cas et contribue à redresser en partie les inégalités subies dans le passé par ce groupe de contribuables²⁶.

²⁴ Voir l'arrêt *Foucher c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.J.Q. 703 (C.S.) où le requérant, marié et père de famille, demandait l'autorisation d'exercer un recours collectif au motif que la *Loi de l'impôt sur le revenu* traite les gens mariés différemment des gens séparés ou divorcés.

²⁵ La preuve fait état d'un bénéfice de 275 millions de dollars conféré en 1990 par le système de déduction-inclusion et supporté par le gouvernement fédéral et les gouvernements provinciaux. Voir l'affidavit de Nathalie Martel à la p. 148 du dossier supplémentaire de l'intimée.

²⁶ La preuve soumise par la requérante et l'intimée fait ressortir une controverse quant au degré d'efficacité du système. Alors que la requérante, en se référant à l'étude de Zweibel and Shillington, *Child Support Policy: Income Tax Treatment and Child Support Guidelines*, The Policy Research Center on Children, Youth and Families, aux p. 5, 14, 15, 17 et 24, soumet que 49 % des cas étudiés débouchaient sur une fiscalité adverse, l'intimée produit les résultats d'une analyse préparée pour le ministère de la Justice par M^{me} Martel, économiste à la Division de l'impôt des particuliers au ministère des Finances

Of course, the remedy is not perfect and could be improved.²⁷ However, this does not mean that it is discriminatory in its present form. Section 15 of the Charter does not require that a remedy or mitigation of an earlier prejudice be 100% effective, flawless and without secondary effects if it is to be constitutionally valid. To impose 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.

In conclusion, I am of the opinion that the remedy created by paragraph 56(1)(b) treats the applicant and the people in her group differently from other taxpayers because of their different social, political and economic circumstances which are the result of their different civil status, and that despite its imperfections this measure is not discriminatory. As my colleague Linden J.A. stated in *Schachtschneider v. Canada*:

Treating both married and unmarried people fairly under the *Income Tax Act* without discrimination is no easy task. Past efforts to achieve this in the United States have led not to peace but only to an "uneasy truce". (See *Druker v. C.I.R.*, 697 F.2d 46 (2nd Cir.); see also Bittker, "Federal Income Taxation and the Family" (1975), 27 *Stan. L. Rev.* 1389.) It is apparently virtually impossible to erect a scheme that is perfectly fair to all. Because of this, some latitude must be accorded to legisla-

(Continued from previous page)

Department of Finance Canada. She concludes, after adjusting her study, that the effect of the system is adverse in 29% of cases and neutral in 4%. That analysis was conducted using a new and expanded data bank which is more reliable than the one used by Zweibel and Shillington, which contained a large number of incoherent variables (for example, one parent had custody of 15 children). I am satisfied that the result of these authors' data was an overestimate of the percentage of cases in which there was an adverse tax impact because a number of cases involving social assistance recipients were excluded and the number of cases studied was limited (only 171 cases). In my opinion, the percentage of cases where there was an adverse tax impact falls somewhere between the 29% submitted by the respondent and the 49% submitted by the applicant, and is probably closer to 29% than to 49%.

²⁷ See the article by J. W. Durnford and S. J. Toope entitled "Spousal Support in Family Law and Alimony in the Law of Taxation" (1994), 42 *Can. Tax J.* 1, at p. 75, in which the authors propose reforms to the deduction/inclusion system to improve its effectiveness and fairness.

Bien sûr, la mesure de redressement n'est pas parfaite et pourrait être améliorée²⁷. Mais elle n'est pas, dans sa forme actuelle, discriminatoire pour autant. L'article 15 de la Charte n'exige pas, sous peine d'inconstitutionnalité, qu'une mesure de redressement ou d'atténuation d'un préjudice antérieur soit efficace à 100 %, sans faille et sans effet secondaire. Imposer une telle obligation de résultat aurait un effet paralysant sur toute initiative envisagée ou prise pour corriger les effets préjudiciables d'une politique passée.

En conclusion, je suis d'avis que la mesure corrective de l'alinéa 56(1)(b) traite la requérante, ainsi que les personnes de son groupe, différemment des autres contribuables à cause de leur réalité sociale, politique et économique différente engendrée par leur état civil différent et que, malgré ses imperfections, cette mesure n'est pas discriminatoire. Comme le disait mon collègue le juge Linden, J.C.A., dans l'arrêt *Schachtschneider c. Canada*:

Traiter d'une manière juste les personnes mariées et les personnes non mariées en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, indépendamment de toute discrimination, n'est pas une tâche facile. Les efforts déjà faits aux États-Unis pour y arriver n'ont pas mené à la paix mais uniquement à une «trêve difficile». (Voir la décision *Druker v. C.I.R.* 697 F.2d 46 (2nd Cir. 1982); voir aussi Bittker «Federal Income Taxation and the Family» (1975), 27 *Stan. L. Rev.* 1389.) Il est quasi impossible, semble-t-il, de créer un système qui soit parfaitement juste pour tous, et à cause de cela il faut accorder aux assemblées législatives une certaine latitude pour ce qui est de fixer les

(Suite de la page précédente)

du Canada. Elle conclut après ajustement de son étude que le système produit 29 % de fiscalité adverse et 4 % de neutralité. Cette dernière analyse fut faite à partir d'une nouvelle banque de données élargie et plus fiable que celle utilisée par les auteurs Zweibel et Shillington où l'on retrouvait un grand nombre de variables incohérentes (par exemple, un parent avait la garde de 15 enfants). Je suis satisfait que les données de ces auteurs ont débouché sur une surévaluation du pourcentage de cas de fiscalité adverse du fait de l'exclusion d'un certain nombre de cas d'assistés sociaux et du nombre limité de cas étudiés (171 cas seulement). À mon avis, le pourcentage de fiscalité adverse se situe quelque part entre le 29 % et le 49 % soumis par l'intimé et la requérante et vraisemblablement plus près du 29 % que du 49 %.

²⁷ Voir l'article de J. W. Durnford et S. J. Toope intitulé «Spousal Support in Family Law and Alimony in the Law of Taxation» (1994), 42 *Can. Tax J.* 1, à la p. 75, où les auteurs formulent des propositions de réforme du système de déduction-inclusion pour en améliorer l'efficacité et l'équité.

tures in setting the terms of that truce. (*Ibid.*, at p. 51, *per* Friendly J.)²⁸

The applicant also claims to have been the victim of discrimination on the basis of social condition. If I understand the argument properly as it is formulated, divorced women have a unique social condition because of their income and their level of education, and are in a disadvantaged position in society.

In short, she contends that she is a member of a disadvantaged group, a minority, and is a victim of stereotypes, historical disadvantages or social or political prejudice. At page 74 of their memorandum, counsel for the applicant write:

[TRANSLATION] In the case at bar, we believe that sections 56(1)b, 56(1)c and 56(1)c.1 are discriminatory in their wording and in their application when they add to the income of a former spouse or a parent who has custody of a child for whom support payments are received; it is obvious in practice that 99% of the time mothers and former wives must bear the burden of the legal and physical custody of the children of the marriage with the person who is required to pay support and these provisions of the *Income Tax Act* operate to solidify their misery, with no justification whatsoever. [Emphasis added.]

This is therefore an argument based on a ground that is analogous to those listed in section 15 of the Charter.

The applicant's claim that the discrimination of which she is a victim is based on social condition is without merit, in my view. What the applicant is describing is the social condition or situation or, if you prefer, status in which she says she and the members of her group find themselves. She is describing the result of discrimination, if such there be, and not the cause: she is confusing cause and effect. Moreover, while it is possible that a group may be discriminated against because of its social condition, there is no evidence in the case at bar to establish that the alleged discrimination created by paragraph 56(1)(b) of the Act is in any way dictated by the applicant's social condition. It cannot be argued that this paragraph imposes a tax burden on the applicant because of her social condition. On the contrary, this legislative provision is designed to remedy the social condition in which taxpayers in her group find themselves

conditions de cette trêve. (*Ibidem*, à la page 51, le juge Friendly²⁸.)

La requérante prétend qu'elle est aussi victime de discrimination sur la base de la condition sociale. Si je comprends bien l'argument tel qu'il a été formulé, les femmes divorcées ont une condition sociale particulière à cause de leur revenu, de leur niveau d'éducation et se retrouvent dans une position défavorisée dans la société.

En somme, elle prétend qu'elle fait partie d'un groupe défavorisé, d'une minorité, victime de stéréotypes, de désavantages historiques ou de préjugés politiques ou sociaux. À la page 74 de leur mémoire, les procureurs de la requérante écrivent:

En l'espèce, nous croyons que les articles 56(1)b, 56(1)c et 56(1)c.1 sont discriminatoires dans leur libellé et dans leur application lorsqu'ils ajoutent au revenu d'un ex-conjoint ou d'un parent gardien d'enfant bénéficiaire d'une pension alimentaire, étant manifeste qu'en pratique, ce sont des mères et ex-épouses à 99% qui doivent assumer la garde légale et physique des enfants issus du mariage avec le débiteur d'une pension alimentaire et que ces dispositions légales de la Loi de l'impôt sur le revenu ont pour effet de les ancrer davantage dans leur misère, sans justification aucune. [Les soulignés sont miens.]

Il s'agit donc d'une argumentation fondée sur un motif analogue à ceux énumérés à l'article 15 de la Charte.

La prétention de la requérante que la discrimination dont elle souffre est fondée sur la condition sociale est, à mon avis, sans mérite. Ce que la requérante décrit, c'est la condition ou situation sociale ou, si l'on préfère, l'état dans lequel elle affirme se retrouver avec les membres de son groupe. Elle expose le résultat d'une discrimination, s'il en est, et non la cause: elle confond la cause et l'effet. Au surplus, s'il est possible qu'un groupe puisse être discriminé à cause de sa condition sociale, il n'existe, dans le présent dossier, aucune preuve qui établisse que la supposée discrimination créée par l'alinéa 56(1)(b) de la Loi soit de quelque façon dictée par la condition sociale de la requérante. On ne saurait prétendre que la requérante se voit imposer par cet alinéa une obligation à incidence fiscale parce qu'elle est défavorisée ou à cause de sa condition sociale. Au contraire, cette disposition législative vise à remédier à la con-

²⁸ [1994] 1 F.C. 40 (C.A.), at p. 77.

²⁸ [1994] 1 C.F. 40 (C.A.), à la p. 77.

because of divorce or separation as a result of the breakdown of the marriage.

For these reasons, the application for judicial review should be denied.

dition sociale dans laquelle les contribuables de son groupe se retrouvent au cas de divorce ou de séparation par suite de l'éclatement du mariage.

Pour ces motifs, la demande de contrôle judiciaire devrait être rejetée.