

A-511-02
2003 FCA 400

A-511-02
2003 CAF 400

Bruno Nadeau (*Applicant*)

v.

Minister of National Revenue (*Respondent*)

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

Federal Court of Appeal, Richard C.J., Létourneau and Noël J.J.A. — Montréal, October 1; Ottawa, October 27, 2003.

Income Tax — Income Calculation — Deductions — Judicial review of T.C.C. decision disallowing deduction of legal costs incurred in resisting motion for increased child support payments — Conflicting T.C.C. case law — M.N.R. denied deduction as not incurred to earn income from business, property — Recipient of payments treated differently under departmental policy — F.C.A. not having considered when right to support arising — T.C.C. departed from case law, holding neither payor nor payee entitled to deduction — Taxpayer says victim of discrimination, invoking Charter, s. 15 — Controversy in T.C.C. explained — Right to support “property” under Income Tax Act (I.T.A.), s. 248(1) — “Property” defined — T.C.C. divided over question of statutory construction — In interpreting I.T.A., courts to avoid judicial innovation — 40-year line of cases on point impacting on social policy, public finances — Parliament would have intervened by statutory amendment if in disagreement — Charter argument rejected — Not demonstrated distinction created by Act, s. 18(1)(a) based on personal characteristic: sex — Application dismissed.

Construction of Statutes — Judicial review of Tax Court of Canada (T.C.C.) decision refusing as tax deduction legal costs incurred in resisting motion for increased child support payments — Controversy in T.C.C. over question of statutory interpretation: was Parliament’s intention that support payment income be treated as income from property or income from “other sources” — Words of statute to be read in entire context — In interpreting Income Tax Act, courts to be mindful of role, avoid judicial innovation — If Parliament dissatisfied with 40-year line of cases on point, would have amended Act since public finances, social policy issues affected.

Bruno Nadeau (*demandeur*)

c.

Le ministre du Revenu national (*défendeur*)

RÉPERTORIÉ: NADEAU c. M.R.N. (C.A.F.)

Cour d’appel fédérale, juge en chef Richard, juges Létourneau et Noël, J.C.A.—Montréal, 1^{er} octobre; Ottawa, 27 octobre 2003.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Contrôle judiciaire d’une décision de la C.C.I. qui a refusé la déduction de frais judiciaires encourus pour contester une requête en augmentation de pension alimentaire pour enfants — Jurisprudence contradictoire de la C.C.I. — Le M.R.N. a rejeté la déduction du fait que les frais n’avaient pas été encourus en vue de tirer un revenu d’une entreprise ou d’un bien — La bénéficiaire de la pension aurait été assujettie à un traitement différent en vertu de la politique ministérielle — La C.A.F. n’a pas considéré le moment où le droit à une pension alimentaire prend naissance — La C.C.I. a fait fi de la jurisprudence et a décidé que ni le payeur ni le bénéficiaire n’ont droit à la déduction — Le contribuable affirme être victime de discrimination en invoquant l’art. 15 de la Charte — La controverse devant la C.C.I. est expliquée — Le droit à une pension alimentaire est un «bien» en vertu de l’art. 248(1) de la Loi de l’impôt sur le revenu (L.I.R.) — Le mot «biens» est défini — La C.C.I. est divisée sur la question de l’interprétation de la Loi — En interprétant la L.I.R., les tribunaux doivent éviter d’innover — Une tendance jurisprudentielle de 40 ans sur ce point a un impact sur la politique sociale et les finances publiques — Le législateur serait intervenu en modifiant la Loi s’il n’avait pas été d’accord — L’argument relatif à la Charte est rejeté — Aucune distinction créée par l’art. 18(1)a) et fondée sur une caractéristique personnelle, le sexe, n’a été démontrée — Demande rejetée.

Interprétation des lois — Contrôle judiciaire d’une décision de la Cour canadienne de l’impôt (C.C.I.) qui a refusé, à titre de déduction, des frais judiciaires encourus pour contester une requête en augmentation de pension alimentaire pour enfants — Controverse devant la C.C.I. sur la question de l’interprétation de la Loi: la volonté du législateur était-elle que le revenu de pension alimentaire soit traité comme revenu tiré d’un bien ou comme revenu provenant d’«autres sources» — Il faut lire les termes d’une loi dans leur contexte global — En interprétant la Loi de l’impôt sur le revenu, les tribunaux doivent se rappeler leur rôle et éviter d’innover — Si le

Constitutional Law — Charter of Rights — Equality Rights — Judicial review of Tax Court of Canada (T.C.C.) decision refusing as tax deduction legal costs incurred in resisting motion for increased child support payments — Under departmental policy, former wife enjoyed differential treatment — Before T.C.C., self-represented taxpayer failed to give attorneys general notice of constitutional question — Taxpayer says T.C.C. erred in not finding him victim of discrimination — Taxpayer properly notifying attorneys general at F.C.A. level — Even if Income Tax Act, s. 18(1)(a) yields differential treatment, not all distinctions are discriminatory — Not demonstrated distinction based on enumerated, analogous ground — Nothing in pleadings, evidence, argument suggesting discrimination based on personal characteristic: sex — Issue not to be adjudicated upon in absence of factual record.

This was an application for judicial review of a Tax Court of Canada decision denying as a tax deduction legal costs incurred by taxpayer in contesting his former wife's motion for increased support payments. The Minister had disallowed the deduction, the legal costs not having been incurred to earn income from a business or property.

Under departmental policy, legal costs incurred to enforce pre-existing rights to interim or permanent support and to defend against a reduction of payments are deductible. Certain recent Tax Court of Canada judgments have extended this right to the costs of litigation to increase or even establish a right to support payments. It was noted that those decisions conflict with the Federal Court, Trial Division decision in *R. v. Burgess*, and that the issue of whether the right to support arises at the time of the divorce judgment or at some earlier time has yet to be considered by the Federal Court of Appeal.

Before the Tax Court Judge, taxpayer sought to be treated in the same way as a support recipient and attempted to invoke the Charter but, being self-represented, failed to serve the mandatory *Federal Court Act*, section 57 notice of constitutional question. That Judge, in a departure from the case law, held that neither the recipient nor payor can have a

législateur n'avait pas été satisfait de la tendance jurisprudentielle de 40 ans sur ce point, il aurait modifié la Loi puisque cela affecte les questions de finances publiques et de politique sociale.

Droit constitutionnel — Charte des droits — Droits à l'égalité — Contrôle judiciaire d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) qui a refusé, à titre de déduction, des frais judiciaires encourus pour contester une requête en augmentation de pension alimentaire pour enfants — En vertu de la politique ministérielle, l'ex-femme aurait bénéficié d'un traitement différent — Devant la C.C.I., le contribuable, qui se représentait lui-même, n'a pas donné l'avis de question constitutionnelle aux procureurs généraux — Le contribuable affirme que la C.C.I. a commis une erreur en concluant qu'il n'était pas victime de discrimination — Devant la C.A.F., le contribuable a correctement avisé les procureurs généraux — Même si l'art. 18(1)a) de la Loi de l'impôt sur le revenu produit un traitement différent, ce ne sont pas toutes les distinctions qui sont discriminatoires — Aucune distinction fondée sur un motif énuméré ou analogue n'a été démontrée — Rien dans les actes de procédure, dans la preuve ou dans l'argumentation n'a donné à penser qu'il y avait discrimination fondée sur la caractéristique personnelle qu'est le sexe — La question ne peut être tranchée en l'absence d'un dossier factuel.

Il s'agissait d'une demande de contrôle judiciaire dirigée à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt qui a refusé, à titre de déduction, des frais judiciaires encourus par le contribuable pour contester la requête en augmentation de pension alimentaire de son ex-épouse. Le ministre a refusé la déduction, les frais judiciaires n'ayant pas été encourus pour gagner du revenu provenant d'une entreprise ou d'un bien.

En vertu de la politique ministérielle, les frais judiciaires engagés pour faire respecter un droit déjà existant à une pension alimentaire provisoire ou permanente et pour contester la réduction d'une pension alimentaire sont déductibles. Une récente jurisprudence de la Cour canadienne de l'impôt a étendu ce droit aux frais judiciaires encourus dans le but d'augmenter ou même d'établir un droit à une pension alimentaire. On a fait remarquer que ces décisions sont contraires à celle de la Cour fédérale (Section de première instance) dans *La Reine c. Burgess* et que la question de savoir si le droit à une pension alimentaire prend naissance au moment du divorce ou avant n'a pas, à ce jour, été considérée par la Cour d'appel fédérale.

Devant le juge de la Cour canadienne de l'impôt, le contribuable visait à obtenir le droit d'être traité de la même façon que le bénéficiaire d'une pension alimentaire et tentait d'invoquer la Charte mais, se représentant lui-même, il n'a pas signifié l'avis de question constitutionnelle obligatoire de l'article 57 de la *Loi sur la Cour fédérale*. Ce juge, faisant fi de

tax deduction. He added that had he thought the Act to be discriminatory, he would have allowed taxpayer time to notify the federal and provincial attorneys general of the constitutional question.

Taxpayer did serve the notice with respect to this application and argued that the Judge below erred in concluding that he was not a victim of discrimination. The Minister's position was that the constitutional issue could not be resolved in the absence of any contextual evidence in relation to Charter, subsection 15(1). Even so, the Minister requested that this Court resolve the conflicting Tax Court case law on this subject.

For the past 40 years, the case law has been to the effect that a right to support, once established by a court, constitutes "property" within subsection 248(1) of the Act and that the income is from property. While an expenditure incurred to create an income source is made on account of capital and its deduction prohibited, an expenditure to earn income from this source, once originated, is considered a "current" expense which qualifies as a tax deduction under paragraph 18(1)(a). Courts have never recognized any right to a tax deduction of litigation costs of a payer of support whether to prevent the right from being established, increased or to decrease or terminate it. In *Bergeron v. Canada* Archambault T.C.J., the same judge who heard this case, departed from the case law so as to eliminate the unequal tax treatment of former spouses. He reasoned that, even though the right to support is "property", that does not necessarily mean that the income derived therefrom is income from "property". He pointed out that the provision whereby support is included in income is subsection 56(1) of subdivision d—"Other Sources of Income". That being the case, how could legal expenses incurred to recover support payments be deducted under subdivision b? Under subdivision d, the only deductions allowed are those provided by subdivision e. He added that the sources covered in subdivision b must be a "productive source of income" while a support payment is not productive of anything. While the decision in *Stewart v. Canada*, does afford some support to this reasoning, it has been rejected by most judges of the Tax Court. They are not prepared to depart from such a long line of authority unless overruled by a higher court or the Act amended.

Held, the application should be dismissed but no costs awarded given the conflicting decisions at the Tax Court level.

la jurisprudence, a décidé que ni le récipiendaire ni le payeur n'ont droit à une déduction fiscale. Il a ajouté que s'il avait cru qu'il y avait discrimination dans la Loi, il aurait accordé un délai au contribuable pour qu'il donne avis de la question constitutionnelle aux procureurs généraux du Canada et des provinces.

Le contribuable a signifié l'avis dans le cadre de sa demande et il a soutenu que le juge de première instance avait commis une erreur en concluant qu'il n'était pas victime de discrimination. La position du ministre était que la question constitutionnelle ne pouvait pas être résolue en l'absence de preuve contextuelle relativement au paragraphe 15(1) de la Charte. Malgré cela, la ministre a demandé à la Cour de statuer sur la jurisprudence contradictoire de la Cour canadienne de l'impôt à ce sujet.

Pendant les 40 dernières années, la jurisprudence a maintenu qu'un droit à une pension alimentaire, lorsque établi par un tribunal, constitue un «bien» au sens du paragraphe 248(1) de la Loi et que le revenu est un revenu de bien. Bien qu'une dépense encourue pour créer une source de revenu soit de nature capitale et que sa déduction soit prohibée, une dépense pour gagner un revenu de cette source, une fois qu'elle a pris naissance, est considérée comme une dépense «courante» qui peut être qualifiée de déduction fiscale en vertu de l'alinéa 18(1)a). Les tribunaux n'ont jamais reconnu de droit à la déduction des frais judiciaires d'un payeur de pension alimentaire, soit pour empêcher qu'elle soit établie ou augmentée, ou soit pour la diminuer ou y mettre fin. Dans la décision *Bergeron c. Canada*, le juge Archambault de la C.C.I., le même qui a présidé l'audience en l'espèce, a fait fi de la jurisprudence afin d'éliminer le traitement fiscal inégal des ex-conjoints. Il a expliqué que, même si le droit à une pension alimentaire est un «bien», cela ne signifie pas nécessairement que le revenu qui en découle est un revenu de «bien». Il a souligné que la disposition portant inclusion de la pension alimentaire dans le revenu se trouve au paragraphe 56(1) de la sous-section d intitulé «Autres sources de revenu». Cela étant, comment pourrait-on déduire sous la sous-section b des frais judiciaires engagés pour recouvrer une pension alimentaire? En vertu de la sous-section d, les seules déductions autorisées sont celles prévues à la sous-section e. Il a ajouté que les sources visées à la sous-section b doivent être «productives de revenu», alors qu'une pension alimentaire n'est productive de rien. Bien que l'arrêt *Stewart c. Canada*, accorde un certain appui à ce raisonnement, il a été rejeté par la plupart des juges de la Cour canadienne de l'impôt. Ils ne sont pas prêts à faire fi d'un tel courant jurisprudentiel si bien établi à moins qu'il soit renversé par une cour supérieure ou que la Loi soit modifiée.

Arrêt: la demande est rejetée mais il n'y a pas d'adjudication de dépens étant donné les décisions contradictoires de la Cour canadienne de l'impôt.

The Tax Court judges are divided over an issue of statutory construction: was it the intention of Parliament that support payment income be treated as income from property and so computed under subdivision b or as income from other sources and thus subject to the subdivisions d and e regime?

In his opinion in *Ludco Enterprises Ltd. v. Canada*, Iacobucci J. wrote that, in interpreting the *Income Tax Act*, judicial innovation is undesirable.

This Court was unable to agree with the view of Archambault J., that the sources of income are watertight. While it is true that most of the “Other Sources of Income” listed in subdivision d are independent of the sources expressly recognized in section 3 (employment, business or property), it cannot be said that these “Other Sources” can never go back to those referred to in section 3 and be subject to the same rules. While the taxation of support payments as income is provided for in subdivision d, the right to support is “property” under the Act. If the right to support is “property”, it is hard to dissociate this “property” from the income which flows from the exercise of this right. That explains why the courts have allowed the deduction of costs by invoking paragraph 18(1)(a). Had the treatment of this matter by the courts over a period of four decades been otherwise than what Parliament intended, it could be assumed that the legislation would have been amended. Since this approach raises important social policy questions and impacts upon public finances, it cannot have gone unnoticed. The statutory amendments that accompanied the decision made in 1997 to no longer tax child support payments revealed Parliament’s acceptance of the solution adopted by courts over the years.

Turning to taxpayer’s Charter argument, the point had to be made that, while paragraph 18(1)(a) may yield differential treatment, not all distinctions are discriminatory. The purpose of a subsection 15(1) analysis is not to determine equality in the abstract and applicant had not even attempted to demonstrate that the impugned provision is based on an enumerated or analogous ground—a Charter, subsection 15(1) requirement. Again, a Court ought not to adjudicate on a Charter issue in the absence of a proper factual record. Nowhere in the pleadings or submissions before the Tax Court was there any suggestion that this was a case involving discrimination based on sex. As was held by the Supreme Court in *Symes v. Canada*, it cannot be assumed that a statutory provision has the effect of sex-based discrimination in the absence of any evidence supporting such a contention.

Les juges de la Cour canadienne de l’impôt sont divisés sur une question d’interprétation de la loi: la volonté du législateur était-elle que le revenu de pension alimentaire soit traité comme revenu tiré d’un bien étant ainsi assujéti au calcul prévu à la sous-section b, ou plutôt comme revenu provenant d’autres sources de revenu et ainsi assujéti au régime des sous-sections d et e?

Dans l’arrêt *Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, le juge Iacobucci a écrit que, en interprétant la *Loi de l’impôt sur le revenu*, il n’est pas souhaitable que les tribunaux innovent.

La Cour ne pouvait souscrire à l’opinion du juge Archambault selon laquelle les sources de revenu sont étanches. Autant il est vrai que la grande partie des «autres sources de revenu» prévues à la sous-section d sont indépendantes des sources expressément reconnues à l’article 3 (emploi, entreprise ou bien), on ne peut affirmer que ces «autres sources» ne peuvent jamais remonter à celles mentionnées à l’article 3 et être assujétiées aux mêmes règles. Bien que l’imposition des pensions alimentaires en tant que revenu soit prévue à la sous-section d, le droit à une pension alimentaire est un «bien» selon la Loi. Si le droit à une pension alimentaire est un «bien», il est difficile de dissocier ce «bien» du revenu qui découle de l’exercice de ce droit. Cela explique pourquoi les tribunaux ont permis la déduction de frais en invoquant l’alinéa 18(1)a. Si le traitement de cette question par les tribunaux pendant quatre décennies avait été à l’encontre de la volonté du législateur, on pourrait tenir pour acquis que la législation aurait été modifiée. Puisque cette façon de faire soulève d’importantes questions de politique sociale et qu’elle a un impact sur les finances publiques, elle ne peut être passée inaperçue. Les modifications législatives qui accompagnèrent la décision prise en 1997 de ne plus imposer les pensions alimentaires pour enfants ont révélé l’acceptation par le législateur de la solution adoptée par les tribunaux au fil des ans.

Au sujet de l’argument du contribuable relatif à la Charte, il fallait souligner que, même si l’alinéa 18(1)a) peut produire un traitement différent, ce ne sont pas toutes les distinctions qui sont discriminatoires. Le but d’une analyse du paragraphe 15(1) n’est pas de déterminer l’égalité dans l’abstrait et le demandeur n’avait même pas tenté de démontrer que la disposition contestée était fondée sur un motif énuméré ou analogue—une exigence du paragraphe 15(1) de la Charte. Encore une fois, un tribunal ne peut trancher une question relative à la Charte en l’absence d’un dossier factuel suffisant. Il n’y avait rien dans les actes de procédure ou dans les observations devant la Cour canadienne de l’impôt qui donnaient à penser qu’il s’agissait d’une affaire impliquant de la discrimination fondée sur le sexe. Comme l’a statué la Cour suprême dans l’arrêt *Symes c. Canada*, on ne peut présumer

qu'une disposition législative possède un effet de discrimination fondée sur le sexe en l'absence de preuve à l'appui d'une telle prétention.

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], s. 15(1).

Federal Court Act, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 57 (as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 19).

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 3 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 1), 18(1)(a),(b),(c), 248(1) "exempt income" (as am. by S.C. 1997, c. 25, s. 71), "property".

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Sabour v. Canada (2001), 22 R.F.L. (5th) 438 (T.C.C.); *Ludco Enterprises Ltd. v. Canada*, [2001] 2 S.C.R. 1082; (2001), 204 D.L.R. (4th) 590; [2002] 1 C.T.C. 95; 2001 DTC 5505; 275 N.R. 90; *Law v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [1999] 1 S.C.R. 497; (1999), 170 D.L.R. (4th) 1; 43 C.C.E.L. (2d) 49; 236 N.R. 1; *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695; (1993), 110 D.L.R. (4th) 470; 19 C.R.R. (2d) 1; [1994] 1 C.T.C. 40; 94 DTC 6001; 161 N.R. 243.

NOT FOLLOWED:

Bergeron v. Canada, [2000] 1 C.T.C. 2001; (1999), 99 DTC 1265; 1 R.F.L. (5th) 6 (T.C.C.).

CONSIDERED:

Stewart v. Canada, [2002] 2 S.C.R. 645; (2002), 212 D.L.R. (4th) 577; [2002] 3 C.T.C. 439; 2002 DTC 6969; 288 N.R. 297; 50 R.P.R. (3d) 157.

REFERRED TO:

St-Laurent v. Canada, [1999] 1 C.T.C. 2478 (T.C.C.); *Donald v. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2025 (T.C.C.); *Nissim v. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2119; [1998] 4 C.T.C. 2496 (T.C.C.); *Gallien v. Canada*, [2001] 2 C.T.C. 2676; 2000 DTC 2514 (T.C.C.); *R. v. Burgess*, [1982] 1 F.C. 849; (1981), 125 D.L.R. (3d) 477; [1981] CTC 258; 81 DTC 5192 (T.D.); *Mathieu v. Canada*, [2001] T.C.J. No. 542 (QL); *Lemieux v. Canada*, [2003] C.T.C. 2799 (T.C.C.);

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. 15(1).

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 3 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 1), 18(1)a), b), c), 248(1) «biens», «revenu exonéré» (mod. par L.C. 1997, ch. 25, art. 71).

Loi sur la Cour fédérale, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 57 (mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 19).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Sabour c. Canada (2001), 22 R.F.L. (5th) 438 (C.C.I.); *Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, [2001] 2 R.C.S. 1082; (2001), 204 D.L.R. (4th) 590; [2002] 1 C.T.C. 95; 2001 DTC 5505; 275 N.R. 90; *Law c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, [1999] 1 R.C.S. 497; (1999), 170 D.L.R. (4th) 1; 43 C.C.E.L. (2d) 49; 236 N.R. 1; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695; (1993), 110 D.L.R. (4th) 470; 19 C.R.R. (2d) 1; [1994] 1 C.T.C. 40; 94 DTC 6001; 161 N.R. 243.

DÉCISION NON SUIVIE:

Bergeron c. Canada, [2000] 1 C.T.C. 2001; (1999), 99 DTC 1265; 1 R.F.L. (5th) 6 (C.C.I.).

DÉCISION EXAMINÉE:

Stewart c. Canada, [2002] 2 R.C.S. 645; (2002), 212 D.L.R. (4th) 577; [2002] 3 C.T.C. 439; 2002 DTC 6969; 288 N.R. 297; 50 R.P.R. (3d) 157.

DÉCISIONS CITÉES:

St-Laurent c. Canada, [1999] 1 C.T.C. 2478 (C.C.I.); *Donald c. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2025 (C.C.I.); *Nissim c. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2119; [1998] 4 C.T.C. 2496 (C.C.I.); *Gallien c. Canada*, [2001] 2 C.T.C. 2676; 2000 DTC 2514 (C.C.I.); *R. c. Burgess*, [1982] 1 C.F. 849; (1981), 125 D.L.R. (3d) 477; [1981] C.T.C. 258; 81 DTC 5192 (1^{re} inst.); *Mathieu c. Canada*, [2001] A.C.I. n° 542 (QL); *Lemieux c. Canada*, [2003] C.T.C. 2799 (C.C.I.);

Casavant v. Canada, [1999] T.C.J. No. 938 (QL); *Ryan v. Canada*, [2000] 2 C.T.C. 2329; (2000), 5 R.F.L. (5th) 140 (T.C.C.); *Haley v. Canada*, [2000] 3 C.T.C. 2014 (T.C.C.); *McCull v. Canada*, 2000 DTC 2148; (2000), 6 R.F.L. (5th) 353 (T.C.C.); *Lanthier v. Canada*, [2003] A.C.I. No. 149 (QL); *Boos v. Minister of National Revenue* (1961), 27 Tax A.B.C. 283; 61 DTC 520 (T.A.B.); *Bayer v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2304; (1991), 91 DTC 1035; 33 R.F.L. (3d) 279 (T.C.C.); *Evans v. Minister of National Revenue*, [1960] S.C.R. 391; (1960), 22 D.L.R. (2d) 609; [1960] CTC 69; 60 DTC 1047; *Seminelli v. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 378; (1994), 94 DTC 6636 (F.C.A.); *MacKay v. Manitoba*, [1989] 2 S.C.R. 357; [1989] 6 W.W.R. 351; (1989), 61 Man. R. (2d) 270; *Eaton v. Brant County Board of Education*, [1997] 1 S.C.R. 241; (1997), 31 O.R. (3d) 574; 142 D.L.R. (4th) 385; 207 N.R. 171.

Casavant c. Canada, [1999] A.C.I. n° 938 (QL); *Ryan c. Canada*, [2000] 2 C.T.C. 2329; (2000), 5 R.F.L. (5th) 140 (C.C.I.); *Haley c. Canada*, [2000] 3 C.T.C. 2014 (C.C.I.); *McCull c. Canada*, 2000 DTC 2148; (2000), 6 R.F.L. (5th) 353 (C.C.I.); *Lanthier c. Canada*, [2003] A.C.I. n° 149 (QL); *Boos v. Minister of National Revenue* (1961), 27 Tax A.B.C. 283; 61 DTC 520 (C.A.I.); *Bayer c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2304; (1991), 91 DTC 1035; 33 R.F.L. (3d) 279 (C.C.I.); *Evans v. Minister of National Revenue*, [1960] R.C.S. 391; (1960), 22 D.L.R. (2d) 609; [1960] C.T.C. 69; 60 DTC 1047; *Seminelli c. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 378; (1994), 94 DTC 6636 (C.A.F.); *MacKay c. Manitoba*, [1989] 2 R.C.S. 357; [1989] 6 W.W.R. 351; (1989), 61 Man. R. (2d) 270; *Eaton c. Conseil scolaire du comté de Brant*, [1997] 1 R.C.S. 241; (1997), 31 O.R. (3d) 574; 142 D.L.R. (4th) 385; 207 N.R. 171.

AUTHORS CITED

Canada Customs and Revenue Agency. Interpretation Bulletin IT-99R5 (Consolidated), "Legal and Accounting Fees" (5 December 2000).

APPLICATION for judicial review of a Tax Court of Canada decision (*Nadeau v. Canada*, [2002] A.C.I. No. 601 (QL)) refusing a tax deduction of legal costs incurred by taxpayer in contesting a motion for increased child support payments. Application denied.

APPEARANCES:

Bruno Nadeau on his own behalf.
Chantal Jacquier for respondent.

SOLICITOR OF RECORD:

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

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

[1] NOËL J.A.: This is an application for judicial review of a decision by Archambault T.C.J. of the Tax Court of Canada ([2002] A.C.I. No. 601 (QL)) refusing the applicant's deduction of legal costs incurred in contesting a motion for an increase in support payments

DOCTRINE

Agence des douanes et du revenu du Canada. Bulletin d'interprétation IT-99R5 (Consolidé), «Frais juridiques et comptables» (5 décembre 2000).

DEMANDE de contrôle judiciaire d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (*Nadeau c. Canada*, [2002] A.C.I. n° 601 (QL)) qui a refusé la déduction fiscale des frais judiciaires encourus par le contribuable pour contester une requête en augmentation de pension alimentaire pour enfants. Demande rejetée.

ONT COMPARU:

Bruno Nadeau pour son propre compte.
Chantal Jacquier pour le défendeur.

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER:

Le sous-procureur général du Canada pour le défendeur.

Voici les motifs du jugement rendus en français par

[1] LE JUGE NOËL, J.C.A.: Il s'agit d'une demande de contrôle judiciaire dirigée à l'encontre d'une décision du juge Archambault de la Cour canadienne de l'impôt ([2002] A.C.I. n° 601 (QL)) refusant au demandeur la déduction de frais judiciaires encourus pour contester

filed by his former wife.

[2] In rendering this decision, Archambault T.C.J. relied on his previous decision in *Bergeron v. Canada*, [2000] 1 C.T.C. 2001 (T.C.C.), which is at the source of a major controversy that continues to this day in the Tax Court of Canada concerning the tax treatment of expenses in relation to support payments.

Facts and procedural context

[3] The facts underlying this case are straightforward. The applicant obtained a divorce in July 1996 pursuant to a judgment by the Superior Court of Quebec. The judgment ordered him to pay support to his former wife for the benefit of the couple's children.

[4] Some time later, his former wife commenced judicial proceedings to have the support increased and extended to her as well. The applicant contested this proceeding before the Superior Court and won. He then requested non-taxation of the support payments, and they were consequently reduced by half by the Court of Appeal. In 1999, the amount of the legal costs was \$4,284 and it is the deduction of this sum that is the subject-matter of this litigation.

[5] The Minister of National Revenue (the Minister or respondent) refused the deduction of this expense on the ground that it had not been incurred for the purpose of earning income from a business or property (confirmation of assessment, Applicant's Record, page 8).

[6] However, the applicant's former wife, as a recipient of the support payment, would have been treated differently if one is to rely on the departmental policy set out in Interpretation Bulletin IT-99R5, as amended [5 December 2000]:

¶ 18. Legal costs incurred to enforce pre-existing rights to interim or permanent support amounts are deductible. A pre-existing right to a support amount can arise from a written agreement, a court order or legislation . . . and enforcing such

une requête en augmentation de pension alimentaire présentée par son ex-épouse.

[2] En rendant cette décision, le juge Archambault s'est fondé sur sa décision antérieure dans *Bergeron c. Canada*, [2000] 1 C.T.C. 2001 (C.C.I.), laquelle est à la source d'une importante controverse qui perdure à la Cour canadienne de l'impôt quant au traitement fiscal des dépenses qui ont trait aux pensions alimentaires.

Les faits et le contexte procédural

[3] Les faits qui sous-tendent la présente affaire sont fort simples. Le demandeur a obtenu un divorce en juillet 1996 suite à un jugement rendu par la Cour supérieure du Québec. Le jugement lui ordonnait de verser une pension alimentaire à son ex-épouse pour le bénéfice des enfants du couple.

[4] Quelque temps plus tard, son ex-épouse a entamé des procédures judiciaires afin de faire augmenter la pension et l'étendre à elle-même. Le demandeur a contesté cette procédure devant la Cour supérieure et a eu gain de cause. Il a par la suite demandé la défiscalisation de la pension alimentaire avec comme résultat qu'elle fut réduite de moitié par la Cour d'appel. En 1999, le montant des frais judiciaires s'élevait à 4 284 \$ et c'est la déduction de cette somme qui fait l'objet du présent litige.

[5] Le ministre du Revenu national (le ministre ou le défendeur) a refusé au demandeur la déduction de cette dépense au motif qu'elle n'avait pas été encourue pour gagner du revenu provenant d'une entreprise ou d'un bien (confirmation de la cotisation, Dossier du demandeur, page 8).

[6] Par contre, l'ex-épouse du demandeur, en tant que récipiendaire de la pension alimentaire, aurait été assujettie à un traitement différent si l'on se fie à la politique ministérielle énoncée au Bulletin d'interprétation IT-99R5, telle que modifiée [5 décembre 2000]:

¶ 18. Les frais juridiques engagés pour faire respecter un droit déjà existant à une pension alimentaire provisoire ou permanente sont déductibles. Un droit déjà existant à une pension alimentaire peut résulter d'un accord écrit, d'une

a right does not create or establish a new right; see *The Queen v. Burgess*, [1981] CTC 258, 81 DTC 5192 (F.C.T.D.). In addition, legal expenses incurred to defend against the reduction of support payments are deductible since the expenses do not create any new rights to income; see *The Attorney General of Canada v. Norma McCready Sembinelli*, [1994] 2 CTC 378, 94 DTC 6636 (FCA.).

[7] As Archambault T.C.J. comments in *Bergeron* (paragraphs 17 and 18), some recent judgments of the Tax Court of Canada, which have been accepted by the Minister (see Technical News No. 24, October 10, 2002), have extended this right to legal costs incurred for the purpose of increasing support or even establishing its recognition, since it is said to be a pre-existing right (*St-Laurent v. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2478 (T.C.C.); *Donald v. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2025 (T.C.C.); *Nissim v. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2119; [1998] 4 C.T.C. 2496 (T.C.C.); *Gallien v. Canada*, [2001] 2 C.T.C. 2676 (T.C.C.)). (I accept the conclusions of these decisions for the purposes of disposing of the present application without, however, taking a position on their merits. I think it is worth noting that these judgments are in conflict with the decision of the Federal Court, Trial Division in *R. v. Burgess*, [1982] 1 F.C. 849, and that the issue of whether the right to support arises upon the judgment pronouncing the divorce or before that time has not so far been considered by the Court of Appeal.)

[8] The applicant, in his appeal before Archambault T.C.J., claimed the right to be treated in the same way as the recipient of support, that is, to be able to deduct the legal costs he had incurred. In doing so, the applicant, who represented himself, attempted to invoke 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]] without having served the necessary notice of constitutional question under section 57 [as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 19] of the *Federal Court Act* [R.S.C., 1985, c. F-7].

[9] In a departure from the case law, Archambault T.C.J. concluded that neither the payer nor the recipient

ordonnance d'un tribunal [. . .] la mise en application d'un droit de ce type n'établit pas un nouveau droit (voir la décision rendue dans l'affaire *La Reine c. Burgess*, [1981] CTC 258, 81 DTC 5192 (CFSPI)). En outre, les frais juridiques engagés pour contester la réduction d'une pension alimentaire sont déductibles, étant donné qu'ils ne créent pas de nouveaux droits à un revenu (voir la décision rendue dans l'affaire *Le Procureur général du Canada c. Norma McCready Sembinelli*, [1994] 2 CTC 378, 94 DTC 6636 (CAF)).

[7] Comme le fait remarquer le juge Archambault dans *Bergeron* (paragraphes 17 et 18), une récente jurisprudence de la Cour canadienne de l'impôt, qui a été acceptée par le ministre (voir les Nouvelles Techniques, n° 24, 10 octobre 2002), a étendu ce droit aux frais judiciaires encourus dans le but d'augmenter une pension alimentaire ou même pour en établir la reconnaissance puisqu'il s'agirait d'un droit déjà existant (*St-Laurent c. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2478 (C.C.I.); *Donald c. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2025 (C.C.I.); *Nissim c. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2119; [1998] 4 C.T.C. 2496 (C.C.I.); *Gallien c. Canada*, [2001] 2 C.T.C. 2676 (C.C.I.)). (J'accepte les conclusions de ces décisions aux fins de disposer de la présente demande sans pour autant me prononcer sur leur bien-fondé. Je crois utile de rappeler que cette jurisprudence est contraire à la décision de la Cour fédérale (Première instance) dans *R. c. Burgess*, [1982] 1 C.F. 849, et que la question de savoir si le droit à une pension alimentaire prend naissance lors du jugement prononçant le divorce ou avant n'a pas à ce jour, été considérée par la Cour d'appel.)

[8] Le demandeur a réclamé dans le cadre de son appel devant le juge Archambault le droit d'être traité de la même façon que le bénéficiaire d'une pension alimentaire, soit de pouvoir déduire les frais judiciaires encourus. Ce faisant le demandeur, qui se représente lui-même, tentait d'invoquer 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]] sans toutefois avoir signifié l'avis de question constitutionnelle requis par l'article 57 [mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 19] de la *Loi sur la Cour fédérale* [L.R.C. (1985), ch. F-7].

[9] S'éloignant de la jurisprudence, le juge Archambault en est venu à la conclusion que ni le

of support can deduct the costs pertaining thereto. Before dismissing the applicant's appeal on the ground that the treatment he complained of was the same for everyone, Archambault T.C.J. made a point of explaining (paragraph 6) that:

[TRANSLATION] Had I thought there was any possibility that the provisions of the Act were discriminatory, I would have granted Mr. Nadeau time in which to give notice to the attorneys general of Canada and the provinces.

Position of the parties

[10] In support of his application for judicial review, the applicant contends that Archambault T.C.J. wrongly held that he was not a victim of discrimination. The notice of constitutional question that he served and filed for the first time in this Court refers to paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1] (the Act).

[11] It is not easy to discern the sense of the constitutional issue that the applicant is attempting to raise. But in reading between the lines, the applicant's position seems to be that, to the extent that paragraph 18(1)(a) prevents the payer of support from deducting the legal costs incurred while allowing the recipient of that support to do so, it is discriminatory and contrary to the Charter.

[12] The respondent, for his part, submits that the constitutional issue raised by the applicant cannot be resolved since no contextual evidence bearing on subsection 15(1) of the Charter has been filed. The respondent also reminds us that even if there is a contradiction between the Minister's approach based on the previous case law and the approach taken by Archambault T.C.J., the application for judicial review is doomed irrespective of the solution that is adopted.

[13] The respondent asks that we nevertheless decide this question in order to put an end to the controversy that has existed in the Tax Court of Canada since the *Bergeron* decision. In this regard, the respondent cited the decisions of Tardif T.C.J. in *Mathieu v. Canada*, [2001] T.C.J. No. 542 (QL); *Lemieux v. Canada*, [2003] C.T.C. 2799 (T.C.C.) and Dussault T.C.J. in *Casavant v. Canada*, [1999] T.C.J. No. 938 (QL), who followed the

payeur, ni le récipiendaire d'une pension alimentaire ne peut déduire les dépenses qui y sont afférentes. Avant de rejeter l'appel du demandeur au motif que le traitement dont il se plaignait était le même pour tous, il a tenu à préciser que (paragraphe 6):

Si j'avais cru possible qu'il y ait discrimination dans les dispositions de la Loi, j'aurais accordé un délai à monsieur Nadeau pour lui permettre de donner avis aux procureurs généraux du Canada et des provinces.

Position des parties

[10] À l'appui de sa demande de contrôle judiciaire, le demandeur prétend que le juge Archambault a eu tort de conclure qu'il n'était pas victime de discrimination. L'avis de question constitutionnelle qu'il a signifié et déposé pour la première fois devant nous mentionne l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1] (la Loi).

[11] Le sens de la question constitutionnelle que le demandeur tente de soulever n'est pas facile à cerner. Mais en lisant entre les lignes, la position du demandeur semble indiquer que dans la mesure où l'alinéa 18(1)a) a pour effet d'empêcher le payeur d'une pension alimentaire de déduire les frais judiciaires encourus tout en permettant au récipiendaire de déduire les siens, il est discriminatoire et contraire à la Charte.

[12] Le défendeur, pour sa part, prétend que la question constitutionnelle soulevée par le demandeur ne peut être résolue puisqu'aucune preuve contextuelle portant sur le paragraphe 15(1) de la Charte n'a été déposée. Par ailleurs, le défendeur nous rappelle que même s'il y a contradiction entre l'approche du ministre fondée sur la jurisprudence antérieure et celle du juge Archambault, la demande de contrôle judiciaire est vouée à l'échec sans égard à la solution retenue.

[13] Le défendeur nous demande tout de même de trancher cette question afin de mettre fin à la controverse qui existe à la Cour canadienne de l'impôt depuis la décision *Bergeron*. À cet égard, le défendeur a cité les décisions des juges Tardif dans *Mathieu c. Canada*, [2001] A.C.I. n° 542 (QL); *Lemieux c. Canada*, [2003] C.T.C. 2799 (C.C.I.) et Dussault dans *Casavant c. Canada*, [1999] A.C.I. n° 938 (QL) qui ont suivi le

reasoning in *Bergeron*, and the decisions of Morgan, Rowe, Hamlyn, Bowie and Lamarre T.C.JJ. in *Ryan v. Canada*, [2000] 2 C.T.C. 2329; *Haley v. Canada*, [2000] 3 C.T.C. 2014; *McCull v. Canada*, 2000 DTC 2148; *Sabour v. Canada* (2001), 22 R.F.L. (5th) 438 and *Lanthier v. Canada*, [2003] A.C.I. No. 149 (QL), respectively, who declined to do so.

Controversy in the Tax Court of Canada

[14] The cases have consistently held for more than 40 years that the right to support, once established by a court, is “property” within the meaning of subsection 248(1) of the Act, and that the income from such support constitutes, in the hands of the person receiving it, income from property (see in particular *Boos v. Minister of National Revenue* (1961), 27 Tax A.B.C. 283; *R. v. Burgess, supra*; *Bayer v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2304 (T.C.C.); *Evans v. Minister of National Revenue*, [1960] S.C.R. 391 and *Sembinelli v. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 378 (F.C.A.)).

[15] The definition of “property” in subsection 248(1) reads as follows:

248. (1) . . .

“property” means property of any kind whatever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes

- (a) a right of any kind whatever, a share or a chose in action,
- (b) unless a contrary intention is evident, money,
- (c) a timber resource property, and
- (d) the work in progress of a business that is a profession; [Emphasis added.]

[16] Thus the courts have consistently held that income from support payments is computed by reference to the regime applicable to income derived from property (or from a business) that is found in subdivision b of the Act. Under this regime, an expenditure incurred in order to constitute a source of income is a payment on account of capital and its deduction is prohibited (see paragraph 18(1)(b)). However, an expenditure incurred in order to earn income from this source (i.e. after it has originated)

raisonnement de *Bergeron* et les décisions des juges Morgan, Rowe, Hamlyn, Bowie et Lamarre dans *Ryan c. Canada*, [2000] 2 C.T.C. 232; *Haley c. Canada*, [2000] 3 C.T.C. 2014; *McCull c. Canada*, 2000 DTC 2148; *Sabour c. Canada* (2001), 22 R.F.L. (5th) 438, et *Lanthier c. Canada*, [2003] A.C.I. n° 149 (QL) respectivement, qui ont refusé de le faire.

Controverse devant la Cour canadienne de l'impôt

[14] Une jurisprudence constante reconnaît depuis plus de 40 ans que le droit à une pension alimentaire lorsqu'établi par un tribunal est un «bien» au sens du paragraphe 248(1) de la Loi et que le revenu issu d'une telle pension constitue entre les mains de la personne qui la reçoit un revenu de bien (voir en particulier les affaires *Boos v. Minister of National Revenue* (1961), 27 Tax A.B.C. 283; *R. c. Burgess, supra*; *Bayer c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2304 (C.C.I.); *Evans v. Minister of National Revenue*, [1960] R.C.S. 391 et *Sembinelli c. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 378 (C.A.F.)).

[15] La définition de «biens» au paragraphe 248(1) se lit comme suit:

248. (1) [. . .]

«biens» Biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, y compris, sans préjudice de la portée générale de ce qui précède:

- a) les droits de quelque nature qu'ils soient, les actions ou parts;
- b) à moins d'une intention contraire évidente, l'argent;
- c) les avoirs forestiers;
- d) les travaux en cours d'une entreprise qui est une profession libérale. [Je souligne.]

[16] Ainsi, il est de jurisprudence constante que le revenu provenant d'une pension alimentaire est calculé en fonction du régime applicable au revenu tiré d'un bien (ou d'une entreprise) que l'on retrouve à la sous-section b de la Loi. Selon ce régime, une dépense encourue pour constituer une source de revenu est de nature capitale et sa déduction est prohibée (voir l'alinéa 18(1)b)). Par contre, une dépense encourue pour gagner un revenu issu de cette source (soit après qu'elle ait pris naissance), est

is referred to as “current” expense which falls within the exception under paragraph 18(1)(a):

18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from the business or property; [Emphasis added.]

[17] This regime, as it was applied by the courts over the years, has meant that from the perspective of the recipient, an expenditure, the purpose of which is to give rise to a right to support is a capital expenditure and therefore cannot be deducted. But an expenditure incurred in recovering an amount owing under a pre-existing right is a “current” expense and may therefore be deducted.

[18] Conversely, the expenses incurred by the payer of support (either to prevent it from being established or increased, or to decrease or terminate it) cannot be considered to have been incurred for the purpose of earning income, and the courts have never recognized any right to the deduction of these expenditures (see, for example, *Bayer, supra*).

[19] In *Bergeron*, Archambault T.C.J., obviously intent on eliminating the unequal treatment of the former spouses resulting from this approach (*Bergeron*, paragraph 19), declined to follow the previous case law. No one, he said, can deduct the expenses pertaining to a support payment since the applicable regime is the one in subdivisions d and e of the Act (excluding subdivision b) and no right to the deduction is provided therein. Archambault T.C.J. held that the right to support is “property” but, he said, that does not necessarily mean that the income derived therefrom is income from “property” (*Bergeron*, paragraph 33).

[20] The structure of the Act suggests, he says, the contrary interpretation. “The provision including support in income is in subsection 56(1) of subdivision d (‘Other Sources of Income’),” he says (*Bergeron*, paragraph 46). How can legal expenses incurred to recover support payments be deducted under subdivision b when one

dite «courante» et elle tombe sous l’exception prévue à l’alinéa 18(1)a):

18. (1) Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d’une entreprise ou d’un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles:

a) les dépenses, sauf dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l’entreprise ou du bien; [Je souligne.]

[17] Ce régime, tel qu’il fut appliqué par les tribunaux au cours des années fait en sorte que dans la perspective du récipiendaire, une dépense qui a comme but de donner naissance au droit à une pension alimentaire est de nature capitale et ne peut donc être déduite. Par contre, une dépense encourue pour recouvrer un montant dû en vertu d’un droit déjà existant est de nature «courante» et peut donc être déduite.

[18] Inversement, les dépenses encourues par le payeur d’une pension alimentaire (soit pour empêcher qu’elle soit établie ou augmentée, ou soit pour la diminuer ou y mettre fin), ne peuvent être considérées comme ayant été encourues pour gagner un revenu et les tribunaux n’ont jamais reconnu de droit à la déduction de ces dépenses (voir, par exemple, *Bayer, supra*).

[19] Dans *Bergeron*, le juge Archambault, dans le but évident d’atténuer le traitement inégal des ex-conjoints qui découle de cette approche (*Bergeron*, paragraphe 19), a refusé de suivre la jurisprudence antérieure. Selon lui, personne ne peut déduire les dépenses afférentes à une pension alimentaire puisque le régime applicable est celui prévu aux sous-sections d et e de la Loi (à l’exclusion de la sous-section b) et aucun droit à la déduction n’y est prévu. Le juge Archambault reconnaît que le droit à une pension alimentaire est un «bien», mais affirme-t-il, cela ne signifie pas nécessairement que le revenu qui en découle est un revenu de «bien» (*Bergeron*, paragraphe 33).

[20] La structure de la Loi suggère selon lui, l’interprétation contraire. «En effet» dit-il «la disposition portant inclusion de la pension alimentaire dans le revenu se trouve au paragraphe 56(1) à la sous-section d intitulée «Autres sources de revenu»» (*Bergeron*, paragraphe 46). Comment peut-on déduire sous la

considers that these payments are included in income, not as income from property but as income from another source (*Bergeron*, paragraph 47)? It is subdivision d that provides for inclusion of support in the computation of income, he notes, and the only deductions allowed are those provided in subdivision e. In his view, these two subdivisions constitute “a complete code on the subject” (*Bergeron*, paragraph 51).

[21] Referring to different definitions of the word “income” that are found in the dictionaries and among the authors, Archambault T.C.J. concludes that the sources covered in subdivision b must be a “productive source of income”. A support payment is not productive of anything and the right to receive it is essentially personal and cannot be transferred (*Bergeron*, paragraphs 36-43). The resulting income is therefore derived from a source other than property (*Bergeron*, paragraphs 45 and 46).

[22] In *Stewart v. Canada*, [2002] 2 S.C.R. 645, the Supreme Court added some weight to this view. It is true that in that case the Court was seeking primarily to counter the judicial overkill with which the “reasonable expectation of profit” test had been used in determining the existence of a source of income. But it must be acknowledged that in order to determine whether a taxpayer has a source of income that is property, it must now be determined whether the conduct of the taxpayer (technically commercial) denotes profit-seeking or is more closely associated with a personal element (*Stewart, supra*, paragraph 56).

[23] Be that as it may, the reasoning of Archambault T.C.J. has been rejected by a majority of the judges in the Tax Court of Canada. The reasons of Bowie T.C.J. in *Sabour, supra* provides a fair illustration of the view shared by these judges. In Bowie T.C.J.’s opinion, “it is much too late” to conclude that support payments cannot qualify as income from property (paragraph 7); “there have been decisions of this Court too numerous to catalogue applying the principle” (paragraph 8). Such a long line of authority, he says, should be followed until it has been overruled by a higher court or the Act has

sous-section b des frais judiciaires engagés pour recouvrer une pension alimentaire qui est incluse dans le revenu non pas comme revenu tiré d’un bien mais comme revenu tiré d’une autre source (*Bergeron*, paragraphe 47)? Le juge précise que c’est la sous-section d qui prévoit l’inclusion de la pension alimentaire dans le calcul du revenu et que les seules déductions autorisées sont celles prévues à la sous-section e. Selon lui, ces deux sous-sections «constituent un code complet sur ce sujet» (*Bergeron*, paragraphe 51).

[21] S’en remettant à différentes définitions du mot revenu que l’on retrouve dans les dictionnaires et chez les auteurs, le juge Archambault conclut que les sources visées à la sous-section b doivent être «productives de revenu». Une pension alimentaire n’est productive de rien et le droit de la recevoir est essentiellement personnel et non susceptible de cession (*Bergeron*, paragraphes 36 à 43). Le revenu qui en découle provient donc d’une source autre qu’un bien (*Bergeron*, paragraphes 45 et 46).

[22] La Cour suprême, dans l’arrêt *Stewart c. Canada*, [2002] 2 R.C.S. 645, a ajouté un certain poids à ce point de vue. Il est vrai que dans cette affaire, la Cour suprême cherchait surtout à contrer l’excès jurisprudentiel avec lequel avait été utilisé le critère de l’espoir raisonnable de profit pour juger de l’existence d’une source de revenu. Mais force est de reconnaître que pour déterminer si un contribuable a une source de revenu constituée d’un bien, l’on doit dorénavant déterminer si le comportement du contribuable (en principe commercial) dénote la recherche de profit ou s’apparente plutôt à une démarche personnelle (*Stewart, supra*, paragraphe 56).

[23] Quoiqu’il en soit, le raisonnement du juge Archambault a été rejeté par la majorité des juges de la Cour canadienne de l’impôt. Les motifs du juge Bowie dans *Sabour, supra*, illustrent bien le point de vue de ces juges. Selon le juge Bowie, «il est bien trop tard» pour conclure qu’un revenu issu d’une pension alimentaire n’est pas un revenu de bien (paragraphe 7); les tribunaux ont rendu «des décisions, trop nombreuses pour être cataloguées, en application de ce principe» (paragraphe 8). Selon le juge Bowie, un courant jurisprudentiel si bien établi devrait être suivi jusqu’à ce qu’il soit renversé

been amended by Parliament. Finally, he says, it cannot be overlooked that the position developed by the courts has always been the position held by the Minister, the effect of which is to allow a deduction that the *Bergeron* decision would effectively preclude (paragraph 10).

Analysis and decision

[24] The question dividing the judges of the Tax Court of Canada is one of statutory interpretation: Is it Parliament's intention to consider the income from support payments to be income from property and as such subject to the computation under subdivision b, or is it rather to treat it as income from "Other Sources of Income" subject to the exclusive regime of subdivisions d and e?

[25] The approach that should guide the courts confronted with this type of question was restated by Mr. Justice Iacobucci in *Ludco Enterprises Ltd. v. Canada*, [2001] 2 S.C.R. 1082, at paragraphs 36-38:

The modern rule of statutory interpretation was put succinctly by E. A. Driedger in *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament. . . .

This passage from Driedger "best encapsulates" the preferred approach to statutory interpretation: *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, at paras. 21 and 23. This is the case for the interpretation of any statute, and it is noteworthy that Driedger's famous passage has been cited with approval by our Court on numerous occasions both in the non-tax and in the tax context. [Citations omitted.]

Furthermore, when interpreting the *Income Tax Act* courts must be mindful of their role as distinct from that of Parliament. In the absence of clear statutory language, judicial innovation is undesirable: *Royal Bank of Canada v. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 S.C.R. 411, at para. 112. Rather, the promulgation of new rules of tax law must be left to Parliament: *Canderel Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 147, at para. 41.

par une cour supérieure ou jusqu'à ce que la Loi soit modifiée par le Parlement. Finalement dit-il, l'on ne peut ignorer le fait que la position élaborée par la jurisprudence a toujours été celle retenue par le ministre et qu'elle a comme effet de permettre une déduction que la décision *Bergeron* aurait l'effet d'écartier (paragraphe 10).

Analyse et décision

[24] La question qui divise les juges de la Cour canadienne de l'impôt en est une d'interprétation statutaire: la volonté du législateur est-elle de considérer le revenu constitué par une pension alimentaire comme revenu tiré d'un bien étant assujéti, à ce titre, au calcul prévu à la sous-section b, ou plutôt de le traiter comme revenu provenant d'«Autres sources de revenu» assujéti au régime exclusif des sous-sections d et e?

[25] L'approche qui doit guider les tribunaux face à ce genre de question a été énoncée à nouveau par le juge Iacobucci dans *Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, [2001] 2 S.C.R. 1082, aux paragraphes 36 à 38:

La règle moderne en matière d'interprétation législative a été énoncée de manière succincte par E. A. Driedger dans l'ouvrage *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), p. 87:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur [. . .]

C'est cet extrait qui «résume le mieux» la méthode privilégiée aux fins d'interprétation d'une disposition législative: *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, par. 21 et 23. Il en est ainsi pour l'interprétation de tout texte de loi et il convient de signaler que notre Cour a maintes fois cité et approuvé cet extrait célèbre, tant en matière fiscale que dans d'autres domaines. [Note en bas-de-page omise.]

Par ailleurs, les tribunaux appelés à interpréter la *Loi de l'impôt sur le revenu* doivent se rappeler qu'ils jouent un rôle distinct de celui du législateur. En l'absence d'un texte législatif clair, il n'est pas souhaitable que les tribunaux innovent: *Banque Royale du Canada c. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 R.C.S. 411, par. 112. La promulgation de nouvelles règles de droit fiscal doit plutôt être laissée au législateur: *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147, par. 41.

[26] According to Archambault T.C.J., the income derived from a support payment cannot originate from two sources. It is, he says, income from “other sources” and since the applicable rules for computing this type of income do not include any provision that would allow the deduction of legal costs, no one is entitled to this deduction.

[27] I do not think the sources of income are as watertight to the point which Archambault T.C.J. suggests. While it is true that most of the “Other Sources of Income” listed in subdivision d are independent of the sources expressly recognized in section 3 [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 1] (employment, business or property), it is inaccurate to say that these “Other Sources of Income” can never go back to those referred to in section 3 and be subject to the same rules.

[28] The income from support is a clear illustration of how two seemingly distinct sources may link up with one another. Although the taxation of support payments as income is explicitly provided for in subdivision d, which deals with “Other Sources of Income”, it still remains that the right to support is “property” under the Act. If the right to support is “property”, it is hard to dissociate this “property” from the income which flows from the exercise of this right. That is where lies the statutory authority invoked by the courts, over the years, to allow the deduction of costs pertaining to support in the circumstances we have seen by invoking subdivision b and in particular paragraph 18(1)(a).

[29] Were it not for this well-established jurisprudence, the thesis developed by Archambault T.C.J. would be quite tenable. But at the point where we are now, I have little difficulty in finding that income from a support payment is income from property and that as such the expenses incurred in obtaining the payment thereof may be deducted under the rules set out in subdivision b.

[30] As Judge Bowie noted in *Sabour, supra*, this is the treatment that the Minister has advocated and applied for more than 40 years. It is logical to assume that if this treatment was in some way contrary to Parliament’s

[26] Selon le juge Archambault, le revenu tiré d’une pension alimentaire ne peut provenir de deux sources. Il s’agit selon lui d’un revenu provenant d’«autres sources» et puisque les règles applicables au calcul de ce type de revenu ne comportent aucune disposition permettant la déduction de frais judiciaires, personne n’y a droit.

[27] Je ne crois pas que les sources de revenu soient aussi étanches que le laisse entendre le juge Archambault. Autant il est vrai que la grande partie des «Autres sources de revenu» prévues à la sous-section d sont indépendantes des sources expressément reconnues à l’article 3 [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann II, art. 1] (emploi, entreprise ou bien), il est inexact d’affirmer que ces «Autres sources de revenu» ne peuvent jamais remonter à celles mentionnées à l’article 3 et être assujetties aux mêmes règles.

[28] Le revenu provenant d’une pension alimentaire illustre bien comment deux sources, distinctes en apparence, peuvent se confondre. Même si l’imposition des pensions alimentaires en tant que revenu est explicitement prévue à la sous-section d qui traite d’«Autres sources de revenu», il n’en demeure pas moins que le droit à une pension alimentaire est un «bien» selon la Loi. Si le droit à une pension alimentaire est un «bien», il est difficile de l’en dissocier du revenu qui découle de l’exercice de ce droit. C’est pourquoi les tribunaux se sont permis au cours des années d’accorder la déduction de frais afférents à une pension alimentaire dans les circonstances que nous avons vues en invoquant la sous-section b et en particulier l’alinéa 18(1)a).

[29] N’eût été de cette jurisprudence bien ancrée, la thèse développée par le juge Archambault serait fort défendable. Mais au point où nous en sommes, j’ai peu de difficulté à conclure qu’un revenu issu d’une pension alimentaire est un revenu de bien et qu’à ce titre, les dépenses encourues pour en obtenir le paiement peuvent être déduites en vertu des règles prévues à la sous-section b.

[30] Comme l’a rappelé le juge Bowie dans l’affaire *Sabour, supra*, il s’agit là du traitement que prône et applique le ministre depuis plus de 40 ans. Il est loisible de croire que si ce traitement était en quelque point

wishes, an amendment would have been brought.

[31] From the governmental standpoint, the treatment of support-related expenditures is of more than passing interest. This approach, which has endured over 40 years, has an impact on public finances and raises important questions of social policy. The state of the law in the matter cannot have gone unnoticed. Notwithstanding his ardent plea, Parliament clearly cannot have the intention attributed to it by Archambault T.C.J.

[32] The amendments to the Act that accompanied the decision made in 1997 to no longer tax support payments intended for the children of the marriage are, in this regard, unequivocal. This decision could have had a significant impact on the deduction that support recipients could claim under paragraph 18(1)(a), since paragraph 18(1)(c) stipulates that no expense may be deducted “in connection with property the income from which would be exempt”.

[33] To maintain the right to the deduction, Parliament amended the definition of “exempt income” [as am. by S.C. 1997, c. 25, s. 71] in subsection 248(1) to exclude the part of the support that is intended for children, even if it is now non-taxable. Clearly, this amendment would be pointless if Parliament was of the view that income from support was not income from property within the meaning of subdivision b.

[34] It appears from this that not only has Parliament accepted the solution adopted by the courts over the years, it has intervened to preserve that solution when confronted with an amendment that effectively would have precluded it. This jurisprudential solution, I repeat, is a function of the fact that the income from a support payment is income from property, and as such the expenses incurred in order to earn this income may be deducted.

[35] I therefore conclude, like a majority of the judges of the Tax Court of Canada, that Judge Archambault’s thesis must be rejected.

contraire aux vœux du Parlementt, une modification aurait été apportée.

[31] Du point de vue gouvernemental, le traitement des dépenses reliées aux pensions alimentaires ne revêt pas un intérêt passager. Cette façon de faire qui perdure depuis plus de 40 ans a un impact sur les finances publiques en plus de soulever d’importantes questions de politique sociale. L’état du droit en la matière n’est certes pas passé inaperçu. Malgré son ardent plaidoyer, le législateur ne peut manifestement pas avoir l’intention que lui attribue le juge Archambault.

[32] Les amendements à la Loi qui accompagnèrent la décision prise en 1997 de ne plus imposer les pensions alimentaires destinées aux enfants du mariage sont, à cet égard, sans équivoque. Cette décision aurait pu avoir un impact significatif sur la déduction que pouvaient réclamer les bénéficiaires de pensions alimentaires sous l’alinéa 18(1)a) puisque l’alinéa 18(1)c) stipule qu’aucune dépense ne peut être déduite «à l’égard d’un bien dont le revenu serait exonéré».

[33] Afin de maintenir le droit à la déduction, le législateur a amendé la définition de «revenu exonéré» [mod. par L.C. 1997, ch. 25, art. 71] au paragraphe 248(1) en précisant que la partie de la pension destinée aux enfants, même si elle est dorénavant non-imposable, ne constitue pas un revenu exonéré. De toute évidence, cet amendement serait sans objet si le législateur considérait que le revenu provenant d’une pension alimentaire n’était pas un revenu de bien au sens de la sous-section b.

[34] Il ressort de ceci que non seulement le législateur s’est-il accommodé de la solution jurisprudentielle au cours des années, il est intervenu afin de la préserver face à un amendement qui aurait eu comme effet de l’écarter. Cette solution jurisprudentielle, je le rappelle, est fonction du fait que le revenu issu d’une pension alimentaire est un revenu de bien, et qu’à ce titre, les dépenses encourues pour gagner ce revenu peuvent être déduites.

[35] J’en viens donc à la conclusion à l’instar de la majorité des juges de la Cour canadienne de l’impôt que la thèse du juge Archambault doit être rejetée.

[36] This brings us to the applicant's argument that paragraph 18(1)(a) is contrary to the Charter. The applicant, who did not serve a notice of constitutional question in the Tax Court of Canada, remedied this defect in this Court. As stated previously, the applicant alleges that paragraph 18(1)(a) is contrary to the Charter because it has the effect of imposing differential treatment on the payer and recipient of support.

[37] Paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act* may lead to differential treatment, but not all distinctions are discriminatory. In *Law v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [1999] 1 S.C.R. 497, at paragraph 57, Justice Iacobucci stated:

The object of a s. 15(1) analysis is not to determine equality in the abstract; it is to determine whether the impugned legislation creates differential treatment between the claimant and others on the basis of enumerated or analogous grounds, which results in discrimination.

The applicant has not even attempted to demonstrate that the distinction created by paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act* is based on an enumerated or analogous ground as required under subsection 15(1) of the Charter. Further, in the absence of the proper factual record on which to base its determination, it would be inappropriate for this Court to attempt to adjudicate on this issue. See e.g. *MacKay v. Manitoba*, [1989] 2 S.C.R. 357; *Eaton v. Brant County Board of Education*, [1997] 1 S.C.R. 241.

[38] The reasons of the Judge below can be read as implying that the discrimination alleged by the applicant is based on a personal characteristic, sex. I have read the transcript of the hearing before the Tax Court of Canada and the evidence and pleading, and nowhere is there mention of discrimination based on sex. The applicant's submissions are limited to saying that the legal expenses of each former spouse should be subject to the same treatment, and that paragraph 18(1)(a) is contrary to the Charter to the extent that it does not allow that result.

[36] Ceci nous mène à l'argument du demandeur selon lequel l'alinéa 18(1)a) serait contraire à la Charte. Le demandeur qui n'a pas signifié d'avis de question constitutionnelle devant la Cour canadienne de l'impôt a remédié à ce défaut devant nous. Tel que dit précédemment, le demandeur allègue que l'alinéa 18(1)a) est contraire à la Charte puisqu'il a comme effet de traiter de façon différente le payeur et le bénéficiaire d'une pension alimentaire.

[37] L'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* peut conduire à une différence de traitement, mais ce ne sont pas toutes les distinctions qui sont discriminatoires. Dans l'arrêt *Law c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, [1999] 1 R.C.S. 497, M. le juge Iacobucci a déclaré au paragraphe 57:

Une analyse relative au par. 15(1) n'a pas pour objet de juger de l'égalité dans l'abstrait. Son objet est plutôt de déterminer si les dispositions législatives contestées créent entre le demandeur et les autres, sur le fondement des motifs énumérés ou de motifs analogues, une différence de traitement qui entraîne de la discrimination.

Le demandeur n'a pas même tenté de démontrer que la distinction créée par l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est fondée sur un motif énuméré ou sur un motif analogue comme l'exige le paragraphe 15(1) de la Charte. De plus, en l'absence de preuve contextuelle sur laquelle la Cour pourrait fonder sa décision, il serait inopportun de tenter de trancher cette question. Voir par exemple *MacKay c. Manitoba*, [1989] 2 R.C.S. 357, et *Eaton c. Conseil scolaire du comté de Brant*, [1997] 1 R.C.S. 241.

[38] Les motifs du premier juge peuvent laisser sous-entendre que la discrimination dont se réclame le demandeur serait fondée sur la caractéristique personnelle qu'est le sexe. J'ai lu la transcription de l'audition devant la Cour canadienne de l'impôt ainsi que la preuve et la procédure écrite et nulle part n'y est-il fait mention de discrimination basée sur le sexe. Les prétentions du demandeur se limitent à dire que les frais judiciaires devraient être assujettis au même traitement pour chacun des ex-conjoints et que l'alinéa 18(1)a) est contraire à la Charte dans la mesure où il ne permet pas ce résultat.

[39] Even if I was to infer that the Charter argument is based on sex, nothing suggests that the applicant intended or would have been in a position to provide any evidence of discrimination based on sex if Judge Archambault had given him the opportunity to do so. As the Supreme Court said in *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695 (at page 764), it obviously must not be assumed that a statutory provision has the effect of sex-based discrimination in the absence of any evidence supporting such a contention. The constitutional attack cannot succeed.

[40] For these reasons, I would dismiss the application for judicial review. In view of the contradictory decisions in the Tax Court of Canada, I would not make any award as to costs notwithstanding the dismissal of the application.

RICHARD C.J.: I concur.

LÉTOURNEAU J.A.: I concur.

[39] Même en inférant que l'argument de la Charte est fondé sur le sexe, rien ne suggère que le demandeur entendait ou aurait été en mesure de fournir une preuve de discrimination basée sur le sexe si le juge Archambault lui avait donné l'occasion de la faire. Comme le disait la Cour suprême dans *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695 (aux pages 764 et 765), l'on ne peut évidemment pas présumer qu'une disposition législative possède un effet discriminatoire sur le sexe lorsque la preuve n'en est pas faite. L'attaque constitutionnelle ne saurait donc réussir.

[40] Pour ces motifs, je rejetterais la demande de contrôle judiciaire. Étant donné les décisions contradictoires en Cour canadienne de l'impôt, je ne ferais aucune adjudication quant aux dépens malgré le rejet de la demande.

LE JUGE EN CHEF RICHARD: Je suis d'accord.

LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A.: Je suis d'accord.