

T-1288-92

T-1288-92

Her Majesty the Queen (*Plaintiff*)Sa Majesté la Reine (*demanderesse*)

v.

c.

Marcelle Mercier (*Defendant*)Marcelle Mercier (*défenderesse*)

INDEXED AS: CANADA v. MERCIER (T.D.)

RÉPERTORIÉ: CANADA c. MERCIER (1^{RE} INST.)

Trial Division, Tremblay-Lamer J.—Québec, October 21; Ottawa, November 15, 1996.

Section de première instance, juge Tremblay-Lamer — Québec, 21 octobre; Ottawa, 15 novembre 1996.

Income tax — Income calculation — Deductions — Act, s. 118(1)(b)(ii)(D), granting deduction in respect of persons under 18 years old or over 18 but dependent by reason of mental or physical infirmity not infringing Charter, s. 15(1).

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — L'art. 118(1)b(ii)(D) de la Loi, qui accorde un crédit relativement à des personnes âgées de moins de 18 ans ou, étant âgées de plus de 18 ans, à charge en raison d'une infirmité mentale ou physique, n'a pas été adopté en contravention de l'art. 15(1) de la Charte.

Constitutional law — Charter of Rights — Equality rights — Age condition in Income Tax Act, s. 118(1)(b)(ii)(D) not infringing Charter, s. 15(1) — Relevancy test — In any event, justified under Charter, s. 1.

Droit constitutionnel — Charte des droits — Droits à l'égalité — La condition relative à l'âge que contient l'art. 118(1)b(ii)(D) de la Loi n'a pas été adoptée en contravention de l'art. 15(1) de la Charte — Critère de la pertinence — De toute façon, la violation est justifiée par l'article premier de la Charte.

The taxpayer maintained by herself a domestic establishment in which she lived with her son, who was twenty-four years old at the time and was not suffering from any mental or physical infirmity. Taxpayer was wholly supporting him. For the 1988 taxation year, she claimed a credit for a wholly dependent related person under clause 118(1)(b)(ii)(D) of the *Income Tax Act*. Under that clause, the credit is granted only if the related person is under 18 years of age or over 18 but dependent by reason of mental or physical infirmity. This was an appeal *de novo* from the decision of the Tax Court of Canada allowing taxpayer's appeal from a notice of assessment issued against her for the 1988 taxation year.

La contribuable tenait seule un établissement domestique où elle habitait avec son fils qui, à cette époque, était âgé de vingt-quatre ans et ne souffrait d'aucune infirmité mentale ou physique. La contribuable subvenait donc entièrement aux besoins de ce dernier. Elle réclama, pour l'année d'imposition 1988, un crédit pour personne liée entièrement à charge, lequel est prévu à la disposition 118(1)b(ii)(D) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En vertu de cette disposition, le crédit n'est accordé que si la personne liée est âgée de moins de 18 ans, ou si, étant âgée de plus de 18 ans, elle est à charge en raison d'une infirmité mentale ou physique. Il s'agissait d'un appel *de novo* à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt qui accueillait l'appel de la défenderesse relativement à un avis de cotisation établi à son égard pour l'année d'imposition 1988.

The issues were (1) whether the age condition included in clause 118(1)(b)(ii)(D) of the *Income Tax Act* infringed subsection 15(1) of the Charter; (2) if so, whether that infringement was justified under section 1 of the Charter; (3) if not, whether the remedy being sought, namely a finding that clause 118(1)(b)(ii)(D) was of no force or effect, was an appropriate remedy.

Les questions en litige étaient les suivantes: 1) la condition relative à l'âge que contient la disposition 118(1)b(ii)(D) de la Loi fut-elle adoptée en contravention du paragraphe 15(1) de la Charte? 2) dans l'affirmative, cette violation du paragraphe 15(1) est-elle justifiée par l'article premier de la Charte? 3) si elle n'est pas justifiée, le redressement recherché, à savoir rendre inopérant la disposition 118(1)b(ii)(D) de la Loi, constitue-t-il un redressement approprié?

In the Tax Court judgment, it was found that the clause had a discriminatory effect and therefore infringed subsec-

Dans son jugement, le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que cette disposition avait un effet discrimi-

tion 15(1) of the Charter. It was also found that the measures adopted did not meet the minimal impairment test and that the restriction imposed by clause 118(1)(b)(ii)(D) was not justified under section 1 of the Charter. It was also found that the Tax Court had jurisdiction to consider the constitutionality of statutes and that the appropriate remedy was a declaration that clause (D) was of no effect.

Held, the appeal should be allowed.

In the context of a constitutional challenge based on the Charter, the purpose or object and the effect or ultimate impact of the legislation are both relevant in determining whether the statutory provision is consistent with the principles set out in the Charter.

The parameters applicable in a review under subsection 15(1) of the Charter are as follows: (1) the impugned statute must draw a distinction between the individual, as a member of a group, and others; (2) that distinction must be based on an enumerated or analogous ground; and (3) the legislative impact of the statute must be discriminatory. A fourth criterion—relevancy—is emerging in Supreme Court of Canada decisions. In applying this new test, the linguistic, philosophical and historical context in which the issue arises had to be kept in mind. Under this fourth test, a legislative distinction may be found not to restrict the right guaranteed by Charter subsection 15(1) even if discriminatory and based on an enumerated or analogous ground. Four members of the Supreme Court reject this additional test as it would marginalize the rule in Charter section 1. It will be considered herein, although the Supreme Court is equally divided on its acceptability.

It could not be said that paragraph 118(1)(b) draws a distinction between various taxpayers based on their respective incomes. Eligibility for the credit was independent of the income of the taxpayer claiming it. That paragraph draws a distinction between married and unmarried taxpayers, but it was decided in *Schachtschneider v. Canada*, [1994] 1 F.C. 40 (C.A.) that that provision did not discriminate against married taxpayers. Paragraph 118(1)(b) also draws a distinction between unmarried taxpayers supporting an adult child who is not suffering from any mental or physical infirmity and those wholly supporting a minor child, a parent or grandparent or an adult suffering from a mental or physical infirmity. The distinction drawn by the Act is based not on the age of the members of that group, but on the age of the person in respect of whom the credit is being

minatoire et qu'il contrevenait en conséquence au paragraphe 15(1) de la Charte. Elle a également conclu que la mesure adoptée ne respectait pas le critère de l'atteinte minimale et que la restriction qu'imposait la disposition 118(1)(b)(ii)(D) ne se justifiait pas en vertu de l'article premier de la Charte. Le juge a également conclu que la Cour canadienne de l'impôt avait la compétence pour étudier la constitutionnalité des lois et que le redressement approprié consistait en une déclaration suivant laquelle la disposition (D) était sans effet.

Jugement: l'appel doit être accueilli.

Dans le cadre d'une contestation constitutionnelle ayant pour fondement la Charte, l'objet ou le but et l'effet ou les répercussions ultimes de la loi ont tous deux leur importance en vue de déterminer si la disposition législative est conforme aux principes édictés par la Charte.

Les paramètres applicables dans le cadre d'un examen fondé sur le paragraphe 15(1) de la Charte sont les suivants: 1) la loi contestée doit établir une distinction intentionnelle ou non entre l'individu, membre d'un groupe, et les autres; 2) celle-ci doit reposer sur un motif énuméré ou analogue; et 3) la loi doit avoir un effet discriminatoire sur le plan législatif. Certaines décisions de la Cour suprême du Canada ont marqué l'entrée en scène d'un quatrième critère, celui de la pertinence. Au moment d'appliquer ce nouveau critère, il faut avoir à l'esprit les contextes linguistiques, philosophiques et historiques dans lesquels se situe la problématique. L'ajout de ce quatrième critère permettra de conclure qu'une distinction législative, bien que discriminatoire et fondée sur un motif énuméré ou analogue, ne constitue pas une restriction au droit que garantit le paragraphe 15(1) de la Charte. Quatre membres de la Cour suprême s'opposent à l'inclusion d'un tel critère, du fait qu'il en résulterait une complète marginalisation de la règle énoncée à l'article premier de la Charte. En l'espèce, je tiendrai compte de l'ajout de ce nouveau critère, bien que la Cour suprême soit également divisée en ce qui concerne sa validité.

Il me paraît impossible d'affirmer que l'alinéa 118(1)(b) établit une distinction entre les différents contribuables en fonction de leur revenu respectif. L'admissibilité au crédit est en effet indépendante du revenu du contribuable qui le réclame. Cet alinéa établit une distinction entre les contribuables qui sont mariés et ceux qui ne le sont pas, mais il ressort de *Schachtschneider c. Canada*, [1994] 1 C.F. 40 (C.A.) que la disposition n'est pas discriminatoire à l'égard des contribuables mariés. L'alinéa 118(1)(b) distingue de plus entre les contribuables non mariés qui ont à leur charge un enfant majeur qui ne souffre d'aucune infirmité mentale ou physique et ceux qui subviennent entièrement aux besoins, selon le cas, d'un enfant mineur, d'un ascendant ou d'un adulte qui souffre d'une infirmité mentale ou physique. La distinction établie par la Loi est fondée non pas sur l'âge des membres du groupe ci-avant identifié

claimed. The argument that there could be discrimination by association (based on a personal characteristic of another person) was not accepted by the majority of the Federal Court of Appeal in *Benner v. Canada (Secretary of State)*, [1994] 1 F.C. 250, but even if it could succeed, it should nevertheless be asked whether every distinction based on age is necessarily discriminatory.

Even assuming that the distinction imposed a burden on taxpayers wholly supporting a related person who is over the age of 18, was that distinction based on a relevant personal characteristic enumerated in subsection 15(1)? Although no view was expressed as to the validity of the relevancy test, it was found that Parliament has established the age of 18 as the standard, since at that age children are considered independent and capable of supporting themselves. It was an objective standard: the person's level of independence. The distinction was therefore based on a relevant personal characteristic enumerated in subsection 15(1), namely age.

Paragraph 118(1)(b) of the Act was consistent with the equality guarantee in subsection 15(1) of the Charter, but if section 1 had to be resorted to, the restriction would be justified thereunder. The objective was sufficiently important. The purpose of personal deduction provisions of the 1988 tax reform was to make the system more consistent with respect to the age of independence. The reform was intended to provide tax relief to taxpayers with dependents whose ability to be independent was limited, namely minors, adults with a mental or physical infirmity and parents or grandparents. The means was proportional to the objectives to be attained. The impairment was minimal, that is, it was a reasonable restriction. The effects were not deleterious.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- An Act Respecting Offences Relating to Alcoholic Beverages*, R.S.Q., c. I-8.1.
- An Act Respecting the Québec Pension Plan*, R.S.Q., c. R-9.
- Canada Elections Act*, R.S.C., 1985, c. E-2.
- Canada Pension Plan*, R.S.C., 1985, c. C-8.
- 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.
- Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], s. 52.
- Election Act*, R.S.O. 1990, c. E.6.

mais bien sur l'âge de la personne à l'égard de laquelle le crédit est réclamé. La thèse selon laquelle il pourrait y avoir de la discrimination par association n'a pas été retenue par la majorité de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Benner c. Canada (Secrétaire d'État)*, [1994] 1 C.F. 250. En acceptant que cette thèse puisse réussir, il faudrait néanmoins se demander si toute distinction fondée sur l'âge est nécessairement discriminatoire.

Même en admettant que la distinction impose un fardeau aux contribuables qui subviennent entièrement aux besoins d'une personne liée de plus de 18 ans, cette distinction serait-elle fondée sur une caractéristique personnelle pertinente énumérée au paragraphe 15(1)? Bien que le juge ne se soit pas prononcé sur la légitimité du critère de la pertinence, elle a conclu que le législateur a établi l'âge de 18 ans comme norme puisqu'à cet âge un enfant est considéré comme indépendant et capable de subvenir à ses besoins. Il s'agit d'une norme objective, soit le degré d'autonomie de la personne. La distinction est donc fondée sur une caractéristique personnelle pertinente énumérée au paragraphe 15(1), à savoir l'âge.

L'alinéa 118(1)(b) de la Loi est conforme à la garantie d'égalité énoncée au paragraphe 15(1) de la Charte, mais, en tout état de cause, si j'avais conclu que l'alinéa était incompatible avec le paragraphe 15(1), j'aurais jugé que pareille restriction se justifie en vertu de l'article premier. L'objectif était suffisamment important. La réforme fiscale de 1988 avait pour but, en ce qui concerne les déductions personnelles, de rendre le système plus cohérent concernant l'âge de l'indépendance. La réforme a voulu accorder un allègement fiscal aux contribuables ayant à charge des personnes dont les capacités sont réduites soit les mineurs, les adultes qui souffrent d'une infirmité, mentale ou physique, et les ascendants. Les moyens étaient proportionnels aux objectifs poursuivis. L'atteinte était raisonnable, c'est-à-dire qu'il s'agissait d'une restriction raisonnable. Les effets n'étaient pas préjudiciables.

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.
- 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. 52.
- Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 1), art. 118(1) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 92), 171 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 158, art. 58).
- Loi électorale*, L.R.O. 1990, ch. E.6.
- Loi électorale*, L.R.Q., ch. E-3.3.

Elections Act, R.S.Q., c. E-3.3.
Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1), ss. 118(1) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 92), 171 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58).
Tax Court of Canada Act, R.S.C., 1985, c. T-2, ss. 12 (as am. by S.C. 1990, c. 45, s. 57).
Tobacco Sales to Young Persons Act, S.C. 1993, c. 5.

Loi électorale du Canada, L.R.C. (1985), ch. E-2.
Loi sur la Cour canadienne de l'impôt, L.R.C. (1985), ch. T-2, art. 12 (mod. par L.C. 1990, ch. 45, art. 57).
Loi sur la vente du tabac aux jeunes, L.C. 1993, ch. 5.
Loi sur le régime des rentes du Québec, L.R.Q., ch. R-9.
Loi sur les infractions en matière de boissons alcooliques, L.R.Q., ch. I-8.1.
Régime de pensions du Canada, L.R.C. (1985), ch. C-8.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

R. v. Edwards Books and Art Ltd., [1986] 2 S.C.R. 713; (1986), 35 D.L.R. (4th) 1; 30 C.C.C. (3d) 385; 87 CLLC 14,001; 55 C.R. (3d) 193; 28 C.R.R. 1; 71 N.R. 161; 19 O.A.C. 239; *R. v. Big M Drug Mart Ltd. et al.*, [1985] 1 S.C.R. 295; (1985), 60 A.R. 161; 18 D.L.R. (4th) 321; [1985] 3 W.W.R. 481; 37 Alta. L.R. (2d) 97; 18 C.C.C. (3d) 385; 85 CLLC 14,023; 13 C.R.R. 64; 58 N.R. 81; *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; *Schachtschneider v. Canada*, [1994] 1 F.C. 40; (1993), 105 D.L.R. (4th) 162; [1993] 2 C.T.C. 178; 93 DTC 5298; 154 N.R. 321 (C.A.); *Lister v. Canada*, [1995] 1 F.C. 130; (1994), 116 D.L.R. (4th) 637; [1994] 2 C.T.C. 365; 94 D.T.C. 6531; 172 N.R. 356 (C.A.).

CONSIDERED:

The Queen 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; 65 N.R. 87; 14 O.A.C. 335; *Douglas/Kwantlen Faculty Assn. v. Douglas College*, [1990] 3 S.C.R. 570; (1990), 77 D.L.R. (4th) 94; [1991] 1 W.W.R. 643; 52 B.C.L.R. (2d) 68; 91 CLLC 17,002; 118 N.R. 340; *Miron v. Trudel*, [1995] 2 S.C.R. 418; (1995), 124 D.L.R. (4th) 693; 29 C.R.R. (2d) 189; [1995] I.L.R. 1-3185; 10 M.V.R. (3d) 151; 181 N.R. 253; 81 O.A.C. 253; 13 R.F.L. (4th) 1; *Egan v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 513; (1995), 124 D.L.R. (4th) 609; C.E.B. & P.G.R. 8216; 95 CLLC 210-025; 29 C.R.R. (2d) 79; 182 N.R. 161; 12 R.F.L. (4th) 201; *Thibaudeau v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 627; (1995), 124 D.L.R. (4th) 449; 29 C.R.R. (2d) 1; [1995] 1 C.T.C. 382; 95 DTC 5273; 182 N.R. 1; 12 R.F.L. (4th) 1; *R. v. Laba*, [1994] 3 S.C.R. 965; (1994), 120 D.L.R. (4th) 175; 94 C.C.C. (3d) 385; 34 C.R. (4th) 360; 25 C.R.R. (2d) 92; 174 N.R. 321; 76 O.A.C. 241; *Benner v. Canada (Secretary of State)*,

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

R. c. Edwards Books and Art Ltd., [1986] 2 R.C.S. 713; (1986), 35 D.L.R. (4th) 1; 30 C.C.C. (3d) 385; 87 CLLC 14,001; 55 C.R. (3d) 193; 28 C.R.R. 1; 71 N.R. 161; 19 O.A.C. 239; *R. c. Big M Drug Mart Ltd. et autres*, [1985] 1 R.C.S. 295; (1985), 60 A.R. 161; 18 D.L.R. (4th) 321; [1985] 3 W.W.R. 481; 37 Alta. L.R. (2d) 97; 18 C.C.C. (3d) 385; 85 CLLC 14,023; 13 C.R.R. 64; 58 N.R. 81; *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; *Schachtschneider c. Canada*, [1994] 1 C.F. 40; (1993), 105 D.L.R. (4th) 162; [1993] 2 C.T.C. 178; 93 DTC 5298; 154 N.R. 321 (C.A.); *Lister c. Canada*, [1995] 1 C.F. 130; (1994), 116 D.L.R. (4th) 637; [1994] 2 C.T.C. 365; 94 D.T.C. 6531; 172 N.R. 356 (C.A.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

La Reine 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; 65 N.R. 87; 14 O.A.C. 335; *Douglas/Kwantlen Faculty Assn. c. Douglas College*, [1990] 3 R.C.S. 570; (1990), 77 D.L.R. (4th) 94; [1991] 1 W.W.R. 643; 52 B.C.L.R. (2d) 68; 91 CLLC 17,002; 118 N.R. 340; *Miron c. Trudel*, [1995] 2 R.C.S. 418; (1995), 124 D.L.R. (4th) 693; 29 C.R.R. (2d) 189; [1995] I.L.R. 1-3185; 10 M.V.R. (3d) 151; 181 N.R. 253; 81 O.A.C. 253; 13 R.F.L. (4th) 1; *Egan c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 513; (1995), 124 D.L.R. (4th) 609; C.E.B. & P.G.R. 8216; 95 CLLC 210-025; 29 C.R.R. (2d) 79; 182 N.R. 161; 12 R.F.L. (4th) 201; *Thibaudeau c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 627; (1995), 124 D.L.R. (4th) 449; 29 C.R.R. (2d) 1; [1995] 1 C.T.C. 382; 95 DTC 5273; 182 N.R. 1; 12 R.F.L. (4th) 1; *R. c. Laba*, [1994] 3 R.C.S. 965; (1994), 120 D.L.R. (4th) 175; 94 C.C.C. (3d) 385; 34 C.R. (4th) 360; 25 C.R.R. (2d) 92; 174 N.R. 321; 76 O.A.C. 241; *Benner c. Canada (Secrétaire d'Etat)*,

[1994] 1 F.C. 250; (1993), 105 D.L.R. (4th) 21; 21 Imm. L.R. (2d) 164; 155 N.R. 321 (C.A.); leave to appeal to S.C.C. granted [1994] 1 S.C.R. v; (1994), 109 D.L.R. (4th) vii; 19 C.R.R. (2d) 384; 171 N.R. 243.

REFERRED TO:

Rudolf Wolff & Co. v. Canada, [1990] 1 S.C.R. 695; (1990), 69 D.L.R. (4th) 329; 43 Admin. L.R. 1; 41 C.P.R. (2d) 1; 46 C.R.R. 263; 106 N.R. 1; 39 O.A.C. 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; *Haig v. Canada*; *Haig v. Canada (Chief Electoral Officer)*, [1993] 2 S.C.R. 995; (1993), 105 D.L.R. (4th) 577; 16 C.R.R. (2d) 193; 156 N.R. 81; *R. v. Finta*, [1994] 1 S.C.R. 701; (1994), 112 D.L.R. (4th) 513; 88 C.C.C. (3d) 417; 28 C.R. (4th) 265; 20 C.R.R. (2d) 1; 165 N.R. 1; 70 O.A.C. 241; *Dagenais v. Canadian Broadcasting Corp.*, [1994] 3 S.C.R. 835; (1994), 120 D.L.R. (4th) 12; 94 C.C.C. (3d) 289; 34 C.R. (4th) 269; 25 C.R.R. (2d) 1; 175 N.R. 1; 76 O.A.C. 81; *Irwin Toy Ltd. v. Quebec (Attorney General)*, [1989] 1 S.C.R. 927; (1989), 58 D.L.R. (4th) 577; 25 C.P.R. (3d) 417; 94 N.R. 167; *Stoffman v. Vancouver General Hospital*, [1990] 3 S.C.R. 483; [1991] 1 W.W.R. 577; (1990), 52 B.C.L.R. (2d) 1; 91 CLLC 17,003.

AUTHORS CITED

Canada. House of Commons. Standing Committee on Finance and Economic Affairs. *Report on the White Paper on Tax Reform*. Ottawa: Queen's Printer, 1987.

APPEAL *de novo* from a decision of the Tax Court of Canada (*Mercier v. Canada (Minister of National Revenue — M.N.R.)*, [1992] T.C.J. No. 40 (QL)) allowing taxpayer's appeal from a notice of assessment. Appeal allowed.

COUNSEL:

Chantal Jacquier for plaintiff.
Jean-Paul Morin and *Pierre Giroux* for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

[1994] 1 C.F. 250; (1993), 105 D.L.R. (4th) 21; 21 Imm. L.R. (2d) 164; 155 N.R. 321 (C.A.); autorisation de pourvoi accordée par la C.S.C. [1994] 1 R.C.S. v; (1994), 109 D.L.R. (4th) vii; 19 C.R.R. (2d) 384; 171 N.R. 243.

DÉCISIONS CITÉES:

Rudolf Wolff & Co. c. Canada, [1990] 1 R.C.S. 695; (1990), 69 D.L.R. (4th) 329; 43 Admin. L.R. 1; 41 C.P.R. (2d) 1; 46 C.R.R. 263; 106 N.R. 1; 39 O.A.C. 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; *Haig c. Canada*; *Haig c. Canada (Directeur général des élections)*, [1993] 2 R.C.S. 995; (1993), 105 D.L.R. (4th) 577; 16 C.R.R. (2d) 193; 156 N.R. 81; *R. c. Finta*, [1994] 1 R.C.S. 701; (1994), 112 D.L.R. (4th) 513; 88 C.C.C. (3d) 417; 28 C.R. (4th) 265; 20 C.R.R. (2d) 1; 165 N.R. 1; 70 O.A.C. 241; *Dagenais c. Société Radio-Canada*, [1994] 3 R.C.S. 835; (1994), 120 D.L.R. (4th) 12; 94 C.C.C. (3d) 289; 34 C.R. (4th) 269; 25 C.R.R. (2d) 1; 175 N.R. 1; 76 O.A.C. 81; *Irwin Toy Ltd. c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 927; (1989), 58 D.L.R. (4th) 577; 25 C.P.R. (3d) 417; 94 N.R. 167; *Stoffman c. Vancouver General Hospital*, [1990] 3 R.C.S. 483; [1991] 1 W.W.R. 577; (1990), 52 B.C.L.R. (2d) 1; 91 CLLC 17,003.

DOCTRINE

Canada. Chambre des communes. Comité permanent des finances et des affaires économiques. *Rapport sur le livre blanc de la réforme fiscale*. Ottawa: Imprimeur de la Reine, 1987.

APPEL *de novo* à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (*Mercier c. Canada (ministre du Revenu national — M.N.R.)*, [1992] A.C.I. n° 40 (QL)) qui accueillait l'appel de la contribuable relativement à un avis de cotisation. Appel accueilli.

AVOCATS:

Chantal Jacquier pour la demanderesse.
Jean-Paul Morin et *Pierre Giroux* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Tremblay, Bois, Mignault, Duperrey & Lemay, Sainte-Foy, Quebec, for defendant.

Tremblay, Bois, Mignault, Duperrey et Lemay, Sainte-Foy (Québec) pour la défenderesse.

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

Voici les motifs du jugement rendus en français par

1 TREMBLAY-LAMER J.: This is an appeal *de novo* from a decision by the Tax Court of Canada [[1992] T.C.J. No. 40 (QL)] allowing the defendant's appeal from a notice of assessment issued against her for the 1988 taxation year.

1 LE JUGE TREMBLAY-LAMER: Il s'agit d'un appel *de novo* à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt [[1992] A.C.I. n° 40 (QL)] qui accueillait l'appel de la défenderesse relativement à un avis de cotisation établi à son égard pour l'année d'imposition 1988.

1. The Facts

1. Les faits

2 In 1988, the defendant maintained by herself a domestic establishment in which she lived with her son, who was twenty-four (24) years old at the time and was not suffering from any mental or physical infirmity. Her son's income that year was \$695.21. Thus, the defendant was wholly supporting him. For the 1988 taxation year, she accordingly claimed a credit for a wholly dependent related person under paragraph 118(1)(b) of the *Income Tax Act* (hereinafter the Act),¹ which read as follows at the relevant time:

2 La défenderesse tenait seule en 1988 un établissement domestique où elle habitait avec son fils qui, à cette époque, était âgé de vingt-quatre (24) ans et ne souffrait d'aucune infirmité mentale ou physique. Les revenus du fils s'établissaient à 695,21 \$ pour cette même année. La défenderesse subvenait donc entièrement aux besoins de ce dernier. Elle réclama en conséquence, pour l'année d'imposition 1988, un crédit pour personne liée entièrement à charge, lequel est prévu à l'alinéa 118(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (ci-après la Loi¹) qui, au moment pertinent aux fins des présentes, s'énonçait comme suit:

118. (1) For the purpose of computing the tax payable under this Part by an individual for a taxation year, there may be deducted an amount determined by the formula

118. (1) Le produit obtenu en multipliant le total des montants visés aux alinéas a) à d) par le taux de base pour l'année est déductible dans le calcul de l'impôt payable par un particulier en vertu de la présente partie pour une année d'imposition:

A x B

...

where

b) le total de 6 000 \$ et du montant calculé selon la formule suivante:

A is the appropriate percentage for the year, and

5 000 \$ — (D — 500 \$)

B is the aggregate of,

où

...

D représente le plus élevé de 500 \$ ou du revenu d'une personne à charge pour l'année,

(b) in the case of an individual not entitled to a deduction by reason of paragraph (a) who, at any time in the year,

si le particulier n'a pas droit à la déduction prévue à l'alinéa a) et si, à moment de l'année:

(i) is an unmarried person or a married person who neither supported nor lived with his spouse and is not supported by his spouse, and

(i) il n'est pas marié ou, s'il l'est, ne vit pas avec son conjoint ni ne subvient aux besoins de celui-ci, pas plus que son conjoint ne subvient à ses besoins, et

(ii) whether by himself or jointly with one or more other persons, maintains a self-contained domestic establishment (in which the individual lives) and actually supports therein a person who, at that time, is

(A) except in the case of a child of the individual, resident in Canada,

(B) wholly dependent for support on the individual, or the individual and such other person or persons, as the case may be,

(C) related to the individual, and

(D) except in the case of a parent or grandparent of the individual, either under 18 years of age or so dependent by reason of mental or physical infirmity,

an amount equal to the aggregate of

(iii) \$6,000, and

(iv) an amount determined by the formula

$$5\,000 \$ - (D - \$ 500)$$

where

D is the greater of \$500 and the income for the year of the dependent person;

3 Thus, under clause 118(1)(b)(ii)(D) of the Act, when a claim is made in respect of a person other than a parent or grandparent of the individual, the credit is granted only if:

(1) the related person is under 18 years of age or

(2) the related person is over 18 years of age but is dependent by reason of mental or physical infirmity.

4 In the case at bar, as noted above, the defendant's son was over 18 years of age and was not suffering from any mental or physical infirmity. Since the defendant did not meet the conditions for the subsection in question to apply, she was denied the credit. The defendant submits that the age condition in clause 118(1)(b)(ii)(D) of the Act is contrary to the provisions of subsection 15(1) of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* (hereinafter the Charter).²

(ii) il tient, seul ou avec une ou plusieurs autres personnes, et habite un établissement domestique autonome où il subvient réellement aux besoins d'une personne qui, à ce moment:

(A) réside au Canada, sauf s'il s'agit d'un enfant du particulier,

(B) est entièrement à la charge soit du particulier, soit du particulier et d'une ou plusieurs de ces autres personnes,

(C) est liée au particulier, et

(D) sauf s'il s'agit du père, de la mère, du grand-père ou de la grand-mère du particulier, est soit âgée de moins de 18 ans, soit à charge en raison d'une infirmité mentale ou physique;

Ainsi, en vertu de la disposition 118(1)(b)(ii)(D) de la Loi, lorsqu'il est réclamé à l'égard d'une personne autre que le père, la mère, le grand-père ou la grand-mère du particulier, le crédit n'est accordé que si: 3

(1) la personne liée est âgée de moins de 18 ans, ou

(2) si, étant âgée de plus de 18 ans, elle est à charge en raison d'une infirmité mentale ou physique.

En l'espèce, comme on l'a vu précédemment, le 4
 fils de la défenderesse était âgé de plus de 18 ans et ne souffrait d'aucune infirmité mentale ou physique. La défenderesse n'ayant pas satisfait aux conditions d'application du paragraphe en question, le crédit lui fut refusé. La défenderesse soutient que la condition relative à l'âge que contient la disposition 118(1)(b)(ii)(D) de la Loi, serait contraire aux prescriptions du paragraphe 15(1) de la *Charte canadienne des droits et libertés* (ci-après la Charte²).

II. Issues

5 Does the age condition included in clause 118(1)(b)(ii)(D) of the Act infringe subsection 15(1) of the Charter? If so, is that infringement of subsection 15(1) justified under section 1 of the Charter? If it is not justified, is the remedy being sought, namely a finding that clause 118(1)(b)(ii)(D) of the Act is of no force or effect, an appropriate remedy?

III. Tax Court of Canada Judgment

6 Judge Lamarre Proulx recognized that age is a ground of discrimination under subsection 15(1) of the Charter. However, she noted that not every distinction based on age is necessarily discriminatory. She expressed the opinion that a distinction based on age will not infringe subsection 15(1) unless it has a discriminatory effect on the complainant.

7 In considering whether paragraph 118(1)(b) of the Act has a discriminatory effect, she began by looking at whether there is a discrete and insular minority in respect of which the Court should be vigilant. She found that in the case at bar there are two such groups: the group of persons claiming the credit and the group of wholly dependent related persons. Moreover, among the group of persons claiming the credit, she drew a distinction between persons to whom the credit is actually granted and those to whom it is denied because of the age of the dependent related person. In her view, the latter group is one that is often disadvantaged. She also felt that the determination of whether the impugned subsection has a discriminatory effect required an analysis of its purpose and object. In her opinion, the primary purpose of the subsection is to provide tax relief to persons who maintain a domestic establishment in which they live with a related person who is wholly dependent on them for support. These considerations led her to find that clause 118(1)(b)(ii)(D) of the Act has a discriminatory effect and therefore infringes subsection 15(1) of the Charter.

II. Les questions en litige

5 La condition relative à l'âge que contient la disposition 118(1)(b)(ii)(D) de la Loi fut-elle adoptée en contravention du paragraphe 15(1) de la Charte? Dans l'affirmative, cette violation du paragraphe 15(1) est-elle justifiée par l'article premier de la Charte? Si elle n'est pas justifiée, le redressement recherché, à savoir rendre inopérante la disposition 118(1)(b)(ii)(D) de la Loi, constitue-t-il un redressement approprié?

III. Le jugement de la Cour canadienne de l'impôt

6 Le juge Lamarre Proulx reconnaît que l'âge est un motif de discrimination prévu par le paragraphe 15(1) de la Charte. Elle précise cependant que toute distinction fondée sur l'âge n'est pas nécessairement discriminatoire. Elle se dit d'avis qu'une distinction fondée sur l'âge ne contreviendra au paragraphe 15(1) que si elle a un effet discriminatoire sur le plaignant.

7 Au moment d'étudier l'effet discriminatoire de l'alinéa 118(1)(b) de la Loi, elle s'interroge, dans un premier temps, quant à l'existence d'une minorité discrète et isolée à l'égard de laquelle la Cour se devrait d'être vigilante. À cet égard, elle conclut qu'il existe en l'espèce deux groupes de cette nature, soit le groupe des personnes qui réclament le crédit et celui des personnes liées entièrement à charge. En outre, parmi le groupe des personnes qui réclament le crédit, elle distingue les personnes à qui le crédit est effectivement accordé de celles à qui le crédit est refusé en raison de l'âge de la personne liée à charge. Ce dernier groupe est à ses yeux un groupe qui est souvent désavantagé. L'étude de l'effet discriminatoire du paragraphe attaqué implique également, à son avis, une analyse de son but et de son objet. Or, le paragraphe a, selon elle, pour but premier un allègement du fardeau fiscal de la personne qui maintient un établissement domestique où habite avec elle une personne liée entièrement à sa charge. Ce sont ces considérations qui l'amènent à conclure que la disposition 118(1)(b)(ii)(D) de la Loi a un effet discriminatoire et qu'elle contrevient en conséquence au paragraphe 15(1) de la Charte.

8 Because of her conclusion with respect to subsection 15(1) of the Charter, she moved on to the section 1 analysis. In this regard, she referred to the criteria established by the Supreme Court of Canada in *The Queen v. Oakes*.³ She applied the following criteria: first, it must be shown that there is an objective that is sufficiently important to warrant the infringement of a Charter right. She stated that a sufficiently important objective is one that relates to pressing and substantial concerns. She then considered the proportionality test, which has three separate components:

(1) the measures must be rationally connected to the objective;

(2) the means chosen must be such as to impair the guaranteed right in question as little as possible; and

(3) there must be a proportionality between the direct effect of the chosen measures and the importance of the objective in question.

9 As far as the importance of the objective was concerned, she found that Parliament's desire to reduce the national debt, spread the tax burden and give effect to the government's priorities are pressing and substantial concerns.

10 She then considered whether there is a rational connection between the measure adopted and Parliament's desire to reduce the national debt. In this regard, she expressed regret that no evidence had been adduced to show the economic effect of making the credit inapplicable to wholly dependent related persons who are over 18 years of age. She nevertheless found that there is a rational connection in the case at bar because of the fact that there are various federal and provincial statutes that guarantee a minimum income to wholly dependent related persons over 18 years of age.

11 However, she concluded that the measure adopted does not meet the minimal impairment test. She attached great importance to the fact that in most cases the measure penalizes parents who support

8 Étant donné sa conclusion quant au paragraphe 15(1) de la Charte, elle passe à l'analyse sous l'article premier. Elle renvoie, à cet égard, aux critères formulés par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *La Reine c. Oakes*³. Elle retient les critères suivants: un objectif suffisamment important pour justifier la violation d'un droit garanti par la Charte doit être démontré. Elle précise qu'un objectif suffisamment important est celui qui se rapporte à des préoccupations urgentes et réelles. Elle s'attarde ensuite au critère de la proportionnalité, lequel comporte trois volets distincts:

(1) les mesures doivent avoir un lien rationnel avec l'objectif;

(2) le moyen choisi doit être de nature à porter le moins possible atteinte au droit garanti en question et;

(3) il doit y avoir proportionnalité entre l'effet direct des mesures choisies et l'importance de l'objectif visé.

9 En ce qui concerne l'importance de l'objectif, elle conclut que la volonté du législateur de réduire la dette nationale, de répartir le fardeau fiscal et de donner effet aux priorités gouvernementales constituent des préoccupations réelles et urgentes.

10 Elle passe ensuite à la question de savoir s'il existe un lien rationnel entre la mesure adoptée et la volonté du législateur de réduire la dette nationale. Elle déplore, à cet égard, l'absence de preuve quant à l'économie qu'est susceptible de générer l'inapplicabilité du crédit à l'égard des personnes liées entièrement à charge de plus de 18 ans. Elle conclut néanmoins qu'il existe en l'espèce un lien rationnel. Celui-ci découle du fait qu'il existe différentes lois, fédérales et provinciales, par lesquelles le législateur assure un revenu minimal aux personnes liées entièrement à charge de plus de 18 ans.

11 Elle en vient toutefois à la conclusion que la mesure adoptée ne respecte pas le critère de l'atteinte minimale. Elle accorde une grande importance au fait que la mesure pénalise, dans la plupart des

their children on their own. She accordingly found that the restriction imposed by clause 118(1)(b)(ii)(D) of the Act is not justified under section 1.

12 Having found that the clause infringes subsection 15(1) of the Charter and is not saved by section 1, she considered whether she had jurisdiction to grant a remedy and then what the appropriate remedy should be. With regard to the jurisdiction of a Tax Court of Canada judge to grant a remedy under section 52 of the *Constitution Act, 1982*,⁴ she referred to the principles formulated by La Forest J. in *Douglas/Kwantlen Faculty Assn. v. Douglas College*.⁵ In her view, that case established that administrative tribunals and lower courts have the power to rule on the constitutional validity of statutes as part of the mandate conferred on them. She therefore expressed the view that the mandate of Tax Court of Canada judges, as set out in section 12 [as am. by S.C. 1990, c. 45, s. 57] of the *Tax Court of Canada Act*,⁶ and subsection 171(1) of the *Income Tax Act* [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58] is broad enough to authorize them to consider the constitutionality of statutes.

13 In Judge Lamarre Proulx's view, the appropriate remedy in the case at bar is a declaration that clause (D) of subparagraph 118(1)(b)(ii) of the Act is of no effect. She reached that conclusion because clause (D) is not essential to the existence of subparagraph 118(1)(b)(ii). The appeal by Ms. Mercier, the defendant in these proceedings, was therefore allowed.

IV. The Parties' Arguments

14 The plaintiff acknowledged that the defendant would have been entitled to the credit had it not been for the requirement concerning the related person's age. However, she argued that the requirement was consistent with subsection 15(1) of the Charter. She submitted that clause 118(1)(b)(ii)(D) of the Act does not discriminate based on age. She

cas, un parent qui subvient seul aux besoins de son enfant. En conséquence, elle conclut que la restriction qu'impose la disposition 118(1)(b)(ii)(D) de la Loi ne se justifie pas en vertu de l'article premier.

12 Ayant conclu que la disposition viole le paragraphe 15(1) de la Charte et n'est pas rachetée par l'article premier, elle s'interroge quant à sa compétence pour accorder un redressement et, subséquemment, quant au redressement approprié. En ce qui concerne la compétence d'un juge de la Cour canadienne de l'impôt d'accorder un redressement en vertu de l'article 52 de la *Loi constitutionnelle de 1982*⁴, elle réfère aux principes formulés par le juge La Forest dans l'arrêt *Douglas/Kwantlen Faculty Assn. c. Douglas College*⁵. Cet arrêt a établi, selon elle, le pouvoir des tribunaux administratifs et des cours inférieures de se prononcer, dans le cadre du mandat qui leur est confié, quant à la validité constitutionnelle des lois. Ainsi, elle se dit d'avis que le mandat des juges de la Cour canadienne de l'impôt, tel qu'il est précisé à l'article 12 [mod. par L.C. 1990, ch. 45, art. 57] de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*⁶ et du paragraphe 171(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 158, art. 58], est suffisamment large pour leur permettre d'étudier la constitutionnalité des lois.

13 Pour ce qui est du redressement approprié, le juge Lamarre Proulx émet l'opinion qu'il consiste en l'espèce en une déclaration suivant laquelle la disposition (D) du sous-alinéa 118(1)(b)(ii) de la Loi est sans effet. Elle en vient à cette conclusion, car la disposition (D) n'est pas essentielle à l'existence du sous-alinéa 118(1)(b)(ii). L'appel de M^{me} Mercier, la défenderesse en la présente instance, fut donc accueilli.

IV. Les prétentions des parties

14 La demanderesse reconnaît que, n'eût été de l'exigence relative à l'âge de la personne liée, la défenderesse aurait eu droit au crédit. Elle ajoute cependant que cette exigence fut adoptée en conformité avec le paragraphe 15(1) de la Charte. Elle soumet en effet que la disposition 118(1)(b)(ii)(D) de la Loi ne crée aucune discrimination fondée sur l'âge. Elle

added that, even if there is discrimination within the meaning of subsection 15(1), the conditions set out in paragraph 118(1)(b) of the Act are justified under section 1 as reasonable limits in a free and democratic society. Finally, she submitted in the alternative that if the measure set out in paragraph 118(1)(b) does infringe subsection 15(1), it is covered by subsection 15(2) of the Charter.

ajoute que, même s'il y avait discrimination au sens du paragraphe 15(1), les conditions prévues à l'alinéa 118(1)(b) de la Loi sont justifiées en vertu de l'article premier en tant que limites raisonnables dans le cadre d'une société libre et démocratique. Elle soumet enfin, à titre subsidiaire, que la mesure prévue à l'alinéa 118(1)(b), si elle viole le paragraphe 15(1), est une mesure visée par le paragraphe 15(2) de la Charte.

15 The defendant began by noting that the requirement concerning the child's age was added in 1988. The provision had existed for a long time and its application depended solely on whether the related person was wholly dependent. Historically, therefore, Parliament applied only that criterion to determine whether to grant the credit. By adding the age condition, the defendant argued, Parliament infringed subsection 15(1) of the Charter. She submitted that this is because clause 118(1)(b)(ii)(D) of the Act adversely affects a vulnerable, discrete, low-income minority that is a victim of age discrimination. Finally, she argued that this infringement is not saved by the operation of section 1.

Pour ce qui est de la défenderesse, elle souligne d'abord que l'exigence relative à l'âge de l'enfant a été ajoutée en 1988. La disposition existait depuis longtemps et son application dépendait de la seule question de savoir si la personne liée était entièrement à charge ou non. Ainsi, historiquement, au moment d'octroyer le crédit, le législateur ne retenait que ce seul critère. En ajoutant la condition relative à l'âge, le législateur aurait contrevenu au paragraphe 15(1) de la Charte. En effet, prétend-elle, la disposition 118(1)(b)(ii)(D) de la Loi porte atteinte à une minorité vulnérable et discrète qui, ayant des revenus modestes, est victime de discrimination fondée sur l'âge. Enfin, cette violation ne serait pas rachatée par le jeu de l'article premier.

V. Analysis

A. Applicable Principles

1. Purpose and Effect of the Act

16 Since *R. v. Edwards Books and Art Ltd.*⁷ and *R. v. Big M Drug Mart Ltd. et al.*,⁸ it has been accepted that both the purpose and the effect of legislation are relevant in determining whether it is consistent with the Charter's principles. Either an unconstitutional purpose or an unconstitutional effect can invalidate legislation. The purpose and effect of legislation were defined as follows in *R. v. Big M Drug Mart Ltd. et al.*:⁹

All legislation is animated by an object the legislature intends to achieve. This object is realized through the impact produced by the operation and application of the legislation. Purpose and effect respectively, in the sense of the legislation's object and its ultimate impact, are clearly linked, if not indivisible.¹⁰

V. Analyse

A. Les principes applicables

1. L'objet et l'effet de la Loi

Il est reconnu, depuis les arrêts *R. c. Edwards Books and Art Ltd.*⁷ et *R. c. Big M Drug Mart Ltd. et autres*⁸, que l'objet et l'effet d'une loi sont tous les deux importants pour déterminer la compatibilité d'une loi avec les principes énoncés à la Charte. Un objet inconstitutionnel ou un effet inconstitutionnel pourront tous deux rendre une loi invalide. L'objet et l'effet d'une loi furent, dans l'arrêt *R. c. Big M Drug Mart Ltd. et autres*⁹, définis de la façon suivante:

Toute loi est animée par un but que le législateur compte réaliser. Ce but se réalise par les répercussions résultant de l'opération et de l'application de la loi. L'objet et l'effet respectivement, au sens du but de la loi et de ses répercussions ultimes, sont nettement liés, voire inséparables¹⁰.

Thus, in the context of a constitutional challenge based on the Charter, the purpose—that is, the object of the legislation—and the effect—that is, the ultimate impact of the legislation—are both relevant. It must be ensured that both are consistent with the principles set out in the Charter.

17 However, in *R. v. Big M Drug Mart Ltd.*,¹¹ Dickson J. (as he then was) also said the following about how the purpose and effect of legislation interact:

If the acknowledged purpose of the *Lord's Day Act*, namely, the compulsion of sabbatical observance, offends freedom of religion, it is then unnecessary to consider the actual impact of Sunday closing upon religious freedom. Even if such effects were found inoffensive, as the Attorney General of Alberta urges, this could not save legislation whose purpose has been found to violate the *Charter's* guarantees. In any event, I would find it difficult to conceive of legislation with an unconstitutional purpose, where the effects would not also be unconstitutional.¹²

The effect of legislation cannot make it constitutionally valid if its purpose violates any of the Charter's guarantees. The effect may, however, make legislation constitutionally invalid even if its purpose complies with the Charter's guarantees.

18 Dickson C.J. expressed a similar view in *Edwards Books*,¹³ in which he wrote the following:

Even if a law has a valid purpose, it is still open to a litigant to argue that it interferes by its effects with a right or freedom guaranteed by the *Charter*. It will therefore be necessary to consider in some detail the impact of the *Retail Business Holidays Act*.¹⁴

2. Subsection 15(1) of the Charter

19 Subsection 15(1) of the Charter reads as follows:

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.

Ainsi, dans le cadre d'une contestation constitutionnelle ayant pour fondement la Charte, l'objet—i.e. le but de la loi—et l'effet—i.e. les répercussions ultimes de la loi—ont tous deux leur importance. Il faut s'assurer qu'ils sont l'un et l'autre conformes aux principes édictés par la Charte.

Le juge Dickson précise toutefois, toujours dans l'arrêt *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*¹¹, la façon suivant laquelle l'objet et l'effet d'une loi doivent interagir:

Si l'objet reconnu de la *Loi sur le dimanche*, savoir rendre obligatoire l'observance du sabbat, porte atteinte à la liberté de religion, il n'est pas nécessaire alors d'examiner les répercussions réelles de la fermeture le dimanche sur la liberté de religion. Même si ces effets étaient jugés inoffensifs, comme le préconise le procureur général de l'Alberta, cela ne pourrait permettre de sauver une loi dont on a conclu que l'objet viole les garanties de la *Charte*. En tout état de cause, il me serait difficile de concevoir une loi qui aurait un objet inconstitutionnel et dont les effets ne seraient pas eux aussi inconstitutionnels¹².

L'effet ne pourra rendre constitutionnellement valide une loi dont l'objet contrevient à l'une ou l'autre des garanties offertes par la Charte. L'effet de la loi pourra cependant rendre constitutionnellement invalide une loi dont l'objet est par ailleurs conforme aux garanties prévues à la Charte.

Le juge en chef Dickson s'exprime en des termes similaires dans l'arrêt *Edwards Books*¹³ où il écrit:

Même si une loi a un objet régulier, il est encore possible à un justiciable de faire valoir que, de par ses effets, elle porte atteinte à un droit ou à une liberté garantis [*sic*] par la *Charte*. Il sera donc nécessaire d'examiner assez en détail les répercussions de la *Loi sur les jours fériés dans le commerce de détail*¹⁴.

2. Le paragraphe 15(1) de la Charte

Le paragraphe 15(1) de la Charte s'énonce en ces termes:

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.

- 20 It was in *Andrews v. Law Society of British Columbia*¹⁵ that the parameters for the application of the rule set out in subsection 15(1) were established. In my view, those parameters were misunderstood by the honourable Tax Court of Canada Judge. Having found that a distinction had been drawn based on one of the grounds enumerated in subsection 15(1), namely age, she did not have to consider whether there was a discrete and insular minority when she determined the discriminatory effect of that distinction. The parameters that every court must apply in a review under subsection 15(1) of the Charter are as follows:
- 21 (1) the impugned statute must draw a distinction, intentional or otherwise, between the individual, as a member of a group, and others;
- 22 (2) that distinction must be based on an enumerated or analogous ground; and
- 23 (3) the legislative impact of the statute must be discriminatory, that is, it must impose a burden not imposed on others.
- 24 In *Rudolf Wolff & Co.*¹⁶ and a few years later in *Symes*,¹⁷ the Supreme Court of Canada reaffirmed what it had already held in *Andrews*:¹⁸ the process applicable under subsection 15(1) of the Charter is essentially a comparative one. It is this same comparative process that makes it possible to determine whether the statute creates a distinction, classification or differentiation.¹⁹
- 25 Although the Supreme Court clearly adopted a three-step analysis in *Andrews*²⁰ and the decisions that followed it, the trilogy of *Miron v. Trudel*,²¹ *Egan v. Canada*²² and *Thibaudeau v. Canada*²³ marked the emergence of a fourth criterion, namely relevance.
- 26 Thus, to the classic test used in an analysis under subsection 15(1) of the Charter, Lamer C.J. and La Forest, Major and Gonthier J.J. added a new step
- C'est à l'occasion de l'arrêt *Andrews c. Law Society of British Columbia*¹⁵ que les paramètres d'application de la règle qui y est énoncée furent établis. Or, à mon avis, ces paramètres ont été mal compris par l'honorable juge de la Cour canadienne de l'impôt. Ayant conclu à l'existence d'une distinction fondée sur l'un des motifs énumérés au paragraphe 15(1), à savoir l'âge, elle n'avait pas, au moment de déterminer l'effet discriminatoire de cette distinction, à s'interroger quant à l'existence d'une minorité discrète et isolée. Les paramètres que toute cour se doit d'appliquer dans le cadre d'un examen fondé sur le paragraphe 15(1) de la Charte sont les suivants:
- (1) la loi contestée doit établir une distinction intentionnelle ou non entre l'individu, membre d'un groupe, et les autres;
- (2) celle-ci doit reposer sur un motif énuméré ou analogue; et
- (3) la loi doit avoir un effet discriminatoire sur le plan législatif, i.e. elle doit imposer un fardeau non imposé à d'autres.
- Dans l'affaire *Rudolf Wolff & Co.*¹⁶, et quelques années plus tard dans l'arrêt *Symes*¹⁷, la Cour suprême du Canada vint réaffirmer ce qu'elle avait déjà précisé dans l'arrêt *Andrews*¹⁸: le processus applicable sous l'empire du paragraphe 15(1) de la Charte en est un essentiellement comparatif. C'est ce même processus comparatif qui permet de décider si oui ou non la loi établit une distinction, une classification ou différenciation¹⁹.
- Si la Cour suprême du Canada avait, dans l'arrêt *Andrews*²⁰ et dans les décisions qui suivirent, clairement adopté une analyse en trois étapes, la trilogie des arrêts *Miron c. Trudel*²¹, *Egan c. Canada*²² et *Thibaudeau c. Canada*²³ marqua quant à elle l'entrée en scène d'un quatrième critère, celui de la pertinence.
- Ainsi pour le juge en chef Lamer et les juges La Forest, Major et Gonthier, s'ajoute au test classique dans le cadre d'une analyse sous le paragraphe

that determines whether there is a relevant basis for the distinction drawn by the legislator based on an enumerated or analogous ground. When applying this fourth and final test, the linguistic, philosophical and historical context in which the issue arises must be borne in mind. It should be noted that the addition of this fourth test means that a legislative distinction may be found not to restrict the right guaranteed by subsection 15(1) of the Charter even if it is discriminatory and based on an enumerated or analogous ground.

15(1) de la Charte une nouvelle étape laquelle permettra de déterminer s'il était pertinent pour le législateur d'établir une distinction ayant pour fondement le motif énuméré ou analogue. Au moment d'appliquer ce quatrième et dernier critère, il faut avoir à l'esprit les contextes linguistiques, philosophiques et historiques dans lesquels se situe la problématique. Faut-il préciser que l'ajout de ce quatrième critère permettra de conclure qu'une distinction législative, bien que discriminatoire et fondée sur un motif énuméré ou analogue, ne constitue pas une restriction au droit que garantit le paragraphe 15(1) de la Charte.

27 However, not all the members of the Court agreed on the inclusion of this fourth step. Sopinka, Cory, Iacobucci and McLachlin JJ. objected to the inclusion of such a test, which they considered unacceptable because it would completely marginalize the rule set out in section 1 of the Charter.

L'inclusion de cette quatrième étape ne fait toutefois pas l'unanimité au sein des membres de la Cour. Les juges Sopinka, Cory, Iacobucci et McLachlin s'opposent en effet à l'inclusion d'un tel critère. Celui-ci leur paraît inacceptable du fait qu'il en résulterait une complète marginalisation de la règle énoncée à l'article premier de la Charte. 27

28 Madam Justice L'Heureux-Dubé J. did not express any view on the relevancy test. Since the Supreme Court is equally divided, I will take account of this new test in applying the rule set out in subsection 15(1) of the Charter to the facts of this case.

Madame le juge L'Heureux-Dubé ne se prononce pas quant à ce critère de la pertinence. Ainsi, au moment d'appliquer la règle énoncée au paragraphe 15(1) de la Charte aux faits de la présente affaire, puisque la Cour suprême est également divisée, je tiendrais compte de l'ajout de ce nouveau critère. 28

3. Section 1 of the Charter

3. L'article premier de la Charte

29 Section 1 of the Charter reads as follows:

L'article premier de la Charte se lit comme suit: 29

1. The *Canadian Charter of Rights and Freedoms* guarantees the rights and freedoms set out in it subject only to such reasonable limits prescribed by law as can be demonstrably justified in a free and democratic society.

1. La *Charte canadienne des droits et libertés* garantit les droits et libertés qui y sont énoncés. Ils ne peuvent être restreints que par une règle de droit, dans des limites qui soient raisonnables et dont la justification puisse se démontrer dans le cadre d'une société libre et démocratique.

30 The principles applicable to a section 1 analysis were established by the Supreme Court of Canada in *The Queen v. Oakes*.²⁴ Since that case, the courts have consistently and unanimously applied those principles. More recently, in *Dagenais v. Canadian Broadcasting Corp.*,²⁵ the principles were reaffirmed. In *R. v. Laba*,²⁶ the Supreme Court of Canada, per Sopinka J., summarized them as follows:

Les principes applicables dans le cadre d'une analyse sous l'article premier ont été établis par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *La Reine c. Oakes*.²⁴ Ces principes font depuis l'objet d'une jurisprudence constante et unanime. Plus récemment, dans l'arrêt *Dagenais c. Société Radio-Canada*²⁵, ces principes étaient réaffirmés. Dans l'arrêt *R. c. Laba*²⁶, la Cour suprême du Canada, sous la plume du juge Sopinka, résume ces principes de la façon suivante: 30

1) In order to be sufficiently important to warrant overriding a constitutionally protected right or freedom the impugned provision must relate to concerns which are pressing and substantial in a free and democratic society;

2) The means chosen to achieve the legislative objective must pass a three-part proportionality test which requires that they (a) be rationally connected to the objective, (b) impair the right or freedom in question as little as possible and (c) have deleterious effects which are proportional to both their salutary effects and the importance of the objective which has been identified as being of "sufficient importance."

B. Application to the Case at Bar

1. Preliminary Remarks

31 At this point, the specific characteristics of the *Income Tax Act* should be considered. In determining whether the provision in question draws a distinction, I must bear in mind the specific nature of the Act and the personal credit schemes it establishes. In *Thibaudeau*,²⁷ the Supreme Court of Canada held that it is intrinsic to the *Income Tax Act* to create distinctions so as to generate revenue for the state while equitably reconciling a set of interests that are necessarily divergent.

32 As far as personal credits are concerned, the courts have found that their purpose is to make the tax system fairer by recognizing the different circumstances of taxpayers and taking account of their differing ability to pay taxes as a result of those circumstances.²⁸

2. Subsection 15(1) of the Charter

(a) Whether paragraph 118(1)(b) of the Act draws a distinction between the individual, as a member of a group, and others

33 To begin with, I do not think it can be said that the provision draws a distinction between various taxpayers based on their respective incomes. Eligibility for the credit is independent of the income of the taxpayer claiming it. Parliament is therefore not

1) Afin d'être suffisamment importante pour justifier la suppression d'un droit ou d'une liberté garantis par la Constitution, la disposition attaquée doit se rapporter à des préoccupations urgentes et réelles dans une société libre et démocratique;

2) Les moyens choisis pour atteindre l'objectif législatif doivent satisfaire à un critère de proportionnalité à trois volets: a) ils doivent avoir un lien rationnel avec l'objectif en question, b) ils doivent porter le moins possible atteinte au droit ou à la liberté en question, et c) leurs effets préjudiciables doivent être proportionnels à leurs effets bénéfiques et à l'importance de l'objectif qui a été décrit comme «suffisamment important».

B. Application en l'espèce

1. Remarques liminaires

Il convient, à ce stade-ci, de s'attarder aux spécificités de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Au moment de déterminer si cette disposition établit une distinction, il me faudra avoir à l'esprit la nature particulière de cette Loi et des régimes de crédits personnels qu'elle prévoit. La Cour suprême du Canada souligne en effet, dans l'arrêt *Thibaudeau*²⁷, qu'il est de l'essence même de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de faire des distinctions de manière à générer des revenus pour l'État tout en composant de façon équitable avec un ensemble d'intérêts forcément divergents.

Eu égard aux crédits personnels, la jurisprudence a déjà reconnu que leur but est d'améliorer l'équité du système fiscal en reconnaissant les situations différentes dans lesquelles se trouvent les contribuables, et en tenant compte de leur capacité différente de payer l'impôt du fait de cette situation²⁸.

2. Le paragraphe 15(1) de la Charte

a) L'alinéa 118(1)(b) de la Loi établit-il une distinction entre l'individu, membre d'un groupe, et les autres?

Il me paraît tout d'abord impossible d'affirmer que la disposition établit une distinction entre les différents contribuables en fonction de leur revenu respectif. L'admissibilité au crédit est en effet indépendante du revenu du contribuable qui le réclame.

seeking to provide tax relief to low-income taxpayers.

Le législateur ne cherche donc pas à alléger le fardeau fiscal des contribuables à faible revenu.

34 Paragraph 118(1)(b) draws a distinction between married and unmarried taxpayers. In my view, however, that distinction cannot serve as a basis for this challenge. It was decided in *Schachtschneider v. Canada*²⁹ that the provision does not discriminate against married taxpayers. Mahoney J.A. stated the following in that case:

L'alinéa 118(1)b) établit une distinction entre les contribuables qui sont mariés et ceux qui ne le sont pas. Je suis cependant d'avis que cette distinction ne peut servir de fondement à la présente contestation. Il a déjà été décidé, dans l'arrêt *Schachtschneider c. Canada*²⁹, que la disposition n'est pas discriminatoire à l'égard des contribuables mariés. Dans ce dernier arrêt, le juge d'appel Mahoney s'exprime ainsi:

There may be others differently treated by subsection 118(1) on the basis of personal characteristics, but the group now in issue is composed of married persons with a child of the marriage, living together and not supporting each other. In my opinion, that is not a group that can be described as being disadvantaged in the context of its place in the entire social, political and legal fabric of our society. It follows that it is not a distinct and insular minority within the contemplation of section 15. The distinction made by subsection 118(1) of the *Income Tax Act* between married and unmarried persons in those like circumstances is not discriminatory.

Il peut y avoir d'autres individus que le paragraphe 118(1) traite différemment suivant les caractéristiques qui leur sont propres, mais le groupe dont il est question en l'espèce est composé de conjoints mariés ayant un enfant issu du mariage, qui vivent ensemble et dont l'un ne subvient pas aux besoins de l'autre. À mon avis, il ne s'agit pas d'un groupe que l'on peut qualifier de défavorisé [*sic*] par la place qu'il occupe dans les contextes social, politique et juridique de notre société. Il s'ensuit que ce groupe n'est pas une minorité distincte et isolée au sens où l'envisage l'article 15. La distinction que fait le paragraphe 118(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* entre les personnes mariées et les personnes non mariées dans ces mêmes circonstances n'est pas discriminatoire.

35 Paragraph 118(1)(b) also draws a distinction between unmarried taxpayers supporting an adult child who is not suffering from any mental or physical infirmity and those wholly supporting a minor child, a parent or grandparent or an adult suffering from a mental or physical infirmity. This distinction having been established, I believe it is appropriate to turn to the second step of the test.

L'alinéa 118(1)b) distingue de plus entre les contribuables non mariés qui ont à leur charge un enfant majeur qui ne souffre d'aucune infirmité mentale ou physique et ceux qui subviennent entièrement aux besoins, selon le cas, d'un enfant mineur, d'un ascendant ou d'un adulte qui souffre d'une infirmité mentale ou physique. Cette distinction ayant été établie, il me paraît opportun de passer à la seconde étape du test.

(b) Whether the distinction is based on an enumerated or analogous ground

b) Cette distinction est-elle fondée sur un motif énuméré ou analogue?

36 Is the distinction drawn by the Act based on an enumerated or analogous ground? In the case at bar, the only ground being relied on is age, to which subsection 15(1) expressly refers. Age is a personal characteristic. This personal characteristic must also be a characteristic of the members of the group in respect of which the Act draws a distinction, namely taxpayers wholly supporting a child who is not suffering from any mental or physical infirmity and

La distinction établie par la Loi est-elle fondée sur un motif énuméré ou sur un motif analogue? En l'espèce, le seul motif invoqué en est un que le paragraphe 15(1) prévoit de façon expresse, l'âge. L'âge est une caractéristique personnelle. Encore faut-il que cette caractéristique personnelle soit celle des membres du groupe à l'égard duquel la Loi établit une distinction, en l'occurrence les contribuables qui subviennent entièrement aux besoins d'un

is over 18 years of age. This is what was noted by McIntyre J. in *Andrews*:³⁰

. . . discrimination may be described as a distinction, whether intentional or not but based on grounds relating to personal characteristics of the individual or group, which has the effect of imposing burdens, obligations, or disadvantages on such individual or group. . . . [Emphasis added.]

That is not the case here. The distinction drawn by the Act is based not on the age of the members of the group identified above, but on the age of the person in respect of whom the credit is being claimed.

37 I will not express any view as to whether the status of a taxpayer wholly supporting a child who is not suffering from any mental or physical infirmity and is over 18 years of age can be considered an analogous ground. The defendant did not make such an argument.

38 In light of my finding with regard to the second test, I do not consider it necessary to look at the third test, which seeks to determine whether the distinction drawn by the Act imposes a burden, disadvantage or obligation on the group in question.

(i) Discrimination by association

39 The defendant argued that discrimination by association can exist. She submitted that there can be an infringement of subsection 15(1) of the Charter even when the distinction drawn by the Act is based on a personal characteristic (enumerated in subsection 15(1) or analogous to those enumerated therein) of another person, that is, the dependent person. Although this argument was not accepted by the majority of the Federal Court of Appeal in *Benner v. Canada (Secretary of State)*,³¹ it was the subject of a dissenting opinion by Linden J.A. Assuming that the argument could succeed, it should nevertheless be asked whether every distinction based on age is necessarily discriminatory, that is, whether such a distinction necessarily imposes a burden, disadvantage or obligation.

enfant qui ne souffre d'aucune infirmité mentale ou physique et qui est âgé de plus de 18 ans. C'est en effet ce que rappelle le juge McIntyre dans l'arrêt *Andrews*³⁰:

. . . la discrimination peut se décrire comme une distinction, intentionnelle ou non, mais fondée sur des motifs relatifs à des caractéristiques personnelles d'un individu ou d'un groupe d'individus, qui a pour effet d'imposer à cet individu ou à ce groupe des fardeaux, des obligations ou des désavantages. . . [Mon soulignement.]

Or, ce n'est pas le cas dans la présente affaire. La distinction établie par la Loi est fondée non pas sur l'âge des membres du groupe ci-avant identifié mais bien sur l'âge de la personne à l'égard de laquelle le crédit est réclamé.

Je ne me prononce pas quant à la question de savoir si le statut de contribuable qui subvient entièrement aux besoins d'un enfant qui ne souffre d'aucune infirmité mentale ou physique et qui est âgé de plus de 18 ans peut constituer un motif analogue. La défenderesse n'a en effet pas invoqué cet argument.

Étant donné ma conclusion quant au deuxième critère, il m'apparaît inutile d'étudier le troisième critère qui consiste à déterminer si la distinction établie par la Loi impose au groupe visé un fardeau, un désavantage ou une obligation.

(i) Discrimination par association

La défenderesse prétend qu'il peut y avoir discrimination par association. Elle soumet qu'il peut y avoir violation du paragraphe 15(1) de la Charte même si la distinction qu'établit la Loi est fondée sur une caractéristique personnelle (énumérée au paragraphe 15(1) ou analogue à celles qui y sont énumérées) d'une autre personne, à savoir la personne à charge. Cette thèse, bien qu'elle n'ait point été retenue par la majorité de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Benner c. Canada (Secrétaire d'État)*³¹, a fait l'objet d'une dissidence du juge Linden. En acceptant que cette thèse puisse réussir, il faudrait néanmoins se demander si toute distinction fondée sur l'âge est nécessairement discriminatoire, i.e. si une telle distinction impose nécessairement un fardeau, un désavantage ou une obligation.

- 40 Even assuming that the distinction imposes a burden on taxpayers wholly supporting a related person who is over the age of 18, is that distinction based on a relevant personal characteristic enumerated in subsection 15(1)?
- Même en admettant que la distinction impose un fardeau aux contribuables qui subviennent entièrement aux besoins d'une personne liée de plus de 18 ans, cette distinction serait-elle fondée sur une caractéristique personnelle pertinente énumérée au paragraphe 15(1)?
- (c) The relevancy test
- c) Le critère de la pertinence
- 41 Without expressing any view on the validity of the relevancy test, I would say that its application to the case at bar leads to the conclusion that clause 118(1)(b)(ii)(D) does not restrict the right guaranteed by subsection 15(1) of the Charter.
- Sans me prononcer quant à la légitimité du critère de la pertinence, je dirais que son application en l'espèce milite en faveur de la conclusion suivant laquelle la disposition 118(1)b(ii)(D) ne constitue pas une restriction au droit que garantit le paragraphe 15(1) de la Charte.
- 42 When the ground relied on is that of age, it must be determined whether there are "solid grounds for importing benefits on one age group over another". In the case at bar, Parliament has established the age of 18 as the standard, since at that age children are considered independent and capable of supporting themselves. As noted by Létourneau J.A. in *Lister*:³²
- Lorsque le motif invoqué est celui de l'âge, il faut analyser s'il y a «des motifs sérieux pour conférer des avantages à un groupe d'âge plutôt qu'à un autre». En l'espèce, le législateur a établi l'âge de 18 ans comme norme puisqu'à cet âge un enfant est considéré comme indépendant et capable de subvenir à ses besoins. Comme l'indiquait le juge Létourneau dans l'arrêt *Lister*:³²:
- In the context of determining whether a child is dependent on his parents or not, age is a most relevant factor. Barring the odd exception, it is the factor which applies, and is applied, most commonly, conveniently and fairly to the proper determination of the family unit for benefit-allocation purposes.
- Ainsi, s'agissant de décider si l'enfant est ou non à la charge de ses parents, l'âge constitue un facteur tout à fait pertinent. Hormis de rares exceptions, c'est le facteur qui s'applique—et qui est effectivement appliqué—le plus souvent, le plus aisément et le plus équitablement pour délimiter l'unité familiale aux fins de l'attribution de certains avantages.
- 43 This age is the same one used in a number of federal and provincial statutes to determine when a person is entitled to vote³³ or buy tobacco³⁴ or alcohol³⁵ or must contribute to a pension plan.³⁶
- Cet âge correspond à l'âge retenu dans plusieurs lois, fédérales et provinciales, pour déterminer le moment à compter duquel une personne aura le droit de voter³³, d'acheter du tabac³⁴, d'acheter de l'alcool³⁵ ou devra cotiser à un régime de pensions³⁶.
- 44 The functional value of the Act in this instance is to take account of when a person is considered to have attained a sufficient degree of financial independence. The goal is to grant a tax credit to a taxpayer supporting a person who is related to the taxpayer and whose ability to be independent is limited, namely a minor child, an adult suffering from an infirmity or a parent or grandparent who cannot support himself or herself for some reason. Thus, the distinction drawn by Parliament is based
- La valeur fonctionnelle de la Loi est ici de prendre en compte le moment auquel une personne est censée atteindre un degré d'autonomie financière suffisant. L'on cherche à accorder le bénéfice d'un crédit d'impôt au contribuable qui subvient aux besoins d'une personne qui lui est liée et dont les capacités d'autonomie sont réduites, i.e. l'enfant mineur, l'adulte qui souffre d'une infirmité ou l'ascendant qui, pour une raison quelconque, ne peut subvenir à ses besoins. Ainsi, la distinction établie

not on a stereotypical assumption about a group, but on an objective standard: the person's level of independence. In light of this functional value, I would be inclined to find that the distinction is based on a relevant personal characteristic enumerated in subsection 15(1), namely age.

3. Section 1 of the Charter

45 Although I have found that paragraph 118(1)(b) of the Act is consistent with the equality guarantee in subsection 15(1) of the Charter, I have decided to proceed with the analysis under section 1 of the Charter. This will enable me to make certain findings of fact based on the evidence adduced by the plaintiff, findings that will be helpful if the defendant's arguments under section 15 of the Charter are accepted on appeal.

(a) Sufficiently important objective

46 The plaintiff's evidence shows that the purpose of the 1988 tax reform, as far as personal deductions are concerned, was to make the system more consistent and harmonize it with other legislative provisions in order to preclude, for example, a person being considered independent under certain legislative provisions but dependent under others. The reform was intended to provide tax relief to taxpayers with dependants whose ability to be independent is limited, namely minors, adults with a mental or physical infirmity and parents or grandparents.³⁷

(b) The proportionality test

(i) Means proportional to the objectives to be attained

47 The criterion adopted by Parliament to determine whether a person is independent is the age of 18, except if the person has a mental or physical infirmity or is a parent or grandparent.

48 As we have seen, this is the age used in a number of federal and provincial statutes to determine when

par le législateur n'est pas à partir d'une hypothèse stéréotypée du groupe mais d'une norme objective, soit le degré d'autonomie de la personne. Eu égard à cette valeur fonctionnelle, je serais encline à conclure que la distinction est fondée sur une caractéristique personnelle pertinente énumérée au paragraphe 15(1), à savoir l'âge.

3. L'article premier de la Charte

Bien que j'ai conclu que l'alinéa 118(1)b) de la Loi est conforme à la garantie d'égalité énoncée au paragraphe 15(1) de la Charte, j'ai décidé de procéder quand même à l'analyse sous l'article premier de la Charte. Cet exercice me permettra de rendre certaines conclusions de faits sur la preuve présentée par la demanderesse, lesquelles seront utiles dans l'éventualité où, dans le cadre d'un appel, il serait fait droit aux prétentions de la défenderesse quant à l'article 15 de la Charte.

a) Objectif suffisamment important

46 La preuve de la demanderesse établit que la réforme fiscale de 1988 avait pour but, en ce qui concerne les déductions personnelles, de rendre le système plus cohérent et de l'harmoniser avec d'autres dispositions de la loi pour éviter, par exemple, de considérer une personne comme autonome en vertu de certaines dispositions de la loi mais comme personne à charge aux fins d'autres dispositions. La réforme a voulu accorder un allègement fiscal aux contribuables ayant à charge des personnes dont les capacités sont réduites soit les mineurs, les adultes qui souffrent d'une infirmité, mentale ou physique, et les ascendants³⁷.

b) Le critère de proportionnalité

(i) Moyens proportionnels aux objectifs poursuivis

47 Le facteur retenu par le législateur pour déterminer l'autonomie d'une personne est l'âge de 18 ans sauf si la personne souffre d'une infirmité, mentale ou physique, ou s'il est un ascendant.

48 Comme nous avons vu, c'est l'âge retenu dans plusieurs lois, fédérales et provinciales, comme le

a person begins to have certain rights or obligations. In most provinces, 18 is the age of majority.

moment à compter duquel une personne bénéficiera de certains droits ou aura certaines obligations. Dans la plupart des provinces, 18 ans représente l'âge de la majorité.

49 As noted above, I believe the age of 18 to be relevant in light of the Act's objective of taking account of when a person not suffering from any mental or physical infirmity is considered to have attained a sufficient degree of financial independence. Parliament grants a credit to taxpayers who are supporting a person whose ability to be independent is limited.

49 Comme je l'indiquais précédemment, je considère l'âge de 18 ans comme pertinent eu égard à l'objectif de la Loi qui est de prendre en considération le moment auquel une personne qui ne souffre d'aucune infirmité, qu'elle soit mentale ou physique, est censée atteindre un degré d'autonomie financière suffisant. Le législateur accorde un crédit au contribuable qui subvient aux besoins d'une personne dont les capacités sont réduites.

(ii) Minimal impairment

(ii) Atteinte minimale

50 Reference should be made to the warning first given by the Supreme Court in *Irwin Toy Ltd.*³⁸ and repeated numerous times since. The courts must be flexible when applying the minimal impairment test to a statute in which the legislature, acting as a mediator, has had to choose among the claims of competing groups and distribute scarce resources among them.

50 Il convient de rappeler la mise en garde formulée par la Cour suprême, d'abord dans l'arrêt *Irwin Toy Ltd.*³⁸, et reprise maintes fois par la suite. Les tribunaux supérieurs doivent faire preuve de souplesse au moment d'appliquer le critère de l'atteinte minimale à une loi par laquelle le législateur, agissant en tant qu'arbitre, a à choisir entre les revendications de groupes concurrents et doit répartir des ressources limitées entre ces divers groupes.

51 It is therefore not a question of finding the best possible restriction, but of finding a reasonable restriction.

51 Il ne s'agit donc pas de trouver la meilleure restriction possible mais plutôt une restriction raisonnable.

52 In the case at bar, paragraph 118(1)(b) of the Act does not totally exclude persons who are over 18 years of age. The credit is granted if the dependent person, although over 18 years of age, has an infirmity or is a parent or grandparent.

52 En l'espèce, l'alinéa 118(1)(b) de la Loi n'exclut pas de façon absolue les personnes qui sont âgées de plus de 18 ans. En effet, le crédit est accordé si, étant âgée de plus de 18 ans, la personne à charge souffre d'une infirmité ou encore s'il est un ascendant.

53 The House of Commons and Senate committees had suggested that the age limit be set at 21 rather than 18. That suggestion was not accepted, since Parliament preferred to promote the harmonization of the tax system by adopting the age of 18. In any event, the fact that children's education and tuition fee credits can be transferred to their parents met the committees' concerns in this regard.³⁹

53 Le Comité de la Chambre des communes et celui du Sénat avait proposé que la limite d'âge soit fixée à 21 ans plutôt que 18 ans. Cette proposition n'a pas été retenue, le Parlement préférant, en adoptant l'âge de 18 ans, favoriser l'harmonisation du système fiscal. La transférabilité aux parents des crédits pour études et pour frais de scolarité des enfants répondait d'ailleurs aux préoccupations des comités à cet égard³⁹.

54 In my view, in light of the current economic situation in which the government must reduce its expenditures and increase its revenues to deal with the deficit, there is no doubt that the government was justified in making the choice it made. In these circumstances, the impairment was minimal.

(iii) Deleterious effects

55 It follows from the foregoing that the effects of paragraph 118(1)(b) of the Act on taxpayers whose adult children are dependent on them are not so significant that they take precedence over the government's objective of providing tax relief that takes account of the time when a person not suffering from any infirmity is considered to have attained a sufficient degree of financial independence and of the limited ability of certain persons to be financially independent.

VI. Disposition

56 I am of the view that clause 118(1)(b)(ii)(D) of the Act is not a restriction on the right guaranteed by subsection 15(1) of the Charter. In any event, if I had found that the clause was inconsistent with subsection 15(1), I would have held that such a restriction was justified under section 1.

57 For these reasons, the plaintiff's appeal is allowed. The assessment by the Minister of National Revenue against the defendant for the 1988 taxation year is confirmed.

¹ R.S.C. 1952, c. 148, as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, and subsequent amendments [s. 118(1) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 92)].

² 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].

³ [1986] 1 S.C.R. 103.

⁴ Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, App. II, No. 44].

⁵ [1990] 3 S.C.R. 570.

⁶ R.S.C., 1985, c. T-2.

⁷ [1986] 2 S.C.R. 713.

⁸ [1985] 1 S.C.R. 295.

Il ne fait pas de doute, à mon avis, compte tenu de la situation économique actuelle, où le gouvernement doit réduire ses dépenses et augmenter ses revenus afin de faire face au déficit, que ce dernier était justifié de faire le choix qu'il a fait. Dans les circonstances, il s'agissait d'une atteinte minimale.

(iii) Les effets préjudiciables

Il découle de ce qui précède que les effets de l'alinéa 118(1)b) de la Loi sur les contribuables ayant un enfant à charge d'âge adulte ne sont pas si importants qu'ils l'emportent sur l'objectif du gouvernement d'accorder un allègement fiscal qui tient compte du moment auquel une personne, qui ne souffre d'aucune infirmité, est censée atteindre un degré d'autonomie financière suffisant et des capacités d'autonomie financière réduites de certaines personnes.

VI. Dispositif

Je suis d'avis que la disposition 118(1)(b)(ii)(D) de la Loi ne constitue pas une restriction au droit que garantit le paragraphe 15(1) de la Charte. En tout état de cause, si j'avais conclu que la disposition était incompatible avec le paragraphe 15(1), j'aurais jugé que pareille restriction se justifie en vertu de l'article premier.

Pour ces motifs, l'appel de la demanderesse est accueilli. La cotisation établie par le ministre du Revenu national à l'endroit de la défenderesse pour l'année d'imposition 1988 est confirmée.

¹ S.R.C. 1952, ch. 148, telle que modifiée par S.C. 1970-71-72, ch. 63 et par des amendements subséquents [art. 118(1) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 92)].

² 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].

³ [1986] 1 R.C.S. 103.

⁴ Annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44].

⁵ [1990] 3 R.C.S. 570.

⁶ L.R.C. (1985), ch. T-2.

⁷ [1986] 2 R.C.S. 713.

⁸ [1985] 1 R.C.S. 295.

- ⁹ *Ibid.*
- ¹⁰ *Id.*, at p. 331 (*per* Dickson J. (as he then was)).
- ¹¹ *Ibid.*
- ¹² *Id.*, at p. 333.
- ¹³ *Supra*, note 7.
- ¹⁴ *Id.*, at p. 752.
- ¹⁵ [1989] 1 S.C.R. 143.
- ¹⁶ *Rudolf Wolff & Co. v. Canada*, [1990] 1 S.C.R. 695.
- ¹⁷ *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695.
- ¹⁸ *Supra*, note 15.
- ¹⁹ To the same effect: *Haig v. Canada*; *Haig v. Canada (Chief Electoral Officer)*, [1993] 2 S.C.R. 995; and *R. v. Finta*, [1994] 1 S.C.R. 701.
- ²⁰ *Supra*, note 15.
- ²¹ [1995] 2 S.C.R. 418.
- ²² [1995] 2 S.C.R. 513.
- ²³ [1995] 2 S.C.R. 627.
- ²⁴ *Supra*, note 3.
- ²⁵ [1994] 3 S.C.R. 835.
- ²⁶ [1994] 3 S.C.R. 965, at p. 1006.
- ²⁷ *Supra*, note 23, at p. 702.
- ²⁸ *Schachtschneider v. Canada*, [1994] 1 F.C. 40 (C.A.).
- ²⁹ *Id.*, at p. 56.
- ³⁰ *Supra*, note 15, at p. 174.
- ³¹ [1994] 1 F.C. 250 (C.A.), leave to appeal to the Supreme Court of Canada granted [[1994] 1 S.C.R. v].
- ³² *Lister v. Canada*, [1995] 1 F.C. 130 (C.A.), at p. 155.
- ³³ See, for example, the *Canada Elections Act*, R.S.C., 1985, c. E-2, the *Elections Act*, R.S.Q., c. E-3.3, and the *Election Act*, R.S.O. 1990, c. E.6.
- ³⁴ See the *Tobacco Sales to Young Persons Act*, S.C. 1993, c. 5.
- ³⁵ See *An Act Respecting Offences Relating to Alcoholic Beverages*, R.S.Q., c. 1-8.1.
- ³⁶ See, for example, the *Canada Pension Plan*, R.S.C., 1985, c. C-8, and *An Act Respecting the Québec Pension Plan*, R.S.Q., c. R-9.
- ³⁷ In this regard, see Exhibit D-3 and the *Report on the White Paper on Tax Reform* [Standing Committee on Finance and Economic Affairs, 1987].
- ³⁸ *Irwin Toy Ltd. v. Québec (Attorney General)*, [1989] 1 S.C.R. 927; and *Stoffman v. Vancouver General Hospital*, [1990] 3 S.C.R. 483.
- ³⁹ See the relevant extracts from Exhibit D-3 (affidavit of M. Horner), Exhibit D-4 (Report of the House of Commons Committee, at pp. 34-35) and, finally, Exhibit D-1 (Report of the Senate Committee).
- ⁹ *Ibid.*
- ¹⁰ *Id.*, à la p. 331 (les notes du juge Dickson, tel était alors son titre).
- ¹¹ *Ibid.*
- ¹² *Id.*, à la p. 333.
- ¹³ *Supra*, note 7.
- ¹⁴ *Id.*, à la p. 752.
- ¹⁵ [1989] 1 R.C.S. 143.
- ¹⁶ *Rudolf Wolff & Co. c. Canada*, [1990] 1 R.C.S. 695.
- ¹⁷ *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695.
- ¹⁸ *Supra*, note 15.
- ¹⁹ Au même effet: *Haig c. Canada*; *Haig c. Canada (Directeur général des élections)*, [1993] 2 R.C.S. 995; et *R. c. Finta*, [1994] 1 R.C.S. 701.
- ²⁰ *Supra*, note 15.
- ²¹ [1995] 2 R.C.S. 418.
- ²² [1995] 2 R.C.S. 513.
- ²³ [1995] 2 R.C.S. 627.
- ²⁴ *Supra*, note 3.
- ²⁵ [1994] 3 R.C.S. 835.
- ²⁶ [1994] 3 R.C.S. 965, à la p. 1006.
- ²⁷ *Supra*, note 23, à la p. 702.
- ²⁸ *Schachtschneider c. Canada*, [1994] 1 C.F. 40 (C.A.).
- ²⁹ *Id.*, à la p. 56.
- ³⁰ *Supra*, note 15, à la p. 174.
- ³¹ [1994] 1 C.F. 250 (C.A.), une autorisation de pourvoi à la Cour suprême du Canada a été accordée [[1994] 1 R.C.S. v].
- ³² *Lister c. Canada*, [1995] 1 C.F. 130 (C.A.), à la p. 155.
- ³³ Voir, par exemple, la *Loi électorale du Canada*, L.R.C. (1985), ch. E-2; la *Loi électorale*, L.R.Q., ch. E-3.3 et la *Loi électorale*, L.R.O. (1990), ch. E.6.
- ³⁴ Voir la *Loi sur la vente du tabac aux jeunes*, L.C. 1993, ch. 5.
- ³⁵ Voir la *Loi sur les infractions en matière de boissons alcooliques*, L.R.Q., ch. 1-8.1.
- ³⁶ Voir, par exemple, le *Régime de pensions du Canada*, L.R.C. (1985), ch. C-8 et la *Loi sur le régime des rentes du Québec*, L.R.Q., ch. R-9.
- ³⁷ Voir, à cet égard, la Pièce D-3 ainsi que le *Rapport sur le livre blanc de la réforme fiscale de 1987* [Comité permanent des finances et des affaires économiques].
- ³⁸ *Irwin Toy Ltd. c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 927; et *Stoffman c. Vancouver General Hospital*, [1990] 3 R.C.S. 483.
- ³⁹ Voir les extraits pertinents de la Pièce D-3 (affidavit de M. Horner), la Pièce D-4 (Rapport du Comité de la Chambre des communes, aux p. 37 et 38) et, enfin, la Pièce D-1 (Rapport du Comité du Sénat).