

LA DÉDUCTIBILITÉ DES FRAIS JURIDIQUES EN MATIÈRE DE DROIT DE LA FAMILLE : LES ENJEUX FISCAUX SOULEVÉS PAR LA POLITIQUE ADMINISTRATIVE

Gabrielle St-Hilaire*

« *Il n'y a pas de telles dispositions particulières.
On pourrait souhaiter qu'il y en ait.* »

Juge Lamarre Proulx dans l'affaire *Gallien*¹

L'application des règles fiscales en matière de déductibilité des frais juridiques dans des litiges en droit de la famille a été obscurcie par la complexité relative de la Loi de l'impôt sur le revenu, par le partage des compétences en matière de droit de la famille et les droits créés par les deux ordres de gouvernement et finalement, par la pratique administrative de l'Agence du revenu du Canada. Or les frais juridiques engagés dans les litiges en droit de la famille sont assujettis à des traitements fiscaux différents. Une discussion de l'imbrication des cadres législatifs pertinents et de l'évolution de la pratique administrative ainsi que de la valse-hésitation de la jurisprudence en la matière révèle la nécessité d'une intervention législative du Parlement. C'est avant tout une question d'accès à la justice mais aussi d'équité pour l'ensemble des contribuables.

The tax treatment of legal expenses incurred in family law related matters has been made more convoluted by the relative complexity of the Income Tax Act, by the division of powers in family law matters and the rights created by the two orders of government, as well as by the Canada Revenue Agency's administrative policy. Hence, legal expenses incurred in various types of family law related matters have received varying tax treatment with regards to deductibility. A discussion of the interweaving of

* Professeure à la Section de common law de la Faculté de droit, Université d'Ottawa. L'auteure tient à exprimer sa reconnaissance à la Fondation du droit de l'Ontario relativement à son soutien financier en marge de la rédaction de cet article. Elle remercie Alain-Robert Nadeau, professeur à temps partiel chargé du cours de droit fiscal à la Section de droit civil de l'Université d'Ottawa qui a généreusement offert de réviser ce texte. Ses suggestions et commentaires judicieux ont été fort appréciés. Elle remercie aussi madame Hélène Laporte pour son assistance en matière de traduction. Elle désire remercier également Jacque El-Chammas, Marie-Clode Larocque et Priceela Pursun pour leur assistance à la recherche. Finalement, elle remercie Louise Soyez, une étudiante qui a fait une recherche dirigée sur cette question, pour des discussions fructueuses.

¹ *Gallien c. R.*, [2000] D.T.C. 2514 au para. 19 (C.C.I.) [*Gallien*].

the relevant legislative schemes and the evolution of the assessing policy as well as the oscillation of the case law reveals the necessity for a legislative amendment specifically addressing the deductibility of legal expenses in this context. It is above all an issue of access to justice and equity for all taxpayers.

Introduction

C'est un euphémisme que d'affirmer que les individus qui cherchent un avis juridique en matière de droit de la famille se préoccupent peu des conséquences fiscales qui découlent de la rupture de leur lien familial et du partage de leur patrimoine. Cette absence de considération des enjeux fiscaux peut s'expliquer par deux phénomènes. D'une part, les couples qui se séparent ou qui divorcent cherchent des conseils juridiques dans un système mal conçu pour aborder des difficultés humaines cruciales à un moment où « ils vivent encore le traumatisme émotif de l'échec du mariage »². D'autre part, il semblerait que les avocats et les avocates, et

² Les juges et les auteurs ont souvent commenté le caractère émotif entourant les négociations et les règlements des conflits familiaux ainsi que le traumatisme entourant l'éclatement de la famille. Voir par ex. J.D. Payne et Marilyn A. Payne, *Dealing with Family Law: A Canadian Guide*, Toronto, Irwin Law, 1993 cité dans l'arrêt *Miglin c. Miglin*, 2003 CSC 24, [2003] 1 R.C.S. 303 aux para. 74, 211. Voir aussi les propos du juge Bonner dans l'affaire *Donald c. R.*, [1998] A.C.I. n^o 866, [1998] 1 C.T.C. 2025 au para. 6 [*Donald*] : « [i]l ne faut pas oublier que l'échec de son mariage a causé à l'appelante beaucoup de chagrin et de stress et qu'elle a dû lutter pour entretenir ses enfants avec l'aide minimale d'un conjoint qui ne voulait pas respecter son obligation alimentaire envers ses propres enfants ». Au para. 11, au sujet de la renonciation préparée par l'Agence du revenu du Canada et signée par l'appelante, le juge Bonner ajoute ce qui suit : « [l]e danger inhérent à une telle situation augmente lorsqu'il s'agit d'une contribuable comme l'appelante dont les ressources émotionnelles avaient été usées par sa longue lutte judiciaire avec son ancien conjoint, et qui était alors contrainte de se pencher de nouveau sur un sujet pénible afin de se préoccuper de ses aspects fiscaux ». Voir aussi Ministère de la Justice du Canada, *Rapport fédéral-provincial-territorial final sur les droits de garde et de visite et les pensions alimentaires pour enfants*, « *L'enfant d'abord!* », novembre 2002 à la p. 23, en ligne : Ministère de la Justice du Canada <<http://www.justice.gc.ca/fr/ps/pad/reports/flc2002.html>> [*L'enfant d'abord!*] :

[l]a plupart des couples qui se séparent vivent une période de transition pendant laquelle ils vivent des perturbations émotionnelles liées à la fin de leur relation. Cependant, on ignore pourquoi certains couples séparés ou en voie de se séparer s'engagent dans des batailles amères, prolongées et coûteuses au sujet de la garde, des droits de visite et de la pension alimentaire alors que la majorité des familles touchées par la séparation ou le divorce semblent capables d'éviter ces disputes interminables. La recherche indique que les situations très conflictuelles peuvent causer de graves problèmes pour les enfants et les parents. Les enfants éprouvent de la peur, de la tristesse, de l'impuissance, de la culpabilité et un conflit de loyauté. Les parents

parfois même les juges, oeuvrant dans le domaine du droit de la famille ne soient pas particulièrement sensibilisés aux impacts fiscaux que leurs recommandations peuvent avoir sur le patrimoine des individus qui se séparent ou divorcent.

C'est d'ailleurs ce que révélait une étude à laquelle se référaient les juges de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Thibaudeau*³. La conclusion de cette étude est sans ambiguïté : dans la vaste majorité des cas concernant l'attribution de pensions alimentaires pour enfants – où il aurait été pertinent de tenir compte des incidences fiscales du régime d'inclusion/déduction⁴ en vigueur avant les modifications législatives de 1997 – seulement une minorité d'avocats et d'avocates ont présenté aux tribunaux des calculs particuliers à cet effet⁵. C'est aussi le constat que

ressentent des émotions semblables et signalent que divers problèmes surgissent dans les situations très conflictuelles, incluant les menaces d'agression et les voies de fait, le non-respect du droit de visite, la limitation des relations de l'enfant avec les membres de la famille étendue, le non-versement de la pension alimentaire et le refus de donner à l'autre parent l'accès à l'information. Les travailleurs de la santé mentale et les avocats indiquent aussi que les situations très conflictuelles sont critiques, marquées par la colère et l'impuissance, la violence familiale ainsi que la violence physique, psychologique ou verbale. Les avocats et les juges, d'autre part, associent souvent les cas de relations très antagonistes à la durée accrue des procès et aux procédures répétées [notes omises].

³ *Thibaudeau c. M.R.N.* [1994] 2 C.F. 189 (C.A.), inf. par [1995] 2 R.C.S. 627 [*Thibaudeau CAF*].

⁴ Par régime d'inclusion/déduction, nous entendons les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5^e supp.), c. 1 [LIR] qui, d'une part, requièrent l'inclusion d'une pension alimentaire dans le revenu de la bénéficiaire et d'autre part, autorisent la déduction de cette pension par celui qui la verse. Les pensions alimentaires pour le bénéfice exclusif des enfants payables en vertu d'un accord ou d'une ordonnance établi après avril 1997 sont désormais exclues du régime fiscal. Des pensions alimentaires pour enfants payables en vertu d'un accord ou d'une ordonnance établi avant mai 1997 peuvent, dans certaines circonstances, faire l'objet du nouveau régime. Les pensions alimentaires pour conjoints ou conjointes continuent d'être assujetties au régime d'inclusion/déduction.

⁵ *Thibaudeau CAF*, *supra* note 3. Voir les propos du juge Hugessen au para. 51 : [e]n outre, la preuve soumise dans le dossier laisse fortement entendre que le droit de la famille est en fait incapable de corriger l'injustice créée par l'alinéa 56(1)b). Dans le Rapport du Comité fédéral/provincial/territorial sur le droit de la famille, intitulé *Les incidences économiques des règles de fixation des pensions alimentaires pour enfants : rapport de recherche* (mai 1992), on peut lire ce qui suit (à la page 101) :

Toutes les personnes impliquées dans la détermination des pensions alimentaires pour enfants doivent tenir compte des incidences fiscales peu importe si les attributions résultent d'accords entre les parents, de négociations entre les avocats ou de décisions des tribunaux. Bien que les incidences fiscales devraient constituer un élément de toutes les déterminations de pensions alimentaires pour enfants, il existe des motifs de croire que ces calculs ne sont peut-être pas

faisait le juge Mogan dans l'affaire *Andrews*⁶, dans laquelle il semble rejeter l'appel avec regret. Ainsi s'exprimait-il :

[...] it's one of those gaps that keeps cropping up in the income tax appeals that come before this Court, where there seems to be a real gap in knowledge between the professional people engaged in family law and the specific provisions of the Income Tax Act as they have an impact on the amounts paid and the amounts received upon the break up of a marriage from one spouse to the other⁷.

La complexité relative de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁸ (ci-après appelée « *LIR* »), sans compter les modifications régulièrement apportées à ses dispositions, peut expliquer partiellement le fait que les spécialistes du droit de la famille ne tiennent pas suffisamment compte des incidences fiscales lors de séparations ou de divorces, et cela à leur péril⁹. En outre, il m'apparaît anormal que l'on doive recourir aux spécialistes du droit fiscal afin de s'assurer que les incidences fiscales soient adéquatement considérées. L'application des règles en matière de déductibilité des frais juridiques, comme nous l'observerons plus loin, a été compliquée encore davantage par l'existence de règles constitutionnelles, d'une part, et par la pratique administrative, d'autre part.

En ce qui concerne les règles constitutionnelles, il serait superfétatoire sans doute de rappeler l'existence du partage des compétences en matière de droit de la famille entre le Parlement et les assemblées législatives provinciales et territoriales. Or, jusqu'à tout récemment, la question de partage des compétences était particulièrement pertinente en raison du fait

toujours effectués. (Une enquête sur les juges a été effectuée en février 1990 par le juge R. James Williams. Des réponses au questionnaire ont été reçues de 147 juges. Les résultats indiquent que seule une minorité d'avocats présentent les calculs relatifs à l'impôt sur le revenu aux tribunaux lorsqu'il conviendrait de le faire. De plus, l'enquête montre que la majorité des juges n'effectuent pas leurs propres calculs relatifs à l'impôt sur le revenu si l'avocat ne leur en présente pas.

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

⁶ *Andrews c. R.*, [1996] 1 C.T.C. 2557D (C.C.I.) [*Andrews*].

⁷ *Ibid.* au para. 25.

⁸ *LIR*, *supra* note 4.

⁹ Voir par ex. les propos du juge Teskey dans l'affaire *Connelly c. R.*, [2001] D.T.C. 285 aux para. 11, 13 : « [s]i j'étais dans votre situation, je [...] réclamerais [à l'avocat du contribuable] l'impôt que j'ai perdu. [...] Je vous suggérerais de tenter d'invoquer le dossier équité auprès du ministre en utilisant les présents motifs et je vous suggère d'essayer l'autre méthode, soit aller voir votre avocat avec les présents motifs, les lui lancer et lui demander un chèque équivalant à l'impôt que vous avez payé ».

que l'Agence du revenu du Canada (ci-après appelée « l'Agence ») et les tribunaux ne voyaient pas du même œil les droits créés par ces deux ordres de gouvernement. En conséquence, les frais juridiques engagés dans les litiges en droit de la famille étaient assujettis à des traitements fiscaux différents.

En ce qui concerne, par ailleurs, la pratique administrative, il faut préciser qu'au fil des années, la politique administrative en ce qui a trait à la déductibilité des frais juridiques engagés pour la dissolution de la famille a changé à de nombreuses reprises. La plupart, sinon tous ces changements, ont été le fait de l'Administration, c'est-à-dire de l'Agence qui adoptait ou modifiait sa politique administrative afin de tenir compte de certaines décisions des tribunaux. Ainsi, l'état du droit tel que cristallisé par la pratique administrative, si je puis dire avec un certain étonnement, concernant la déductibilité des frais juridiques engagés dans les affaires relatives aux réclamations de pensions alimentaires a subi plusieurs modifications au cours de la dernière décennie. De façon générale, ces modifications ont eu pour effet d'élargir les paramètres qui permettent de réclamer de telles déductions.

Je suis d'avis cependant que cette pratique administrative sème la confusion et l'incertitude relativement à l'application des règles concernant la déductibilité des frais juridiques en matière de droit de la famille. L'évolution erratique de ce domaine du droit fiscal, de pair avec les déclarations récentes de la Cour d'appel fédérale¹⁰, révèle les faiblesses de « l'approche administrative » pour effectuer des changements au droit fiscal. Cela démontre également le besoin, voire, la nécessité, d'une intervention directe du gouvernement relativement à la question de la déductibilité des frais juridiques en matière de droit de la famille. L'état du droit doit être éclairci afin de garantir un droit fondamental : celui de la prévisibilité juridique. Il me semble impératif que les modifications législatives proposées élargissent les circonstances dans lesquelles la déduction des frais juridiques pourra être permise. C'est aussi, voire surtout, une façon de favoriser l'accès à la justice.

Dans une conférence prononcée récemment, le juge en chef de l'Ontario, l'honorable Warren K. Winkler, affirmait ce qui suit : « [i]n a recent article in the *Toronto Star* [...], it was reported that the cost of taking a routine civil case through to a three-day trial in Ontario is about \$60,000.00. This is more than the average Canadian family earns in a year which means, of course, that the average Canadian family may not be able to afford a simple civil suit, especially if they lose at the end of trial»¹¹.

¹⁰ *Nadeau c. Canada*, 2003 CAF 400, [2003] A.C.F. n° 1611 [*Nadeau CAF*].

¹¹ L'honorable Warren K. Winkler, « Speech of Chief Justice of Ontario », La

Même s'il est vrai que seulement une minorité d'affaires font l'objet d'une décision judiciaire, il demeure néanmoins que les frais engagés à l'étape de la négociation et des rencontres préalables au règlement peuvent atteindre des sommes considérables¹².

La compréhension des règles concernant la déductibilité des frais juridiques dans les affaires en droit de la famille nécessite, d'une part, une compréhension du cadre législatif fiscal ainsi que du cadre législatif en droit de la famille et d'autre part, celle de leur imbrication. La partie IA de cet article porte sur ces deux cadres législatifs. Il est attendu que l'examen, à la partie IB, de l'évolution de la politique administrative de l'Agence aidera à dissiper l'apparente contradiction de la jurisprudence en la matière tout en démontrant les faiblesses de « la taxation par le biais de la politique administrative ». La partie II explore l'imbrication du droit fiscal et du droit de la famille. L'analyse de la jurisprudence et de la doctrine dans ces deux domaines du droit tissera la toile de fond pour la proposition d'une nouvelle disposition législative.

réforme de la justice civile : l'expérience torontoise, Université d'Ottawa, 12 septembre 2007 [non publiée]. Transcription disponible en ligne : Université d'Ottawa <http://www.commonlaw.uottawa.ca/index.php?option=com_content&task=view&id=2662&contact_id=&lang=fr&I_tst_news=>>.

¹² La déduction demandée par les contribuables dans les appels devant la Cour canadienne de l'impôt démontre que le montant des frais juridiques engagés dans les affaires en droit de la famille varie beaucoup. Il faut noter que généralement la déduction n'est demandée que pour une partie des frais, les appelants acceptant que seuls les frais relatifs à la pension alimentaire pourront potentiellement faire l'objet d'une déduction. À titre d'exemple, pour les montants des frais juridiques engagés par les contribuables voir : *Keating c. Canada*, 2005 CCI 296, [2005] 3 C.T.C. 2234 au para. 7 [*Keating*], « [I]es frais judiciaires relatifs à l'action matrimoniale totalisaient 28 750,55 \$ », plus précisément, les frais se rapportaient à la pension alimentaire pour enfants et pour conjointe ; *Berry c. Canada*, 2005 CCI 787, 2006 D.T.C. 2098 [*Berry*] au para. 2, « la question en litige est de savoir si les frais juridiques de 1 823,03 \$ qui ont été engagés par l'appelant afin de demander que soit modifiée l'ordonnance de pension alimentaire pour enfants sont déductibles » ; *Gallien, supra* note 1 au para. 8, « [l'appelante] a engagé en frais d'avocat près de 13 000 \$. Elle a réclamé 90 pour-cent de ces frais comme frais engagés pour la détermination et l'obtention du paiement de la pension alimentaire » ; *Donald, supra* note 2 au para. 6, afin d'établir le droit à la pension alimentaire, l'appelante a payé 32 564 \$ en frais juridiques entre février 1992 et mars 1994 et 3 130 \$ à son comptable ; *Seminelli c. Canada*, [1993] A.C.I. n° 236, conf. par [1994] A.C.F. n° 1352, 94 D.T.C. 6636 [*Seminelli CCI*], l'appelante a encouru des frais judiciaires de 3 000 \$ pour s'opposer à la contestation par son ex-conjoint de l'ordonnance de pension alimentaire (voir para. 5).

I. Cadre normatif

A. Le cadre législatif

1. Le cadre législatif en droit de la famille

En vertu de la *Loi constitutionnelle de 1867*¹³, les questions de pension alimentaire ainsi que les questions relatives aux droits de garde et de visite sont des questions de compétence partagée entre le Parlement fédéral et les assemblées législatives provinciales¹⁴. En matière de divorce, le Parlement a la compétence non seulement pour le divorce mais aussi pour toutes questions accessoires à celui-ci, comme la détermination de la pension alimentaire au profit d'un enfant ou d'un époux ainsi que les droits de garde et de visite¹⁵. En revanche, dans les cas de séparation où il n'est pas question d'action en divorce, les assemblées législatives provinciales et territoriales ont compétence pour décider des questions reliées au droit de la famille¹⁶.

Des questions de chevauchement surviennent, par exemple, lorsqu'un conjoint fait une demande d'ordonnance alimentaire, de garde ou de visite

¹³ *Loi constitutionnelle de 1867*, 30 & 31 Victoria, c. 3 (R.-U.), reproduite dans L.R.C. 1985, app. II, n° 5 [*Loi constitutionnelle de 1867*].

¹⁴ Dans leurs champs de compétence, le Parlement et les assemblées législatives provinciales sont autonomes et suprêmes.

¹⁵ *Loi constitutionnelle de 1867*, *supra* note 13 ; le para. 91(26) attribue au gouvernement fédéral la compétence exclusive relativement au mariage et au divorce.

¹⁶ *Ibid.* En vertu du paragraphe 92(13), les provinces se sont vues octroyer la compétence en matière de propriété et droits civils dans la province, cette compétence étant bien sûr limitée par les matières soustraites par l'article 91. En outre, le paragraphe 92(16) autorise les gouvernements provinciaux à légiférer relativement aux matières d'une nature purement locale ou privée dans la province. Pour une discussion du partage des compétences en matière de droit de la famille, voir Peter W. Hogg, *Constitutional Law of Canada*, feuilles mobiles, Toronto, Thomson Carswell, 2007, c. 27 [Hogg]; Nicholas Bala, « A Report from Canada's 'Gender War Zone': Reforming the Child Related Provisions of the *Divorce Act* » (1999) 16 Rev. Can. D. Fam. 163 à la p. 170; Carol Rogerson, « The Canadian Law of Spousal Support » (2004) 38 Fam. L.Q. 69 à la p. 74 [Rogerson, « Support »]. Le Parlement peut légiférer relativement aux territoires en vertu de l'article 4 de la *Loi constitutionnelle de 1871* (R.-U.), 34-35 Victoria, c. 28, reproduite dans L.R.C. 1985, app. II, no 11 [*Loi constitutionnelle de 1871*]. Voir Hogg, *ibid.*, c. 14 à la p. 4 : « [a]nother sweeping delegation by the federal Parliament, although one that never seems to have been challenged in the courts, is the grant of extensive powers of self-government to the two federal territories. The Northwest Territories Act and the Yukon Act establish a Council for each territory, and empower the Council to make "ordinances" for the government of its territory in relation to a long list of subjects roughly corresponding to the list of subjects allocated to the provincial Legislatures by s. 92 of the Constitution Act, 1867 ». Ces propos s'appliquent également au territoire du Nunavut.

en vertu de la loi provinciale alors que l'autre engage une procédure en divorce en vertu de la loi fédérale demandant lui aussi des mesures accessoires relatives aux aliments ou à la garde. En pareilles circonstances, la loi fédérale est prépondérante et l'action en divorce sursoit à la requête présentée en vertu de la loi provinciale¹⁷. On a prétendu que cette structure constitutionnelle peut inciter les parents à rechercher la loi et le ressort qui leur seront les plus avantageux¹⁸.

Je m'empresse d'ajouter que le droit fiscal a aussi joué un rôle en obligeant les praticiens et les praticiennes en droit de la famille à réfléchir avant de faire le choix de la loi à invoquer, et ce afin d'augmenter les chances que les frais juridiques engagés par leurs clientes soient déductibles d'impôt¹⁹. Or, comme nous l'observerons plus loin, la question du partage des compétences que nous impose la Constitution est pertinente dans la mesure où elle a servi de fondement, du moins en partie, à une longue série de décisions, souvent contradictoires, concernant la déductibilité des frais juridiques à la Cour canadienne de l'impôt. Plus précisément, le cadre législatif fiscal nous oblige à déterminer quelle est la source du droit à la pension alimentaire. Le droit à la pension alimentaire tire-t-il sa source de la loi, fédérale ou provinciale et territoriale, ou tire-t-il sa source de l'ordonnance d'un tribunal? Comme nous le verrons plus loin, la réponse à cette question a déjà été, et pourrait à nouveau être, déterminante pour les contribuables qui cherchent à déduire les frais juridiques engagés dans des procédures ressortissant du droit de la famille²⁰.

¹⁷ Voir *L'enfant d'abord!*, supra note 2 aux pp. 56-57. Voir aussi Law Society of Upper Canada, *Bar Admission Materials, Family Law*, 2005, c. 6 aux pp. 165-66. Par exemple, en Ontario, le para. 36(1) de la *Loi sur le droit de la famille*, L.R.O. 1990, c. F.3 [*Loi sur le droit de la famille*] prévoit expressément que l'action en divorce introduite en vertu de la loi fédérale sursoit à la requête en aliments présentée en vertu de la partie III de la loi portant sur les obligations alimentaires. Toutefois, si la question des aliments n'est pas réglée par l'action en divorce, le para. 36(3) précise qu'une ordonnance alimentaire rendue en vertu de la loi provinciale reste en vigueur.

¹⁸ Voir Alastair Bissett-Johnson, Jonathan Fitzpatrick, « Reform of the Law of Child Support: By Judicial Decision or by Legislation? (Pt.2) » (1996) R. du B. can. 1 à la p. 28: « The result [...] provides a potential incentive for parents to “legislation and jurisdiction shop” by invoking remedies under Federal or Provincial legislation which give them the highest award ». Voir aussi *L'enfant d'abord!*, *ibid.*

¹⁹ Voir M. Fitz-James, « Family legal fees tax rules “bizarre” », *Law Times* (24 juillet 2000) 15 [Fitz-James]. Dans cet article, on cite le praticien Lorne Wolfson qui affirme :

« [p]ractically speaking, [...] if I act for a wife and we're going to be claiming some spousal support, I will always issue a claim under the Family Law Act as opposed to a petition under the Divorce Act, because why not give my client the benefit of tax deductibility ».

²⁰ Les règles fiscales ont accordé une préférence aux ordonnances de pension

2. Le cadre législatif en droit fiscal

2.1 Principes généraux concernant la déductibilité des dépenses

La question de la déductibilité des frais juridiques engagés dans les litiges en droit de la famille est indissociablement liée aux principes généraux du droit fiscal en raison du fait, comme le soulignait si justement madame la juge Lamarre Proulx dans l'affaire *Gallien*, qu'il n'y a pas de dispositions particulières qui en autorisent la déduction, et cela bien que l'on « pourrait souhaiter qu'il y en ait »²¹.

En vertu des principes généraux du droit fiscal, une dépense est déductible si elle a été encourue dans le but de gagner du revenu d'entreprise ou du revenu de bien²², alors que la déduction d'une dépense de nature capitale est généralement interdite²³. Par ailleurs, une dépense peut aussi être déductible si une disposition particulière de la *LIR* l'autorise expressément. La *LIR* prévoit l'inclusion de certaines sommes reçues qui ne sont pas attribuables à une source énumérée de revenu. Au même titre, elle prévoit la déduction de certaines dépenses qui ne sont pas, elles non plus, attribuables à une source particulière de revenu; c'est notamment le cas des dépenses déductibles en vertu de la sous-section e²⁴. À titre d'illustration, la *LIR* autorise un contribuable à déduire les sommes versées à titre de pension alimentaire telle que définie dans la loi²⁵. Il est d'ailleurs intéressant de noter que la *LIR* prévoit également la déduction de frais juridiques engagés pour présenter une opposition ou un appel d'une cotisation ainsi que de frais juridiques payés pour recouvrer un montant ou établir le droit à une allocation de retraite²⁶.

alimentaire rendues en vertu de la législation provinciale. Cela risque de perdurer à la lumière des commentaires de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Nadeau CAF*, *supra* note 10. Tel qu'il sera allégué plus loin dans cet article, la proposition selon laquelle les règles fiscales actuelles n'autorisent pas la déduction des frais juridiques engagés relativement à une pension alimentaire pour conjointe est bien ancrée dans des principes juridiques reconnus.

²¹ *Gallien*, *supra* note 1 au para. 19.

²² *LIR*, *supra* note 4, art. 9, 18(1)a).

²³ *Ibid.*, art. 18(1)b). Il faut noter que la *LIR* prévoit expressément des exceptions à ce principe général.

²⁴ À moins d'avis contraire, les références aux sous-sections sont en fait des références aux sous-sections de la section B de la Partie I de la *LIR*.

²⁵ *LIR*, *supra* note 4, art. 60b). Il convient de rappeler que les pensions alimentaires pour enfants sont généralement exclues du régime fiscal en vertu des modifications législatives applicables depuis mai 1997.

²⁶ *Ibid.*, art. 60o), 60o.1).

Puisque aucune disposition de la *LIR* ne prévoit la déduction des frais juridiques encourus dans des litiges relatifs aux questions de pension alimentaire, de garde et de droit de visite ainsi que de partage des biens familiaux, il faut s'en remettre aux principes généraux. Ceux-ci nous obligent donc à déterminer si le contribuable qui cherche à déduire ses frais juridiques les a encourus dans le but de gagner du revenu de bien. Dans le cas des questions relatives à la garde, au droit de visite et au partage des biens familiaux, la réponse est simple, elle est négative. C'est pourquoi, les contribuables qui encourrent des frais juridiques, parfois très élevés, pour ce genre de questions n'ont pas le droit de les déduire, n'ayant, en fait, aucune source de revenus à l'égard desquels ils peuvent les déduire.

La réponse n'est pas aussi simple dans le cas des frais encourus relativement à la pension alimentaire. Peut-on dire que la bénéficiaire d'une pension alimentaire ou le payeur qui a réussi à obtenir une réduction de la pension alimentaire, qu'il doit verser, a gagné du revenu²⁷? Si la réponse est positive, comment qualifier ce revenu? S'agit-il d'un revenu de bien ouvrant le droit à la déductibilité des dépenses selon les principes généraux qui s'appliquent dans les circonstances ou s'agit-il plutôt d'un « autre » type de revenu traité à la sous-section d de la loi²⁸? Dans ce dernier cas, est-ce que les « autres » déductions permises à la sous-section constituent un « code complet » dont le résultat est l'interdiction de la déduction des frais juridiques?

Les tribunaux ont adopté une approche uniforme relativement au payeur de la pension alimentaire et lui ont généralement refusé de déduire les frais juridiques qu'il a encourus dans les litiges relatifs à la pension alimentaire. Le raisonnement était essentiellement le suivant : les dépenses engagées par le payeur n'ont pas été engagées en vue de gagner un revenu et, par conséquent, il ne peut avoir droit à la déduction des dépenses, que celles-ci aient été engagées pour un litige visant à établir, augmenter ou diminuer une telle pension²⁹.

²⁷ Dans le cas des frais juridiques encourus par le payeur d'une pension alimentaire dans des procédures visant à réduire le montant à payer, les tribunaux ont toujours répondu à la question par la négative. Voir par exemple *Berry*, *supra* note 12 ; *Lanthier c. Canada*, 2003 CCI 149, [2003] A.C.I. n° 149 [*Lanthier*]; *McCombe v. M.N.R.* [1985] 1 C.T.C. 2330, 85 D.T.C. 268 (C.C.I.) [*McCombe*] ; *Bayer v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2304, 33 R.F.L. (3^e) 279, 91 D.T.C. 1035 (C.C.I.) [*Bayer*].

²⁸ À titre d'exemple de ce genre de raisonnement, voir l'affaire *Sadavoy c. M.R.N.*, [1988] 1 C.T.C. 178, 88 D.T.C. 6065 (C.F., 1^{re} inst.) [*Sadavoy CF*] dans laquelle le juge Teitelbaum conclut que les paiements d'allocation familiale sont inclus dans le revenu en vertu du para. 56(5) de la *LIR*, *supra* note 4, et par conséquent, ne sont pas du revenu de bien.

²⁹ Voir *Nadeau CAF*, *supra* note 10 au para. 18.

Les choses se complexifient en ce qui concerne la bénéficiaire de la pension alimentaire. Comme l'a souligné le juge Noël dans l'arrêt *Nadeau*, les tribunaux reconnaissent depuis plus de 40 ans que le droit à une pension alimentaire établi par un tribunal est un bien³⁰ et le revenu issu de ce droit constitue un revenu de bien pour la bénéficiaire³¹. Toutefois, lorsque les critères établis par la *LIR* sont rencontrés, la pension alimentaire est incluse dans le revenu en vertu de l'article 56 de la sous-section d, intitulée « autres sources de revenu », et non pas en vertu des dispositions générales relatives au revenu de bien traité dans la sous-section b.

Il faut donc se demander s'il est approprié de chercher un appui législatif pour la déduction des frais engagés relativement à une pension alimentaire dans la sous-section de la *LIR* traitant du revenu de bien alors que le montant reçu fait explicitement l'objet d'une inclusion à titre de revenu provenant d'une autre source³². Si l'on conclut qu'il n'est pas approprié de faire ainsi, les frais juridiques ne sont pas déductibles puisqu'il n'y a pas de disposition précise dans la sous-section e de la *LIR* traitant des « autres déductions ». La solution retenue par plusieurs juges de la Cour canadienne de l'impôt, laquelle a été confirmée par la Cour d'appel fédérale, a été de permettre la déductibilité des frais juridiques engagés par la bénéficiaire de la pension alimentaire dans certaines circonstances. Cette approche repose sur le postulat que la pension alimentaire reçue constitue un revenu de bien, et cela même si la *LIR* la traite plus précisément comme revenu tiré d'une « autre source ».

Une autre couche de complexité s'ajoute au débat en raison du fait que le régime de déductibilité des dépenses exige qu'une dépense soit de nature courante, la déduction d'une dépense de nature capitale étant interdite. Ainsi, toute dépense engagée pour recouvrer un montant dû à titre de pension alimentaire en vertu d'un droit existant est déductible. En revanche, toute dépense encourue pour établir le droit à la pension alimentaire est une dépense de nature capitale non déductible. Par conséquent, même dans le cas de la bénéficiaire d'une pension alimentaire, les frais encourus relatifs aux montants éventuellement reçus ne sont pas nécessairement déductibles. Dans chaque cas, il faut déterminer s'il s'agit de frais engagés pour établir un droit à la pension alimentaire ou pour faire respecter un droit préexistant à la pension alimentaire.

³⁰ Voir le sens du mot « bien » au para. 248(1) de la *LIR*, *supra* note 4.

³¹ *Nadeau CAF*, *supra* note 10 au para. 14.

³² C'est le débat soulevé par le juge Archambault dans *Bergeron c. R.*, [2000] 1 C.T.C. 2001, 99 D.T.C. 265 (C.C.I.) [*Bergeron*] et dans *Nadeau c. Canada*, [2002] ACI n° 601, 2003 D.T.C. 1557 [*Nadeau CCI*] auquel la Cour d'appel fédérale a mis fin dans son jugement en appel de la décision du juge Archambault dans *Nadeau CAF*, *ibid.* Pour une analyse de l'arrêt *Nadeau*, voir la partie IIB ci-dessous.

2.2 *Établir un droit par opposition à faire respecter un droit préexistant : les affaires Evans et Burgess*

Avant l'affaire *R. c. Burgess*³³, les membres de la Commission d'appel de l'impôt et de la Commission de révision de l'impôt, les prédécesseurs de la Cour canadienne de l'impôt, traitaient les questions de déductibilité des frais juridiques engagés relativement à des questions de droit de la famille de façon plutôt sommaire³⁴. Il faudra attendre l'affaire *Burgess* de la Cour fédérale pour que la situation change. Désormais, il ne saurait faire de doute que les frais juridiques engagés pour faire respecter un droit préexistant sont déductibles alors que les frais engagés pour établir un droit ne le sont guère. Cependant, la controverse concernant la question de savoir ce qu'est un droit préexistant perdure. La question cruciale qui se pose à ce point est la suivante : est-ce que le droit aux aliments est un droit préexistant ou est-ce plutôt un droit établi par l'ordonnance du tribunal? Nous examinerons d'abord le cœur du débat, soit l'évolution de la question de savoir si les frais ont été engagés en vue d'établir un droit ou pour faire respecter un droit afin de mieux comprendre l'évolution de la jurisprudence de la Cour canadienne de l'impôt.

Une analyse des deux décisions citées pratiquement dans toutes les affaires traitant de la déductibilité des frais juridiques relativement aux questions de droit de la famille s'impose. L'arrêt *Evans v. M.N.R.*³⁵, rendu par la Cour suprême du Canada en 1960, sert souvent de point de départ de l'analyse³⁶. Cette décision est généralement citée à l'appui des décisions d'autoriser la déduction des frais juridiques. En revanche, l'affaire *Burgess*³⁷, rendue par la Cour fédérale en 1981, est généralement perçue comme étant déterminante dans les affaires où les juges de la Cour canadienne de l'impôt ont rejeté les appels des contribuables qui demandaient la déduction de leurs frais juridiques.

Dans l'arrêt *Evans*, la contribuable demandait la déduction des frais juridiques engagés pour assurer le paiement d'un revenu annuel de 25 000 \$ provenant de la succession de son beau-père. Dans un jugement rendu par le juge Cartwright, la Cour suprême du Canada distingue sa décision rendue précédemment dans l'affaire *Dominion Natural Gas v.*

³³ *R. c. Burgess*, [1982] 1 C.F. 849, 81 D.T.C. 5192 (C.F., 1^{re} inst.) [*Burgess CF*].

³⁴ Voir par ex. *Boos v. M.N.R.*, 27 Tax A.B.C. 283, 61 D.T.C. 520 [*Boos*]; *Corbeil-Labelle c. M.R.N.*, 78 D.T.C. 1892 (C.R.I.) [*Corbeil-Labelle*]; *Wilson v. M.N.R.*, 81 D.T.C. 95 (C.R.I.) [*Wilson*].

³⁵ [1960] S.C.R. 391 [*Evans*].

³⁶ Voir par ex. *Wakeman c. Canada*, [1996] A.C.I. n^o 477, 96 D.T.C. 3220 au para. 7 [*Wakeman*]: « [i]l convient au départ d'examiner la décision de la Cour suprême dans l'arrêt *Evans v. M.N.R.* ».

³⁷ *Burgess CF*, *supra* note 33.

*M.N.R.*³⁸ et conclut à la déductibilité des frais juridiques engagés par M^{me} Evans. Je précise, sans aucun étonnement, que la question séculaire se pose, celle de savoir s'il s'agit d'une dépense courante ou d'une dépense de nature capitale. Pour le juge Cartwright, l'appelante n'a acquis aucun droit au capital de la fiducie, son droit se limitant à celui de recevoir le revenu provenant d'un tiers du patrimoine de la fiducie³⁹. Ainsi, les frais juridiques n'ont pas été engagés dans le but de créer un droit. Ce droit tirait sa source de l'effet combiné des testaments de son beau père et de son ex-conjoint et non du jugement de la Cour. Selon le juge Cartwright, les dépenses engagées en vue d'obtenir le paiement d'un revenu auquel elle avait droit avant l'introduction de la procédure sont des dépenses effectuées aux fins de tirer un revenu de bien. Ainsi s'exprimait-il :

[s]i les faits de l'espèce sont examinés sous un jour des plus favorables à l'intimé, on peut affirmer que les frais judiciaires ont été engagés non seulement pour percevoir le revenu auquel l'appelante avait droit et qui lui était injustement refusé, mais aussi pour empêcher l'anéantissement du droit de recevoir le revenu en question, droit qui reste en tout temps un droit à un revenu. Par contre, dans l'arrêt *Dominion Natural Gas*, les frais ont été engagés dans une contestation dont l'objet portait sur un élément de capital immobilisé [nos italiques]⁴⁰.

Nonobstant l'arrêt *Evans*, l'affaire *Burgess*⁴¹ est considérée comme la décision de principe en matière de déductibilité des frais juridiques relativement à des questions de droit de la famille. Les faits sont relativement simples et s'expriment de la façon suivante. M^{me} Burgess demandait la déduction des frais judiciaires payés en vue d'obtenir une pension alimentaire pour elle-même et pour ses enfants dans le cadre d'une action en divorce. M. Bonner, membre de la Commission de révision de l'impôt, a appliqué l'arrêt *Evans* et a autorisé M^{me} Burgess à déduire dans le calcul de son revenu la part des frais qui ont été payés en vue d'obtenir la pension alimentaire. Selon M. Bonner, M^{me} Burgess a payé des frais juridiques afin de produire un revenu découlant d'un droit qui a pris naissance au moment du mariage; dans ces circonstances, les frais visaient à faire respecter un droit préexistant aux aliments plutôt qu'à créer un nouveau droit, voire une immobilisation. Ne pouvant souscrire aux motifs de la Commission, le juge Cattanach infirme la décision et rejette la

³⁸ [1941] S.C.R. 19, [1940] D.L.R. 657 [*Dominion Natural Gas*].

³⁹ Par conséquent, les circonstances diffèrent de celles dans *Dominion Natural Gas*, *ibid*, où les frais juridiques ont été engagés dans le but de préserver un droit de franchise, soit un actif de nature capitale.

⁴⁰ Version française des propos du juge Cartwright dans l'affaire *Evans*, *supra* note 35 à la p. 398; ces propos sont traduits dans l'affaire *Seminelli CCI*, *supra* note 12 au para. 11.

⁴¹ *Burgess CF*, *supra* note 33.

demande de déduction. Selon lui, la question à déterminer est la suivante :

[i]l échet donc d'examiner si la défenderesse a subi les frais judiciaires dont s'agit pour gagner un revenu qui lui appartenait de droit. En d'autres termes, il échet d'examiner si elle a subi ces frais judiciaires pour recevoir un revenu auquel elle avait droit. Si l'on répond à cette question par l'affirmative, ces frais sont dès lors proprement déductibles. [...] Il s'agit ensuite de déterminer les faits générateurs du droit de la défenderesse à une pension alimentaire. S'agit-il (1) d'un droit né lors du mariage de la défenderesse, comme le prétend son avocat? Ou (2) d'un droit né du jugement irrévocable de divorce qu'a prononcé la Haute Cour de l'Ontario, comme le soutiennent les avocats de la demanderesse? En d'autres termes, il échet d'examiner si le jugement de la Haute Cour de l'Ontario a créé le droit à la pension alimentaire ou s'il n'a fait que confirmer et quantifier le droit acquis de la défenderesse aux aliments⁴².

Selon le juge Cattanach, le droit aux aliments né du mariage s'éteint à la dissolution du mariage⁴³. Le tribunal peut alors, à sa discrétion, accorder par jugement une pension alimentaire. Conséquemment, le droit aux aliments est un nouveau droit établi par l'ordonnance judiciaire et les frais juridiques dépensés pour créer ce droit sont des dépenses de nature capitale, lesquelles sont non déductibles. La Cour fédérale conclut que l'arrêt *Evans* ne s'applique pas en l'espèce puisque dans ce cas l'appelante avait un droit préexistant au revenu en vertu des testaments et avait engagé des frais pour obtenir le paiement d'un revenu auquel elle avait droit. Or, selon la Cour, l'appelante dans l'affaire *Burgess* n'avait pas un tel droit préexistant.

Par conséquent, selon le principe énoncé dans l'affaire *Burgess*, les frais juridiques engagés pour établir la pension alimentaire constituent des dépenses de nature capitale non déductibles. En revanche, les frais engagés pour faire respecter un droit à la pension alimentaire établi au préalable sont, selon le principe établi dans l'arrêt *Evans*, déductibles à titre de dépenses engagées en vue d'assurer le paiement d'un revenu qui est le produit d'un droit préexistant.

⁴² *Ibid.* aux para. 16, 18-19.

⁴³ Bien qu'il ait affirmé que l'épouse avait un droit préexistant aux aliments pendant le mariage, le juge Cattanach a fait des remarques portant à confusion concernant la distinction entre le divorce et la séparation judiciaire. Il a suggéré qu'un droit aux aliments prévu dans un accord de séparation entériné par un tribunal relève du contrat. Cela semblerait indiquer qu'il y eut création d'un nouveau droit dans lequel cas les frais juridiques ne seraient pas déductibles dans le calcul du revenu. Toutefois, ceci est contraire à sa conclusion selon laquelle le droit à la pension alimentaire ne s'éteint pas aussi longtemps que le mariage existe. Pour une discussion à ce sujet, voir Eva M. Krasa, « The Income Tax Treatment of Legal Expenses » (1986) 34 Can. Tax J. 757 aux pp. 779-80.

B. Le cadre administratif

1. Taxation par le biais de la politique administrative : flexibilité ou arbitraire

Bien qu'aucune modification n'ait été apportée à la *LIR* relativement à la déductibilité des frais juridiques déboursés dans des litiges en droit de la famille au cours des 10 dernières années, la position prise par le ministre du Revenu dans les appels fiscaux entendus par les tribunaux ainsi que dans les publications et les documents de politique de l'Agence a changé à plus d'une reprise durant cette même période. Les difficultés en la matière, selon moi, découlent tant de l'analyse judiciaire de l'effet des dispositions législatives fédérales et provinciales ou territoriales applicables en droit de la famille que de l'absence de dispositions dans la *LIR* relativement au traitement fiscal des dépenses de cette nature. On constate néanmoins qu'il y a eu une évolution dans le traitement des frais juridiques engagés dans les affaires en droit de la famille à la suite d'une série de modifications de la politique administrative. Ces modifications étaient habituellement faites en réaction aux décisions des tribunaux, dans lesquelles les juges donnaient raison au contribuable et s'écartaient de la politique administrative du jour en raison de leur perception du droit aux aliments.

La politique administrative, faut-il le rappeler, pouvait changer d'un seul trait de plume selon l'interprétation que se faisait l'Administration des décisions judiciaires. Il m'apparaît donc important d'examiner de plus près le raisonnement qui justifiait la position de l'Agence au cours de la dernière décennie. Tout aussi pertinentes m'apparaissent être les motivations des décisions judiciaires par les juges de la Cour canadienne de l'impôt, ces derniers ayant forcé des rajustements à certains égards, voire un changement de politique concernant la déduction des frais juridiques.

La politique de l'Agence, diffusée dans les éditions 1991 et 1998 du Bulletin d'interprétation sur les frais juridiques et comptables, constitue le point de départ obligé de cette réflexion⁴⁴. Le ministre fait une distinction entre les ordonnances établissant le droit à une pension alimentaire et les ordonnances pour l'exécution des droits préexistants à une pension alimentaire. Des distinctions sont également faites entre les frais juridiques

⁴⁴ Agence du revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-99R5, « Frais juridiques et comptables » (11 décembre 1998) aux para. 17-21 [Bulletin IT-99R5]. Le langage utilisé dans le bulletin précédent est similaire : voir Agence du revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-99R4, « Frais juridiques et comptables », (2 août 1991) aux para. 17-18 [Bulletin IT-99R4].

engagés pour augmenter le montant d'une pension alimentaire ou, encore, pour en contester la réduction. Le Bulletin d'interprétation de 1991 est toutefois silencieux quant à la question de la réduction du montant d'une pension alimentaire. Dans le Bulletin d'interprétation révisé en 1998, lequel a été adopté afin d'appliquer l'arrêt *Seminelli*⁴⁵ de la Cour d'appel fédérale, l'Agence précise que : « les frais engagés pour contester la réduction de la pension alimentaire sont déductibles, étant donné qu'ils ne créent pas un nouveau droit à un revenu »⁴⁶. Trop souvent arbitraires en apparence, ces distinctions ne fournissent cependant pas de réponses claires, précises et faciles en matière de la déductibilité des frais juridiques liés aux pensions alimentaires. Les frais engagés à la suite d'un jugement ou d'un règlement hors cour relativement à un litige concernant la garde d'enfants⁴⁷, les droits de visite ou le partage des biens familiaux étaient considérés comme des dépenses personnelles non déductibles.

Plus précisément, la position du ministre était que les frais engagés pour établir le droit à la pension alimentaire n'étaient pas déductibles parce que ceux-ci constituaient des dépenses de nature capitale ou des dépenses personnelles et de subsistance⁴⁸. Par contre, les frais engagés pour l'exécution de droits préexistants à une pension alimentaire étaient déductibles puisque la dépense servait à obtenir le paiement du revenu auquel la personne bénéficiaire avait droit; ce qui donnait donc droit à une déduction à titre de dépense engagée afin de tirer un revenu d'un bien. Par conséquent, les frais engagés pour établir le droit à une pension alimentaire en vertu de la *Loi sur le divorce*⁴⁹ n'étaient pas déductibles alors que les frais engagés pour réclamer la même pension en vertu de la loi provinciale, par exemple en vertu de la partie III de la *Loi sur le droit de la famille* de l'Ontario⁵⁰, l'étaient. Cette distinction existe en raison du fait que la loi provinciale prévoit d'emblée le droit à une pension alimentaire, ce qui n'est pas le cas de la *Loi sur le divorce*. Il incombe donc à l'avocate ou à l'avocat qui pratique en droit de la famille de connaître cette nuance et de réclamer la pension alimentaire en vertu de la loi provinciale. Cette différence de traitement entre le droit fédéral et le droit provincial a donné lieu à des décisions qui semblent pour le moins étranges, contradictoires et injustes⁵¹.

⁴⁵ *Seminelli c. Canada*, [1994] A.C.F. n° 1352 [*Seminelli CAF*].

⁴⁶ Voir Bulletin d'interprétation IT-99R5, *supra* note 44.

⁴⁷ Voir par ex. *Sadavoy CF*, *supra* note 28 aux para. 51-52.

⁴⁸ Les dépenses de nature capitale sont expressément prohibées par l'art. 18(1)b) de la *LIR* alors que les frais personnels ou de subsistance sont expressément prohibés par l'art. 18(1)h) de la *LIR*.

⁴⁹ L.R.C. 1985, (2^e supp.), c. 3 [*Loi sur le divorce*].

⁵⁰ *Supra* note 17.

⁵¹ Voir par ex. M. Fitz-James, *supra* note 19.

Jusqu'en 2000, la position du ministre était la même qu'il s'agisse de la pension alimentaire pour l'enfant ou de la pension alimentaire pour la conjointe ou le conjoint : les frais engagés pour obtenir une ordonnance établissant le droit à une pension alimentaire en vertu de la loi fédérale n'étaient pas déductibles. Dans un communiqué spécial émis le 14 décembre 2000, le ministre a révisé sa position et a éliminé cette distinction arbitraire entre la pension alimentaire pour l'enfant ordonnée en vertu de la loi fédérale et celle obtenue en vertu d'une loi provinciale. La distinction restait toutefois valable en ce qui a trait à la pension alimentaire pour la conjointe ou le conjoint⁵². Ce changement de position découle de la nouvelle politique de l'Agence selon laquelle l'enfant a droit d'emblée à une pension alimentaire peu importe la loi en vertu de laquelle l'ordonnance est rendue.

Bien que ce changement de politique administrative de l'Agence relativement à la pension alimentaire pour l'enfant aplanissait partiellement le caractère arbitraire des décisions rendues en la matière, une différence d'opinion subsistait entre l'Agence et certains juges relativement aux fondements juridiques du droit à la pension alimentaire pour la conjointe ou le conjoint⁵³ ainsi que, concernant la caractérisation de l'ordonnance rendue, pour augmenter la pension alimentaire⁵⁴. Malgré l'évolution de la politique de l'Agence relativement au droit de l'enfant à une pension alimentaire, elle était demeurée étrangement inflexible en ce qui a trait à la question de la déductibilité des frais juridiques engagés afin d'augmenter la pension alimentaire pour l'enfant. Ainsi, elle maintenait sa position traditionnelle qui était de refuser la déduction des frais juridiques engagés pour obtenir une augmentation de la pension alimentaire, tant pour les enfants que pour la conjointe ou le conjoint. Paradoxalement, l'Agence reconnaissait que les frais engagés pour contester la baisse d'une pension alimentaire étaient déductibles.

En 2002, dans son Bulletin intitulé « Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu n° 24 », l'Agence annonçait un nouveau changement de

⁵² Agence du revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-99R5, « Communiqué – Frais juridiques et comptables » (14 décembre 2000) [Bulletin IT-99R5, Communiqué]. Ce communiqué est maintenant intégré dans Agence du revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-99R5 (Consolidé), « Frais juridiques et comptables » (5 décembre 2000) aux para. 17-18 [Bulletin IT-99R5 (Consolidé)]. Dans ce communiqué, l'Agence énonce très clairement sa position et mentionne que les para. 17 et 18 sont révisés afin de clarifier que les « frais juridiques engagés [...] pour établir le droit de la conjointe ou du conjoint à une pension alimentaire en vertu de la *Loi sur le divorce* ne sont pas déductibles ».

⁵³ Voir *Gallien*, *supra* note 1.

⁵⁴ Voir *St-Laurent c. R.*, [1999] 1 C.T.C. 2478 (C.C.I.) [*St-Laurent*]; *Haley v. R.*, [2000] 3 C.T.C. 2014, [2000] T.C.J. No. 233 [*Haley*]; *Sol c. Canada*, [2000] A.C.I. n° 689 [*Sol*].

position, affirmant cette fois ce qui suit : « nous considérerons désormais que les frais juridiques engagés en vue d'obtenir une pension alimentaire pour le conjoint en vertu de la Loi sur le divorce, ou en vertu d'une loi provinciale dans le cas d'un accord de séparation, sont des frais juridiques qui ont été engagés pour faire respecter un droit déjà existant à une pension alimentaire »⁵⁵. Par conséquent, les frais juridiques engagés afin d'obtenir une ordonnance de pension alimentaire pour la conjointe ou le conjoint étaient désormais déductibles, sans égard à la loi en vertu de laquelle l'ordonnance était rendue. Dans ce même document, l'Agence annonçait aussi un autre changement de politique, déclarant ce qui suit : « nous acceptons maintenant que les frais juridiques engagés en vue de faire augmenter une pension alimentaire ou en vue de rendre non imposable une pension alimentaire pour enfants selon les lignes directrices sont aussi déductibles »⁵⁶.

Nonobstant cette modification à la politique administrative de l'Agence, le Bulletin d'interprétation, pourtant le document que le public est le plus susceptible de consulter, demeure inchangé; il prévoit toujours la non déductibilité de la pension alimentaire pour la conjointe ou le conjoint obtenue en vertu de la *Loi sur le divorce*⁵⁷. Le Bulletin précise également que les frais juridiques engagés pour obtenir une augmentation de la pension alimentaire ou pour rendre non imposable une pension alimentaire conformément aux Lignes directrices fédérales sur les pensions alimentaires pour enfants ne sont

⁵⁵ Agence du revenu du Canada, Nouvelles techniques sur l'impôt sur le revenu, N° 24 (10 octobre 2002) [Nouvelles techniques N° 24]. Il semble que l'Agence n'ait pas appliqué les principes énoncés dans l'affaire *Gallien*, *supra* note 1, avant la publication de ce document. Dans Agence du revenu du Canada, CRA Views, Tech Interp (external) 2001-0073385, « Child Support » (6 juillet 2001), l'Agence s'est fondée sur sa position antérieure à *Gallien* décrite dans son Bulletin IT-99R5 (Consolidé), *supra* note 52 et a déclaré : « [t]he CCRA has undertaken a general study of the deductibility of legal fees relating to support. If the study results in a revision of the bulletin's position, we expect that there will be a public announcement ».

⁵⁶ Nouvelles techniques N° 24, *ibid*.

⁵⁷ Voir Bulletin d'interprétation IT-99R5 (Consolidé), *supra* note 52 au para. 17 : « [I]es frais juridiques engagés dans le cadre de l'établissement d'un droit à une pension alimentaire pour le conjoint, comme les frais engagés en vue d'obtenir un divorce, une ordonnance alimentaire au profit d'un conjoint en vertu de la *Loi sur le divorce* ou un accord de séparation, *ne sont pas déductibles*, puisqu'il s'agit d'un paiement à titre de capital ou de frais personnels ou de subsistance. Toutefois, comme les enfants ont un droit acquis, en vertu d'une législation, à une prestation alimentaire, les frais juridiques engagés en vue d'obtenir une ordonnance alimentaire au profit d'un enfant sont déductibles. Les frais juridiques engagés en vue de faire augmenter une pension alimentaire pour le conjoint ou pour les enfants ou en vue de rendre non imposable une pension alimentaire pour enfants sur la base des *Lignes directrices fédérales sur les pensions alimentaires pour enfants ne sont pas déductibles* » [nos italiques].

pas déductibles⁵⁸. Jusqu'en 2007, un autre document de l'Agence, publié à l'intention des contribuables et intitulé « Pension alimentaire », indiquait que les frais « pour établir, négocier ou contester le montant de la pension alimentaire » ne sont pas déductibles et ce, malgré le fait qu'il avait été révisé en 2006⁵⁹. Non seulement me semble-t-il que la politique de l'Agence frise l'arbitraire en raison de la flexibilité dont elle dispose pour modifier sa position mais d'autant plus en raison du fait que son interprétation varie selon le type de document consulté.

2. Nécessité d'apporter une modification législative

De cette confusion apparente, deux grands principes se dégagent néanmoins de la position de l'Agence. Premièrement, les frais juridiques engagés afin d'établir le droit à la pension alimentaire, c'est-à-dire de créer le droit, constituent des dépenses personnelles ou de nature capitale non déductibles. Deuxièmement, les frais juridiques engagés pour exécuter un droit préexistant constituent des dépenses courantes, lesquelles sont déductibles. On constate que la distinction qui est faite est ténue et fait appel à des subtilités qui dépassent l'entendement du contribuable. La controverse résulte essentiellement de l'interprétation de la notion du droit préexistant à la pension alimentaire.

C'est pourquoi j'estime, dans ces circonstances, que le gouvernement devrait envisager de modifier la *LIR* afin de formaliser sa position administrative actuelle et de résoudre certaines questions toujours en suspens relativement à la déductibilité des frais juridiques engagés pour le règlement des litiges en droit de la famille. La procédure n'est pas nouvelle. La *LIR* contient déjà maintes dispositions ayant trait à la déductibilité des frais juridiques engagés dans des circonstances diverses⁶⁰.

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ Agence du revenu du Canada, Guide P102(F) Rév. 07, « Pension alimentaire », en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tg/p102/p102-f.html>>. La version révisée en 2007 a été diffusée sur le site Internet de Carswell, taxnet.pro, le 5 décembre 2007.

⁶⁰ Voir p. ex. l'art. 8(1)b) (déductibilité des frais judiciaires engagés pour recouvrer le traitement ou salaire ou pour établir un droit à ceux-ci); l'art. 60(o) (déductibilité des frais judiciaires engagés pour poursuivre un appel d'une cotisation à l'égard de l'impôt); l'art. 60(o.1) (déductibilité des frais judiciaires engagés pour recouvrer une prestation prévue par quelque régime ou caisse de pensions ou pour établir un droit à de telles prestations). Voir aussi l'art. 20 qui contient diverses dispositions autorisant la déduction de frais, y compris les frais judiciaires.

II. *L'imbrication du droit fiscal et du droit de la famille*

Le principe judiciaire en matière du traitement fiscal des frais juridiques repose sur la perception des juges relativement au droit de la famille, et plus particulièrement en ce qui à trait aux distinctions faites entre la pension alimentaire versée pour l'enfant et la pension alimentaire versée pour la conjointe ou le conjoint. Une analyse des décisions rendues par la Cour canadienne de l'impôt au cours de la dernière décennie, lesquelles sont contradictoires, révèle une évolution de la pensée des juges en matière du droit à la pension alimentaire versée pour l'enfant et des idées divergentes relativement au droit à la pension alimentaire versée pour la conjointe ou le conjoint.

A) *La déductibilité des frais juridiques de la bénéficiaire de la pension alimentaire*

1. *Le droit à la pension alimentaire pour enfants*

Jusqu'au milieu des années 1990, les juges étaient partagés relativement à la déductibilité des frais juridiques engagés dans les litiges concernant, du moins en partie, la pension alimentaire pour enfants. Il est utile de rappeler que dans l'affaire *Burgess*, bien que la contribuable avait engagé des frais juridiques dans le contexte d'une requête en divorce, au moins une partie des frais avait servi à obtenir une pension alimentaire pour ses enfants. La Cour a néanmoins conclu qu'aucune partie de ces frais n'était déductible parce qu'ils n'étaient pas liés à des droits préexistants. Il est intéressant de noter que, dans son analyse, le juge Cattanach porte une attention particulière au droit de l'épouse à une pension alimentaire – qui à son avis est créé par le mariage et prend fin par le divorce – tout en faisant abstraction du droit des enfants à une pension alimentaire.

Dans l'affaire *Meisels c. Canada*⁶¹, le juge Watson de la Cour canadienne de l'impôt s'appuie sur l'affaire *Burgess* pour refuser la déduction des frais juridiques engagés pour obtenir une pension alimentaire pour les enfants dans le cadre d'une action fondée sur la *Loi sur le divorce*⁶². Par ailleurs, l'examen des décisions rendues dans la

⁶¹ [1993] A.C.I. n° 693 [*Meisels*].

⁶² *Ibid.* au para. 10. Le juge Watson résume les faits comme suit : « [l]e jugement de divorce daté du 13 septembre 1989 prévoyait, notamment, le paiement à l'appelante d'une pension alimentaire de 1 700 \$ par mois pour l'entretien de ses deux enfants, Susan et David ». Il s'est également fondé sur la décision rendue dans l'affaire *Filteau c. M.R.N.*, [1990] A.C.I. n° 415, 91 D.T.C. 509 [*Filteau*]. Dans cette affaire, des frais avaient été engagés dans le but d'obtenir une pension alimentaire pour la conjointe et un jugement de divorce; il n'était aucunement question de la pension alimentaire pour enfant. Il convient de souligner que la requérante n'était pas représentée par un avocat ou une avocate.

deuxième moitié des années 1990 démontre une volonté de la Cour canadienne de l'impôt de permettre la déduction des frais juridiques. Les juges n'hésitent pas à répudier les arguments du ministre, qui s'appuyant sur l'affaire *Burgess*, maintient néanmoins sa position que les frais engagés pour obtenir une ordonnance de paiement d'une pension alimentaire pour enfants constituent une dépense à titre de capital non déductible. Par exemple, dans l'affaire *Donald c. Canada*⁶³, le juge Bonner résume la position du ministre comme suit :

[l']avocat de l'intimée a concédé que les frais judiciaires subis pour faire exécuter l'ordonnance alimentaire à l'égard des enfants sont déductibles dans le calcul du revenu. Il s'est toutefois montré d'avis que, compte tenu de la décision de la section de première instance de la Cour fédérale dans l'affaire *The Queen v. Dr. Beverly Burgess*, [...], les frais judiciaires associés à l'obtention de l'ordonnance alimentaire sont des dépenses en capital et leur déduction est prohibée à l'alinéa 18(1)b) de la Loi⁶⁴.

Le juge Bonner s'est dit en désaccord avec la qualification voulant que l'« ordonnance » constitue un « bien immobilisé ». Il souligne que l'affaire *Burgess* n'est d'aucune utilité en l'espèce et, plus encore, qu'« il faut maintenant considérer que l'affaire *Burgess* est erronée »⁶⁵. Il s'appuie notamment sur l'affaire *Nissim c. Canada*⁶⁶, dans laquelle le juge Bowman suggère que la distinction établie par le juge Cattanaach dans l'affaire *Burgess* « peut ne pas être conforme aux réalités économiques et sociales de 1998 »⁶⁷.

Dans l'affaire *Nissim*, le juge Bowman tient compte, d'abord et avant tout, du fait que les frais juridiques ont été engagés avant la dissolution du mariage et que ces dépenses, par conséquent, « visaient à obliger l'époux à respecter l'obligation qu'il avait de faire des paiements d'entretien »⁶⁸ pour les enfants. Cela lui permet de conclure que l'arrêt *Evans* et non l'affaire *Burgess* s'applique en l'espèce. Le juge Bowman poursuit sa réflexion en commentant la validité de la distinction établie dans l'affaire *Burgess*; selon lui, les tribunaux ne doivent pas s'efforcer de trouver des

⁶³ *Donald*, *supra* note 2.

⁶⁴ *Ibid.* au para. 7.

⁶⁵ *Ibid.* Il semble utile de noter que la Cour fédérale a infirmé la décision du juge Bonner dans l'affaire *Burgess CF*, *supra* note 33.

⁶⁶ [1998] A.C.I. n° 658 [*Nissim*].

⁶⁷ *Ibid.* au para. 32. Dans l'affaire *Sabour c. R.*, [2002] 1 C.T.C. 2585 aux para. 7, 22 R.F.L. (5^e) 438 (C.C.I.) [*Sabour*], le juge Bowie se dit d'accord avec l'opinion du juge Bowman.

⁶⁸ *Nissim*, *ibid.* au para. 31. Voir également le para. 28.

‘technicalités juridiques’ pour refuser la déduction de ces dépenses « très nécessaires »⁶⁹.

Moins de deux ans plus tard, le juge Mogan a eu l’occasion de réexaminer l’analyse de l’affaire *Burgess* dans *Ryan c. Canada*⁷⁰. Se refusant à qualifier l’arrêt *Burgess* de décision erronée, il rappelle que la Cour d’appel fédérale a confirmé, dans l’affaire *Sembinelli*⁷¹, l’importance de distinguer les dépenses engagées pour la création d’un droit et les dépenses engagées pour l’exécution ou la préservation d’un droit préexistant⁷². Avec respect pour l’opinion contraire, j’estime toutefois que l’affaire *Burgess* est erronée du moins en ce qu’elle refuse la déduction des frais juridiques liés à l’obtention d’une ordonnance de pension alimentaire pour les enfants puisque, comme je le démontrerai sous peu, les enfants ont le droit, et l’avaient certainement en 1970, à une pension alimentaire en application de la loi.

L’analyse de la jurisprudence précitée soulève la question suivante : quel est le fondement du droit de l’enfant à une pension alimentaire? L’important n’est pas qu’on approuve ou non la validité de maintenir la distinction entre l’exécution d’un droit à la pension alimentaire et l’établissement du droit à la pension alimentaire si nous déterminons que l’enfant a un droit préexistant à telle pension. Néanmoins, comme nous le verrons un peu plus loin, cette distinction pourrait demeurer utile en ce qui concerne la pension alimentaire pour la conjointe ou le conjoint. L’affaire *Wakeman c. Canada*⁷³, rendue par la Cour canadienne de l’impôt en 1996, traite précisément de cette question. Dans cette affaire, le juge O’Connor conclut que le droit de l’enfant à une pension alimentaire est créé par la loi et non pas par une ordonnance judiciaire. Il fonde sa conclusion sur la

⁶⁹ *Ibid.* au para. 32.

⁷⁰ [2000] A.C.I. n° 51 [*Ryan*].

⁷¹ *Sembinelli CAF*, *supra* note 45.

⁷² *Ryan*, *supra* note 70. Bien que rejetant l’appel pour d’autres motifs, le juge Mogan affirme ce qui suit : « je suis porté à penser (sans toutefois que je me prononce sur ce point) qu’une partie des frais judiciaires a servi à créer un nouveau droit et ne serait pas déductible et que le reste des frais judiciaires le serait. Si je me proposais d’accueillir le présent appel, je demanderais aux parties de se représenter devant la Cour avec plus de documents pour que je puisse déterminer ce qui était demandé dans l’action intentée devant la Cour de l’Ontario à l’égard de laquelle les frais judiciaires de 9 534 \$ ici en cause ont été engagés » (voir le para. 24). Selon les commentaires précités, le juge Mogan semble d’avis que les frais juridiques engagés pour demander la variation des modalités d’une pension alimentaire seraient liés à la création d’un nouveau droit et ne seraient donc pas déductibles alors que la partie des frais engagés pour forcer le paiement des montants impayés de la pension serait déductible (voir le para. 20).

⁷³ *Supra* note 36.

partie III de la *Loi sur le droit de la famille* de l'Ontario⁷⁴, sur la *Loi sur le divorce*⁷⁵ ainsi que sur l'arrêt *Richardson c. Richardson*⁷⁶, rendu par la Cour suprême du Canada en 1987. Les deux textes législatifs précités utilisent un langage similaire et reconnaissent l'obligation du parent de pourvoir aux besoins de son enfant⁷⁷. Dans l'arrêt *Richardson*, la juge Wilson déclare ce qui suit :

[l]e fondement juridique de la pension alimentaire de l'enfant est l'obligation mutuelle qu'ont les parents de subvenir aux besoins de leurs enfants. Cette obligation devrait être assumée par les parents proportionnellement à leurs revenus et moyens financiers respectifs [...]. La durée de l'obligation alimentaire varie selon la législation provinciale. [...] La pension alimentaire de l'enfant, comme les droits de visite, est un droit subjectif de l'enfant. [...] Le tribunal peut toujours intervenir pour fixer le niveau approprié des aliments à verser à l'enfant [nos italiques]⁷⁸.

Par conséquent, comme l'ont réaffirmé les juges de la Cour canadienne de l'impôt dans bon nombre de cas, le tribunal intervient pour établir le montant de la pension alimentaire ou, encore, pour le faire varier en l'accroissant ou en le diminuant, mais ce faisant, le tribunal ne crée aucun droit; il ne fait, de toute évidence, qu'affirmer ce droit qui est déjà prévu par la loi⁷⁹.

⁷⁴ *Supra* note 17.

⁷⁵ *Supra* note 49.

⁷⁶ [1987] 1 R.C.S. 857 [*Richardson*].

⁷⁷ *Wakeman, supra* note 36 aux para. 9-11 où le juge O'Connor cite la législation qui fonde sa décision voulant que les deux parents ont l'obligation de pourvoir aux besoins de leurs enfants : « [l]'article 31, figurant à la partie III de la Loi sur la famille de l'Ontario, L.R.O. 1990, ch. F-3, prévoit ceci : (1) Le père et la mère sont tenus de fournir des aliments à leur enfant non marié qui est mineur ou qui suit un programme d'études à temps plein, dans la mesure de leurs capacités et des besoins. (2) L'obligation prévue au paragraphe (1) ne s'applique pas à l'enfant de seize ans ou plus qui s'est soustrait à l'autorité parentale. En outre, l'article 33, dans la mesure où il s'applique en l'espèce, prévoit ceci : 33(7) L'ordonnance alimentaire à l'égard d'un enfant devrait : a) reconnaître que le père et la mère sont également tenus de fournir des aliments à l'enfant; [...] b) répartir l'obligation entre les parents en fonction de leurs capacités de fournir des aliments. De même, l'article 15 de la Loi sur le divorce, L.R.C. 1985 (2e suppl.), ch. 3, dans la mesure où il s'applique en l'espèce, prévoit ceci : (8) L'ordonnance rendue pour les aliments d'un enfant à charge conformément au présent article vise : a) à prendre en compte l'obligation financière commune des époux de subvenir aux besoins de l'enfant; b) à répartir cette obligation entre eux en proportion de leurs ressources ».

⁷⁸ *Richardson, supra* note 76 à la p. 869.

⁷⁹ Il est bon de noter que le ministre fonde peut-être sa position dans l'affaire *Wakeman, supra* note 36 sur le fait que les frais juridiques étaient liés à une ordonnance permanente de pension alimentaire pour les enfants et que les démarches prises ont résulté en une légère augmentation des paiements prévus dans une ordonnance intérimaire

Malgré l'évolution de la jurisprudence en faveur de la déductibilité des frais juridiques engagés pour obtenir une ordonnance de pension alimentaire pour enfants, on peut tout de même trouver des décisions rendues au début des années 2000 dans lesquelles le ministre adhère toujours à sa thèse de la non déductibilité des frais juridiques dans des circonstances où les frais sont liés, en partie du moins, au paiement de pensions alimentaires pour enfants⁸⁰. Il est étonnant que le ministre puisse continuer d'adopter ce point de vue sur la question de la déductibilité des frais juridiques alors qu'il supporte, dans plusieurs documents d'interprétation technique, les conclusions de l'affaire *Wakeman* concernant le droit de l'enfant à la pension alimentaire⁸¹. Donnée suite à la promesse faite dans ces documents, l'Agence a publié un communiqué spécial le 14 décembre 2000 au sujet de la révision de son Bulletin sur les frais juridiques et comptables, clarifiant ses commentaires à propos du fait que la distinction entre la pension alimentaire accordée en vertu de la *Loi sur le divorce* et en vertu d'une loi provinciale s'applique désormais à la pension alimentaire pour la conjointe ou le conjoint uniquement. En particulier, le paragraphe 17 de ce bulletin est maintenant formulé comme suit : « [t]outefois, comme les enfants ont un droit acquis, en vertu d'une législation, à une prestation alimentaire, les frais juridiques engagés en vue d'obtenir une ordonnance alimentaire au profit d'un enfant sont déductibles »⁸². Au paragraphe 18, l'Agence prévoit expressément qu'un

antérieure et qu'à cette époque, les augmentations de la pension sont toujours considérées, par l'Agence, comme un nouveau droit. L'argument a donc été fait que dans le cadre d'une requête en augmentation de la pension alimentaire, les frais sont engagés en vue de la création d'un nouveau droit, qui est un droit de nature capitale, de sorte que les frais ne sont pas déductibles. Nous traiterons plus longuement de cette question un peu plus loin.

⁸⁰ Voir p. ex. *McColl c. Canada*, [2000] T.C.J. n° 335, 2000 D.T.C. 2148 [*McColl*] où les frais ont été engagés relativement à la pension alimentaire pour l'enfant et pour la conjointe et où le représentant du ministre semble avoir adopté le raisonnement du juge Archambault dans *Bergeron*, *supra* note 32; *Sol*, *supra* note 54 où les frais ont été engagés afin que les paiements soient assujettis aux lignes directrices sur les pensions alimentaires et le montant de la pension alimentaire a été modifié; *Haley*, *supra* note 54 où il s'agit d'une longue affaire soulevant de nombreuses questions et où les frais ont été engagés pour faire respecter un nombre d'ordonnances et pour obtenir une augmentation du montant de la pension alimentaire pour les enfants et pour la conjointe.

⁸¹ Voir Agence du revenu du Canada, CRA Views, Tech Interp 9923115, « Legal fees for increase in support » (15 novembre 1999) : « [f]or greater certainty, since you referred to the *Wakeman* decision, generally, we have accepted the position that children have a pre-existing right, arising from legislation, to maintenance regardless whether the support is obtained pursuant to the *Divorce Act* or provincial legislation » [nos italiques]. Voir également Agence du revenu du Canada, CRA Views, Tech Interpretation 9828805, « Child Support - Legal Fees » (31 mars 1999); Agence du revenu du Canada, CRA Views, Memo 9831477, « Legal expenses, *Divorce Act*, child support » (16 mars 1999).

⁸² Bulletin d'interprétation IT-99R5, Communiqué, *supra* note 52 au para. 1. Ce communiqué est maintenant intégré dans le Bulletin IT-99R5 (Consolidé), *supra* note 52 au

droit déjà existant à une pension alimentaire peut résulter de dispositions législatives comme celles de la *Loi sur le divorce* ou de la partie III de la *Loi sur le droit de la famille* de l'Ontario. Cela me permet de croire que nous ne devrions plus lire de nouvelles décisions où l'Agence conteste le droit d'un contribuable de déduire les frais juridiques engagés dans le but d'obtenir une ordonnance de pension alimentaire pour enfants.

Malgré cette modification de la politique administrative en 2000 relativement aux demandes d'ordonnance de pension alimentaire pour enfants, le débat n'est pas clos. Assez curieusement, l'Agence a choisi de perpétuer, pendant encore deux ans, sa position au sujet de la non déductibilité des frais juridiques engagés pour demander une « augmentation » de la pension alimentaire ou pour demander une exemption fiscale de la pension alimentaire pour enfants en vertu des Lignes directrices fédérales sur les pensions alimentaires pour enfants⁸³. Si l'Agence accepte que les enfants ont un droit préexistant à la pension alimentaire et que les frais engagés pour l'obtenir sont déductibles, alors comment peut-elle justifier un traitement différent des cas où une partie demande une augmentation du montant de la pension? Je suis d'avis que cette distinction ne peut raisonnablement être justifiée puisque dans un cas comme dans l'autre les tribunaux ne font que déterminer le montant de la pension alimentaire à laquelle l'enfant a droit. Le même raisonnement est aussi valable lorsqu'une requête est présentée pour que l'ordonnance soit considérée en vertu des Lignes directrices fédérales sur les pensions alimentaires pour enfants, dont l'objet est de fournir une formule pour déterminer le montant de la pension alimentaire qu'un parent devrait contribuer et ainsi fournir aux tribunaux des critères pour établir le montant le plus approprié de la pension⁸⁴.

para. 17. Il est intéressant de noter qu'en dépit de cette nouvelle position énoncée dans le bulletin révisé le 14 décembre 2000, l'Agence semble toujours douter de sa position. Voir, à ce sujet, Agence du revenu du Canada, CRA Views, Committee Report 2000-0061574, « Legal Fees – support orders » (19 janvier 2001) à la p. 2 : « while the issue is not free from doubt, an argument can be made to the effect that children have a pre-existing right to maintenance under the *Divorce Act* ».

⁸³ La position de l'Agence sur ces deux questions est clairement énoncée dans le paragraphe 17 révisé du Bulletin IT-99R5 (Consolidé), *ibid*. Il convient de noter que cette position a été modifiée en 2002, et que cela a été annoncé dans les Nouvelles techniques N° 24, *supra* note 55. Par ailleurs, le bulletin d'interprétation n'a pas été révisé.

⁸⁴ Les Lignes directrices fédérales sur les pensions alimentaires pour enfants établies dans le Règlement pris en application de la *Loi sur le divorce*, Canada D.O.R.S./97-175, sont entrées en vigueur le 1^{er} mai 1997. Ces lignes directrices comprennent les règles et les tables pour le calcul du montant de la pension alimentaire que les parents devraient verser à leurs enfants. On peut trouver des renseignements utiles au sujet de ces lignes directrices et de leur mise en application en ligne : Gouvernement du Canada <<http://canada.justice.gc.ca/en/ps/sup>> [Lignes directrices].

En dépit de la valse-hésitation de la jurisprudence et, plus particulièrement, du nombre croissant de décisions révélant le désaccord des juges en regard de l'interprétation administrative, l'Agence continue à soutenir sa position relativement à la non déductibilité des frais juridiques engagés dans le but de demander une augmentation de la pension alimentaire. Par exemple, dans l'affaire *St-Laurent c. Canada*⁸⁵, laquelle comporte notamment une requête en augmentation de la pension alimentaire, la juge Lamarre rejette la prétention du ministre voulant que les frais juridiques constituent une dépense en immobilisation pour la création d'un droit. De l'avis du ministre, nous dit la juge Lamarre, « la requête visant l'augmentation de la pension alimentaire a eu pour effet de substituer un bien par un nouveau bien et ainsi d'établir un nouveau droit à une pension alimentaire »⁸⁶. La juge Lamarre répudie cet argument et conclut qu'aucun nouveau bien n'a été créé et que les frais juridiques engagés dans le but de réclamer le revenu auquel l'appelante avait droit étaient déductibles⁸⁷. En revanche, bien qu'il ait rejeté l'appel dans l'affaire *Ryan* pour d'autres motifs, selon ses commentaires faits en *obiter*, le juge Mogan semble être d'avis que les frais juridiques engagés afin de modifier les dispositions d'une pension alimentaire seraient liés à la constitution d'un nouveau droit et ne seraient donc pas déductibles⁸⁸.

Par ailleurs, dans l'affaire *Haley c. Canada*⁸⁹, une affaire illustrant les difficultés créées par la nécessité de répartir les frais juridiques dans les circonstances soulevant une diversité de questions familiales depuis longtemps contestées⁹⁰, la Cour canadienne de l'impôt a permis de déduire une portion importante des frais juridiques tout en reconnaissant qu'une partie de ceux-ci avaient été engagés afin d'obtenir une augmentation de la pension versée tant pour la conjointe que pour les enfants. En l'espèce, la Cour était d'avis qu'aucun nouveau droit à une pension alimentaire n'avait été établi; qu'il s'agissait essentiellement de la continuité d'un droit reconnu par une ordonnance judiciaire antérieure, un droit qui parallèlement s'est soldé par une augmentation du montant de la pension⁹¹. Tout en reconnaissant que la répartition entre les frais juridiques déductibles et non déductibles n'est pas facile à faire, le juge Rowe a

⁸⁵ *St Laurent*, *supra* note 54.

⁸⁶ *Ibid.* au para. 8

⁸⁷ *Ibid.* aux para. 10-11. La juge Lamarre semble ignorer le fait que les frais avaient été engagés en partie pour varier l'ordonnance de garde d'enfants (voir para. 5).

⁸⁸ *Ryan*, *supra* note 70.

⁸⁹ *Haley*, *supra* note 54.

⁹⁰ *Ibid.* au para. 20. La position du ministre est que les frais juridiques pour chaque année d'imposition ici contestée avaient été engagés afin d'obtenir un jugement de divorce, d'établir le droit à une pension alimentaire pour la conjointe et pour les deux enfants – après le divorce – et pour négocier une entente de partage des biens matrimoniaux.

⁹¹ *Ibid.* au para. 21.

suggéré que cette répartition n'est ni interdite ni contrindiquée, donnant même divers exemples d'une telle répartition faite par le ministre. À son avis, il n'est pas inhabituel pour un tribunal d'agir de la sorte lorsque la preuve démontre qu'il est approprié de le faire⁹².

Dans l'affaire *Sol c. Canada*⁹³, le juge Sarchuk devait se prononcer sur la question de la déductibilité des frais juridiques engagés par l'appelante dans une requête en variation de la pension alimentaire ordonnée par un tribunal du Manitoba. L'appelante a eu gain de cause; l'ordonnance de variation a eu pour effet d'harmoniser l'ordonnance existante avec les Lignes directrices fédérales sur les pensions alimentaires pour enfants et rendait applicables les nouvelles règles d'exemption fiscale des paiements de pension alimentaire pour enfants⁹⁴. Le ministre a soutenu que l'objet de la requête en variation était de s'assurer que les paiements de la pension alimentaire pour enfants ne constituent plus un revenu imposable pour la partie appelante. Par conséquent, les frais juridiques n'avaient été engagés ni pour forcer le paiement de la pension alimentaire pour enfants ni pour obtenir ou pour assurer un revenu de bien, mais bien au titre de capital, ce qui les rendait non déductibles⁹⁵. Dans ses motifs, le juge Sarchuk s'est inspiré de l'affaire *Wakeman* ainsi que des dispositions de la *Family Maintenance*

⁹² *Ibid.* au para. 22. En autorisant la déduction des frais à 80 %, il déclare : « [a]s a result, I am prepared to make a finding that in each of the 1996 and 1997 taxation years, a major portion of the money expended by the appellant on legal fees is appropriately attributable to enforce the various Orders originally obtained during the marriage and/or to protect that income stream in the face of opposition to its continuance, and then – while defending those efforts to staunch that flow – to seek concurrently an increase both for herself and in respect of the children ». Selon le juge Rowe, aucun nouveau droit à une pension alimentaire pour les enfants et la conjointe n'avait été établi. Voir para. 21.

⁹³ *Sol, supra* note 54.

⁹⁴ Selon les changements entrés en vigueur le 1^{er} mai 1997, les paiements de pension alimentaire pour enfants ne sont plus inclus dans le revenu du parent qui les reçoit et ne sont plus déductibles pour le parent qui fait les versements. Les lignes directrices ne s'appliquent pas d'emblée aux ordonnances de pension alimentaire pour enfants rendues avant cette date. Néanmoins, une modification de l'ordonnance, une entente avec l'autre parent ou une nouvelle ordonnance judiciaire modifiant le montant de la pension pour enfant pourrait rendre les paiements admissibles à l'application des nouvelles règles.

⁹⁵ La position du ministre est étrange dans l'optique de la modification législative apportée à l'art. 18(1)c) de la *LIR*. Au moment de décider en 1997 de ne plus imposer les pensions alimentaires pour enfants, les montants perçus étaient exclus du revenu de la personne bénéficiaire par le biais de la définition du terme « pension alimentaire » prévue au paragraphe 248(1) de la *LIR*. Or, les frais juridiques engagés relativement aux pensions alimentaires pour enfants ne pouvaient être déduits puisque l'ancien art. 18(1)c) prévoyait qu'aucune dépense ne pouvait être déduite à l'égard d'un bien dont le revenu serait exonéré. Le législateur est intervenu pour maintenir le droit à la déduction en modifiant la définition du terme « revenu exonéré » pour exclure de sa portée la pension alimentaire ; cette

Act du Manitoba pour justifier ses propos à l'effet que les enfants avaient droit à une pension avant le divorce, un droit qui continuait d'exister après le divorce⁹⁶. Par conséquent, tout frais engagé par l'appelante pour déterminer le montant de la pension alimentaire pour l'enfant qui devait être payée était déductible. Une chose plus intéressante encore dans cette affaire est le fait que le juge a conclu à la préexistence d'un droit à la pension alimentaire en vertu de la loi provinciale, et cela même si l'ordonnance de variation avait été rendue en vertu de la *Loi sur le divorce*. Ici encore apparaissent les traces de la distinction traditionnelle entre les droits découlant du régime fédéral et ceux découlant du régime provincial sans quoi il aurait suffi de conclure à la préexistence d'un droit en vertu de la *Loi sur le divorce*.

À mon avis, la distinction entre les frais engagés pour augmenter le montant de la pension alimentaire pour enfants et ceux engagés pour déterminer le montant de la pension alimentaire n'a jamais été justifiée en droit; il en est de même en ce qui concerne la différenciation de traitement pour les fins de déductibilité. En plus des changements discutés plus haut, il convient de rappeler que l'Agence a annoncé, dans son Bulletin intitulé *Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu n° 24*, publié le 10 octobre 2002, une autre modification dont l'effet est de rendre déductibles les frais juridiques engagés afin d'augmenter le montant de la pension alimentaire et d'ajuster les paiements en conformité avec les Lignes directrices fédérales en matière de pensions⁹⁷. Force m'est de constater, et j'en parlerai plus loin, que cette approche de taxation par le biais de la politique administrative soulève des difficultés considérables.

2. *Le droit à la pension alimentaire pour conjoints et conjointes*

Bien qu'aussi insatisfaisante, la situation concernant la déductibilité des dépenses relatives aux pensions alimentaires pour conjoints et conjointes

modification s'applique à compter de 1997. Voir David Sherman, *Department of Finance Technical Notes – Income Tax*, 18^e éd., Thomson Canada, 2006 à la p. 2083 (248(1) « exempt income »). Voir les propos du juge Noël sur le sujet dans l'affaire *Nadeau supra* note 10 aux para. 32-33.

⁹⁶ *Sol, supra* note 54 au para. 8.

⁹⁷ *Nouvelles techniques N° 24, supra* note 55 où l'Agence dit : « nous acceptons maintenant que les frais juridiques engagés en vue de faire augmenter une pension alimentaire ou en vue de rendre non imposable une pension alimentaire pour enfants selon les lignes directrices sont aussi déductibles ». Pourtant, le para. 17 du Bulletin d'interprétation IT-99R5 (Consolidé), *supra* note 52, prévoit toujours : « [I]es frais juridiques engagés en vue de faire augmenter une pension alimentaire pour le conjoint ou pour les enfants ou en vue de rendre non imposable une pension alimentaire pour enfants sur la base des *Lignes directrices fédérales sur les pensions alimentaires pour enfants* ne sont pas déductibles ».

était plus simple. En fait, il y a relativement peu de décisions de la Cour canadienne de l'impôt dans lesquelles il n'est question que de l'obligation alimentaire des conjoints, l'un envers l'autre. Ceci dit, il me faut rappeler que l'affaire *Burgess* – la décision de principe qui sert de point de départ analytique dans plusieurs affaires concernant la question de la déductibilité des frais juridiques – portait sur une demande de pension alimentaire non seulement pour les enfants mais aussi pour la conjointe. Le ministre a souvent justifié son refus de permettre la déduction des frais juridiques pour les pensions alimentaires accordées aux conjoints en raison des propos qui suivent de l'affaire *Burgess* :

[e]n l'espèce, le droit de la défenderesse aux aliments, né du mariage, s'est éteint avec le divorce. Son droit à une pension alimentaire subséquente est né de l'ordonnance de la Cour. L'action intentée était une action en divorce et, accessoirement, une action alimentaire.

En conséquence, les frais juridiques dont il s'agit représentent une dépense en immobilisations visant à constituer un droit, et non une dépense effectuée dans le but de forcer le paiement d'un revenu qui est le produit d'un droit préexistant⁹⁸.

Comme on l'a vu, l'Agence reconnaît depuis longtemps le fait que les conjoints ont un droit préexistant à la pension alimentaire en vertu de certaines lois provinciales⁹⁹. Il faut noter que les lois des provinces et territoires, à l'exception du Québec, étendent aux conjoints de fait ce droit aux aliments¹⁰⁰. C'est donc dire que les conjoints de faits qui engagent des frais juridiques en vue de l'obtention d'une pension alimentaire dans une

⁹⁸ *Burgess CF*, *supra* note 33 aux para. 54-55.

⁹⁹ Voir Bulletin d'interprétation IT-99R4 et Bulletin d'interprétation IT-99R5, *supra* note 44 ; Bulletin d'interprétation IT-99R5 (Consolidé), *supra* note 52.

¹⁰⁰ Jean Pineau et Marie Pratte, *La famille*, Montréal, Thémis, 2006 à la p. 412, n. 1250 : « au Québec, contrairement à ce que l'on retrouve dans plusieurs provinces canadiennes, dont la Colombie-Britannique [...] il n'y a pas d'obligations de soutien entre conjoints de fait ». En effet, certaines lois provinciales visent expressément les conjoints de fait dans les dispositions portant sur l'obligation alimentaire. Voir par exemple le Manitoba: *Family Maintenance Act*, C.C.S.M. c. F20, art. 1 (common-law partner); la Nouvelle-Écosse: *Maintenance and Custody Act*, R.S.N.S. 1989, c. 160, art. 2(aa) (common-law partner); l'Île-du-Prince-Édouard: *Family Law Act*, R.S.P.E.I. 1988, c. F-2.1, art. 29(1)(a) (common-law partner); le Nouveau-Brunswick: *Services à la famille*, L.N.-B. 1980, c. F-2.2, art. 112(3). D'autres prévoient l'assujettissement des conjoints de fait à cette obligation par le biais de la définition de conjoint ; voir par exemple l'Ontario: *Loi sur le droit de la famille*, *supra* note 17, art. 29 (conjoint); la Colombie-Britannique: *Family Relations Act*, [RSBC 1996] Chapter 128, art. 1(1) (spouse); la Saskatchewan: *Loi de 1997 sur les prestations alimentaires familiales*, L.S. 1997, c. F-6.2, art. 2 (relation conjugale); Terre-Neuve et le Labrador: *Family Law Act*, R.S.N.L. 1990, c. F-2, art. 35(c) (partner); l'Alberta: *Adult Interdependent Relationships Act*, S.A. 2002, c. A-4.5, art. 1(1)(f) (relationship of

province où il n'y a pas d'obligation de soutien entre eux pourront se voir traiter de la même façon que les conjoints qui engagent des frais juridiques relativement à des procédures qui sont prises en vertu de la loi fédérale.

L'affaire *Burgess* a vite été citée et analysée dans la jurisprudence¹⁰¹. Par exemple, dans l'affaire *Filteau*¹⁰², le juge en chef Couture était d'avis que l'obligation alimentaire des époux résultait du *Code civil* et que celle-ci prenait fin avec le divorce. Or, puisque M^{me} Filteau avait engagé des frais juridiques pour obtenir une pension alimentaire dans le contexte d'une requête en divorce, il conclut qu'il s'agissait de frais engagés pour constituer un droit et non pour faire respecter un droit préexistant. Ainsi, pour le juge en chef Couture, le droit à la pension alimentaire que M^{me} Filteau recevait depuis sa séparation prenait fin avec le divorce¹⁰³. Il ne s'agit donc pas de dépenses encourues dans le but de gagner du revenu de bien tel que requis par l'alinéa 18(1)a) de la *LIR*.

Peu après, le juge Dussault a eu l'occasion de considérer cette question dans l'affaire *Leclair Raymond*¹⁰⁴, cause dans laquelle l'appelante demandait la déduction des frais juridiques engagés pour s'opposer à une demande de modification d'une ordonnance alimentaire rendue en vertu de la *Loi sur le divorce*. En fait, l'ex-conjoint de l'appelante cherchait à faire annuler l'ordonnance alimentaire rendue par la Cour supérieure du Québec. S'exprimant sur la portée de l'article 15 (maintenant 15.2) de la *Loi sur le divorce*, le juge Dussault affirmait que celui-ci établit le droit aux aliments mais qu'il n'est pas absolu ou définitif. Il a aussi rappelé que l'article 17 quant à lui prévoit la modification, la suspension ou l'annulation de l'ordonnance, pour le passé ou pour l'avenir. Considérant ces faits, le juge Dussault conclut que les dépenses engagées pour faire annuler une ordonnance alimentaire sont engagées, sinon pour obtenir une reconnaissance prospective du droit aux aliments, du moins afin de

interdependence); les Territoires du Nord-Ouest : *Loi sur le droit de la famille*, L.T.N.-O. 1997, c. 18, art. 1(1) (conjoint); le Nunavut: *Loi sur le droit de la famille*, (Nunavut) L.T.N.-O. 1997, ch. 18, par. 1(1) (conjoint); le Yukon: *Loi sur le patrimoine familial et l'obligation alimentaire*, L.R.Y. 2002, c. 83, art. 30(1) (conjoint).

¹⁰¹ Dans l'affaire *Philp v. M.N.R.*, [1982] C.T.C. 2081, 82 D.T.C. 1104 (C.R.I.), le payeur d'une pension alimentaire cite la décision de la Commission de révision de l'impôt dans *Burgess* à l'appui de sa demande de déduction des frais juridiques. La Commission répond par une référence à la décision de la Cour fédérale dans *Burgess* rendue quelques mois auparavant. Il faut noter que dans *Wilson v. M.R.N.*, *supra* note 34, la Commission avait déjà refusé de suivre la décision de première instance dans *Burgess*, notant que celle-ci faisait l'objet d'un appel.

¹⁰² *Filteau*, *supra* note 62.

¹⁰³ *Ibid.* à la p. 511.

¹⁰⁴ *Leclair Raymond c. Canada*, [1992] A.C.I. n° 640, [1993] 2 C.T.C. 2014 [*Leclair Raymond*].

protéger le droit résultant de l'ordonnance précédente. N'ayant pas été engagés en vue d'obtenir le paiement d'un revenu, ces frais juridiques doivent donc être qualifiés de dépenses de nature capitale. Par voie de conséquence, elles sont non déductibles en vertu de l'alinéa 18(1)b) de la *LIR*. Cela dit avec respect pour l'opinion contraire, je ne partage pas ce point de vue. Il me semble que la décision fait abstraction du fait que M^{me} Leclair Raymond avait un droit préexistant à une pension alimentaire, au moins en vertu de l'ordonnance rendue par la Cour supérieure du Québec, sinon en vertu de la *Loi sur le divorce*. C'est pourquoi, je suis d'avis que les frais juridiques engagés par M^{me} Leclair Raymond pour se défendre à l'encontre de la requête de son ex-conjoint l'ont été dans le but de gagner du revenu de pension alimentaire auquel elle avait droit en vertu de l'ordonnance contestée, ordonnance qu'elle voulait faire respecter; il ne saurait faire de doute, par conséquent, que ces frais juridiques étaient déductibles.

À peine six mois après la décision du juge en chef Couture dans l'affaire *Filteau*, la juge Lamarre Proulx s'exprimait sur la même question dans l'affaire *Sembinelli*¹⁰⁵, dont les faits ne sont pas sans rappeler ceux de l'affaire précédente. Dans cette affaire, elle s'appuie sur l'affaire *Evans* et se dissocie de l'affaire *Burgess* pour conclure que les frais juridiques engagés pour contester une requête en annulation de l'ordonnance alimentaire sont déductibles; ils le sont en raison du fait que la Cour supérieure (Chambre de la famille) avait maintenu l'ordonnance alimentaire et donc n'avait pas créé un nouveau droit. Madame la juge Lamarre Proulx précise que M^{me} Sembinelli avait engagé ces frais dans le but de gagner du revenu d'un droit existant et non pas pour acquérir un bien procurant un avantage durable, ce qui leur donnerait un caractère de dépense de nature capitale.

Elle poursuit son raisonnement en affirmant que le droit aux aliments est un droit personnel pour la bénéficiaire et une obligation *intuitu personae* pour le payeur¹⁰⁶. C'est donc un droit au revenu qui n'est pas de nature capitale. Il est intéressant de souligner le fait que cette décision de la juge Lamarre Proulx est antérieure à celle que le juge Dussault rendait dans l'affaire *Leclair Raymond*; toutefois, celui-ci a omis de considérer ou, à tout le moins, a fait abstraction des motifs de la juge Lamarre Proulx¹⁰⁷ dans cette affaire. Tel ne fut pas le cas lors de l'appel à la Cour d'appel fédérale. De fait, le juge Hugessen, s'exprimant pour la Cour,

¹⁰⁵ *Sembinelli CCI*, *supra* note 12.

¹⁰⁶ *Ibid.* au para. 12. La juge Lamarre Proulx cite l'auteur Pineau à l'appui de cette affirmation.

¹⁰⁷ Les juges de la Cour canadienne de l'impôt ne sont pas tenus de suivre les décisions de leurs collègues. Or, il n'est pas inusité de ne pas retrouver de références aux

affirme que le tribunal est en désaccord avec la caractérisation du ministre selon laquelle le jugement rejetant la requête de l'ex-conjoint a « reconnu » le droit de M^{me} Sembinelli affirmant, au contraire, que ces droits sont préexistants. Puis, il mentionne expressément l'affaire *Leclair Raymond*, affirmant qu'il s'agit d'une décision qui lui « paraît être erronée ». Il conclut que le raisonnement dans l'affaire *Evans* devait s'appliquer en l'espèce.

En 2000, la juge Lamarre Proulx est de nouveau appelée à se prononcer sur cette question dans l'affaire *Gallien*¹⁰⁸. À mon avis, cette décision constitue un point tournant en ce qui concerne la question de la déductibilité des frais juridiques engagés relativement à une pension alimentaire pour conjoints et conjoints. Dans cette affaire, M^{me} Gallien a réclamé une déduction de 90 % de ses frais juridiques, ce qui représentait la proportion qu'elle estimait avoir été engagée pour la détermination et l'obtention de la pension alimentaire. L'avocate de l'intimée prétendait que la Cour suprême du Canada avait définitivement tranché cette question dans l'arrêt *Bracklow c. Bracklow*¹⁰⁹ et statué que, dans le contexte du divorce, le droit à la pension alimentaire est créé par l'ordonnance de la Cour. La juge Lamarre Proulx répudie cette prétention et soutient, au contraire, que ce droit est préexistant. Ainsi s'exprima-t-elle :

[m]a lecture de la décision de la Cour suprême dans *Bracklow* (supra) ne m'amène pas à conclure que le droit à la pension alimentaire dans une instance de divorce est créé par le juge. Ce que la Cour suprême du Canada dit à mon sens c'est qu'il y a un droit aux aliments entre époux divorcés mais qu'il s'agit d'un droit dont le fondement est différent de celui qui existe entre des époux non divorcés. Dans l'état de mariage, le fondement est une présomption d'obligation alimentaire mutuelle. Après le divorce, l'obligation alimentaire est régie par la Loi sur le divorce et les lois provinciales d'application. *Le juge ne crée pas ce droit. C'est le législateur qui l'a*

décisions précédentes dans les motifs d'une décision de la même Cour. Dans l'affaire *Patry c. Canada*, [1993] A.C.I. n° 333, [1993] 2 C.T.C. 3043 [*Patry*], le juge Tremblay ne fait aucune référence à la décision de sa collègue dans *Seminelli CCI*, *ibid.* N'ayant pas le bénéfice des propos de la Cour d'appel fédérale dans *Seminelli CAF*, supra note 45, le juge Tremblay applique *Burgess CF*, supra note 33. Il s'agit d'une affaire dans laquelle l'appelante a encouru des frais juridiques dans le but de s'opposer à une demande de réduction de la pension alimentaire par son ex-conjoint de fait ainsi que pour demander une hausse de la pension alimentaire. Le juge Tremblay conclut que la Cour supérieure a établi un nouveau droit et applique *Burgess CF* refusant ainsi la déduction souhaitée. Il semble tirer cette conclusion du fait que la pension alimentaire augmentée a eu l'effet de substituer un bien par un nouveau bien. Il n'y a aucune discussion du fait qu'il s'agit d'une ordonnance alimentaire entre conjoints de fait.

¹⁰⁸ *Gallien*, supra note 1.

¹⁰⁹ [1999] 1 R.C.S. 420 [*Bracklow*].

créé. Le juge a pour rôle de déterminer si les circonstances des époux justifient le paiement d'une pension alimentaire et quel doit en être le montant [nos italiques]¹¹⁰.

Ainsi donc, on le constate aisément, la juge Lamarre Proulx refuse de suivre l'affaire *Burgess* et réitère les propos qu'elle tenait dans l'affaire *Sembinelli*¹¹¹, tout en précisant que même s'il fallait conclure qu'il y avait création d'un droit, celui-ci ne serait certainement pas un droit afférent au capital mais plutôt un droit personnel au revenu.

Il m'apparaît donc important, voire nécessaire, de considérer l'opinion des spécialistes du droit de la famille en ce qui concerne la source du droit à la pension alimentaire entre conjoints et conjointes. Ce que l'on constate, c'est que les auteurs se sont intéressés aux fondements conceptuels qui sous-tendent le droit d'un conjoint ou d'une conjointe à des aliments - ces fondements ayant évolué dans la jurisprudence parallèlement à l'évolution sociale des modèles du mariage¹¹² - et non à la « source » du droit aux aliments. On ne saurait donc y trouver une réponse, pourtant fondamentale en droit fiscal, à la question de savoir si le conjoint ou la conjointe a un droit préexistant à la pension ou si ce droit doit être établi par l'ordonnance rendue par le tribunal compétent.

L'arrêt *Bracklow*, sur lequel s'appuie la juge Lamarre Proulx dans l'affaire *Gallien*, est l'arrêt de principe le plus récent sur le cadre analytique en matière de pension alimentaire pour conjoint ou conjointe¹¹³. Bien que la Cour suprême ne se soit pas directement prononcée sur cette

¹¹⁰ *Gallien*, *supra* note 1 au para. 21.

¹¹¹ Voir *Gallien*, *ibid.* au para. 24. En fait, la juge propose une interprétation nuancée de l'affaire *Evans*, *supra* note 35; voir *Gallien*, *ibid.* : « [j]'ajouterais au surplus que l'interprétation de la décision *Evans* en se fondant sur celle faite dans la décision *Burgess* semble mettre l'accent sur la création ou la non création d'un droit comme étant le *ratio decidendi* de la décision *Evans*. Ceci à mon sens doit être nuancé. La décision *Evans* est fondée sur le fait que les frais judiciaires avaient été engagés pour gagner du revenu et non pour obtenir un bien en immobilisation ».

¹¹² Voir Carol Rogerson, « Spousal Support After *Moge* » (1997) 14 Can. Fam. L.Q. 289 [Rogerson, « *Moge* »]; Carol Rogerson, « Spousal Support Post-*Bracklow*: The Pendulum Swings Again? » (2001-02) 19 Can. Fam. L.Q. 185 [Rogerson, « *Bracklow* »]; Miriam Grassby, « Two Income Couples: Presumption of Need for the Lower Income Spouse » (2003-04) 20 Can. J. Fam. L. 321; Lonny L. Balbi, « Creating Order Out of Chaos: Introducing Spousal Support Guidelines » (2004-05) 23 Can. Fam. L.Q. 199; D.A. Rollie Thompson, « The Chemistry of Support: The Interaction of Child and Spousal Support » (2006) 25 Can. Fam. L.Q. 251.

¹¹³ L'auteure Rogerson est d'avis que l'arrêt *Bracklow* a ajouté très peu au droit régissant les pensions alimentaires. Voir Rogerson, « Support », *supra* note 16; dans Rogerson, « *Bracklow* », *ibid.* à la p. 279, l'auteure s'exprime ainsi : « [s]pousal support

question de la source du droit, ses propos semblent néanmoins favoriser l'hypothèse voulant que le conjoint n'a pas un droit préexistant à la pension alimentaire à la suite d'un divorce. Au contraire, celui-ci serait créé par l'ordonnance rendue par le tribunal compétent. Ainsi, et cela dit avec respect pour l'opinion contraire, l'on ne saurait retenir l'interprétation de la juge Lamarre Proulx dans l'affaire *Gallien*. Le point de départ de l'analyse de la juge Lamarre Proulx est le même que celui de la juge en chef McLachlin ; on se rappellera que dans l'arrêt *Bracklow*, la juge en chef McLachlin affirmait que les conjoints et conjointes ont une obligation alimentaire mutuelle l'un envers l'autre lors du mariage¹¹⁴. Toutefois, s'empresse-t-elle d'ajouter, la situation est différente lorsque le mariage échoue puisque, en pareil cas, « [l]a présomption d'obligation alimentaire mutuelle qui existait durant le mariage ne s'applique plus »¹¹⁵. Ainsi s'exprima-t-elle :

[u]ne telle présomption serait incompatible avec les divers scénarios qui, dans la société moderne, peuvent se présenter après le mariage et avec la liberté que bien des gens réclament de refaire leur vie après l'échec du mariage. Cela se reflète dans la Loi sur le divorce et les lois provinciales en matière d'obligation alimentaire, qui exigent que la cour tranche les questions relatives aux aliments en fonction de toute une gamme de facteurs et d'objectifs¹¹⁶.

En effet, dans l'arrêt *Bracklow*, la Cour suprême a conclu que la *Loi sur le divorce* ainsi que les lois provinciales reconnaissent les trois fondements conceptuels du droit à la pension alimentaire : compensatoires, non compensatoires et contractuels¹¹⁷. Lorsqu'elle est appelée à se prononcer sur un litige en matière d'ordonnance alimentaire en vertu de la *Loi sur le divorce*, la cour a l'obligation de prendre en considération les facteurs énumérés au paragraphe 15.2(4) de la *Loi sur le divorce*¹¹⁸ à la lumière des

post-*Bracklow* is not too different a world from that of spousal support post-*Moge*. The *Bracklow* decision added very little of a concrete nature to the existing structure of spousal support law. The only clear ruling in the case was that spousal support is not exclusively compensatory in nature – a conclusion that seemed obvious and merely endorsed the dominant practice post-*Moge*. The difficult issues in spousal support are those of quantum rather than entitlement – determining the amount and duration of support ».

¹¹⁴ *Bracklow*, *supra* note 109 au para. 20.

¹¹⁵ *Ibid.* au para. 21.

¹¹⁶ *Ibid.*

¹¹⁷ *Ibid.* aux para. 33-43.

¹¹⁸ *Ibid.* au para. 36 : « [c]ompte tenu de ces objectifs, la cour doit prendre en considération les facteurs énoncés au par. 15.2(4) de la *Loi sur le divorce*. En général, elle doit tenir compte des « ressources, des besoins et, d'une façon générale, de la situation de chaque époux ». Cette évaluation porte notamment sur la durée de la cohabitation des époux, les fonctions qu'ils ont remplies au cours de celle-ci et toute ordonnance, toute entente ou tout arrangement alimentaire. Selon les circonstances, certains facteurs peuvent

objectifs de l'obligation alimentaire prévus au paragraphe 15.2(6)¹¹⁹. La Cour suprême a mis l'accent sur l'obligation des juges d'exercer leur pouvoir discrétionnaire afin de moduler le mieux possible les différents facteurs et les différents objectifs déterminés par le législateur¹²⁰.

Cela dit, il faut préciser que pour certains auteurs, en pratique, la question essentielle ne consiste pas à se questionner sur la source de la pension alimentaire mais plutôt sur son montant et sa durée. À titre d'illustration, Carol Rogerson affirme ce qui suit : « in terms of the general contours of our law of spousal support, entitlement has largely disappeared as a significant issue in Canadian spousal support law »¹²¹. Ceci dit, il n'en demeure pas moins, qu'en théorie, le droit à la pension alimentaire pour conjoint relève de la discrétion du juge, lequel doit tenir compte des objectifs et des facteurs prévus dans la loi. Ainsi, l'arrêt *Bracklow* et les écrits y faisant explicitement référence, ou encore, la doctrine portant sur les pensions alimentaires en général, me portent à conclure que la conjointe n'a pas un droit préexistant à la pension alimentaire à la suite d'un divorce, celle-ci pouvant être ordonnée à la discrétion de la cour compte tenu des objectifs en matière d'obligation alimentaire définis dans la loi et de la liste non exhaustive des facteurs pertinents. C'est là aussi l'opinion qu'exprime laconiquement Craig Martin lorsqu'il affirme : « the claimant has no right to payment, no legal entitlement to it and no property interest in it »¹²².

l'emporter sur d'autres ».

¹¹⁹ *Ibid.* au para. 35 : « [l']arrêt *Moge*, précité, établit la méthode à suivre pour régler un litige en matière d'obligation alimentaire. Ce sont les objectifs de l'ordonnance alimentaire, définis par la *Loi sur le divorce*, qui servent de point de départ : (1) la prise en compte des avantages ou des inconvénients économiques qui découlent du mariage ou de son échec, (2) la répartition du fardeau économique découlant du soin de tout enfant à charge, (3) l'aplanissement de toute difficulté économique causée par l'échec du mariage, et (4) la promotion de l'indépendance économique des époux : par. 15.2(6). Aucun objectif en particulier n'est prédominant; il faut tous les avoir à l'esprit. Ces objectifs reflètent la dynamique variée des nombreuses formes singulières de relation maritale ».

¹²⁰ Pour une critique de cet aspect des motifs dans l'affaire *Bracklow*, voir Rogerson, « *Bracklow* », *supra* note 112 à la p. 224 : « [t]o my mind, the most significant impact of *Bracklow*, as evidenced by the subsequent case law, is the Supreme Court of Canada's message that there is no one model or philosophy of spousal support and there are no fixed rules or guidelines for determining spousal support. Put simply, the message is "it's all discretion." Spousal support awards are simply the result of the trial judge exercising his or her discretion in determining the appropriate balance between different support objectives and factors in response to the facts of particular cases ».

¹²¹ Voir Rogerson, « Support » *supra* note 16 à la p. 97. L'auteure confirme les propos énoncés quelques années auparavant : voir Rogerson, « *Bracklow* », *ibid.* à la p. 223.

¹²² Voir Craig Martin, « Unequal Shadows: Negotiation Theory and Spousal Support Under Canadian Divorce Law » (1998) 56 U.T. Fac. L. Rev. 135 au para. 15 : « [w]hat is to

C'est pourquoi j'estime qu'il y a lieu de remettre en question la position adoptée par l'Agence deux ans après la décision dans l'affaire *Gallien*. Il faut rappeler que l'Agence a modifié sa politique de cotisation en raison des motifs de la juge Lamarre Proulx dans cette affaire. Voici comment s'exprimait l'Agence :

[...] nous considérerons désormais que les frais juridiques engagés en vue d'obtenir une pension alimentaire pour le conjoint en vertu de la Loi sur le divorce, ou en vertu d'une loi provinciale dans le cas d'un accord de séparation, sont des frais juridiques qui ont été engagés pour faire respecter un droit déjà existant à une pension alimentaire. Par conséquent, ces frais sont déductibles conformément aux observations énoncées au numéro 18 du bulletin d'interprétation IT-99R5 (Consolidé)¹²³.

À la lecture de cet énoncé, certains diront que la bataille est gagnée, à tout le moins, en ce qui à trait aux frais juridiques engagés relativement à des conflits concernant la pension alimentaire. Toutefois, l'absence d'une disposition législative claire sur la question suscite deux préoccupations.

Premièrement, il faut se demander si l'Agence fera volte-face, modifiant sa position administrative au gré de la jurisprudence, parfois contradictoire, qu'elle jugera pertinente. Jusqu'à présent, l'Agence a apporté des modifications marginales, successives, à sa politique de cotisation afin de tenir compte de certaines décisions de la Cour canadienne de l'impôt, et cela sans qu'aucune modification législative n'ait été apportée. En outre, le juge Noël, de la Cour d'appel fédérale, a ravivé le débat dans l'affaire *Nadeau* alors qu'il a remis en question le bien-fondé des conclusions tirées par la juge Lamarre Proulx dans l'affaire *Gallien*. Ainsi s'exprimait-il : « [j]e crois utile de rappeler que cette jurisprudence est contraire à la décision de la Cour fédérale (Première instance) dans la *Reine c. Burgess* (supra), et que la question de savoir si le droit à une pension alimentaire prend naissance lors du

be particularly noted is that the Act's language in no way suggests that the support claimant has any entitlement in law to an interest in the resources or income of the respondent spouse, or even to any support at all—support is to be ordered at the discretion of the court in view of the circumstances of the case and guided by the objectives of the legislation. The court will order the respondent to provide payment from what is still perceived to be his or her resources, and only if the claimant can convince the court that there is a sufficient level of need or economic disadvantage arising from the marriage for which there should be compensation. In other words, the woman (typically) must convince the court to order the man to give her some of his money. The claimant has no right to payment, no legal entitlement to it, and no property interest in it ».

Voir aussi les para. 42-44.

¹²³ Voir Nouvelles techniques N^o 24, supra note 55.

jugement prononçant le divorce ou avant n'a pas, à ce jour, été considéré par la Cour d'appel »¹²⁴. N'est-ce pas là une invitation claire faite à l'Agence de modifier sa politique de cotisation afin de correspondre à la situation qui prévalait avant l'affaire *Gallien* et qu'elle refuse la déduction des frais juridiques lorsque la pension alimentaire pour conjoints ou conjointes est obtenue dans le cadre d'un divorce? Comment expliquer la position prise par le ministre du Revenu dans les affaires *Gal*¹²⁵ et *Keating*¹²⁶? L'Agence semble ne pas avoir appliqué sa politique administrative en vigueur alors qu'il aurait été pertinent de le faire. Est-ce à dire que le ministre du Revenu a répondu tacitement à l'invitation discrète que lui faisait le juge Noël?

Deuxièmement, cet état de choses n'offre pas de solution aux contribuables dont les frais juridiques ont trait en partie ou en totalité à des litiges concernant le divorce, les droits de garde et de visite et au partage des biens familiaux. C'est pourquoi j'estime qu'il est nécessaire d'adopter une nouvelle disposition législative, laquelle s'appliquerait aux frais juridiques engagés dans les litiges familiaux.

B. Déductibilité des frais juridiques par le payeur d'une pension alimentaire

L'affaire *Nadeau* est l'arrêt de principe en matière de déductibilité des frais juridiques pour le payeur d'une pension alimentaire¹²⁷. Bien qu'il ait ravivé le débat pour les bénéficiaires d'une pension alimentaire en remettant en question le bien-fondé de l'affaire *Gallien*, le juge Noël a néanmoins mis un terme au débat qui avait pris naissance dans l'affaire *Bergeron*¹²⁸. Selon lui, l'affaire *Bergeron* est « la source d'une importante controverse qui perdure à la Cour canadienne de l'impôt quant au

¹²⁴ *Nadeau CAF*, *supra* note 10 au para. 7.

¹²⁵ *Gal c. R.*, 2006 CCI 157, 2006 D.T.C. 2711 [*Gal*]. Le juge Little conclut que la politique administrative a été modifiée et les frais juridiques engagés pour l'obtention d'une pension alimentaire sont déductibles en l'espèce.

¹²⁶ *Keating*, *supra* note 12 aux para. 22-23; M^{me} Keating fait appel de sa cotisation pour l'année d'imposition 2000 et la cause est entendue en mars 2005. Dans le Bulletin intitulé « Nouvelles techniques N° 24 », *supra* note 55, l'Agence précise que sa nouvelle position « ne s'appliquera pas rétroactivement (à moins qu'un avis ait été déposé et qu'il soit encore en suspens ou que l'on puisse encore en déposer un) ». Cela semblerait être le cas en l'espèce. Toutefois, il n'y a aucune mention du document technique de l'Agence dans les motifs de la juge Campbell et clairement, l'Agence n'a pas appliqué sa nouvelle position.

¹²⁷ Pour une discussion plus exhaustive de l'affaire *Nadeau*, voir Gabrielle St-Hilaire, « Extinguishing One Controversy While Stoking Another in *Nadeau* », [2004] 14 Can. Current Tax 109 [*St-Hilaire*].

¹²⁸ *Bergeron*, *supra* note 32.

traitement fiscal des dépenses qui ont trait aux pensions alimentaires »¹²⁹. Dans cette affaire, le juge Archambault s'était associé au courant jurisprudentiel majoritaire et avait refusé à M. Bergeron le droit de déduire les frais juridiques qu'il avait engagés pour se défendre à l'encontre d'une requête en augmentation de pension alimentaire. Il a exprimé l'avis qu'aucune disposition législative ne permettait, dans ces circonstances, de déduire les frais juridiques.

Le juge Archambault, s'intéressant à l'asymétrie des règles de déductibilité applicables aux payeurs et aux bénéficiaires d'une pension alimentaire, a jugé nécessaire de procéder à une analyse détaillée des principes applicables. Il conclut qu'il n'y avait pas non plus de disposition législative autorisant la déduction des frais juridiques engagés par la bénéficiaire de la pension alimentaire. *L'obiter* du juge Archambault ne passa pas inaperçu et, avant même qu'il ne confirme sa position dans l'affaire *Nadeau* quelques années plus tard, les juges de la Cour canadienne de l'impôt avaient considéré, expliqué, distingué et suivi son raisonnement dans au moins sept appels¹³⁰.

¹²⁹ *Nadeau CAF*, *supra* note 10 au para. 2.

¹³⁰ Dans l'espace de quatre mois, la décision *Bergeron*, *supra* note 32 avait été considérée dans un autre appel fiscal. En rendant son jugement oral dans l'affaire *Casavant c. Canada*, [1999] A.C.I. n° 938 [*Casavant*], le juge Dussault a déclaré qu'il trouvait l'analyse très fouillée et il s'est fondé sur l'arrêt *Bergeron* pour expliquer à l'appelante pourquoi elle ne pouvait pas avoir gain de cause. Un mois plus tard, sans que la chose soit nécessaire pour les fins de sa décision dans l'affaire *Ryan*, *supra* note 70, et en indiquant clairement qu'il n'y avait pas lieu de considérer le précédent créé par *Bergeron*, puisqu'il a tranché la question pour d'autres motifs, le juge Mogan commente l'affaire *Bergeron*. Il dit implicitement qu'il ne serait pas prêt à adopter le raisonnement du juge Archambault. Dans *Haley*, *supra* note 54, le juge Rowe passe beaucoup de temps à expliquer l'arrêt *Bergeron*, puis semble ignorer la décision. Le juge Hamlyn a expressément refusé de suivre *Bergeron* dans l'affaire *McCull*, *supra* note 80, où le ministre se fonde sur le raisonnement de la cour dans *Bergeron*. Dans *Mathieu c. Canada*, [2001] A.C.I. n° 542 [*Mathieu*], le juge Tardif cite de longs passages de l'arrêt *Bergeron* après avoir précisé qu'il adhère à cette thèse et qu'il souscrivait à la conclusion du juge Archambault pour ensuite refuser la déduction demandée par la partie qui paye la pension. Il a confirmé son point de vue en la matière dans un bref jugement oral prononcé quelques semaines plus tard dans l'affaire *Lemieux c. Canada*, [2001] A.C.I. n° 703 [*Lemieux*], dans laquelle il rejetait l'appel de la bénéficiaire d'une pension qui avait engagé des frais juridiques principalement dans le but d'obtenir une ordonnance de pension alimentaire pour enfants ainsi que pour faire appel de la décision prise en la matière. Dans *Sabour*, *supra* note 67, le juge Bowie commente l'affaire *Bergeron*, déclarant qu'il est trop tard pour que la Cour de l'impôt considère que la pension alimentaire ne constitue pas un revenu de bien. Dans *Lanthier*, *supra* note 27, une décision postérieure aux affaires *Bergeron* et *Nadeau*, la juge Lamarre Proulx refuse de suivre le raisonnement du juge Archambault.

Trois ans après l'affaire *Bergeron*, le juge Archambault est confronté à une question analogue dans l'affaire *Nadeau*¹³¹; les nombreux commentaires et l'analyse de ses motifs dans l'affaire *Bergeron* ne suffirent pas pour lui faire changer d'avis. L'argument principal de M. Nadeau était fondé sur une allégation de traitement discriminatoire du payeur en comparaison avec la bénéficiaire pour des frais engagés dans les mêmes procédures¹³². Selon le juge Archambault, l'argument de M. Nadeau était fondé sur une prémisse erronée voulant que la *LIR* comporte des dispositions législatives qui autorisent la déduction des frais engagés par la bénéficiaire de la pension alimentaire. Ainsi, puisqu'il maintient sa position selon laquelle il n'y a pas de telles dispositions, il ne pouvait y avoir de discrimination en l'espèce¹³³.

En appel de cette décision, la Cour d'appel fédérale affirme, tout en maintenant la position traditionnelle selon laquelle le payeur n'a pas droit à la déduction de ses frais juridiques parce que ceux-ci n'ont pas été engagés dans le but de gagner du revenu, qu'il est beaucoup trop tard pour conclure que la pension alimentaire n'est pas un revenu de bien. Il est intéressant de noter que le Juge Noël admet que n'eut été de cette tradition jurisprudentielle longue de quarante ans, « la thèse développée par le juge Archambault serait fort défendable »¹³⁴.

¹³¹ *Nadeau CCI*, *supra* note 32.

¹³² M. Nadeau a invoqué la *Charte canadienne des droits et libertés*, partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, constituant l'annexe B de la *Loi de 1982 sur le Canada* (R.-U.), 1982, c. 11 [*Charte*] sans avoir signifié l'avis de contestation constitutionnelle exigé par l'article 57 de la *Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. 1985, c. F-7. Le juge Archambault a tout de même indiqué qu'il aurait ajourné pour permettre à l'appelant de donner l'avis requis s'il avait cru qu'il y avait une possibilité que les dispositions législatives soient discriminatoires. Voir *Nadeau CCI* *ibid.* au para. 6 et *Nadeau CAF*, *supra* note 10 au para. 9. En ce qui concerne l'argument selon lequel l'alinéa 18(1)a) est contraire à la *Charte*, le juge Noël a conclu que l'appelant n'avait pas présenté la preuve requise. La question de la constitutionnalité de l'alinéa 18(1)a) de la *LIR* tel qu'appliqué à la déduction des frais juridiques engagés relativement à une pension alimentaire a été soulevée dans *Grenon v. R.*, 2006 TCC 342, [2006] D.T.C. 3148. Il s'agissait en fait d'une requête visant à modifier l'avis d'appel, laquelle a été rejetée; cette décision a été confirmée par la Cour d'appel fédérale : *Grenon c. R.*, 2007 CAF 239, 2007 D.T.C. 5476. La demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada a été rejetée le 6 décembre 2007 : dossier n^o 32236.

¹³³ Puisque le revenu d'une pension alimentaire était inclus dans le revenu à titre « d'autres revenus » en vertu de la sous-section d de la *LIR*, il ne s'agissait pas d'un revenu de bien, ce dernier étant plutôt inclus dans le revenu en vertu de la sous-section b de la *LIR*. Il aurait fallu, à l'avis du juge Archambault, trouver une disposition législative autorisant la déduction dans la sous-section e de la *LIR* portant sur les « autres déductions ».

¹³⁴ *Nadeau CAF*, *supra* note 10 au para. 29. En fait, le juge Noël appuie la position prise par le juge Bowie dans l'affaire *Sabour*, *supra* note 67.

C'est avec un certain étonnement que l'on peut considérer les motifs du juge Noël dans l'arrêt *Nadeau* dans la mesure où la pierre angulaire de son raisonnement semble être le fait que le principe a été maintenu pendant une longue période. Avec respect pour l'opinion contraire, il me semble que la longévité d'un principe jurisprudentiel n'est pas, en soi, déterminante et ne saurait, à elle seule, justifier son maintien ou son approbation éternelle. Il n'est pas rare pour les tribunaux d'appel, qui sont appelés quotidiennement à jauger des principes jurisprudentiels appliqués depuis fort longtemps par les tribunaux du premier degré de juridiction, d'invalider ces principes lorsqu'il est approprié de le faire¹³⁵. En l'espèce, il me semble que la Cour d'appel fédérale n'a pas su saisir l'opportunité que lui offrait l'affaire *Nadeau* pour réexaminer d'un œil critique la question de la déductibilité des frais juridiques¹³⁶.

En toute justice, le juge Noël a examiné le raisonnement du juge Archambault mais il arrive à la conclusion selon laquelle les sources de revenu ne sont pas étanches et les pensions alimentaires sont une illustration de comment « deux sources distinctes en apparence, peuvent se confondre »¹³⁷. Certes, certains montants peuvent être visés par plus d'une disposition législative fiscale dans lequel cas la disposition plus précise devrait avoir préséance¹³⁸. Puisque le législateur a choisi de traiter les pensions alimentaires dans les sous-sections d et e portant sur les revenus provenant d'autres sources, il a choisi de ne pas s'en remettre aux dispositions générales traitant du revenu de bien dans une autre sous-section de la loi, soit la sous-section b. Cela est davantage évident si l'on considère le fait que des montants reçus à titre de pension alimentaire font l'objet d'une inclusion dans le revenu seulement si les critères stricts de la loi sont rencontrés; les autres montants, qui pourraient être perçus comme du revenu de bien sans être une « pension alimentaire » au sens de la loi, échappent à l'impôt.

¹³⁵ À titre d'exemple, nous pouvons penser au renversement de la jurisprudence constante quant à la façon de mesurer la distance pour les fins de la déduction des frais de déménagement prévue à l'article 62 de la *LIR*. Voir à ce sujet la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Giannakopoulos c. R.*, [1995] A.C.F. n^o 1041, 95 D.T.C. 5477 (C.A.). Pour des précisions à cet égard, voir *St-Hilaire*, *supra* note 127.

¹³⁶ Voir *Sabour*, *supra* note 67 au para. 10. Le juge Bowie considérait qu'une jurisprudence bien ancrée depuis si longtemps devait être suivie jusqu'à ce qu'elle soit infirmée par une cour d'appel.

¹³⁷ *Nadeau* CAF, *supra* note 10 aux para. 27 et 28.

¹³⁸ Par exemple, bien que le mot « avantage » à l'alinéa 6(1)a) de la *LIR* était suffisamment large pour englober un prix offert par un employeur aux employés qui réussissaient des cours dans des domaines reliés à l'emploi dans l'affaire *Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428 [*Savage*], l'avantage était également visé par l'alinéa 56(1)n) de la *LIR* donnant ainsi à l'intimée (M^{me} Savage) le bénéfice du traitement préférentiel offert par cette disposition plus spécifique.

Cela dit, il me faut bien admettre que le législateur s'est prononcé, bien qu'indirectement sur cette question. De fait, l'autre argument à l'appui des conclusions du juge Noël, soit la modification de la définition du terme « revenu exonéré » à l'article 248 de la *LIR*, me semble un argument beaucoup plus persuasif que le fait qu'un principe jurisprudentiel ait été maintenu pendant quarante ans alors que le législateur reste silencieux sur la question. À l'alinéa 18(1)c) de la *LIR*, on interdit toute déduction d'une dépense qui a été engagée pour gagner du revenu exonéré. Or, à la suite des modifications apportées au régime d'inclusion/déduction en 1997 selon lesquelles les pensions alimentaires pour enfants étaient dorénavant exclues du régime fiscal, la pension alimentaire devenait un revenu exonéré. Le législateur est intervenu pour modifier la définition de revenu exonéré faisant en sorte que la pension alimentaire n'était pas visée par cette définition. C'est ce qui a permis, enfin il s'agit là de ma compréhension, au juge Noël d'affirmer ce qui suit : « [i]l 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 »¹³⁹. Et même s'il est vrai que la pension alimentaire est un revenu provenant d'une « autre » source puisqu'elle est visée par une disposition plus précise à la sous-section d, la question plus difficile est celle de savoir s'il s'ensuit nécessairement que la déduction des frais juridiques ne peut pas se faire en vertu des principes généraux relatifs au revenu de bien en l'absence d'une disposition particulière qui en autoriserait expressément la déduction à la sous-section e.

L'Agence considère qu'il n'y plus de débat concernant la déductibilité des frais juridiques engagés par le payeur dans la mesure où la Cour d'appel fédérale a « enterré l'approche dissidente »¹⁴⁰ du juge Archambault. Ce principe jurisprudentiel arrêté par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Nadeau* m'oblige à faire deux constats. D'abord, il n'y a aucune déduction des frais juridiques engagés par le payeur de la pension alimentaire qui puisse être permise. Ensuite, plus important encore, à moins de se comporter comme une autruche, l'on ne saurait nier le fait que les motifs de l'arrêt *Nadeau* ravivent, une fois de plus, le sempiternel débat concernant la source du droit à la pension alimentaire ordonnée à la suite d'un divorce. L'on ne saurait, par conséquent, oblitérer le fait que le droit

¹³⁹ *Nadeau CAF*, *supra* note 10 au para. 34. Bien que l'année d'imposition en cause dans l'affaire *Bergeron*, *supra* note 32, précède la modification législative à la définition de revenu exonéré, le juge Archambault avait reconnu que la modification offrait un fondement à l'appui d'un argument alternatif au sien.

¹⁴⁰ Ces mots sont empruntés d'un document de l'Agence. Voir Agence du revenu du Canada, CRA Views, Interpretation (internal) 2004-010935117, « Frais juridiques - pension alimentaire » (8 novembre 2005).

à la déduction des frais juridiques encourus dans ce contexte ne saurait être garanti.

Conclusion

Que nous faut-il retenir de cette discussion et de cette valse-hésitation entourant la question de la déductibilité des frais juridiques dans le contexte du droit de la famille? D'entrée de jeu, il m'apparaît, au terme de cette analyse, que l'ajout d'une disposition législative particulière à la *LIR* - laquelle autoriserait la déduction des frais juridiques par les parties engagées dans des procédures liées à l'éclatement familial - est indispensable. D'une part, une telle modification législative nous permettrait d'éliminer les difficultés créées par l'obligation que nous impose la *LIR* de faire des distinctions subtiles entre les droits préexistants et la création des droits et éviterait de nous contraindre à faire un rapiécage de décisions apparemment contradictoires qui ressemblent « à un cube Rubik pour lequel le cahier de solution n'a pas encore été rédigé »¹⁴¹. D'autre part, elle permettrait d'offrir un soutien financier aux familles qui ont besoin de conseils juridiques afin de régler leurs conflits familiaux. Incontestablement, il s'agit d'un choix de politique fiscale qui engage des ressources publiques. Dans l'arrêt *Nadeau*, le juge Noël reconnaissait que le choix du gouvernement quant au traitement des dépenses reliées aux pensions alimentaires « a un impact sur les finances publiques en plus de soulever d'importantes questions de politique sociale »¹⁴².

Indubitablement, les gouvernements peuvent jouer un rôle de soutien en finançant divers services offerts aux familles; l'on peut penser, par exemple, aux services de counselling en situation de crise, aux programmes d'éducation et d'information à l'intention des parents et des professionnels qui travaillent auprès des familles ainsi qu'à l'amélioration de l'accès à l'aide juridique¹⁴³. Me faut-il rappeler que seules les personnes très défavorisées économiquement peuvent avoir accès à l'aide juridique et les questions qui sont couvertes varient d'une province à

¹⁴¹ Mots empruntés de la juge Abella dans « Economic Adjustment On Marriage Breakdown: Support », (1981) 4 Fam. L. Rev. 1, et cités dans *Messier c. Delage*, [1983] 2 R.C.S. 401 au para. 34.

¹⁴² *Nadeau* CAF, *supra* note 10 au para. 31.

¹⁴³ Voir *L'enfant d'abord!*, *supra* note 2. Dans ce rapport, le comité fédéral-provincial-territorial sur le droit de la famille fait un nombre de recommandations liées au processus de résolution de conflits et il invite les gouvernements à financer les services offerts. Plus précisément, le comité « recommande aux gouvernements de poursuivre leurs efforts pour améliorer les composantes de l'appareil judiciaire, comme l'aide juridique en matière familiale, qui sont essentielles afin que les familles accèdent au système judiciaire pour résoudre les questions liées à l'éclatement familial ». Voir la recommandation 22 aux pp. xiv, 49; voir aussi, p. ex., la recommandation 9 à la p. 22.

l'autre¹⁴⁴. Un nombre important de parties engagées dans des procédures devant les tribunaux en droit de la famille ne sont pas représentées¹⁴⁵ et le sont, selon un rapport du ministère de la Justice publié en 2004, de moins en moins¹⁴⁶.

C'est pourquoi j'estime que, considérant l'insuffisance de l'aide juridique apportée aux familles canadiennes et afin de réduire les situations dans lesquelles les parties seront préjudiciées par l'absence de représentation juridique, le gouvernement fédéral devrait fournir un appui financier aux parties engagées dans des procédures de résolution de conflits familiaux par le biais d'une déduction des frais juridiques dans le calcul de leur revenu¹⁴⁷. Comme le souligne si justement mon collègue Vern Krishna, il ne s'agit pas d'une question purement fiscale. Il

¹⁴⁴ *Ibid.* à la p. 49. Ce rapport confirme les propos de « L'équipe de travail sur les pensions alimentaires pour enfants » énoncés dans un rapport préparé pour le ministère de la Justice du Canada, « L'enquête sur les pensions alimentaires pour enfants : analyse finale des données de l'enquête pilote et recommandations concernant la collecte de données », 1999.

¹⁴⁵ Voir p. ex. *L'enfant d'abord, ibid.*; Marguerite Trussler, « A Judicial View on Self-represented Litigants », (2001-02) 19 Can. Fam. L.Q. 547 [Trussler]; D.A. Rollie Thompson, « No Lawyer : Institutional Coping with the Self-Represented », (2001-02) 19 Can. Fam. L.Q. 455 [Thompson, « Self-represented »]; D.A. Rollie Thompson & Lynn Reiersen, « A Practising Lawyer's Field Guide to the Self- Represented », (2001-02) 19 Can. Fam. L.Q. 529 [Thompson & Reiersen]. Il est à noter que Trussler et Thompson reconnaissent deux catégories de parties qui ne sont pas représentées par des avocats ou avocates : les personnes qui aimeraient être représentées mais qui n'ont pas les moyens financiers et celles qui ne veulent pas être représentées, le premier groupe étant le plus nombreux.

¹⁴⁶ Ministère de la Justice, *Enquête sur les ordonnances de pensions alimentaires pour enfants : Rapport final de la phase 2 : 2004-FCY-7F*, à la p. 13 (partie 3.3) [*Rapport 2004-FCY-7F*]. Les auteurs ont comparé les données de 1998/1999 et de 2003 et concluent ainsi : « [I]e parent bénéficiaire d'une pension alimentaire pour enfants est nettement plus susceptible d'être représenté (32 953 ou 79,1 % des cas avec données complètes) que le parent payeur (26 899 ou 66,2 % des cas avec données complètes). Cette tendance s'est maintenue dans toutes les années de l'étude, mais la proportion des parents payeurs et bénéficiaires représentés par un avocat révèle une tendance progressive à la baisse. La proportion des parents bénéficiaires a atteint son niveau le plus élevé (86,1 %) en 1999 pour ensuite diminuer jusqu'à son niveau le plus bas (71,9 %) en 2003. De même, la proportion des parents payeurs représentés a varié de 75,5 % en 1998 à 60,1 % en 2003. Nous avons aussi analysé séparément la représentation par un avocat pour les cas comportant des ordonnances de divorce et des ordonnances de modification. La représentation juridique dans les cas comportant des ordonnances de divorce est moins fréquente pour les mères (74,2 %), les pères (59,9 %) et les organismes publics (0,4 %) que dans les cas comportant des ordonnances de modification (75,6 % pour les mères, 71,6 % pour les pères et 4 % pour les organismes publics) ».

¹⁴⁷ Tel que mentionné précédemment, il n'y a rien d'inusité dans cette approche, le législateur ayant adopté des dispositions législatives prévoyant la déduction des frais

s'exprimait ainsi : « [t]he general philosophical thrust, in this day and age, when justice is so expensive, should be toward giving individuals a break by allowing them to deduct their legal fees. [...] It's not a pure tax issue. It's a socio-economic issue¹⁴⁸ ».

La nouvelle disposition législative autorisant la déduction des frais juridiques engagés relativement aux questions liées à l'éclatement familial en général, sans se limiter aux dépenses relatives aux pensions alimentaires, pourrait être insérée à l'article 60 dans la sous-section e de la section B de la Partie I de la *LIR*. Elle pourrait se lire comme suit :

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

o.2) Frais judiciaires et extrajudiciaires [relatifs aux droits de la famille]

les sommes payées au cours de l'année par le contribuable au titre d'honoraires ou de frais engagés pour :

juridiques dans plusieurs contextes. Il convient de préciser que c'est la solution retenue par le législateur du Québec. L'article 336.0.5 de la *Loi sur les impôts*, L.R.Q. c. I-3 du Québec autorise la déduction des frais judiciaires ou extra judiciaires mais seulement les frais relatifs aux pensions alimentaires. Cela dit, tant le payeur que la bénéficiaire peut se prévaloir de la déduction des frais juridiques pertinents. Aussi, il est intéressant de lire les débats parlementaires en 1964 entourant la proposition pour l'inclusion dans la *LIR* d'une nouvelle déduction des frais relatifs aux oppositions et aux appels d'une cotisation. Voir *Débats de la Chambre des communes*, vol. 3 (14 mai 1964) à la p. 3446 (Gordon); le ministre Gordon s'exprimait ainsi : « [e]n permettant de déduire des dépenses relatives à des appels ou contestations, on veut, avant tout, accorder au petit contribuable les mêmes avantages que ceux dont jouissent la plupart des contribuables acquittant de gros impôts car, dans le cas de nombre de ces derniers, les honoraires qu'ils versent ... ne sont pas toujours ventilés ni détaillés selon le service particulier rendu [...] et ils peuvent être quand même déduits [...] Ce que nous tentons de faire, c'est de donner aux contribuables autant de chances que possible d'en appeler des cotisations qu'ils jugent injustes et de placer tous les contribuables sur le même pied ». Malgré les préoccupations exprimées par certains membres de la Chambre des communes - certains étaient d'avis que la déduction aurait pour effet de faire augmenter le nombre d'oppositions et d'appels (voir *Débats de la Chambre des communes*, vol. 3 (27 avril 1964) à la p. 2766 (Martineau), d'autres exprimaient des préoccupations quant aux limites qu'on allait placer ou non sur les frais visés par la déduction (*Débats de la Chambre des communes*, vol. 3 (28 avril 1964) à la p. 2787 (Hales); *Débats de la Chambre des communes*, vol. 3 (14 mai 1964) à la p. 3420 (Lambert), et d'autres encore y voyaient « une mine d'or pour les avocats » (*Débats de la Chambre des communes*, vol. 3 (14 mai 1964) à la p. 3452 (Hales) - la mesure fut adoptée en 1964.

¹⁴⁸ Tracey Tyler, « Should legal bills be tax deductible? » (24 avril 2007), en ligne: The Star.com <<http://www.thestar.com/article/206400>>.

- i) déterminer, modifier ou faire exécuter une pension alimentaire pour enfants ou pour conjoints ou établir un droit à une telle pension,
- ii) déterminer les questions de divorce, de garde, de droit de visite et de partage des biens,
- iii) des mesures liées à la protection de l'enfant ou d'un conjoint;

La réflexion qui s'impose lorsque vient le temps de proposer l'ajout d'une disposition législative et plus particulièrement, de proposer l'endroit privilégié pour son insertion dans la *LIR*, nous oblige à nous interroger sur le véhicule fiscal le plus approprié afin de venir en aide aux familles. Or, la question de savoir si l'allègement fiscal devrait prendre la forme d'un crédit ou celle d'une déduction me semble incontournable.

D'aucuns ont critiqué le caractère inéquitable des déductions parce qu'elles offrent un appui financier plus important aux individus et aux familles dont le revenu est plus élevé¹⁴⁹. Il convient de rappeler que les déductions ont une plus grande valeur pour les contribuables à revenu élevé en raison des taux progressifs prévus dans la *LIR*. Par exemple, pour un individu à revenu élevé imposé au taux marginal combiné fédéral-provincial de 40 %, une déduction de 1000 \$ résulte en une épargne d'impôt de 400 \$. En revanche, pour le contribuable dont le revenu se situe dans la tranche inférieure, imposé à un taux marginal combiné de 25 %, la même déduction de 1000 \$ lui procure une réduction d'impôt de 250 \$ seulement.

Par ailleurs, si l'on optait pour l'octroi d'un crédit d'impôt, plutôt qu'une déduction, les contribuables recevraient le même soutien financier. Par exemple, avec un crédit de 1000 \$, au taux actuel fédéral des crédits d'impôt¹⁵⁰, soit 15 %, les contribuables recevraient le même allègement fiscal, soit 150 \$, peu importe leur revenu. Qui plus est, les individus et familles qui n'ont pas à payer d'impôt ne recevraient aucun avantage fiscal, ni par le biais de la déduction, ni par le biais du crédit, à moins, bien sûr, que celui-ci ne soit remboursable. Or, il me semble que si l'objet principal de la nouvelle disposition est de fournir le même soutien à tous les contribuables sans égard à leur revenu, il serait difficile de justifier le

¹⁴⁹ Pour une discussion de cette question dans le contexte de la déduction pour frais de garde d'enfants, voir Ontario, Commission de l'équité fiscale de l'Ontario. *Une fiscalité équitable dans un monde en perpétuel changement*, Toronto, University of Toronto Press, 1993 à la p. 37; Claire F.L. Young, « Child Care – A Taxing Issue? » (1994) 39 R.D. McGill 539 aux pp. 557-62; Maureen Maloney, « Women and the Income Tax Act: Marriage, Motherhood, and Divorce » (1989) 3 R.F.D. 182 à la p. 206.

¹⁵⁰ Les crédits d'impôt sont calculés en multipliant le montant visé par un crédit par le « taux de base pour l'année ». Cette expression est définie au para. 248(1) de la *LIR* ; il s'agit du taux le plus bas mentionné au para. 117(2) de la *LIR* et pour l'année d'imposition 2007, ce taux est de 15 %.

recours au mécanisme de la déduction plutôt que celui du crédit. C'est pourquoi, je favorise l'ajout d'une disposition à la section C de la Partie I de la *LIR*, laquelle prévoirait un crédit d'impôt. Ce choix serait plus juste et plus équitable en ce qu'il offrirait le même privilège à tous les contribuables, sans égard à leur revenu. La disposition pourrait se lire ainsi :

118.04 (1) Est déductible dans le calcul de l'impôt à payer en vertu de la présente partie par un particulier pour l'année d'imposition la somme obtenue par la formule suivante :

$A \times B$ (où A représente le taux¹⁵¹ et B représente la somme des frais judiciaires et extra judiciaires admissibles¹⁵²).

Plus délicate est la question des limites de cette mesure d'allègement si l'objectif du gouvernement s'avère être celui de minimiser l'impact sur les finances publiques. Bien sûr, autant dans le cas de la déduction que du crédit, le gouvernement peut limiter l'impact sur les finances publiques en précisant un plafond quant au montant des frais qui pourraient faire l'objet d'un allègement fiscal, tout comme il est possible d'assujettir le crédit à un critère de revenu¹⁵³. En déterminant le plafond des frais admissibles, le cas échéant, il faudrait recueillir et examiner les données concernant les montants dépensés dans les litiges en droit de la famille afin de fournir un soutien financier approprié à un grand nombre de familles touchées par la séparation et le divorce.

¹⁵¹ Le taux applicable aux crédits d'impôt personnels est généralement le taux de base pour l'année, soit le taux le plus faible prévu au paragraphe 117(2) de la *LIR*. Pour les contribuables dont le revenu dépasse la première tranche de revenu, un tel crédit offrirait un allègement fiscal en deçà de ce que lui offre la déduction autorisée actuellement. Cela dit, le législateur pourrait choisir d'accorder le crédit à un taux autre que le taux de base.

¹⁵² On y ajouterait des définitions, en particulier, une définition des frais admissibles. Je privilégie une définition qui englobe plus que les frais relatifs aux pensions alimentaires tel que je l'ai indiqué dans la proposition pour la déduction discutée plus haut.

¹⁵³ On peut penser, par exemple, à la déduction des frais de garde autorisée à l'article 63 de la *LIR* laquelle est assujettie à un plafond en ce qui concerne le montant maximal des frais pouvant faire l'objet du calcul du montant déductible. En ce qui concerne les crédits, on peut citer l'exemple du nouveau crédit non remboursable pour frais d'adoption admissibles, ce montant pouvant atteindre un maximum de 10 000 \$ indexé annuellement (le montant pour 2006 était 10 220 \$). Aussi, le crédit pour la TPS prévu à l'article 122.5 et la prestation fiscale pour enfants accordée en vertu de l'article 122.6 peuvent servir d'exemples de mesures d'allègement assujetties à un critère de revenu familial. Dans ces cas, le crédit est réduit d'un certain montant pour chaque dollar de revenu familial qui dépasse un seuil indexé prédéterminé.

En traçant les paramètres du nouveau régime, le législateur devra garder à l'esprit le déséquilibre important entre les parties qui cherchent à résoudre des conflits familiaux¹⁵⁴. Ce déséquilibre, favorisant les hommes, touche tant les relations de pouvoir que les ressources financières des parties¹⁵⁵. Dans ces circonstances, dans la mesure où il fallait limiter les coûts du nouveau régime en étriquant les montants admissibles, je propose de limiter cette mesure aux pensions alimentaires, aux droits de garde et de visite et aux mesures protectrices et en outre, si nécessaire, de limiter cette mesure aux « bénéficiaires » des pensions alimentaires et aux « requérantes » des mesures protectrices et des droits de garde et de visite. On le constate aisément, cette proposition, que je qualifierais de minimale, aurait essentiellement pour effet de formaliser, en grande partie du moins, le régime actuel, lequel permet aux bénéficiaires des pensions alimentaires de déduire les frais juridiques tout en niant ce droit aux payeurs. Cependant, l'avantage de consacrer législativement ce nouveau régime, et cela même si celui-ci ne faisait que consacrer la pratique administrative actuelle, serait de clarifier le droit et de mettre un terme aux incertitudes juridiques, en particulier celle créée par la controverse ravivée dans l'arrêt *Nadeau*.

¹⁵⁴ Il faudrait inclure les divers intervenants en droit de la famille dans la discussion portant sur la question de savoir où placer ces limites le cas échéant. Les juristes, les psychologues, les médiateurs, etc. seront en mesure de nous éclairer sur l'étendue des besoins et sur la meilleure façon de prioriser les besoins afin de mieux distribuer les ressources.

¹⁵⁵ Voir par ex. : Ministère de la Justice, *Portrait des services d'aide juridique en matière de droit de la famille au Canada*, 2002 à la p. 36 : « [J]e sexe est considéré comme un facteur capital dans la prestation des services d'aide juridique en matière familiale à cause du déséquilibre important du pouvoir et des ressources financières qui existent souvent entre les parties à des litiges relevant du droit de la famille. Comme l'expliquent Cossman et Rogerson (1997), des femmes disposant de peu de ressources financières peuvent être confrontées à des maris qui ont les moyens d'engager un avocat du secteur privé pour défendre vigoureusement leurs intérêts en droit de la famille. Ce problème peut être aggravé par le sentiment de paralysie que peuvent éprouver les femmes vivant des relations de violence. Les femmes peuvent également être défavorisées si l'aide juridique qu'elles obtiennent est limitée et que leur partenaire a engagé un avocat du secteur privé sans restrictions. Cossman et Rogerson (1997, p. 818) affirment qu'un système d'aide juridique voué au principe d'égalité doit veiller à ce que l'on accorde autant de considération aux besoins juridiques particuliers des femmes qu'à ceux des hommes, mais ils reconnaissent que les hommes à faible revenu peuvent eux aussi faire face à des problèmes dans certains domaines du droit de la famille. Ils donnent comme exemple le fait d'assurer sa défense dans une procédure d'exécution d'ordonnance alimentaire lorsque leur situation économique s'est dégradée, la révision d'ordonnances alimentaires antérieures et le maintien d'une relation avec leurs enfants ». Voir aussi *Rapport 2004-FCY-7F*, *supra* note 146 à la p. 13 (partie 3.4) : « [d]ans 4 987 cas avec pension alimentaire pour conjoint, le nom du conjoint payeur est précisé. Dans 4 922 cas (98,7 %), le mari est le conjoint payeur et dans 65 cas seulement (1,3 %), la femme est le conjoint payeur ».

Une jurisprudence qui oscille quant à la source du droit à la pension alimentaire, une administration constamment appelée à réagir à ces vacillations, une confusion engendrée par de multiples interprétations, un accès réduit à la justice : voilà les conséquences de l'inaction du législateur¹⁵⁶. J'estime que l'intervention du Parlement sous forme d'une modification législative est inéluctable. En somme, il ne s'agit pas d'une simple question d'impôt, mais aussi, et surtout peut-être, d'une question d'équité et de justice sociale.

¹⁵⁶ Le législateur s'est prononcé à quelques reprises pour dire qu'il considérait modifier la loi mais sans passer à l'action. Voir Agence du revenu du Canada, CRA Views, Tech Interp (external) 2002-0133705, « Legal Costs, Support Payments » (26 juin 2002) ; Barry Corbin, « CCRA Declares Its Position On Bergeron » (2002) 17 Money & Family Law 55.

Tableau de jurisprudence portant sur la déductibilité des frais juridiques encourus dans des litiges en droit de la famille

Intitulé et tribunal	Année d'imposition	Date de la décision	Frais juridiques engagés relativement à :			Frais déductibles?	Motifs/Commentaires
			Pension alimentaire pour enfant	Pension alimentaire pour conjoint(e)	Autre		
<i>Evans v. M.N.R.</i> C.S.C.	1955	8 mars 1960		√	√	oui	Frais pour assurer le paiement d'un revenu annuel provenant d'une succession; frais déductibles car il s'agit de dépenses engagées en vue d'obtenir le paiement d'un revenu auquel l'appelante avait droit et non pas dans le but de créer un nouveau droit ce qui aurait donné lieu à des dépenses de nature capitale non déductibles
<i>Boos v. M.N.R.</i> C.A.I.	1958	1961		√		oui	Frais engagés pour obtenir une ordonnance en vertu de la « <i>The Deserted Wives and Children's Maintenance Act</i> » de l'Ontario
<i>Corbell-Labelle c. M.R.N.</i> C.R.I.	1975	21 nov. 1978		√		non	Frais engagés pour obtenir une augmentation de la pension; la CRI conclut que les frais n'ont pas été engagés pour « percevoir » la pension mais plutôt pour substituer un bien par un nouveau bien, soit la pension alimentaire augmentée
<i>Wilson v. M.N.R.</i> C.R.I.	1978	10 fév. 1981	√			non	Frais engagés pour établir un droit à la pension alimentaire; il ne s'agit pas d'un droit qui découle du contrat de mariage
<i>R. c. Burgess</i> C.R.I./ C.F., 1 ^{re} inst.	1974	9 avril 1979/ 19 juin 1981	√			non	Selon la CF, le droit aux aliments né du mariage s'éteint à la dissolution du mariage; conséquemment, le droit aux aliments est un nouveau droit établi par l'ordonnance judiciaire et les frais juridiques dépensés pour créer ce droit sont des dépenses de nature capitale, lesquelles sont non déductibles; or la CF a infirmé la décision de la CRI qui avait appliqué l'arrêt <i>Evans</i> et autorisé la déduction; selon la CRI, les frais visaient à faire respecter un droit préexistant aux aliments plutôt qu'à créer un nouveau droit,

<i>Philip v. M.N.R.</i> C.R.I.	1976	29 jan. 1982	✓	✓	✓	non	Frais encourus par le payeur relativement à la pension alimentaire et au divorce; frais encourus pour préserver un actif de nature capitale sont non déductibles
<i>McCombe v. M.N.R.</i> C.C.I.	1982, 1983	7 jan. 1988				non	Frais encourus par le payeur dans le but d'obtenir une annulation ou une réduction de la pension alimentaire; frais engagés pour créer un droit futur ne sont pas engagés dans le but de gagner du revenu de bien
<i>Sadavoy c. M.R.N.</i> C.F. 1 ^{re} inst.	1987	11 mai 1990		✓	✓	non	Frais encourus pour obtenir la garde des enfants et non pas pour obtenir les paiements d'allocation familiale; ces frais sont des dépenses personnelles; aussi, les paiements d'allocation familiale ne sont pas du revenu de bien
<i>Filteau c. M.R.N.</i> C.C.I.	1988	25 juin 1991		✓	✓	non	Frais engagés pour obtenir une pension alimentaire et pour le divorce; l'obligation alimentaire des époux résulte du <i>Code civil</i> et celle-ci prend fin avec le divorce; or les frais ont été engagés pour établir un droit et non pour faire respecter un droit préexistant; il ne s'agit donc pas de dépenses encourues pour gagner du revenu de bien
<i>Bayer v. M.N.R.</i> C.C.I.	1990	22 oct. 1992		✓		non	Frais encourus par le payeur relativement à une demande de réduction de la pension; frais ne sont pas déductibles car ils n'ont pas été engagés dans le but de faire respecter un droit au revenu
<i>Leclair-Raymond c. Canada</i> C.C.I.	1991	26 mai 1993/ 15 sept. 1994		✓		oui	Frais engagés pour s'opposer à une demande de modification d'une ordonnance alimentaire; juge conclut que ces frais sont engagés, sinon pour obtenir une reconnaissance prospective du droit aux aliments, du moins afin de protéger le droit résultant de l'ordonnance précédente; il s'agit de dépenses de nature capitale non déductibles

<i>Sembine/It c. Canada</i> C.C.I./C.A.F.	1991	26 mai 1993/ 15 sept. 1994	√	√	oui	Les frais juridiques engagés pour contester une requête en annulation de l'ordonnance alimentaire sont déductibles; la Cour supérieure (Chambre de la famille) avait maintenu l'ordonnance alimentaire et donc n'avait pas créé un nouveau droit; la CAF confirme qu'il s'agit d'un droit préexistant
<i>Patry c. Canada</i> C.C.I.	1991	9 juillet 1993	?		non	Frais engagés pour contester une requête pour modification d'une ordonnance de pension alimentaire et pour présenter une requête d'augmentation de la pension; l'appelante a fait établir un nouveau droit; (les conjoints ont un enfant mais on ne dit pas explicitement qu'il s'agit d'une pension alimentaire pour enfant)
<i>Meisels c. Canada</i> C.C.I.	1990	21 oct. 1993	√		non	Juge s'appuie sur <i>Burgess</i> pour conclure à la non déductibilité des frais, ceux-ci ayant été engagés pour établir un droit à la pension alimentaire dans le cadre d'une action en divorce
<i>Wakeman c. Canada</i> C.C.I.	1993	8 mai 1996	√		oui	Juge conclut que le droit de l'enfant à une pension alimentaire est créé par la loi et non pas par une ordonnance judiciaire; ainsi, les frais engagés pour faire respecter un droit préexistant sont déductibles
<i>St-Laurent c. R.</i> C.C.I.	1993	10 juin 1998	√		oui	Selon le Ministre, la requête visant l'augmentation de la pension alimentaire a eu pour effet de substituer un bien par un nouveau bien et ainsi d'établir un nouveau droit; la juge répudie cet argument et conclut qu'aucun nouveau bien ne fut créé et que les frais juridiques engagés dans le but de réclamer le revenu auquel l'appelante avait droit étaient déductibles
<i>Nissim c. Canada</i> C.C.I.	1993, 1994, 1995 pour la question des frais juridiques	5 août 1998	√		oui	Juge conclut que les frais juridiques ont été engagés avant la dissolution du mariage et que ces dépenses « visaient à obliger l'époux à respecter l'obligation qu'il avait de faire des paiements d'entretien »; or, <i>Evans</i> et non <i>Burgess</i> s'applique; le juge suggère tout de même que la distinction établie dans <i>Burgess</i> « peut ne pas être conforme aux réalités économiques et sociales de 1998 »

<i>Donald c. R.</i> C.C.I.	1991, 1992, 1993	30 sept. 1998	√			oui	Se fondant sur <i>Burgess</i> , le Ministre prend la position selon laquelle la partie des frais engagés pour faire exécuter la pension alimentaire est déductible alors que les frais associés à l'obtention de l'ordonnance ne le sont pas; le juge rejette cette position et conclut qu'il faut maintenant considérer que l'arrêt <i>Burgess</i> est erroné
<i>Bergeron c. R.</i> C.C.I.	1996	17 août 1999	√			non	Frais juridiques engagés par le payeur d'une pension alimentaire pour se défendre à l'encontre d'une requête en augmentation de cette pension; le juge fait une analyse détaillée de la <i>LJR</i> et conclut qu'il n'y a aucune disposition permettant la déduction des frais juridiques ni par le payeur, ni par la bénéficiaire; c'est l'origine d'une controverse quant au traitement fiscal des dépenses qui ont trait aux pensions alimentaires
<i>Casavant c. Canada</i> C.C.I.	1997	21 déc. 1999			√	non	Frais juridiques engagés pour l'obtention d'un divorce et pour la séparation des biens; il est aussi question de pension alimentaire mais celle-ci n'est pas classifiée; le juge applique l'affaire <i>Bergeron</i>
<i>Ryan c. Canada</i> C.C.I.	1996	13 jan. 2000	√			non	Bien que le juge rejette l'appel parce que l'appelante n'a pas fait la preuve qu'elle a payé les frais, il semble être d'avis que les frais juridiques engagés afin de varier les dispositions d'une pension alimentaire seraient liés à la constitution d'un nouveau droit et ne seraient donc pas déductibles
<i>Haley c. Canada</i> C.C.I.	1996, 1997	13 avril 2000	√	√	√	en partie	Frais juridiques dans des circonstances soulevant une diversité de questions familiales depuis longtemps contestées; la Cour a permis de déduire 80% des frais juridiques tout en reconnaissant qu'une partie de ceux-ci avaient été engagés afin d'obtenir une augmentation de la pension versée tant pour la conjointe que pour les enfants; la Cour était d'avis qu'aucun nouveau droit à une pension alimentaire n'avait été établi; l'autre 20% des frais associés à la division de la pension n'est pas déductible

<i>McColl c. Canada</i> C.C.I.	1997	2 juin 2000	✓	✓	oui	Le juge conclut que les frais ont été engagés relativement au paiement d'une pension alimentaire, un droit préexistant qui découle de la loi provinciale
<i>Sol c. Canada</i> C.C.I.	1997	5 oct. 2000	✓		oui	Frais engagés par l'appelante dans une requête en variation de la pension alimentaire ordonnée par un tribunal du Manitoba; les enfants avaient droit à une pension avant le divorce, un droit qui continuait d'exister après le divorce; par conséquent, tout frais engagé par l'appelante pour déterminer le montant de la pension alimentaire pour l'enfant qui devait être payée était déductible
<i>Gallien c. R.</i> C.C.I.	1997	26 oct. 2000		✓	oui	Juge conclut que le droit à la pension alimentaire pour conjointe est un droit préexistant et non un droit créé par l'ordonnance de la Cour; elle s'appuie sur la décision de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt <i>Bracklow</i> ; dans l'affaire <i>Nadeau</i> , la CAF remettra en question le bien-fondé de ces conclusions
<i>Mathieu c. Canada</i> C.C.I.	1998	15 août 2001	✓	✓	non	Frais engagés par le payeur de la pension alimentaire afin d'obtenir une annulation de l'obligation de payer la pension alimentaire et des arrérages; juge applique <i>Bergeron</i> ; les frais ne sont pas déductibles
<i>Lemieux c. Canada</i> C.C.I.	1998	21 sept. 2001	✓		non	Frais juridiques engagés principalement dans le but d'obtenir une ordonnance de pension alimentaire pour enfants ainsi que pour faire appel de la décision prise en la matière; juge réitère sa position selon laquelle il a accepté le raisonnement dans <i>Bergeron</i> et conclut qu'il n'y a aucune disposition autorisant la déduction
<i>Sabour c. R.</i> C.C.I.	1998	22 nov. 2001			non	Bien que le juge refuse d'adopter le raisonnement dans <i>Bergeron</i> selon lequel la pension alimentaire ne constitue pas un revenu de bien, il conclut que les frais ne sont pas déductibles en l'espèce puisqu'ils n'ont pas été engagés dans le but de gagner un revenu non exonéré

<i>Nadeau c. Canada</i> C.C.I.	1999	14 août 2002	√			non	Frais engagés pour se défendre à l'encontre d'une requête en augmentation de pension alimentaire; le juge s'est associé au courant jurisprudentiel majoritaire et a refusé le droit de déduire; toutefois, il réitère la position prise dans <i>Bergeon</i> selon laquelle aucune disposition législative ne permettrait de déduire les frais juridiques tant pour le payeur que pour la bénéficiaire
<i>Nadeau c. Canada</i> C.A.F.	1999	27 oct. 2003	√			non	L'arrêt de principe en matière de déductibilité des frais juridiques pour le payeur d'une pension alimentaire; Cour d'appel fédérale a affirmé, tout en maintenant la position traditionnelle selon laquelle le payeur n'a pas droit à la déduction de ses frais juridiques parce que ceux-ci n'ont pas été engagés dans le but de gagner du revenu, qu'il est beaucoup trop tard pour conclure que la pension alimentaire n'est pas un revenu de bien
<i>Lanthier c. Canada</i> C.C.I.	2000	18 mars 2003	√			non	Frais encourus par le payeur de la pension alimentaire dans une requête pour réduction de la pension; frais pas engagés dans le but de gagner du revenu donc non déductibles
<i>Keating c. Canada</i> C.C.I.	2000	29 avril 2005	√	√	√	en partie	L'Agence n'a pas appliqué sa nouvelle politique annoncée en 2002 bien qu'elle aurait pu; juge conclut que la partie des frais relatifs à la pension alimentaire pour enfants est déductible mais non la partie des frais associés à la pension alimentaire pour conjointe
<i>Berry c. Canada</i> C.C.I.	2002	9 déc. 2005	√			non	Frais engagés par le payeur afin de demander que soit modifiée l'ordonnance de pension alimentaire pour enfants; frais non déductibles; application de l'affaire <i>Nadeau</i> , CAF
<i>Gdl c. R.</i> C.C.I.	2003	28 mars 2006	√			oui	L'Agence n'a pas appliqué sa politique administrative annoncée en 2002; le juge conclut que la politique administrative a été modifiée et les frais juridiques engagés pour l'obtention d'une pension alimentaire sont déductibles en l'espèce