

L'interprétation constitutionnelle et l'interprétation fiscale, encore aux antipodes ?¹

Mélanie SAMSON²

Lex Electronica, vol. 15.2 (automne 2010)

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCTION..... | 2 |
| 1. L'INTERPRÉTATION CONSTITUTIONNELLE ET L'INTERPRÉTATION FISCALE : TRADITION ET ÉVOLUTION | 3 |
| 1.1. La nature respective des lois constitutionnelles et fiscales | 3 |
| 1.2. La fonction respective des lois constitutionnelles et fiscales..... | 6 |
| 1.3. La formulation respective des lois constitutionnelles et fiscales | 8 |
| 2. LE TEXTE, LE CONTEXTE ET L'OBJET DE LA LOI : LES TROIS PIERRES ANGULAIRE DE L'INTERPRÉTATION CONSTITUTIONNELLE ET FISCALE ?..... | 10 |
| 2.1. L'interprétation constitutionnelle récente | 10 |
| 2.2. L'interprétation fiscale récente | 15 |
| CONCLUSION | 17 |

¹ La présente étude a été rendue possible grâce au soutien financier du *Conseil de recherches en sciences humaines du Canada*.

² L.L.B. (Laval); L.L.M. (Laval); avocate; doctorante, Faculté de droit, Université Laval.

Introduction

Après avoir longtemps été décrite comme un processus « mécanique » opéré à partir de son seul texte, l'interprétation de la loi apparaît de plus en plus comme un exercice subtil qui implique que le juriste prenne en considération et pondère une multitude de facteurs. Ainsi, il est admis que l'interprétation doit tenir compte « *de la place qu'occupe le texte à interpréter dans l'ensemble du système juridique et de la fonction qu'il y exerce.* »³ Sur la base de ces critères, les lois constitutionnelles et fiscales ont été traditionnellement interprétées de manière très différente. À vrai dire, l'on considère généralement que ces deux types de lois se situent aux extrémités opposées de l'échiquier interprétatif. Puisqu'elles se situent au sommet de la hiérarchie des normes et parce qu'elles sont attributives de droits, fondamentaux qui plus est, les lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles telles que les chartes des droits font l'objet d'une interprétation large et libérale. Quant aux lois fiscale, privatives de droits, elles sont plutôt interprétées restrictivement.

L'interprétation constitutionnelle différerait, certes, énormément de l'interprétation fiscale, mais aussi, dans une très large mesure, de l'interprétation de toute autre loi. Aux yeux de la Cour suprême du Canada, il semble en effet que « *[l]’interprétation d’une constitution [soit] tout à fait différente de l’interprétation d’une loi* »⁴. Bien que la Cour suprême du Canada ait réitéré cette opinion récemment⁵, la spécificité de l'interprétation des lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles est de plus en plus souvent remise en question par la doctrine. Selon certains auteurs, cette spécificité a été maintes fois affirmée mais jamais démontrée⁶. Pour d'autres, cette spécificité est bien réelle, mais elle tend à s'effacer depuis l'avènement de la « méthode moderne » d'interprétation des lois ordinaires, laquelle consiste à « *lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.* »⁷ Inspirée des écrits du professeur Elmer A. Driedger et désormais reconnue comme « *le point de départ* »⁸ d'une interprétation adéquate des lois ordinaires⁹, cette approche interprétative a plusieurs points communs avec la démarche traditionnellement effectuée par les

³ Pierre-André CÔTÉ avec la collab. de Stéphane BEAULAC et Mathieu DEVINAT, *Interprétation des lois*, 4^e éd., Montréal, Éditions Thémis, 2009, p. 39.

⁴ *Hunter c. Southam Inc.*, [1984] 2 R.C.S. 145, 155.

⁵ *New Brunswick (Human Rights Commission) c. Potash Corporation of Saskatchewan Inc.*, [2008] 2 R.C.S. 604, par. 65.

⁶ Alain-François BISSON, « La Charte québécoise des droits et libertés de la personne et le dogme de l'interprétation spécifique des textes constitutionnels », (1986) 17 *R.D.U.S.* 19; Hugo CYR, « L'interprétation constitutionnelle, un exemple de postpluralisme », (1998) 43 *R.D. McGill* 565, 570.

⁷ Elmer A. DRIEDGER, *Construction of Statutes*, 2^e éd., Toronto, Butterworths, 1983, p. 87.

⁸ *Barrie Public Utilities c. Association canadienne de télévision par câble*, [2003] 1 R.C.S. 476, par 20.

⁹ Voir Stéphane BEAULAC et Pierre-André CÔTÉ, « Driedger's « Modern Principle » at the Supreme Court of Canada : Interpretation, Justification, Legitimization », (2006) 40 *R.J.T.* 131.

Mélanie SAMSON, « L'interprétation constitutionnelle et l'interprétation fiscale, encore aux antipodes ? »

Droits d'auteur et droits de reproduction. Toutes les demandes de reproduction doivent être acheminées à Copibec (reproduction papier) – (514) 288-1664 – 1(800) 717-2022.

licences@copibec.qc.ca

tribunaux dans l'interprétation des lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles¹⁰. Ainsi, la méthode d'interprétation auparavant réservée aux lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles serait devenue d'application générale.

Dans les lignes qui suivent, nous tenterons de vérifier si la démarche interprétative est désormais la même quelle que soit la loi interprétée. Pour ce faire, nous comparerons la façon dont la Cour suprême du Canada et la Cour d'appel du Québec interprètent dans leur jurisprudence récente les lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles de protection des droits de la personne, d'une part, et les lois fiscales, d'autre part. S'il s'avère que les tribunaux supérieurs adoptent la même approche pour interpréter ces deux types de lois, traditionnellement considérés aux antipodes, l'on pourra légitimement conclure que l'interprétation constitutionnelle tend à se rapprocher de l'interprétation de toute autre loi, ou plus exactement, que l'approche désormais préconisée par les tribunaux dans l'interprétation des lois ordinaires est calquée sur l'approche interprétative auparavant réservée aux lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles.

Notre démarche comportera deux étapes. Dans un premier temps, nous dresserons un portrait théorique de l'approche traditionnellement préconisée par les tribunaux dans l'interprétation des lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles et dans l'interprétation des lois fiscales (1). Puis, par une étude de la jurisprudence récente, nous tenterons de vérifier si, en pratique, l'interprétation constitutionnelle et l'interprétation fiscale s'inscrivent ou non dans des logiques différentes (2).

1. L'interprétation constitutionnelle et l'interprétation fiscale : tradition et évolution

Les lois constitutionnelles et fiscales ne sont pas de même nature (1.1.), n'ont pas la même fonction (1.2.) et sont rédigées différemment (1.3.). Dans les prochaines lignes, nous démontrerons que chacune de ces différences a contribué traditionnellement à éloigner les lois constitutionnelles et les lois fiscales sur le plan de l'interprétation.

1.1. La nature respective des lois constitutionnelles et fiscales

Sur le plan formel, les lois se répartissent en deux catégories : les lois constitutionnelles et les lois dites « ordinaires ». À ce binôme s'ajoute la catégorie des lois quasi constitutionnelles, créée par la jurisprudence.

¹⁰ Stéphane BEAULAC, « L'interprétation de la Charte : reconsidération de l'approche téléologique et réévaluation du rôle du droit international », (2005) 27 *S.C.L.R.* 1, 16.

Les lois constitutionnelles présentent deux particularités. Premièrement, ces lois « ne peu[vent] pas être modifiée[s], révisée[s] ou abrogée[s] par la législature »¹¹ selon la règle habituelle de la majorité simple. Les lois constitutionnelles peuvent, certes, être modifiées, mais selon une procédure plus complexe que pour les lois ordinaires¹². D'autre part, les lois constitutionnelles se caractérisent par leur supériorité sur le reste de la législation¹³. La catégorie des lois de nature constitutionnelle inclut, notamment, la *Loi constitutionnelle de 1982*, dont fait partie la *Charte canadienne des droits et libertés*, et une série de lois énumérées à son article 52 et dans son annexe¹⁴.

La catégorie des lois dites « ordinaires » se définit par la négative; elle englobe toutes les lois qui ne sont pas constitutionnelles. Les lois fiscales telles que la *Loi de l'impôt sur le revenu fédérale*¹⁵ et la *Loi sur les impôts* du Québec¹⁶ sont au nombre de ces lois.

Il convient de noter que certaines lois auxquelles le législateur n'a pas conféré un caractère formellement constitutionnel se sont néanmoins vu reconnaître un statut quasi constitutionnel par les tribunaux. Tel est le cas de la *Charte des droits et libertés de la personne* du Québec et des lois anti-discrimination en vigueur dans les autres provinces canadiennes. « [L]a nature et l'objet spécifique de ces lois, le fait qu'elles protègent des valeurs fondamentales tels que le droit à l'égalité et le principe de non-discrimination, voilà qui [explique], dans la perspective de la Cour suprême », leur statut quasi constitutionnel¹⁷.

Les lois quasi constitutionnelles ont en quelque sorte un caractère hybride. Contrairement aux lois véritablement constitutionnelles, les lois quasi constitutionnelles peuvent être modifiées par une simple loi. Par contre, elles ont pour point commun avec les lois constitutionnelles d'avoir primauté sur les autres lois.

¹¹ *Winnipeg School Division No. 1 c. Craton*, [1985] 2 R.C.S. 150, 156.

¹² Henri BRUN, Guy TREMBLAY et Eugénie BROUILLET, *Droit constitutionnel*, 5e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2008, p. 11; Michel COUTU et Pierre BOSSET, « La dynamique juridique de la Charte », dans COMMISSION DES DROITS DE LA PERSONNE ET DES DROITS DE LA JEUNESSE, *Après 25 ans, la Charte québécoise des droits et libertés*, vol. 2, Montréal, Commission des droits de la personne et des droits de la jeunesse, 2003, p. 246, à la page 265 et 266.

¹³ Pierre BOSSET, « La *Charte des droits et libertés de la personne* dans l'ordre constitutionnel québécois : évolution et perspectives », (2006) 1 *B.Q.D.C.* 3, 4; M. COUTU et P. BOSSET, préc., note 12.

¹⁴ *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B de la *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, c. 11 (R.-U.), art. 44.

¹⁵ L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.).

¹⁶ L.R.Q., c. I-3.

¹⁷ P. BOSSET, préc., note 133, p. 10.

La nature constitutionnelle, quasi constitutionnelle ou ordinaire des lois ne fait pas que déterminer leur place dans la hiérarchie des sources du droit et leur procédure de modification. Elle influence également leur interprétation¹⁸.

Compte tenu de leur nature particulière, les lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles de protection des droits de la personne commandent en effet une interprétation « libérale »¹⁹, « généreuse »²⁰, « contextuelle »²¹, « téléologique »²², « dynamique »²³ et « évolutive »²⁴ « de manière à réaliser les objets généraux qu'elle[s] soutend[ent] de même que les buts spécifiques de [leurs] dispositions particulières »²⁵. Comparée à l'interprétation des lois ordinaires, l'interprétation constitutionnelle requiert en fait un apport créatif plus important de la part de l'interprète²⁶.

¹⁸ Christian BRUNELLE, « L'interprétation des droits constitutionnels par le recours aux philosophes », (1990) 50 *R. du B.* 353, 362; P.-A. CÔTÉ avec la collab. de S. BEAULAC et M. DEVINAT, préc., note 3, p. 39; Diane DEMERS, « Les enjeux contemporains de l'interprétation : les concepts flous, l'interprétation « constructiviste » et la modélisation », dans Claude THOMASSET et Danièle BOURCIER (dir.), *Interpréter le droit : le sens, l'interprète, la machine*, Bruxelles, Bruylant, 1997, 221, à la page 233.

¹⁹ *Tranchemontagne c. Ontario (Directeur du Programme ontarien de soutien aux personnes handicapées)*, [2006] 1 R.C.S. 513, par. 33; *R. c. Grant*, [2009] 2 R.C.S. 353, par. 15.

²⁰ *T.U.A.C., section locale 1518 c. KMart Canada Ltd.*, [1999] 2 R.C.S. 1083, par. 22; *Greater Vancouver Transportation Authority c. Fédération canadienne des étudiantes et étudiants - Section Colombie-Britannique*, [2009] 2 R.C.S. 295, par. 27.

²¹ *R. c. Grant*, préc., note 199; Luc BÉGIN et Yannick VACHON, « L'interprétation contextuelle : pour le meilleur et pour le pire ? », dans Marie-Claire BELLEAU et François LACASSE (dir.), *Claire L'Heureux-Dubé à la Cour suprême du Canada 1987-2002*, Montréal, Wilson&Lafleur, 2004, p. 721; Danielle PINARD, « La « méthode contextuelle » », (2002) 81 *R. du B. can.* 323. Voir : *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 R.C.S. 295, 344; *Edmonton Journal c. Alberta (Procureur général)*, [1989] 2 R.C.S. 1326, 1355.

²² *Tranchemontagne c. Ontario (Directeur du Programme ontarien de soutien aux personnes handicapées)*, préc., note 199, par. 33; *R. c. Grant*, préc., note 19; *Greater Vancouver Transportation Authority c. Fédération canadienne des étudiantes et étudiants - Section Colombie-Britannique*, préc., note 20; Luc B. TREMBLAY, « L'interprétation téléologique des droits constitutionnels », (1995) 29 *R.J.T.* 459; H. BRUN, G. TREMBLAY et E. BROUILLET, préc., note 122, p. 957; Pierre CARRIGNAN, « De l'exégèse et de la création dans l'interprétation judiciaire des lois constitutionnelles », (1986) 20 *R.J.T.* 27, 43. Voir *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, préc., note 21.

²³ *Friends of the Island Inc. c. Canada (ministre des Travaux publics)*, [1993] 2 C.F. 229, par. 67, inf. pour d'autres motifs 18 C.E.L.R. (N.S.) 1 (CAF); H. BRUN, G. TREMBLAY et E. BROUILLET, préc., note 12, p. 958; D. DEMERS, préc., note 188, p. 233.

²⁴ *Friends of the Island Inc. c. Canada (ministre des Travaux publics)*, préc., note 23, par. 60; H. BRUN, G. TREMBLAY et E. BROUILLET, préc., note 12, p. 958.; D. DEMERS, préc., note 18, p. 233.

²⁵ *Béliveau St-Jacques c. Fédération des employées et employés de services publics Inc.*, [1996] 2 R.C.S. 345, 371, par. 42.

²⁶ C. BRUNELLE, préc., note 188, p. 365.

1.2. La fonction respective des lois constitutionnelles et fiscales

La théorie officielle de l'interprétation des lois postule que les lois doivent être interprétées différemment dépendamment de leur nature, constitutionnelle ou ordinaire, mais aussi de leur contenu matériel, c'est-à-dire de la matière dont elles traitent²⁷. Ainsi, tant la tradition de common law que celle du droit civil établissent une distinction entre les lois favorables aux citoyens et celles qui les privent de droits. Cette distinction explique en bonne partie pourquoi les lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles de protection des droits de la personne et les lois fiscales ont été généralement considérées comme des antinomies sur le plan de l'interprétation.

En principe, les lois « favorables »²⁸ aux citoyens, attributives de droits ou d'« avantages »²⁹ ou « remédiatrices »³⁰ de quelque abus, doivent recevoir une interprétation « libérale et généreuse »³¹. C'est là une application du principe de l'interprétation finaliste des lois, consacré tant dans la *Loi d'interprétation fédérale* [LIF] que dans la *Loi d'interprétation* du Québec [LIQ] :

*12 [LIF]. Tout texte est censé apporter une solution de droit et s'interprète de la manière la plus équitable et la plus large qui soit compatible avec la réalisation de son objet*³².

[41 LIQ]. Toute disposition d'une loi est réputée avoir pour objet de reconnaître des droits, d'imposer des obligations ou de favoriser l'exercice des droits, ou encore de remédier à quelque abus ou de procurer quelque avantage.

*Une telle loi reçoit une interprétation large, libérale, qui assure l'accomplissement de son objet et l'exécution de ses prescriptions suivant leurs véritables sens, esprit et fin*³³.

Bien que les lois d'interprétation fédérale et québécoise soient en principe inapplicables aux lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles de protection des droits de la personne³⁴,

²⁷ Pierre ISSALYS, *Introduction à la législation : procédure législative, technique législative, interprétation des lois, théorie de la législation*, Québec, Université Laval, Faculté de droit, 1998, p. 244.

²⁸ P.-A. CÔTÉ avec la collab. de S. BEAULAC et M. DEVINAT, préc., note 3, p. 576.

²⁹ *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, par. 36.

³⁰ P.-A. CÔTÉ avec la collab. de S. BEAULAC et M. DEVINAT, préc., note 3, p. 576.

³¹ *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, préc., note 299; Ruth SULLIVAN, « Statutory Interpretation in a New Nutshell », (2003) *R. du B. can.* 51, 63.

³² *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), c. I-21, art. 12.

³³ *Loi d'interprétation*, L.R.Q., c. I-16, art. 41.

³⁴ *Law Society of Upper Canada c. Skapinker*, [1984] 1 R.C.S. 357; H BRUN, G. TREMBLAY et E. BROUILLET, préc., note 12, p. 959.

Mélanie SAMSON, « L'interprétation constitutionnelle et l'interprétation fiscale, encore aux antipodes ? »

c'est indéniablement dans l'interprétation de ces lois que les tribunaux se conforment le mieux aux instructions énoncées par les articles 12 LIF et 41 LIQ. « Effectivement, il s'est développé, au cours des dernières années, une directive d'interprétation large et libérale des lois, à caractère constitutionnel ou non, qui visent à garantir les droits et libertés de la personne. »³⁵ Ce n'est donc pas seulement leur nature mais aussi le fait qu'elles soient attributives de droits qui confèrent aux lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles de protection des droits de la personne une interprétation généreuse.

Le principe de l'interprétation généreuse des lois attributives de droits a pour corollaire celui de l'interprétation restrictive des textes privatifs de droits. Avec les textes de nature pénale³⁶, les lois fiscales arrivent en tête de liste des lois auxquelles les tribunaux ont réservé traditionnellement « une interprétation à la fois littérale et restrictive »³⁷ en raison de leur sujet. En pratique, l'interprétation littérale et restrictive des lois fiscales a eu le plus souvent pour effet de favoriser le contribuable³⁸. Pendant longtemps, la Cour suprême du Canada considérait même qu'en cas de doute raisonnable sur le sens de la loi, le contribuable avait droit à l'interprétation qui lui était la plus favorable³⁹.

Dans l'arrêt *Stubart Investments*, rendu en 1984, la Cour suprême du Canada a amorcé un virage en indiquant qu'il convenait de « s'écarter de la règle de l'interprétation stricte [des lois fiscales] au profit d'une interprétation selon les règles ordinaires, de manière à donner effet à l'esprit de la loi et au but du législateur »⁴⁰. Dans l'arrêt *Notre-Dame-du-Bon-Secours*, rendu dix ans plus tard, le plus haut tribunal du pays a réitéré que l'interprétation des lois fiscales doit obéir aux règles ordinaires d'interprétation, dont le principe moderne énoncé par le professeur Driedger⁴¹. L'applicabilité de la « méthode moderne » aux lois fiscales a plus tard été confirmée par la Cour suprême⁴² si bien qu'en théorie du moins, le fait « [q]u'une disposition [fiscale] reçoive une interprétation stricte ou libérale [est désormais] déterminé par le but qui la sous-tend, qu'on aura identifié à la lumière du contexte de la loi, de l'objet de celle-ci et de l'intention du législateur »⁴³. Bien qu'elle existe encore, la présomption en faveur du contribuable « demeure seulement résiduelle

³⁵ P.-A. CÔTÉ avec la collab. de S. BEAULAC et M. DEVINAT, préc., note 12, p. 577.

³⁶ *Id.*, p. 546 et suiv.

³⁷ *Id.*, p.560.

³⁸ *Id.*, p. 562.

³⁹ *Id.*, p. 563; *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, 577.

⁴⁰ *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3 (j. Gonthier, au sujet de l'arrêt *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, préc., note 39.)

⁴¹ *Id.*

⁴² *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. c. Canada*, [2000] 1 R.C.S. 915, par. 32; *Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, [2001] 2 R.C.S. 1082, par. 37; *A.Y.S.A. Amateur Youth Soccer Association c. Canada (Agence du revenu)*, [2007] 3 R.C.S. 217, par. 16.

⁴³ *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, préc., note 40, par. 25.

et ne s'applique donc que dans le cas exceptionnel où les principes d'interprétation ordinaires ne permettent pas de régler la question en litige »⁴⁴.

Bien que l'interprétation des lois fiscales ne soit plus littérale ou restrictive par définition, elle demeure un processus au cours duquel la créativité de l'interprète est peu sollicitée. Comme l'a mentionné la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Entreprises Ludco*, les tribunaux appelés à interpréter une loi fiscale telle que la *Loi de l'impôt sur le revenu* « doivent [tout spécialement] se rappeler qu'ils jouent un rôle distinct de celui du législateur. En l'absence d'un texte législatif clair, il n'est pas souhaitable que les tribunaux innovent »⁴⁵.

1.3. La formulation respective des lois constitutionnelles et fiscales

Dans sa rédaction, une charte des droits se situe « aux antipodes d'une législation fiscale »⁴⁶. Or, il existe un lien étroit entre la façon dont une loi est rédigée et celle dont elle est interprétée⁴⁷. Leurs formulations très différentes pourraient donc contribuer à expliquer pourquoi l'interprétation constitutionnelle et l'interprétation fiscale ont souvent été considérées à l'opposé l'une de l'autre.

Puisqu'elles ne peuvent être modifiées aisément, les lois constitutionnelles doivent être rédigées en des termes qui leur permettent d'évoluer dans le temps⁴⁸. En matière de droits et libertés de la personne, une formulation en termes vagues et imprécis est d'autant plus appropriée qu'il s'agit d'un domaine au « fort potentiel d'évolution » et « où interviennent des valeurs fondamentales »⁴⁹. Or, la rédaction d'une loi en termes flous et sous la forme d'énoncés de principe a nécessairement des conséquences sur son interprétation⁵⁰. De fait,

⁴⁴ *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, [2006] 1 R.C.S. 715, par. 24.

⁴⁵ *Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, préc., note 42, par. 38.

⁴⁶ Henri BRUN, « La Charte canadienne des droits et libertés comme instrument de développement social », dans Clare F. BECKTON et A. Wayne MACKAY (dir.), *Les tribunaux et la Charte*, Ottawa, Commission royale sur l'union économique et les perspectives de développement du Canada, 1986, p. 1, à la page 4.

⁴⁷ Alain-François BISSON, « L'interaction des techniques de rédaction et des techniques d'interprétation des lois », (1980) 21 C. de D. 511; Richard TREMBLAY, « L'abstraction au service de la clarté en rédaction législative », dans Anne WAGNER et Sophie CACCIAGUIDI-FAHI (dir.), *Legal Language and the Search for Clarity*, Bern, Peter Lang, 2006, p. 105.

⁴⁸ C. BRUNELLE, préc., note 188, 364.

⁴⁹ R. TREMBLAY, préc., note 477, p. 135; voir : Charles-Albert MORAND, « La fin des règles fixes », *Revue européenne des sciences sociales*, Tome XXXIV, 1996, n°104, p. 195, à la page 198 : « Ce n'est que tout à fait exceptionnellement que les droits fondamentaux sont structurés sous la forme de règles fixes. [...] Le plus souvent, les droits fondamentaux débouchent sur des pesées d'intérêts très complexes, parce qu'elles impliquent la prise en compte d'une multitude de principes. »

⁵⁰ S. BEAULAC, préc., note 10, p. 19 et 20; Luc BÉGIN, « Le Québec de la *Charte canadienne des droits et libertés* et la critique de politisation du juridique », dans Bjarne MELKEVIK, *Transformation de la culture juridique québécoise*, Sainte-Foy, Presses de l'Université Laval, 1998, p. 153, à la page 160; A.-F. BISSON, préc., note 477;

Mélanie SAMSON, « L'interprétation constitutionnelle et l'interprétation fiscale, encore aux antipodes ? »

Droits d'auteur et droits de reproduction. Toutes les demandes de reproduction doivent être acheminées à Copibec (reproduction papier) – (514) 288-1664 – 1(800) 717-2022.

licences@copibec.qc.ca

« [u]n texte conçu de manière à énoncer de façon claire et concise certains grands principes ne se prête pas aisément à une approche purement grammaticale : [...] les autres méthodes (systématique et logique, téléologique, historique) [ont alors tout naturellement] tendance à s'imposer davantage. »⁵¹

Ainsi, leur rédaction sous forme d'énoncés de principe incite l'interprète des lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles à aller au-delà de leur seul texte pour pénétrer leur esprit et pouvoir ainsi concrétiser leur objet⁵². La créativité de l'interprète est sollicitée pour donner un contenu réel aux droits énoncés dans la loi, pour « *les faire passer de l'abstrait absolu au concret relatif* ». ⁵³

S'il privilégie un style « ouvert »⁵⁴ dans la rédaction des lois de protection des droits de la personne, le législateur opte pour un style de rédaction diamétralement opposé en matière fiscale. En effet, les dispositions fiscales ont le plus souvent un « caractère détaillé et précis »⁵⁵. Cette façon de rédiger les lois fiscales est directement attribuable à l'approche interprétative traditionnellement préconisée par les tribunaux en cette matière. Anticipant une interprétation littérale et restrictive de sa loi, le législateur tente de tout prévoir et de tout régler à l'avance dans l'espoir « que le respect intégral de la lettre de la loi » ne prive aucunement celle-ci de son effectivité⁵⁶. Il en résulte des dispositions hyper précises et détaillées qui, à leur tour, incitent les tribunaux à adopter une approche largement textuelle⁵⁷. La rédaction indûment détaillée des lois fiscales et leur interprétation littérale et restrictive paraissent ainsi former un cercle sans fin⁵⁸.

Pierre CARIGNAN, « De l'exégèse et de la création dans l'interprétation judiciaire des lois constitutionnelles », (1986) 20 *R.J.T.* 27, 40 et 49; P.-A. CÔTÉ avec la collab. de S. BEAULAC et M. DEVINAT, préc., note 3, p. 36 : « Les techniques de composition des lois exercent nécessairement une influence déterminante sur les techniques d'interprétation. »; Charlotte LEMIEUX, « Éléments d'interprétation en droit civil », (1993-94) 24 *R.D.U.S.* 221, 236.

⁵¹ P.-A. CÔTÉ avec la collab. de S. BEAULAC et M. DEVINAT, préc., note 3.

⁵² Voir *Id.*, p. 21 (S. BEAULAC); C. BRUNELLE, préc., note 188, p. 364 et 365.

⁵³ H. BRUN, préc., note 4646, p. 13.

⁵⁴ Luc BÉGIN, « L'internationalisation des droits de l'homme et le défi de la « contextualisation » », (2004) 53 *R.I.E.J.* 63. Notons que Herbert Hart a été le premier à faire état de la « texture ouverte » du langage du droit (Herbert HART, *The Concept of Law*, Oxford, Clarendon Press, 1961).

⁵⁵ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, par. 11.

⁵⁶ A.-F. BISSON, préc., note 477, p. 516.

⁵⁷ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, préc., note 555, par. 13; *A.Y.S.A. Amateur Youth Soccer Association c. Canada (Agence du revenu)*, préc., note 422, par. 16.

⁵⁸ A.-F. BISSON, préc., note 477, p. 520.

2. Le texte, le contexte et l'objet de la loi : les trois pierres angulaire de l'interprétation constitutionnelle et fiscale ?

Compte tenu de leur nature particulière, de leur fonction et de la façon dont elles sont rédigées, les tribunaux considèrent que les lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles doivent recevoir une interprétation téléologique⁵⁹ et contextuelle⁶⁰ qui ne fasse toutefois pas abstraction de la formulation de leurs dispositions⁶¹. Quant aux lois fiscales, la méthode moderne d'interprétation des lois commande qu'elles soient interprétées « dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec » leur « esprit » et leur « objet »⁶². Le texte, le contexte et l'objet de la loi semblent ainsi être « les trois pierres angulaires de l'interprétation juridique, et ce, tant pour [les chartes des droits] que pour les textes de loi ordinaires » tels que les lois fiscales⁶³. Dans les prochaines lignes, nous tenterons de mesurer si le texte des lois, leur objet et leur contexte d'énonciation et d'application revêtent une même importance en matière constitutionnelle et quasi constitutionnelle (A.) et en matière fiscale (B.).

2.1. L'interprétation constitutionnelle récente

Compte tenu de son ampleur, une étude exhaustive du corpus jurisprudentiel relatif à l'interprétation des lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles de protection des droits de la personne aurait été quasi impossible. C'est donc plutôt par l'analyse approfondie de deux décisions qui nous ont semblé représentatives, l'arrêt *Grant*⁶⁴ et l'arrêt *Robert*⁶⁵, que nous tenterons de mesurer l'importance relative du texte, du contexte et de l'objet dans l'interprétation des lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles de protection des droits de la personne.

Rendu par la Cour suprême du Canada en 2009, l'arrêt *Grant* porte sur l'interprétation des articles 9⁶⁶ et 10⁶⁷ de la *Charte canadienne des droits et libertés*, des dispositions qui offrent des

⁵⁹ *Supra*, note 22.

⁶⁰ *Supra*, note 21.

⁶¹ *Gould c. Yukon Order of Pioneers*, [1996] 1 R.C.S. 571, 601. Voir : Donna GRESCHNER, « Why *Chambers* is wrong : a purposive interpretation of « offered to the public » », (1988) 52 *Sask. L. Rev.* 161, 176 : « The purposive approach does not ignore the words of the legislation. A broad interpretation is one which the words can bear, as seen in the light of the law's purposes. The interpretative quest pays attention to the words because its mission is to give meaning to those words. What purposive method recognizes is that meaning is derived from context and purposes. »

⁶² E. A. DRIEDGER, *Construction of Statutes*, préc., note 7, p. 87.

⁶³ S. BEAULAC, préc., note 10, p. 25.

⁶⁴ *R. c. Grant*, préc., note 19.

⁶⁵ *École nationale de police du Québec c. Robert*, [2009] R.J.Q. 2167 (C.A.).

⁶⁶ *Loi constitutionnelle de 1982*, art. 9 : « Chacun a droit à la protection contre la détention ou l'emprisonnement arbitraires. »

garanties juridiques en cas de « détention ». L'une des questions auxquelles la Cour suprême devait répondre était de déterminer si le fait pour un individu qui marche sur le trottoir d'être intercepté par des policiers, de se voir bloquer le passage, de se faire ordonner de garder les mains devant lui et de se faire poser des questions ciblées menant à des déclarations incriminantes constitue une « détention » au sens des articles 9 et 10 de la Charte canadienne.

Dans leurs motifs majoritaires, les juges McLachlin et Charron ont amorcé leur étude de la question en résumant de la manière suivante les principes applicables en matière d'interprétation constitutionnelle : « *Comme chaque fois qu'il s'agit d'analyser une disposition constitutionnelle, il faut tout d'abord se pencher sur son libellé, dont l'interprétation, si elle n'est pas manifeste, doit être tirée par suite de l'application d'une méthode téléologique, libérale et contextuelle.* »⁶⁸ Ainsi, d'entrée de jeu, il est apparu aux juges de la majorité que le texte, le contexte et l'objet des articles 9 et 10 de la Charte canadienne allaient devoir être pris en considération pour déterminer le sens de la notion de « détention ».

Les juges McLachlin et Charron ont poursuivis en rappelant le principe selon lequel « *[l]interprétation de garanties constitutionnelles comme celles énoncées aux art. 9 et 10 « doit être libérale plutôt que formaliste » et [...] « viser à réaliser l'objet de la garantie et à assurer que les citoyens bénéficient pleinement de la protection accordée par la Charte »* »⁶⁹. Bref, il fallait « *interpréter le texte des art. 9 et 10 d'une façon libérale qui permette la réalisation de son objet sans en excéder la portée* »⁷⁰. En s'exprimant ainsi, les juges McLachlin et Charron annonçaient leur intention d'accorder une importance prépondérante à l'objet des articles 9 et 10 de la Charte, lequel, ont-elles ensuite précisé, allait devoir être apprécié en fonction du contexte⁷¹.

Selon les juges McLachlin et Charron, l'objet des articles 9 et 10 de la Charte canadienne est de « *protéger la liberté individuelle contre l'ingérence injustifiée de l'État.* »⁷² En d'autres termes, ces dispositions visent à corriger l'inégalité de pouvoir entre le citoyen et l'État.⁷³ C'est en ayant cet objet à l'esprit que les juges majoritaires ont circonscrit la notion de détention dans le contexte des articles 9 et 10 de la Charte.

⁶⁷ *Id.*, art. 10 : « Chacun a le droit, en cas d'arrestation ou de détention : a) d'être informé dans les plus brefs délais des motifs de son arrestation ou de sa détention; b) d'avoir recours sans délai à l'assistance d'un avocat et d'être informé de ce droit; c) de faire contrôler, par *habeas corpus*, la légalité de sa détention et d'obtenir, le cas échéant, sa libération. »

⁶⁸ *R. c. Grant*, préc., note 199, par. 15.

⁶⁹ *Id.*, par. 16, citant *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, préc., note 2121, p. 344.

⁷⁰ *R. c. Grant*, préc., note 19, par. 17.

⁷¹ *Id.*, par. 18.

⁷² *Id.*, par. 20.

⁷³ *Id.*, par. 22.

« Dans un sens étroit, [la notion de détention] peut s'entendre de situations où la police se rend maître d'une personne et lui impose l'obéissance. »⁷⁴ Notant « qu'une personne peut raisonnablement croire qu'elle n'a pas le choix [d'obéir] dans les circonstances, même si la police ne s'est pas formellement saisie d'elle », les juges majoritaires ont rejeté cette définition étroite de la notion de détention, comme l'avait d'ailleurs fait auparavant la Cour suprême dans l'arrêt *Therens*⁷⁵. Pour reprendre les mots des juges McLachlin et Charron, « [c]e rejet est conforme à la règle selon laquelle il faut donner aux principes énoncés dans la Charte une interprétation libérale et non formaliste et [...] évite de réduire l'objet de la protection conférée par les art. 9 et 10. »⁷⁶

« Dans un sens large, [la notion de détention] peut englober jusqu'à une entrave mineure ou une appréhension passagère. »⁷⁷ Selon les juges majoritaires, cette définition ne convient pas davantage dans le contexte des articles 9 et 10 de la Charte canadienne. À leurs yeux, il est

« évident que, malgré le sens large donné aux entraves contre lesquelles l'art. 9 vise à protéger, — sens qui englobe celles tant à la liberté psychologique qu'à la liberté physique — toute entrave anodine ou négligeable ne donnera pas lieu à un examen fondé sur la Charte. Une interprétation aussi large de la détention banaliserait les droits garantis par la Charte et leur conférerait une portée excédant leur objet. »⁷⁸

Après avoir ainsi écarté la plus étroite et la plus large des interprétations possibles de la notion de « détention », les juges de la majorité ont reconnu qu'il leur serait impossible de définir cette notion « dans l'abstrait »⁷⁹. Après étude de la jurisprudence antérieure, il leur est apparu que l'existence ou non d'une situation de détention, au sens des articles 9 et 10 de la Charte canadienne, devait être appréciée en fonction notamment des facteurs suivants :

- « [l]es circonstances à l'origine du contact avec les policiers »⁸⁰;
 - « [l]a nature de la conduite des policiers, notamment les mots employés, le recours au contact physique, le lieu de l'interaction, la présence d'autres personnes et la durée de l'interaction »⁸¹;
- et

⁷⁴ *Id.*, par. 24.

⁷⁵ *R. c. Therens*, [1985] 1 R.C.S. 613.

⁷⁶ *R. c. Grant*, préc., note 197, par. 25.

⁷⁷ *Id.*, par. 24.

⁷⁸ *Id.*, par. 26.

⁷⁹ *Id.*, par. 27.

⁸⁰ *Id.*, par. 44.

⁸¹ *Id.*

- « [l]es caractéristiques ou la situation particulières de la personne, selon leur pertinence, notamment son âge, sa stature, son appartenance à une minorité ou son degré de discernement. »⁸²

Bref, selon les juges majoritaires, il convient de prendre en considération « toutes les circonstances pertinentes pour décider si une personne raisonnable placée dans la [même] situation [...] [conclurait] que son droit de choisir le comportement à adopter avec les policiers (c.-à-d. s'en aller ou obtempérer) lui [a] été retiré. »⁸³ Les juges majoritaires ont ainsi proposé une grille d'analyse au cas par cas, en fonction des faits de chaque affaire. En l'espèce, il leur est apparu que l'appelant avait été mis en détention au moment où un agent lui avait dit de garder les mains devant lui et avait entrepris de lui poser des questions ciblées.

En somme, à la lumière de l'arrêt *Grant*, il semble que les dispositions constitutionnelles doivent être interprétées principalement en fonction de leur objet, envisagé dans le contexte factuel de l'affaire. Quant au texte des dispositions à interpréter, il n'a guère été déterminant en l'espèce.

L'analyse de la décision rendue par la Cour d'appel du Québec dans l'affaire *École nationale de police du Québec c. Robert*⁸⁴ nous permettra de mieux comprendre encore l'approche adoptée par les tribunaux dans l'interprétation des lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles de protection des droits de la personne.

Dans cette affaire, un aspirant policier avait vu son admission à l'École nationale de police du Québec être annulée au motif qu'il ne satisfaisait pas à la condition édictée au paragraphe 4 de l'article 4 du *Règlement sur le régime des études de l'École nationale de police du Québec*, une disposition qui prévoit que :

4. Pour être admis à ce programme, un candidat doit, au moment de sa demande d'admission et jusqu'à la fin de sa formation, satisfaire aux conditions suivantes :

[...]

4. ne pas avoir été reconnu coupable, en quelque lieu que ce soit, d'un acte ou d'une omission que le *Code criminel* (Lois révisées du Canada (1985), chapitre C-46) décrit comme une infraction, ni d'une des infractions visées à l'article 183 de ce Code, créées par l'une des lois qui y sont énumérées.⁸⁵

⁸² *Id.*

⁸³ *Id.*, par. 46.

⁸⁴ *École nationale de police du Québec c. Robert*, préc., note 65.

⁸⁵ (2002) 134 G.O.Q. II 4871.

En l'espèce, l'aspirant policier avait fait l'objet de condamnations pour vol d'un paquet de cigarettes et pour conduite d'une voiture alors que le taux d'alcoolémie dans son sang dépassait la limite permise. Par contre, puisqu'il avait obtenu son pardon, il estimait bénéficier de la garantie offerte par l'article 18.2 de la Charte québécoise contre la discrimination fondée sur les antécédents judiciaires. Cette disposition se lit comme suit :

Nul ne peut congédier, refuser d'embaucher ou autrement pénaliser dans le cadre de son emploi une personne du seul fait qu'elle a été déclarée coupable d'une infraction pénale ou criminelle, si cette infraction n'a aucun lien avec l'emploi ou si cette personne en a obtenu le pardon.⁸⁶

Selon son texte même, l'article 18.2 trouve application en matière d'emploi. Pour trancher le litige qui lui était soumis, la Cour d'appel du Québec devait déterminer si l'aspirant policier pouvait se prévaloir de cette disposition alors qu'il cherchait non pas à obtenir un emploi, mais à être admis dans une maison d'enseignement. Dans une décision rendue à l'unanimité, la Cour d'appel a répondu à cette question par l'affirmative.

Aux appelants qui prétendaient que l'article 18.2 ne s'appliquait pas à une procédure d'admission dans une institution d'enseignement, la Cour a répondu qu'ils « *pourraient avoir raison dans un autre contexte, mais non dans celui-ci* »⁸⁷. À la lecture de ses motifs, on comprend que la décision de la Cour repose sur une analyse pragmatique et contextuelle de la procédure d'embauche des policiers et qu'elle reflète le souci que la garantie offerte par l'article 18.2 de la Charte québécoise conserve tout son sens. Puisqu'il n'y a qu'une seule école de police au Québec, dont il faut nécessairement être diplômé pour avoir accès à un corps de police, la Cour a considéré que les exigences d'admission à cette école étaient assimilables à des conditions de pré-embauche visées par l'article 18.2 de la Charte québécoise :

[...], il n'y a au Québec qu'une école de police et il faut en être diplômé pour avoir accès à un corps de police. [...]

[...], si l'École a l'exclusivité de la formation policière, que l'accessibilité à un corps de police est assujettie à l'acquisition du diplôme conféré par l'École et qu'enfin, les conditions de l'accessibilité à l'École sont soumises aux mêmes règles minimales que celles applicables en vue de l'emploi, il s'ensuit un lien explicite, continu et nécessaire entre l'embauche et l'accès à la formation. La conséquence logique de cette situation, créée par la loi, est l'obligation d'interpréter les exigences d'entrée à l'École de la même manière que celles de l'emploi dans un corps de police. Toute autre solution

⁸⁶ *Charte des droits et libertés de la personne*, L.R.Q., c. C-12, art. 18.2.

⁸⁷ *École nationale de police du Québec c. Robert*, préc., note 655, par. 21.

signifierait la stérilisation de l'article 18.2 de la *Charte* tel qu'interprété par la Cour suprême.⁸⁸

En somme, c'est pour favoriser la réalisation de l'objet de l'article 18.2 de la Charte québécoise, consistant à enrayer la discrimination fondée sur les antécédents judiciaires en matière d'emploi, que la Cour s'est écartée quelque peu du texte de la disposition et qu'elle a étendu son application à une situation où était en jeu l'admission à un programme d'étude. Comme le souligne la Cour, il ne s'agissait pas de dénaturer l'article 18.2 de la Charte, mais, bien au contraire, d'assurer la réalisation de son objet :

Il ne s'agit pas ici de contourner l'article 18.2 de la *Charte* conçu pour s'appliquer dans le cadre de l'emploi, mais de reconnaître que la loi a créé pour les policiers un régime si intégré qu'il faille considérer l'admission à l'École comme une forme de préembauche. En somme, c'est pour donner à la Charte et à la décision dans *Montréal (Ville) c. Québec (Commission des droits de la personne et de la Jeunesse)* leur pleine interprétation que l'on doit reconnaître l'application de l'article 18.2 de la *Charte* au candidat à l'admission à l'École nationale de police de Québec et, en l'espèce, à l'intimé.⁸⁹

De l'étude des arrêts *Grant* et *Robert*, on retiendra que le contexte du litige et l'objet de la disposition constitutionnelle ou quasi constitutionnelle interprétée revêtent une importance beaucoup plus grande que le texte de cette même disposition. Bien qu'il soit certainement légitime de le prendre en considération, les tribunaux semblent considérer qu'il est parfois de leur devoir de « dépasser le texte »⁹⁰ des lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles de protection des droits de la personne pour mieux concrétiser leur esprit.

2.2. L'interprétation fiscale récente

En confirmant que la méthode moderne d'interprétation des lois fondée sur les écrits du professeur Elmer A. Driedger s'applique aux lois fiscales, les tribunaux ont reconnu que « [l]'interprétation d'une disposition [fiscale] doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique »⁹¹. Une étude plus approfondie de la jurisprudence récente de la Cour suprême du Canada révèle cependant que l'interprétation des lois fiscales demeure somme toute « largement textuelle »⁹². L'analyse de l'arrêt *Lipson*⁹³ nous permettra de démontrer que

⁸⁸ *Id.*, par. 21 et 23.

⁸⁹ *Id.*, par. 24.

⁹⁰ Pierre-André CÔTÉ, *Interprétation des lois*, 2^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 1990, p. 260 et 261, cité avec approbation dans 2747-3174 *Québec Inc. c. Québec (Régie des permis d'alcool)*, [1996] 3 R.C.S. 919, par. 162 (j. L'Heureux-Dubé).

⁹¹ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, préc., note 555, par. 10.

⁹² *Id.*, par. 13; *Canada c. J. Hudon Enterprises Ltd.*, 2010 CAF 37, par. 18 (demande d'autorisation d'appel rejetée, C.S.C., 17-06-2010, 33629).

l'interprétation fiscale se distingue ainsi de l'interprétation des lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles de protection des droits de la personne.

Dans l'affaire *Lipson*, la Cour suprême du Canada a été appelée à préciser en quoi consiste un évitement fiscal visé par la règle générale anti-évitement du paragraphe 245(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁹⁴. Plus précisément, la Cour devait déterminer si une série d'opérations qui avait permis à un couple de profiter pour une même somme des avantages fiscaux offerts par quatre dispositions différentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* constituait un évitement fiscal abusif.

Selon les termes du paragraphe 245(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, un « contribuable ne se voit refuser l'avantage fiscal découlant d'une opération d'évitement que lorsque l'opération entraîne directement ou indirectement un abus dans l'application de dispositions de la Loi »⁹⁵. L'application du paragraphe 245(4) de la *Loi de l'impôt* implique « d'abord [d'] interpréter les dispositions générant l'avantage fiscal pour en déterminer l'objet et l'esprit. Il faut ensuite déterminer si l'opération est conforme à cet objet ou si elle le contrecarre. »⁹⁶ « [I]l y a évitement fiscal abusif lorsqu'une opération va à l'encontre de la raison d'être des dispositions invoquées. »⁹⁷

Dans l'arrêt *Lipson*, la Cour suprême a rappelé que « [p]our déterminer l'objet d'une disposition de la Loi, le tribunal doit recourir à une méthode d'interprétation textuelle, contextuelle et téléologique unifiée »⁹⁸. Pour reprendre les mots du juge LeBel, s'exprimant au nom de la majorité, « la méthode d'interprétation des lois est la même pour les dispositions de la LIR et celles de toute autre loi : il faut « dégager l'intention du législateur en tenant compte du libellé, du contexte et de l'objet des dispositions en cause » »⁹⁹.

Conformément aux lignes directrices qu'elle s'était données, la Cour a débuté son analyse en interprétant « les quatre dispositions en cause dans [l']affaire afin de déterminer leur objet essentiel et leur esprit. »¹⁰⁰ Elle s'est ensuite appliquée à « déterminer si [les opérations] d'évitement [auxquelles le couple avait eu recours] contrecarr[aient] l'objet ou l'esprit des dispositions pertinentes »¹⁰¹. À ce stade de son analyse, la Cour a dû déterminer si l'application du paragraphe 245(4) de la *Loi de l'impôt* impliquait que les différentes opérations d'évitement soient considérées isolément ou dans leur ensemble. C'est

⁹³ *Lipson c. Canada*, [2009] 1 R.C.S. 3.

⁹⁴ *Id.*, par. 1.

⁹⁵ *Id.*, par. 25.

⁹⁶ *Id.*, par. 25, citant *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, préc., note 555.

⁹⁷ *Id.*

⁹⁸ *Id.*, par. 26.

⁹⁹ *Id.*, par. 26, citant *Mathew c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 643, par. 42.

¹⁰⁰ *Id.*, par. 27.

¹⁰¹ *Id.*, par. 33.

essentiellement en prenant appui sur le texte de la disposition anti-évitement que la Cour est parvenue à la conclusion qu'il lui fallait considérer l'ensemble des opérations anti-évitement. Comme l'a souligné le juge LeBel :

[...] le par. 245(4) prévoit qu'un avantage fiscal peut être supprimé lorsqu'une opération entraîne « directement ou indirectement » un abus dans l'application des dispositions de la Loi lues ou non dans leur ensemble. L'emploi des adverbess « directement ou indirectement » traduit l'intention du législateur que la [disposition anti-évitement] s'applique même lorsque l'abus résulte indirectement d'une opération. Il s'ensuit logiquement qu'il faut tenir compte de la série d'opérations pour déterminer si l'une d'elles est abusive, sinon seules les opérations entraînant directement un abus tomberaient sous le coup de la disposition.¹⁰²

[nos soulignements]

Après analyse, la Cour suprême a conclu que la série d'opérations effectuées par le couple avait produit un effet global tombant sous le coup de la disposition anti-évitement de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et ce, même si prises individuellement, les opérations n'étaient pas abusives. En somme, bien que la Cour suprême ait accordé de l'importance à l'objet de chacune des dispositions en vertu desquelles le couple avait réclamé un avantage fiscal, force est de constater que l'interprétation grammaticale de la disposition générale anti-évitement a joué un rôle déterminant quant à l'issue du litige.

Conclusion

Compte tenu de leur nature, de leur fonction et de leur formulation respective, les tribunaux ont longtemps considéré que les lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles et les lois fiscales devaient être interprétées de façon très différente. Cette conception est toutefois remise en question. Depuis l'avènement de la méthode moderne d'interprétation des lois, il semble en effet que toutes les lois, qu'elles soient constitutionnelles, quasi constitutionnelles ou ordinaires, y compris les lois fiscales, doivent être interprétées en fonction de leur texte, de leur objet et du contexte.

Afin de vérifier si l'avènement de la méthode moderne a eu pour effet d'instaurer une conception unique de l'interprétation des lois au Canada, nous avons étudié la jurisprudence récente des tribunaux supérieurs en matière constitutionnelle et quasi constitutionnelle et en matière fiscale. S'il s'était avéré que la démarche interprétative était désormais la même pour les

¹⁰² *Id.*, par. 37.

lois constitutionnelles et les lois fiscales, traditionnellement considérées comme des antinomies sur le plan de l'interprétation, nous aurions pu conclure à l'existence d'une approche interprétative unique, valable pour tous les types de lois. Notre analyse de la jurisprudence n'autorise toutefois pas une telle conclusion.

L'interprétation des lois fiscales et celle des lois constitutionnelles impliquent, certes, toutes deux la prise en compte de l'objet, du texte et du contexte de la loi, mais à des degrés différents. L'objet de la loi, déterminé en fonction du contexte¹⁰³, est sans contredit la clé de l'interprétation constitutionnelle. Pour réaliser pleinement cet objet, le tribunal n'hésitera pas à s'éloigner du texte de la disposition interprétée. Puisqu'il est rédigé en termes flous, le texte de la loi constitutionnelle ou quasi constitutionnelle sera, d'ailleurs, rarement déterminant quant à l'issue du litige. En matière fiscale, par contre, l'interprétation demeure fortement axée sur le texte de la loi. Même pour favoriser la réalisation de l'objet de la loi, le tribunal hésitera à s'éloigner d'un texte clair¹⁰⁴. L'interprétation des lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles demeure ainsi un exercice plus dynamique et plus évolutif que l'interprétation des lois fiscales.

¹⁰³ *Edmonton Journal c. Alberta (Procureur général)*, [1989] 2 R.C.S. 1326, 1356.

¹⁰⁴ *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, par. 43.

Mélanie SAMSON, « L'interprétation constitutionnelle et l'interprétation fiscale, encore aux antipodes ? »

Droits d'auteur et droits de reproduction. Toutes les demandes de reproduction doivent être acheminées à Copibec (reproduction papier) – (514) 288-1664 – 1(800) 717-2022.

licences@copibec.qc.ca