

Date : 20081219

Dossier : A-181-08

Référence : 2008 CAF 412

**CORAM : LE JUGE SEXTON
LE JUGE EVANS
LE JUGE RYER**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

LISE C. COUTURE

intimée

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 10 décembre 2008.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 19 décembre 2008.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE RYER

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE SEXTON
LE JUGE EVANS**

Date 20081219

Dossier : A-181-08

Référence : 2008 CAF 412

**CORAM : LE JUGE SEXTON
LE JUGE EVANS
LE JUGE RYER**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appellante

et

LISE C. COUTURE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE RYER

[1] Il s'agit d'un appel interjeté par Sa Majesté la Reine à l'égard de la décision rendue par le juge Boyle (le juge de la Cour de l'impôt) de la Cour canadienne de l'impôt (2008 CCI 171) accueillant l'appel de Lise C. Couture, selon la procédure informelle prévue par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. T-2, des nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la LIR), relativement aux années d'imposition 2003 et 2004. Sauf disposition contraire, tout renvoi à une disposition législative dans les présents motifs est un renvoi à la disposition correspondante de la LIR applicable aux années d'imposition en cause.

[2] M^{me} Couture a demandé un crédit d'impôt en vertu du paragraphe 118.2(1) (le crédit d'impôt pour frais médicaux) calculé en fonction de certains frais payés pour des traitements d'acupuncture que le professeur Cedric Cheung lui avait fournis à London (Ontario) en 2003 et en 2004. Sa demande de crédit d'impôt pour frais médicaux a été refusée parce que les sommes versées au professeur Cheung n'étaient pas des frais médicaux au sens de l'alinéa 118.2(2)a), étant donné que, pendant ces années, le professeur n'était pas considéré comme un médecin pour l'application de cette disposition.

Aperçu du droit applicable

[3] Dans le calcul de l'impôt sur le revenu payable sous le régime de la partie I de la LIR, le paragraphe 118.2(1) permet au particulier de réclamer un crédit d'impôt pour frais médicaux à l'égard de la totalité de ses frais médicaux, au sens du paragraphe 118.2(2) (frais médicaux), s'il peut démontrer qu'il les a engagés au cours de la période prévue à cette disposition.

[4] Selon l'alinéa 118.2(2)a), les frais payés à un médecin pour les services médicaux fournis au particulier seront considérés comme des frais médicaux de ce particulier pour l'année d'imposition où les frais ont été engagés. Même si la LIR ne contient pas de définition précise du terme « médecin », le paragraphe 118.4(2) en prévoit effectivement une pour les besoins de plusieurs dispositions de la LIR, notamment l'article 118.2 qui énumère les types de frais qui sont considérés comme des frais médicaux.

[5] Les dispositions pertinentes de la Loi pour les besoins du présent appel sont reproduites à l'annexe ci-jointe.

La décision de la Cour canadienne de l'impôt

[6] Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que le professeur Cheung était un médecin au sens attribué à ce terme au paragraphe 118.4(2). Il a déterminé que l'interprétation de cette disposition requerrait une « analyse en deux étapes ». À la première étape, le juge de la Cour de l'impôt a conclu que le professeur Cheung, en tant qu'acupuncteur, pouvait être considéré un médecin « au sens attribué à ce terme dans un contexte autre que la *Loi de l'impôt sur le revenu* ». Il a ensuite conclu, à la deuxième étape, que les lois de l'Ontario, la province où le professeur Cheung avait fourni ses services d'acupuncteur, l'autorisaient à exercer sa profession d'acupuncteur.

[7] Pour arriver à sa conclusion à la « deuxième étape », le juge de la Cour de l'impôt a estimé que la Couronne n'avait pu indiquer quoi que ce soit dans *Loi de 1991 sur les professions de la santé réglementées*, L.O. 1991, ch. 18, qui interdise la pratique de la médecine traditionnelle chinoise ou de l'acupuncture en 2003 et en 2004, et qu'il n'avait rien pu trouver à ce sujet dans cette loi. Il a de plus déclaré qu'il n'avait rien vu dans la loi qui laissait croire que le professeur Cheung n'était pas autorisé à exercer la médecine traditionnelle chinoise et l'acupuncture en 2003 et en 2004. Enfin, le juge de la Cour de l'impôt a conclu que l'abrogation des dispositions interdisant l'exercice de l'acupuncture au titre d'acte autorisé en vertu du paragraphe 27(1) de la *Loi de 1991 sur les professions de la santé réglementées*, par l'article 8 du *Controlled Acts*, O. Reg. 107/96 (*Controlled Acts Regulations*) signifiait que, pour les années en

cause, toute personne était autorisée à pratiquer l'acupuncture en Ontario. Au paragraphe 31 des motifs de sa décision, le juge de la Cour de l'impôt a précisément indiqué que :

Une loi provinciale précise qui permet à une personne de faire quelque chose autorise cette personne à accomplir cette chose. Il n'y a pas lieu de considérer le mot « autorise » comme équivalent à « permet ».

Question en litige

[8] La question en litige dans le présent appel consiste à déterminer si le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur lorsqu'il a conclu que le professeur Cheung était un médecin au sens du paragraphe 118.4(2), en 2003 et en 2004.

Norme de contrôle

[9] Selon moi, l'interprétation du paragraphe 118.4(2), et plus particulièrement la définition du terme médecin, est une question de droit. Conséquemment, la norme de contrôle applicable à la décision du juge de la Cour de l'impôt relativement à cette question est celle de la décision correcte (voir *Housen c. Nikolaisen*, [2002] 2 R.C.S. 235, 2002 CSC 33).

Analyse

[10] Avant toute chose, je constate que c'est à partir d'une approche nouvelle que le juge de la Cour de l'impôt est arrivé à une décision dans l'affaire dont il était saisi, eu égard à d'autres décisions de la Cour canadienne de l'impôt, en particulier les décisions *Pagnotta c. Canada*, [2001] 4 C.T.C. 2613, *Laurie c. Canada*, 2003 CCI 105, *Noddin c. Canada*, 2004 CCI 687, et

Davar c. Canada, 2005 CCI 715. Malheureusement pour M^{me} Couture, je suis d'avis que la décision du juge de la Cour de l'impôt ne peut être confirmée.

[11] Je ne suis pas convaincu qu'il ait été pertinent pour le juge de la Cour de l'impôt d'appliquer « l'analyse en deux volets » dans son interprétation du paragraphe 118.4(2), mais il n'est pas nécessaire de statuer sur cette question pour trancher le présent appel. À mon avis, l'appel doit être accueilli pour des motifs qui sont liés à l'analyse du juge de la Cour de l'impôt sur la question de savoir si le professeur Cheung était autorisé à exercer l'acupuncture en vertu des lois de l'Ontario en 2003 et en 2004.

[12] Avec égards, je ne suis pas d'accord avec la proposition selon laquelle les mots « autorisé à exercer » au paragraphe 118.4(2) sont synonymes de « permis d'exercer » ou « non interdit d'exercer ». Je suis d'avis que les définitions que les dictionnaires donnent du mot « autoriser », et qui sont contenues aux paragraphes 20 et 21 du mémoire de l'intimée, correspondent à son sens ordinaire en l'espèce. Voici comment le *The Shorter Oxford English Dictionary*, 3d ed, définit le mot « autoriser » :

[TRADUCTION]

1. Établir ou reconnaître comme faisant autorité;
2. Rendre juridiquement opérante;
3. Accorder une autorisation formelle; sanctionner.

Le *Black's Law Dictionary*, 7th ed. définit le mot « autoriser » de la façon suivante :

[TRADUCTION]

1. Conférer un pouvoir légal; habiliter;
2. Approuver formellement; sanctionner.

[13] D'après chacune de ces définitions, « autoriser » peut signifier [TRADUCTION] « accorder une autorisation formelle » ou [TRADUCTION] « approuver formellement ». Je suis d'avis que ces sens s'appliquent en ce qui concerne l'interprétation à donner aux mots « autorisé à exercer » au paragraphe 118.4(2). Il faut donc démontrer que l'acupuncture revêt un certain caractère formel ou bénéficie d'une reconnaissance officielle à titre de discipline accréditée sous le régime des lois de l'Ontario.

[14] Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que l'abrogation des dispositions interdisant l'exercice de l'acupuncture par l'article 8 du *Controlled Acts Regulations* signifie qu'en Ontario, l'exercice de l'acupuncture bénéficie d'un degré d'autorisation suffisant. Je suis d'avis que cette conclusion est injustifiée compte tenu du sens ordinaire du mot « autoriser » précédemment adopté pour l'interprétation du paragraphe 118.4(2). Le simple fait de ne plus interdire une action ne mène pas à la conclusion que cette action a été formellement approuvée.

[15] La Couronne soutient qu'une approbation législative particulière et que la réglementation d'un domaine particulier d'une pratique ou d'une profession, en l'occurrence l'acupuncture, sont requis pour démontrer que cette pratique est autorisée par la législation applicable. À l'appui de cet argument, la Couronne cite un passage de la décision *Noddin*, où le juge Bowie déclare au paragraphe 8 :

À coup sûr, l'objectif politique veut que le crédit soit accordé uniquement s'il existe une garantie de compétence légiférée en ce qui concerne la personne qui fournit le service.

[16] Je suis d'avis que le degré d'autorisation législative invoqué par la Couronne serait clairement suffisant pour démontrer l'autorisation législative requise. Cependant, je n'écarterais pas la possibilité qu'un degré différent puisse être suffisant dans d'autres circonstances. En l'espèce, la seule mention de l'acupuncture dans les textes de loi se trouve dans le *Controlled Acts Regulations* où il est précisé qu'il s'agit d'un exercice qui n'est plus interdit. Comme je l'ai dit précédemment, je suis d'avis que cette seule mention dans un texte de loi ne suffit pas pour établir que la pratique de l'acupuncture a été formellement approuvée par la législation applicable en Ontario en 2003 et en 2004.

[17] Vu ma conclusion selon laquelle le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur lorsqu'il a décidé que le professeur Cheung était un médecin au sens attribué à cette expression au paragraphe 118.4(2), il s'ensuit que les frais que M^{me} Couture a payés au professeur Cedric Cheung en 2003 et en 2004 ne sont pas des frais médicaux. Conséquemment, ces frais ne peuvent constituer le fondement d'une demande justifiée par M^{me} Couture d'un crédit d'impôt pour frais médicaux pour les années en cause.

Dispositif

[18] Pour ces motifs, j'accueillerais l'appel, j'annulerais le jugement du juge de la Cour de l'impôt et je rétablirais les nouvelles cotisations de M^{me} Couture pour les années d'imposition 2003 et 2004. En vertu de l'article 18.25 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, M^{me} Couture a droit aux frais que le présent appel a entraînés pour elle.

« C. Michael Ryer »

j.c.a.

« Je suis d'accord
J. Edgar Sexton, j.c.a. »

« Je suis d'accord
John M. Evans, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Jean-Judes Basque, B. Trad

ANNEXE

118.2(1) La somme obtenue par la formule ci-après est déductible dans le calcul de l'impôt payable par un particulier en vertu de la présente partie pour une année d'imposition :

$$A \times [(B - C) + D]$$

où :

A représente le taux de base pour l'année;

B le total des frais médicaux du particulier, engagés à son égard ou à l'égard de son époux ou conjoint de fait ou de son enfant qui n'a pas atteint l'âge de 18 ans avant la fin de l'année et qui, à la fois :

a) sont attestés par des reçus présentés au ministre,

b) n'ont pas été inclus dans le calcul d'un montant selon le présent paragraphe, l'article 64 ou le paragraphe 122.51(2) pour une année d'imposition antérieure,

c) ne sont pas inclus dans le calcul d'un montant selon le présent paragraphe, l'article 64 ou le paragraphe 122.51(2) par un autre contribuable pour une année d'imposition quelconque,

d) ont été payés par le particulier ou par son représentant légal au cours de toute période de 12 mois se terminant dans l'année ou, s'ils ont été engagés à l'égard d'une personne, y compris le particulier, qui est décédée dans l'année, au cours de toute période de 24 mois

118.2(1) For the purpose of computing the tax payable under this Part by an individual for a taxation year, there may be deducted the amount determined by the formula

$$A \times [(B - C) + D]$$

where

A is the appropriate percentage for the taxation year;

B is the total of the individual's medical expenses in respect of the individual, the individual's spouse, the individual's common-law partner or a child of the individual who has not attained the age of 18 years before the end of the taxation year

(a) that are evidenced by receipts filed with the Minister,

(b) that were not included in determining an amount under this subsection, section 64 or subsection 122.51(2), for a preceding taxation year,

(c) that are not included in determining an amount under this subsection, section 64 or subsection 122.51(2), by any other taxpayer for any taxation year, and

(d) that were paid by the individual or the individual's legal representative within any period of 12 months that ends in the taxation year or, if those expenses were in respect of a person (including the individual) who died in the taxation year, within any period of 24 months that

comprenant le jour du décès;

includes the day of the person's death;

C 1 813 \$ ou, si elle est moins élevée, la somme représentant 3 % du revenu du particulier pour l'année;

C is the lesser of \$1,813 and 3% of the individual's income for the taxation year; and

D le total des sommes dont chacune représente, à l'égard d'une personne à charge du particulier, au sens du paragraphe 118(6), à l'exception d'un enfant du particulier qui n'a pas atteint l'âge de 18 ans avant la fin de l'année, 10 000 \$ ou, si elle est moins élevée, la somme obtenue par la formule suivante :

D is the total of all amounts each of which is, in respect of a dependant of the individual (within the meaning assigned by subsection 118(6), other than a child of the individual who has not attained the age of 18 years before the end of the taxation year), the lesser of \$10,000 and the amount determined by the formula

E - F

où :

E - F

E représente le total des frais médicaux du particulier, engagés à l'égard de la personne à charge et qui, à la fois :

where

E is the total of the individual's medical expenses in respect of the dependant

a) sont attestés par des reçus présentés au ministre,

(a) that are evidenced by receipts filed with the Minister,

b) n'ont pas été inclus dans le calcul d'un montant selon le présent paragraphe ou le paragraphe 122.51(2) à l'égard du particulier pour une année d'imposition antérieure,

(b) that were not included in determining an amount under this subsection, or subsection 122.51(2), in respect of the individual for a preceding taxation year,

c) ne sont pas inclus dans le calcul d'un montant selon le présent paragraphe ou le paragraphe 122.51(2) par un autre contribuable pour une année d'imposition quelconque,

(c) that are not included in determining an amount under this subsection, or subsection 122.51(2), by any other taxpayer for any taxation year, and

d) ont été payés par le particulier ou par son représentant légal au cours de la période visée à l'alinéa *d)* de l'élément B,

(d) that were paid by the individual or the individual's legal representative within the period referred to in paragraph

F 1 813 \$ ou, si elle est moins

élevée, la somme représentant 3 % du revenu de la personne à charge pour l'année.

(d) of the description of B; and

F is the lesser of \$1,813 and 3% of the dependant's income for the taxation year.

118.2(2) Pour l'application du paragraphe (1), les frais médicaux d'un particulier sont les frais payés :

118.2(2) For the purposes of subsection 118.2(1), a medical expense of an individual is an amount paid

a) à un médecin, à un dentiste, à une infirmière ou un infirmier, à un hôpital public ou à un hôpital privé agréé, pour les services médicaux ou dentaires fournis au particulier, à son époux ou conjoint de fait ou à une personne à la charge du particulier (au sens du paragraphe 118(6)) au cours de l'année d'imposition où les frais ont été engagés;

(a) to a medical practitioner, dentist or nurse or a public or licensed private hospital in respect of medical or dental services provided to a person (in this subsection referred to as the "patient") who is the individual, the individual's spouse or common-law partner or a dependant of the individual (within the meaning assigned by subsection 118(6)) in the taxation year in which the expense was incurred;

118.4(2) Tout audiologiste, dentiste, ergothérapeute, infirmier, infirmière, médecin, médecin en titre, optométriste, orthophoniste, pharmacien, physiothérapeute ou psychologue visé aux articles 63, 64, 118.2, 118.3 et 118.6 doit être autorisé à exercer sa profession :

118.4(2) For the purposes of sections 63, 64, 118.2, 118.3 and 118.6, a reference to an audiologist, dentist, medical doctor, medical practitioner, nurse, occupational therapist, optometrist, pharmacist, physiotherapist, psychologist, or speech-language pathologist is a reference to a person authorized to practise as such,

a) par la législation applicable là où il rend ses services, s'il est question de services;

(a) where the reference is used in respect of a service rendered to a taxpayer, pursuant to the laws of the jurisdiction in which the service is rendered;

b) s'il doit délivrer une attestation concernant un particulier, soit par la législation applicable là où le particulier réside, soit par la législation provinciale applicable;

(b) where the reference is used in respect of a certificate issued by the person in respect of a taxpayer, pursuant to the laws of the jurisdiction in which the taxpayer resides or of a province; and

c) s'il doit délivrer une ordonnance pour des biens à fournir à un particulier ou destinés à être utilisés par un particulier, soit par la législation applicable là où le

(c) where the reference is used in respect

particulier réside, soit par la législation provinciale applicable, soit enfin par la législation applicable là où les biens sont fournis.

of a prescription issued by the person for property to be provided to or for the use of a taxpayer, pursuant to the laws of the jurisdiction in which the taxpayer resides, of a province or of the jurisdiction in which the property is provided.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-181-08

**APPEL DE LA DÉCISION DU JUGE DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT
(2008TCC171) EN DATE DU 27 MARS 2008**

INTITULÉ : SA MAJESTÉ LA REINE c.
LISE C. COUTURE

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 10 DÉCEMBRE 2008

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE RYER

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE SEXTON
LE JUGE EVANS

DATE DES MOTIFS : LE 19 DÉCEMBRE 2008

COMPARUTIONS :

Catherine Letellier de St. Just
Andrew Miller

POUR L'APPELANTE

Andrew MacDonald

POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada

POUR L'APPELANTE

Hugh D. McDonald Law Office
Strafford (Ontario)

POUR L'INTIMÉE