

Dossier : 2008-1545(IT)I

ENTRE :

KATHLEEN GREENAWAY,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 4 novembre 2009 à Windsor (Ontario).

Devant : L'honorable juge Robert J. Hogan

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e David G. Greenaway

Avocat de l'intimée : M^e Jack Warren

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2006 de l'appelante est accueilli sans dépens, et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

La Cour ordonne en outre que le droit de dépôt de 100 \$ soit remboursé à l'appelante.

Signé à Ottawa, Canada, ce 2^e jour de février 2010.

« Robert J. Hogan »

Juge Hogan

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de mai 2010.

Espérance Mabushi, M.A.Trad. Jur.

Référence : 2010 CCI 42

Date : 20100202

Dossier : 2008-1545(IT)I

ENTRE :

KATHLEEN GREENAWAY,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Hogan

[1] Le présent appel a été interjeté par Kathleen Greenaway (l'« appelante ») à l'encontre d'une cotisation établie à son égard, dans laquelle le ministre du Revenu national (le « ministre ») a refusé le crédit d'impôt pour personnes handicapées prévu par le paragraphe 118.3(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR »).

I. Questions en litige et contexte factuel

[2] L'appelante souffre de sclérose en plaque progressive. Elle est à un stade avancé de la maladie et elle ne peut pas marcher, s'alimenter ou accomplir la plupart des fonctions essentielles de la vie.

[3] En 2006, l'appelante a demandé un crédit d'impôt pour frais médicaux au titre de l'alinéa 118.2(2)e) et un crédit d'impôt pour personnes handicapées au titre du paragraphe 118.3(1) de la LIR, relativement à des dépenses d'un montant total de 24 896,43 \$. Le montant a été payé à Huron Lodge Home for the Aged (la « maison »), une maison située à Windsor, en Ontario, pour couvrir les dépenses

relatives aux médicaments (391,80 \$), à l'hébergement à la maison (6 570,05 \$) et aux soins infirmiers (17 934,58 \$).

[4] Dans sa réponse à l'avis d'appel de l'appelante, le ministre a supposé, entre autre choses, que (i) le montant n'avait pas été payé à la maison en raison de l'usage d'équipement, d'installations ou de personnel spécialisés pour le handicap particulier dont l'appelante était atteinte et (ii) la maison n'est pas une école, une institution ou un autre endroit qui fournit des soins à des particuliers ayant un handicap semblable à celui de l'appelante. Le ministre a accordé un crédit d'impôt pour frais médicaux demandé en vertu de l'alinéa 118.2(2)*b*) à l'égard des dépenses engagées pour les services d'un préposé ou des dépenses relatives à une maison de santé ou de repos. Le ministre a refusé le crédit d'impôt pour personnes handicapées demandé en vertu du paragraphe 118.3(1), parce que ce crédit n'est pas accordé lorsqu'il s'agit des dépenses déductibles à titre de rémunération d'un préposé ou de frais dans une maison de santé ou de repos en vertu du paragraphe 118.3(1).

[5] L'avocat de appelante soutient que l'exclusion des frais dans une maison de santé ou de repos prévue par l'alinéa 118.3(1)*c*) ne s'applique pas parce que le crédit d'impôt pour frais médicaux a été demandé au titre de l'alinéa 118.2(2)*e*) et non à l'égard de frais payés pour les soins de préposés fournis ou frais dans une maison de santé ou de repos.

[6] En l'espèce, le nœud du problème, au sujet des questions en litige, se présente ainsi :

- (i) les conditions énoncées à l'alinéa 118.2(2)*e*) de la LIR ont-elles été remplies pour permettre à l'appelante d'invoquer cette disposition afin de demander une déduction totale ou partielle des frais médicaux?
- (ii) le cas échéant, les conditions relatives à la demande d'un crédit d'impôt pour personnes handicapées prescrites par le paragraphe 118.3(1) ont-elles été remplies?
- (iii) le cas échéant, l'esprit de la LIR, permet-il à l'appelante de demander aussi bien un crédit d'impôt pour frais médicaux au titre de l'alinéa 118.2(2)*e*) qu'un crédit d'impôt pour personnes handicapées au titre du paragraphe 118.3(1) de la LIR?

[7] Les parties ne contestent pas que l'appelante souffre d'un trouble neurologique grave et que l'état avancé de sa maladie a limité le contrôle de ses fonctions corporelles liées à la respiration, à l'usage de la parole et à la capacité de bouger les

yeux. Elle est clouée à son lit une bonne partie de la journée, sauf quand elle passe un petit moment dans un fauteuil spécial. Elle a besoin d'être nourrie et lavée. Pour son bain, elle doit être soulevée du lit et y être ramenée. Les parties ne contestent pas non plus le fait que l'appelante ne pourrait pas survivre sans les soins continus d'un préposé.

[8] Le directeur de la maison, D^r John Robert Greenaway, qui est le frère de l'appelante, a témoigné au sujet du niveau de soins et de traitement que la maison fournit à l'appelante. L'avocat de l'appelante était M^e David G. Greenaway, qui est aussi le frère de l'appelante.

[9] Selon la preuve, au cours de l'année fiscale 2006, environ 50% des particuliers de la maison souffraient de troubles neurologiques. La moitié de ces particuliers nécessitait des soins et une supervision constants. La maison comptait 95 % de résidents non ambulatoires qui souffraient d'une grande variété de maladies. Seulement 5 % des résidents de la maison avaient besoin d'un minimum de soins.

[10] Étant donné que 95% des résidents étaient non ambulatoires, la maison devait avoir de l'équipement spécialisé et du personnel qualifié pour assurer la prise en charge de particuliers atteints d'un handicap à l'origine de leur état non ambulatoire. Du personnel qualifié et de l'équipement spécialisé étaient donc nécessaires pour aider les particuliers à se lever de leurs lits afin de manger, s'asseoir et se laver, et à regagner leurs lits. D'après le témoignage de D^r Greenaway, il y avait toujours des infirmiers auxiliaires non autorisés et des infirmiers auxiliaires autorisés ainsi que du personnel de service pour fournir ce genre de soins aux particuliers de la maison.

[11] D'après les explications de D^r Greenaway, les soins de santé en Ontario ont subi des changements structurels importants semblables à ceux qui ont été faits partout au Canada. Au cours de la dernière décennie, des malades chroniques ont été transférés des hôpitaux vers des institutions médicales de plus petite taille, à l'instar de la maison, afin de contenir les coûts des soins médicaux et fournir des soins de santé améliorés dans de plus petites institutions établies au niveau de la collectivité. D^r Greenaway a expliqué que la maison devait s'adapter à ces changements par l'acquisition d'équipement et par l'embauche de personnel qualifié afin de prendre soin des particuliers non ambulatoires. Les particuliers qui pouvaient marcher et qui avaient besoin de moins de soins médicaux ne résidaient pas dans la maison.

II. Analyse

[12] Les parties pertinentes du paragraphe 118.2(2) sont ainsi libellées :

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

a) **[services médicaux et dentaires]** — 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 [. . .]

b) **[soins de préposé ou d'une maison de santé ou de repos]** — à titre de rémunération d'un préposé à plein temps (sauf une personne qui, au moment où la rémunération est versée, est l'époux ou conjoint de fait du particulier ou est âgée de moins de 18 ans) aux soins du particulier, de son époux ou conjoint de fait ou d'une personne à charge visée à l'alinéa *a)* — pour qui un montant serait, sans l'alinéa 118.3(1)*c)*, déductible en application de l'article 118.3 dans le calcul de l'impôt payable par un contribuable en vertu de la présente partie pour l'année d'imposition au cours de laquelle les frais sont engagés — ou à titre de frais dans une maison de santé ou de repos pour le séjour à plein temps d'une de ces personnes;

b.1) **[préposé]** — à titre de rémunération pour les soins de préposé fournis au Canada au particulier, à son époux ou conjoint de fait ou à une personne à charge visée à l'alinéa *a)*, dans la mesure où le total des sommes payées ne dépasse pas 10 000 \$ (ou 20 000 \$ en cas de décès du particulier dans l'année) et si les conditions suivantes sont réunies :

(i) le particulier, l'époux ou conjoint de fait ou la personne à charge est quelqu'un pour qui un montant est déductible en application de l'article 118.3 dans le calcul de l'impôt payable par un contribuable en vertu de la présente partie pour l'année d'imposition au cours de laquelle les frais sont engagés,

(ii) aucune partie de la rémunération n'est incluse dans le calcul d'une déduction demandée pour le particulier, l'époux ou conjoint de fait ou la personne à charge en application des articles 63 ou 64 ou des alinéas *b)*, *b.2)*, *c)*, *d)* ou *e)* pour une année d'imposition,

(iii) au moment où la rémunération est versée, le préposé n'est ni l'époux ou conjoint de fait du particulier ni âgé de moins de 18 ans,

(iv) chacun des reçus présentés au ministre comme attestation du paiement de la rémunération est délivré par le bénéficiaire de la rémunération et comporte, si celui-ci est un particulier, son numéro d'assurance sociale;

[. . .]

d) **[maison de santé ou de repos]** — à titre de frais dans une maison de santé ou de repos pour le séjour à plein temps du particulier, de son époux ou conjoint de fait ou d'une personne à charge visée à l'alinéa *a)*, qu'un médecin atteste être

quelqu'un qui, faute d'une capacité mentale normale, dépend d'autrui pour ses besoins et soins personnels et continuera d'en dépendre ainsi dans un avenir prévisible;

e) [école, institution, etc.] — pour le soin dans une école, une institution ou un autre endroit — ou le soin et la formation — du particulier, de son époux ou conjoint de fait ou d'une personne à charge visée à l'alinéa a), qu'une personne habilitée à cette fin atteste être quelqu'un qui, en raison d'un handicap physique ou mental, a besoin d'équipement, d'installations ou de personnel spécialisés fournis par cette école ou institution ou à cet autre endroit pour le soin — ou le soin et la formation — de particuliers ayant un handicap semblable au sien;

[13] Dans *Canada c. Scott*,¹ la juge Trudel de la Cour d'appel fédérale, citant l'affaire *Collins c. Canada*,² déclare que les conditions suivantes doivent être remplies pour que des dépenses puissent être déductibles en vertu de l'alinéa 118.2(2)e) :

[4] Les conditions que devait remplir la contribuable pour pouvoir déduire les dépenses en question en vertu de l'alinéa 118.2(2)e) ont été précisées dans la décision *Collins c. Canada*, [1998] A.C.I. n° 396, au paragraphe 20, en les termes suivants :

1. Le contribuable doit payer des frais pour le soin dans une école, une institution ou un autre endroit – ou le soin et la formation – du particulier.
2. Le particulier doit avoir un handicap mental.
3. L'école, institution ou autre endroit doit fournir au particulier ayant le handicap de l'équipement, des installations ou du personnel spécialisés pour le soin – ou le soin et la formation – de particuliers ayant le même handicap.
4. Une personne habilitée à cette fin doit attester que le handicap physique ou mental est la raison pour laquelle le particulier a besoin que l'école fournisse l'équipement, les installations ou le personnel spécialisés pour le soin – ou le soin et la formation – de particuliers ayant le même handicap.

[14] Les deux premiers points ne sont pas en cause. Le troisième et le quatrième points sont en litige. Je les examine à présent. La maison est-elle une institution ou un autre endroit qui fournit spécialement des soins aux particuliers ayant un handicap semblable? L'appelante a de nombreux handicaps physiques, dont l'incapacité de marcher. Quatre-vingt-quinze pour cent des résidents de la maison sont non ambulatoires. Il ressort de la preuve que le personnel doit avoir la formation

¹ *Canada c. Scott*, 2008 CAF 286, 2008 DTC 6682.

² *Collins c. Canada*, [1998] A.C.I. n° 396[QL].

nécessaire pour fournir des soins aux particuliers non ambulatoires. La maison doit avoir de l'équipement spécialisé tel que des lève-personnes pour aider les particuliers atteints du handicap. La preuve ne conteste pas ce fait.

[15] Je tiens à souligner que l'alinéa 118.2(2)e) exige que les soins et l'équipement soient fournis aux particuliers ayant un handicap semblable à celui du contribuable. La disposition n'exige pas que tous les particuliers soient atteints des mêmes handicaps, dans les cas où ils en auraient plus d'un. Il serait probablement impossible de satisfaire à un tel critère dans les collectivités peu peuplées qui n'auraient pas les moyens de construire des installations réservées uniquement au traitement de la sclérose en plaque. Quoi qu'il en soit, la maladie est progressive, de sorte que les personnes qui en souffrent auront des handicaps physiques différents en fonction du stade de la maladie. Je tiens à noter aussi que la version française de la disposition n'exige pas que les autres particuliers aient le même handicap que celui du contribuable. La version française prévoit plutôt que le handicap doit être « semblable » à celui du contribuable. Selon les règles d'interprétation des lois bilingues, il m'appartient de décider si les deux versions peuvent être rapprochées pour recouvrir un sens commun. En l'espèce, les deux versions correspondent si on interprète le texte anglais dans le sens de handicap semblable.

[16] L'avocat de l'intimée soutient que si je conclus que les conditions prévues par l'alinéa 118.2(2)e) ont été remplies, la part des dépenses liées au logement n'est pas déductible. La question a été examinée par la juge Sharlow de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Lister c. Canada*³. Elle est arrivée à une conclusion différente de celle de la Couronne au sujet de situations dans lesquelles les dépenses de logement sont accessoires aux soins fournis au particulier. Ainsi s'exprimait la juge Sharlow :

[18] [. . .] Le caractère circulaire de cette disposition en rend l'interprétation plutôt difficile, mais il est du moins raisonnablement clair que l'alinéa 118.2(2)e) s'applique aux soins institutionnels. C'est pourquoi l'alinéa 118.2e) prévoit indirectement, mais nécessairement, un allègement fiscal pour le logement et pour d'autres coûts ordinaires de la vie qui sont inclus dans le coût des soins administrés. Toutefois, étant donné le contexte du paragraphe 118.2(2), une organisation qui fonctionne principalement à titre de fournisseur de locaux résidentiels ne devrait pas être visée par l'alinéa 118.2(2)e) simplement parce qu'elle fournit de façon accessoire certains services médicaux à ses résidents.

[17] Sur un total de 24 896 \$ facturés à l'appelante, 17 934 \$ concernent les soins. Seul un montant de 6 570 \$ se rapporte au lit occupé par l'appelante. L'intimée ne conteste pas l'attribution du montant total des dépenses engagées par l'appelante et,

³ *Lister c. Canada*, 2006 CAF 331, 2006 DTC 6721.

en l'espèce, il ressort clairement de la preuve que les dépenses de logement existent dans une mesure accessoire aux frais médicaux et aux frais liés aux soins de santé.

[18] En l'espèce, il aurait été possible, si on donne une définition large au terme « maison de santé ou de repos », de demander le crédit d'impôt pour frais médicaux en application de l'alinéa 118.2(2)d), lequel couvre les frais pour le séjour à plein temps dans une maison de santé ou de repos. En l'espèce, un possible chevauchement de cette disposition et de l'alinéa 118.2(2)e) peut être évité, en attribuant au terme « maison de santé ou de repos » un sens qui exclut une institution ou un autre endroit qui fournit des soins à un groupe de particuliers ayant un handicap semblable. Grâce à une telle interprétation, un contribuable pourrait demander, en application de l'alinéa 118.2(2)e), la déduction des frais liés aux soins spécialisés réservés en général à tous les patients ayant le même handicap, et en application de l'alinéa 118.2(2)d), la déduction des frais pour des soins à caractère plus général (c'est-à-dire des soins qui peuvent varier d'un particulier à l'autre, les particuliers concernés étant atteints ou non d'un handicap semblable). Dans ce dernier cas, le crédit d'impôt pour personnes handicapées ne pourrait pas être demandé. Cela étant dit, le législateur aurait pu prévoir à l'alinéa 118.2(2)e) une exclusion des frais dont la déduction pourrait autrement être demandée en application de l'alinéa 118.2(2)d). Il ne l'a pas fait. Il n'appartient pas aux tribunaux de modifier la loi. Par conséquent, dans la mesure où une dépense peut être déductible en application de plusieurs alinéas du paragraphe 118.2(2), les contribuables ont la latitude de choisir le traitement le plus favorable pour eux, en particulier si la situation leur permet de demander le crédit d'impôt pour personnes handicapées au titre du paragraphe 118.3(1) en évitant la restriction prévue à l'alinéa 118.3(1)c).

[19] Dans une interprétation externe⁴, l'Agence du Revenu du Canada (l'« ARC ») reconnaît que certaines demandes faites au titre de l'alinéa 118.2(2)e) peuvent aussi tomber sous le coup de l'alinéa 118.2(2)b) en tant que dépenses engagées relativement à une maison de santé ou de repos. Selon l'ARC, cette situation n'empêche pas le contribuable de demander le crédit d'impôt pour personnes handicapées s'il est autrement satisfait aux conditions prévues par l'alinéa 118.2(2)e). Voici les parties pertinentes de la réponse que l'ARC a donnée à la demande de renseignements d'un contribuable :

[TRADUCTION]

[. . .] Vous avez voulu savoir si on peut demander un crédit d'impôt pour personnes handicapées pour une personne atteinte de démence si on demande également une déduction au titre de frais médicaux à l'égard du coût total des soins dans une maison de santé ou de repos.

⁴ Interprétation – externe 2005-0155731E5 – Le crédit d'impôt pour personnes handicapées et les soins dans une maison de santé ou de repos.

[...]

En règle générale, le crédit d'impôt pour personnes handicapées ne peut pas être demandé à l'égard de la rémunération pour des soins à caractère général reçus dans une maison de santé ou de repos si cette rémunération a été incluse par une personne dans le calcul de son crédit d'impôt pour frais médicaux. Tel serait le cas si la déduction des frais médicaux était demandée en application de l'alinéa 118.2(2)*b*) pour la rémunération des soins à plein temps dans une maison de santé ou de repos fournis à une personne ayant une déficience mentale ou physique grave ou prolongée, ou si elle était demandée en application de l'alinéa 118.2(2)*d*) pour une personne qui, faute d'une capacité mentale normale, dépend d'autrui pour ses besoins et soins personnels.

Toutefois, un particulier peut avoir droit à un crédit d'impôt pour personnes handicapées dans les circonstances où une déduction pour frais médicaux a été demandée pour le « soin dans une école, une institution ou un autre endroit — ou le soin et la formation — du particulier, de son époux ou conjoint de fait ou d'une personne à charge visée à l'alinéa *a*), qu'une personne habilitée à cette fin atteste [par écrit] être quelqu'un qui, en raison d'un handicap physique ou mental, a besoin d'équipement, d'installations ou de personnel spécialisés fournis par cette école ou institution ou à cet autre endroit pour le soin — ou le soin et la formation — de particuliers ayant un handicap semblable au sien » en vertu de l'alinéa 118.2(2)*e*). En pareilles circonstances, le fait que l'« école, l'institution ou l'autre endroit » soit une maison de santé ou de repos n'empêche pas le particulier de demander le crédit d'impôt pour personnes handicapées, pourvu que les conditions suivantes aient été remplies :

- Le paiement est effectué pour le soin ou le soin et la formation du particulier dans une école, une institution ou un autre endroit;
- Le paiement concerne de l'équipement, des installations ou du personnel spécialisés fournis pour le handicap déterminé du particulier;
- Il a été attesté par une personne habilitée à cette fin que le particulier a besoin de l'équipement, des installations ou du personnel spécialisés fournis par l'institution;
- Le paiement n'est pas effectué pour le soin de préposé à plein temps.

[Non souligné dans l'original.]

[20] Il subsiste un point sur lequel je dois me prononcer au sujet du paragraphe 118.3(1). L'avocat de l'intimé soutient que l'appelante a produit tardivement l'attestation médicale exigée au paragraphe 118.3(1), puisqu'elle ne l'a présentée qu'à l'instruction. À l'appui de cette affirmation, il se fonde sur la décision de la juge Trudel dans *Canada c. Scott*, précité. Je ne crois pas que le ratio decidendi dans cette affaire requiert que l'attestation médicale soit produite en même temps que la déclaration de revenus du contribuable. En fait, je crois que la juge Trudel a conclu que le médecin avait donné une simple recommandation aux parents de l'enfant qui aurait eu besoin d'un apprentissage spécialisé. La juge Trudel a conclu que le

médecin n'avait pas attesté que l'école offrait une formation spécialisée nécessaire au traitement du handicap de l'élève. Elle s'exprimait ainsi, au paragraphe 23 :

Il faut toutefois que ce soit une véritable attestation, précisant au moins le handicap mental ou physique qu'a le patient, et l'équipement, les installations ou le personnel dont le patient a besoin afin d'obtenir le soin ou la formation nécessaire pour faire face à ce handicap : *Canada c. Title, Succession*, [2001] A.C.F. n° 530, au paragraphe 5.

[21] Lorsque la LIR exige la production d'un formulaire ou d'un document avant une date donnée, elle stipule précisément que le document doit être produit au plus tard à cette date. À titre d'exemple, le paragraphe 8(10) de la LIR dispose qu'un contribuable ne peut déduire un montant donné que s'il joint un formulaire prescrit à sa déclaration de revenus pour l'année. Il est libellé ainsi :

8(10) Attestation de l'employeur – Un contribuable ne peut déduire un montant pour une année d'imposition en application des alinéas (1)c), f), h) ou h.1) ou des sous-alinéas (1)i)(ii) ou (iii) que s'il joint à sa déclaration de revenu pour l'année un formulaire prescrit, signé par son employeur, qui atteste que les conditions énoncées à la disposition applicable ont été remplies quant au contribuable au cours de l'année.

[Non souligné dans l'original.]

Le paragraphe 118.3 ne comporte pas un tel libellé et par conséquent, je suis d'avis qu'une attestation appropriée a été produite pour les besoins de la demande de déduction des frais, comme l'exige la disposition.

[22] Pour tous ces motifs, l'appel est accueilli.

Signé à Ottawa, Canada, ce 2^e jour de février 2010.

« Robert J. Hogan »

Juge Hogan

RÉFÉRENCE : 2010 CCI 42

N° DOSSIER DE LA COUR : 2008-1545(IT)I

INTITULÉ : KATHLEEN GREENAWAY
c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Windsor (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 4 novembre 2009

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Robert J. Hogan

DATE DU JUGEMENT : Le 2 février 2010

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e David G. Greenaway

Avocat de l'intimée : M^e Jack Warren

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : David G. Greenaway

Cabinet : Windsor (Ontario)

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada