

Dossier : 2010-3221(IT)I

ENTRE :

MARION BERG,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 22 août 2012, à Kelowna (Colombie-Britannique)

Devant : L'honorable juge Robert J. Hogan

Comparutions :

Pour l'appelante : L'appelante elle-même

Avocat de l'intimée : M^c Shankar Kamath

JUGEMENT

Conformément aux motifs du jugement ci-joints, l'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'appelante en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2008 est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 21^e jour de novembre 2011.

« Robert J. Hogan »

Juge Hogan

Traduction certifiée conforme
ce 22^e jour de février 2012.

Martine Maltais, traductrice

Référence : 2011 CCI 528

Date : 20111121

Dossier : 2010-3221(IT)I

ENTRE :

MARION BERG,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Hogan

[1] Il s'agit d'un appel portant sur le refus du ministre du Revenu national (le « ministre ») d'accorder à l'appelante une déduction pour frais médicaux de 2 806,73 \$ pour l'année d'imposition 2008.

I. FAITS

[2] L'appelante, Marion Berg, souffre de plusieurs maladies, y compris la fibromyalgie, le syndrome de la fatigue chronique et la pseudo-polyarthrite rhizomélique.

[3] Selon l'appelante, les médicaments d'ordonnance l'ont peu soulagée et ils ont souvent provoqué des effets secondaires importants. Dans ses efforts pour diminuer ses souffrances, l'appelante a essayé diverses vitamines ainsi que divers suppléments et produits offerts en vente libre (collectivement appelés ci-après les « suppléments »), espérant trouver dans leur utilisation le soulagement que les médicaments d'ordonnance n'avaient pas pu lui procurer.

[4] Le 17 septembre 2009, le ministre a établi une première nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante et il a refusé tous les frais médicaux déduits par elle pour l'année 2008, lesquels s'élevaient à 11 677 \$.

[5] Le 28 septembre 2009, le ministre a établi une autre nouvelle cotisation à l'égard de M^{me} Berg. Il a alors accepté 7 401 \$ des frais médicaux que M^{me} Berg avait déduits à l'origine. De même, le 23 novembre 2009, le ministre a accepté une somme additionnelle de 770 \$ et, le 26 février 2010, il a accepté une autre somme, celle-là de 1 002 \$. Le montant total des frais dont le ministre a accepté la déduction s'élevait donc à 9 173 \$.

[6] Le 18 août 2010, malgré l'opposition de l'appelante, le ministre a ratifié sa nouvelle cotisation la plus récente, concluant qu'une somme de 1 522,66 \$ que l'appelante avait consacrée à l'achat de suppléments et dont elle demandait la déduction, n'était pas admissible à titre de frais médicaux au sens de l'alinéa 118.2(2)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») et que, par conséquent, elle ne donnait pas droit à un crédit d'impôt pour frais médicaux en vertu du paragraphe 118.2(1).

[7] Le ministre a aussi confirmé qu'une somme additionnelle de 1 284,07 \$, payée pour des traitements de kinésiologie, n'était pas admissible à titre de frais médicaux en vertu de l'alinéa 118.2(2)a). Pendant l'instance, il est cependant devenu clair que l'appelante n'avait pas versé cette somme pour payer des traitements de kinésiologie mais plutôt pour acheter des suppléments qu'un kinésiologue lui avait recommandé de prendre. Par conséquent, en ce qui concerne cette demande de déduction, la question est également de savoir si la somme qu'a payée l'appelante pour acheter ces suppléments donne droit au crédit d'impôt pour frais médicaux.

[8] Le ministre a aussi refusé une demande de déduction pour les frais que l'appelante a payés pour adhérer à un organisme de défense en matière de santé et pour un don de 10 \$ fait à l'organisme en question parce que ces dépenses ne correspondaient pas à des frais médicaux au sens du paragraphe 118.2(2).

II. POSITION DE L'APPELANTE

[9] L'appelante soutient que les frais payés pour l'achat de suppléments, et dont elle demande la déduction, devraient être considérés comme des frais admissibles lui donnant droit à un crédit d'impôt pour frais médicaux parce que les médicaments d'ordonnance ne la soulagent pas ou la soulagent peu. Elle soutient qu'elle s'est tournée vers l'utilisation de suppléments parce que le corps médical ne pouvait pas

lui fournir de solutions de rechange. Elle soutient qu'en général, c'est sur la recommandation de professionnels de la santé autres que des médecins qu'elle a pris des suppléments, et que c'est toujours avec l'autorisation de son médecin généraliste qu'elle l'a fait. L'appelante a saisi la Cour de documents indiquant que les suppléments pourraient apporter le meilleur soulagement qu'il soit possible d'obtenir quant aux affections qui l'affligent. Elle a aussi saisi la Cour d'articles selon lesquels les frais payés pour l'achat de suppléments pouvaient être inclus à juste titre dans des demandes de déduction relatives au crédit d'impôt pour frais médicaux. L'appelante a également cité la décision *Ray v. R.*¹, au soutien de sa position. Dans cette décision, la Cour canadienne de l'impôt a permis, en se fondant sur la version antérieure de l'alinéa 118.2(2)n), qu'une contribuable déduise divers frais dans le calcul du crédit d'impôt pour frais médicaux, y compris les frais que la contribuable avait payés pour l'achat d'eau embouteillée.

[10] L'appelante soutient également que l'Agence du revenu du Canada a de façon erronée imputé une somme de 1 284,07 \$ au paiement de traitements de kinésiologie alors qu'en fait, 633,29 \$ avaient servi à payer des suppléments recommandés par un kinésologue, suppléments que l'appelante s'est procurés auprès d'Abaco Health.

III. POSITION DE L'INTIMÉE

[11] L'intimée soutient qu'aucuns des frais pour lesquels M^{me} Berg interjette appel ne peuvent donner droit à un crédit d'impôt pour frais médicaux en vertu du paragraphe 118.2(2) de la Loi, parce que les suppléments ne font pas partie de la catégorie des frais liés aux « médicaments, [aux] produits pharmaceutiques et [aux] autres préparations ou substances » (collectivement appelés ci-après les « substances ») visés à l'alinéa 118.2(2)n) et à l'article 5701 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le « Règlement »).

[12] De plus, l'intimée soutient que tous les frais liés à des traitements de kinésiologie sont exclus de l'application de l'alinéa 118.2(2)a) parce que les kinésologues ne sont pas reconnus comme des médecins en Colombie-Britannique. L'intimée allègue que le paragraphe 118.4(2), où est en fait défini le terme « médecin », exclut les frais payés pour recourir aux services d'un kinésologue. Cependant, la question de savoir si les traitements de kinésiologie sont des traitements auxquels la Loi s'applique n'est pas pertinente, l'appelante ayant démontré pendant l'instance que la demande de déduction était liée, en réalité, à l'achat de suppléments recommandés par un kinésologue. En réponse à cet argument, l'intimée affirme que cette demande additionnelle, tout comme les autres

¹ [2002] 4 C.T.C. 259.

demandes de déduction présentées par l'appelante et liées à des suppléments, ne devrait pas être acceptée.

IV. POINTS EN LITIGE

[13] Les frais dont l'appelante demande la déduction constituent-ils des frais médicaux admissibles au sens du paragraphe 118.2(2)?

V. LE DROIT ET SON APPLICATION

L'historique des modifications législatives

[14] Les plupart des déductions demandées par l'appelante doivent être refusées pour le motif que les frais payés par l'appelante après la présentation dans le budget fédéral de l'année 2008 des modifications qui seraient apportées à la Loi. Ces modifications législatives faisaient suite à plusieurs jugements de la Cour canadienne de l'impôt où l'ancien alinéa 118.2(2)n) avait été interprété comme permettant la déduction de frais payés pour l'achat de suppléments à titre de frais médicaux tant et aussi longtemps que les suppléments avaient été prescrits par un médecin ou un dentiste et qu'ils étaient enregistrés par un pharmacien. Ces modifications ont été adoptées afin de préciser que le crédit d'impôt pour frais médicaux ne peut pas être demandé pour des suppléments².

[15] L'ancien texte de l'alinéa 118.2(2)n) est rédigé ainsi :

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

[. . .]

n) [médicaments] – pour les médicaments, les produits pharmaceutiques et les autres préparations ou substances — sauf s'ils sont déjà visés à l'alinéa *k)* — qui sont, d'une part, fabriqués, vendus ou offerts pour servir au diagnostic, au traitement ou à la prévention d'une maladie, d'une affection, d'un état physique anormal ou de leurs symptômes ou en vue de rétablir, de corriger ou de modifier une fonction organique et, d'autre part, achetés afin d'être utilisés par le particulier, par son époux ou conjoint de fait ou par une personne charge visée à l'alinéa *a)*, sur ordonnance d'un médecin ou d'un dentiste, et enregistrés par un pharmacien;

² Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires, annexe 4 du budget fédéral du 26 février 2008.

[16] La décision *Ray*, rendue par le juge O'Connor, a été la plus marquante des décisions où la Cour a considéré des frais payés pour des produits offerts en vente libre comme des frais donnant droit au crédit d'impôt pour frais médicaux³. Dans cette affaire, qui portait sur des produits qui n'avaient pas été achetés en pharmacie⁴, le juge O'Connor a conclu que, dans des circonstances exceptionnelles, il était possible de ne pas tenir compte de l'exigence prévue dans l'ancienne version de l'alinéa 118.2(2)n) selon laquelle la demande de déduction devait porter sur des frais liés à des achats enregistrés par un pharmacien. En accueillant l'appel du ministre, la Cour d'appel fédérale a rejeté l'analyse faite dans ce jugement et a insisté sur le fait qu'il fallait satisfaire à l'exigence législative concernant l'enregistrement par un pharmacien⁵. La Cour d'appel fédérale a aussi déclaré qu'un reçu de caisse pour des produits en vente libre achetés d'un pharmacien ne suffisait pas pour qu'une dépense puisse donner droit au crédit d'impôt pour frais médicaux. La Cour d'appel fédérale a plutôt déterminé que la version antérieure de l'alinéa 118.2(2)n) exigeait que « [l]e pharmacien [...] rédige[...] un document en sa qualité de pharmacien. Cela exclut nécessairement les substances, aussi utiles ou bénéfiques soient-elles, qui sont achetées en vente libre »⁶.

[17] Malgré les conclusions auxquelles est parvenue la Cour d'appel fédérale dans *Ray c. Canada*, la Cour canadienne de l'impôt a plus tard rendu des décisions faisant droit à des demandes de déduction pour l'achat de suppléments, tant et aussi longtemps que l'appelant détenait une ordonnance et que l'achat avait été enregistré par un pharmacien. Dans *Breger c. La Reine*⁷, la Cour a fait droit à une demande de déduction relative à l'achat de suppléments prescrits par un médecin en titre pour soulager les symptômes dont souffrait la femme de l'appelant. Les suppléments ainsi prescrits étaient délivrés et enregistrés par un pharmacien de la province de Québec. La Cour a conclu que la loi du Québec exige que les pharmaciens enregistrent toutes les ordonnances qu'ils délivrent. La Cour a aussi distingué entre les faits de la décision et ceux de la décision *Ray*, où le pharmacien n'avait pas enregistré les ordonnances et où il n'existait aucune exigence provinciale à ce propos⁸. De la même manière, dans *Norton c. La Reine*⁹, la Cour a accepté des demandes de déductions pour l'achat de comprimés d'AAS qui, malgré le fait qu'ils étaient offerts en vente libre, avaient été prescrits par un médecin et avaient été enregistrés par un pharmacien d'une manière qui excédait le fait de remettre un reçu de caisse¹⁰.

³ Précité, note 1.

⁴ *Ibidem*, au par. 17.

⁵ *Ray c. Canada*, 2004 CAF 1.

⁶ *Ibidem*, au par. 13.

⁷ 2007 CCI 254.

⁸ *Ibidem*, au par. 13.

⁹ 2008 CCI 29, [2007] A.C.I. n° 573 (QL), 2007 CarswellNat 4987.

¹⁰ *Ibidem*, au par. 21.

Régime législatif actuel

[18] En 2008, en réponse aux décisions rendues par la Cour canadienne de l'impôt dans des affaires telles *Breger* et *Norton*, le gouvernement fédéral a modifié la Loi. Le nouvel alinéa 118.2(2)n), de même que le nouvel article 5701 du Règlement, précise que les substances offertes en vente libre ne donnent pas droit à un crédit d'impôt pour frais médicaux, à moins d'être prescrites et de ne pouvoir être acquises légalement qu'avec l'intervention d'un médecin, ou d'être l'une des substances énumérées à l'alinéa 118.2(2)k).

[19] Le paragraphe 118.2(1) établit la formule du calcul de la somme qui peut être déduite au titre des frais médicaux dans le calcul de l'impôt payable pour une année d'imposition. Le paragraphe 118.2(2) énumère ensuite les frais qui peuvent donner droit à un crédit d'impôt pour frais médicaux. Les parties pertinentes du paragraphe 118.2(2) sont ainsi rédigées :

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

[. . .]

k) [**divers**] – pour une tente à oxygène ou tout autre équipement nécessaire à l'administration d'oxygène, pour de l'insuline, de l'oxygène, de l'extrait hépatique injectable pour le traitement de l'anémie pernicieuse ou des vitamines B12 pour le traitement de l'anémie pernicieuse, destinés au particulier, à son époux ou conjoint de fait ou à une personne à charge visée à l'alinéa a), sur ordonnance d'un médecin;

[. . .]

n) [**médicaments**] – pour ce qui suit :

(i) les médicaments, les produits pharmaceutiques et les autres préparations ou substances, sauf s'ils sont déjà visés à l'alinéa k), qui répondent aux conditions suivantes :

(A) ils sont fabriqués, vendus ou offerts pour servir au diagnostic, au traitement ou à la prévention d'une maladie, d'une affection ou d'un état physique anormal, ou de leurs symptômes, ou en vue de rétablir, de corriger ou de modifier une fonction organique,

(B) ils ne peuvent être légalement acquis afin d'être utilisés par le particulier, par son époux ou conjoint de fait ou par une personne à charge visée à l'alinéa a) que s'ils sont prescrits par un médecin ou un dentiste,

(C) leur achat est enregistré par un pharmacien,

(ii) les médicaments, les produits pharmaceutiques et les autres préparations ou substances qui sont visés par règlement.

[20] L'alinéa 118.2(2)n) établit que les frais payés pour l'achat de substances ne constituent pas des frais médicaux admissibles à moins que les substances soient visées par l'alinéa 118.2(2)k), ou qu'elles ne puissent être acquises que si elles sont prescrites par un médecin ou un dentiste ou qu'elles soient visées par règlement – c.-à.-d. l'article 5701 du Règlement auquel renvoie le sous-alinéa 118.2(2)n)(ii). L'exigence voulant que les ordonnances soit enregistrées par un pharmacien demeure, mais le critère additionnel, soit que les substances ne peuvent être acquises que si elles sont prescrites par un médecin ou un dentiste, exclut les suppléments offerts en vente libre à moins qu'il ne s'agisse de suppléments visés par le sous-alinéa 118.2(2)n)(ii).

[21] Aucun des suppléments pour lesquels M^{me} Berg a payé des frais ne fait partie des éléments énumérés à l'alinéa 118.2(2)k). Les demandes de déduction de l'appelante ne s'inscrivent pas non plus dans le cadre de l'expression « visés par règlement » du sous-alinéa 118.2(2)n)(ii), le sens de cette expression étant précisé à l'article 5701 du Règlement, lequel est ainsi rédigé :

5701. Sont visés pour l'application du sous-alinéa 118.2(2)n)(ii) de la Loi les médicaments, produits pharmaceutiques et autres préparations ou substances qui répondent aux conditions suivantes :

a) ils sont fabriqués, vendus ou offerts pour servir au diagnostic, au traitement ou à la prévention d'une maladie, d'une affection ou d'un état physique anormal, ou de leurs symptômes, ou en vue de rétablir, de corriger ou de modifier une fonction organique;

b) ils sont prescrits par un médecin à un patient qui est le particulier visé au paragraphe 118.2(1) de la Loi, son époux ou conjoint de fait ou une personne à charge du particulier, au sens du paragraphe 118(6) de la Loi;

c) là où ils sont acquis, ils ne peuvent être légalement acquis en vue d'être utilisés par le patient qu'avec l'intervention d'un médecin.

[22] Pour que des frais médicaux soient reconnus comme des frais admissibles pour l'application du sous-alinéa 118.2(2)n)(ii), l'article 5701 du Règlement exige que celui qui demande la déduction détienne une ordonnance et que la substance ne puisse être acquise qu'avec l'intervention d'un médecin. Il demeure possible qu'une substance qui est offerte en vente libre soit admissible au titre des frais médicaux, mais seulement si l'intervention d'un médecin est requise pour y accéder et que le patient détient une ordonnance. Étant donné, donc, que les suppléments utilisés par l'appelante peuvent être acquis de sources multiples sans l'intervention d'un

pharmacien ou d'un médecin, ils sont aussi exclus du crédit d'impôt pour frais médicaux par l'application du sous-alinéa 118.2(2)(n)(ii).

Frais payés avant l'entrée en vigueur des modifications

[23] La seule possibilité qui reste à l'appelante pour que l'une ou l'autre des déductions qu'elle demande soit acceptée serait que les frais relatifs à la demande aient été payés avant l'entrée en vigueur des modifications. L'alinéa 118.2(2)n) s'applique aux frais payés après le 26 février 2008, et l'article 5701 du Règlement est réputé être entré en vigueur le 27 février 2008. Les montants inscrits sur deux des reçus pourraient peut-être être soustraits à l'application des modifications. Le premier reçu est lié à des suppléments prescrits et commandés au nom de l'appelante par le D^r Terry Johnson, à partir du bureau de celui-ci, situé à Kelowna, en C.-B., le 10 décembre 2007. Les frais auxquels sont liés cette demande de déduction pourraient en effet avoir été payés pendant l'année d'imposition précédente, selon la période de 12 mois choisie par l'appelante en ce qui a trait aux frais qu'elle a payés pendant l'année d'imposition 2008. L'alinéa 118.2(1)d) prévoit la possibilité pour un contribuable de choisir la période de 12 mois pour laquelle il demande la déduction de frais médicaux, pourvu que cette période se termine pendant l'année d'imposition pour laquelle la demande de déduction est faite. La partie pertinente de l'alinéa est rédigée ainsi :

118.2(1) Crédit d'impôt pour frais médicaux – 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 [...]

[...]

[...] 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 [...]

[...]

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 comprenant le jour du décès.

[24] Indépendamment de l'année d'imposition visée, cette demande de déduction, qui totalise 135,93 \$, ne correspond pas à des frais admissibles selon l'ancienne version de l'alinéa 118.2(2)n) parce qu'elle ne répond pas à l'exigence de l'enregistrement par un pharmacien.

[25] La deuxième demande de déduction qui précède les modifications est relative à une somme de 100 \$, dépensée pour obtenir des traitements contre la douleur au Spa Club. La nature exacte de ces traitements contre la douleur n'est pas précisée. Dans les observations que l'appelante a présentées à la Cour, l'appelante explique que les divers reçus au soutien de cette partie de sa demande sont relatifs à [TRADUCTION] « divers [...] à base d'herbes – recherche de soulagement des symptômes du SFC et de la fibromyalgie¹¹ ». On peut donc en déduire que ce traitement consistait également en l'utilisation de suppléments dont l'achat pourrait constituer des frais admissibles seulement s'ils sont visés par l'ancien alinéa 118.2(2)n). Cet alinéa, tel qu'il a été rédigé, exclut la demande de déduction relative au Spa Club parce que l'achat des suppléments n'a pas été enregistré par un pharmacien et qu'il n'est pas prouvé que les suppléments avaient été prescrits par un médecin ou un dentiste.

[26] Finalement, la demande de déduction des 25 \$ représentant les frais d'adhésion de l'appelante à un organisme de défense en matière de santé et celle se rapportant à un don de 10 \$ fait au même organisme ne correspondent pas à des frais admissibles parce que les frais ne font pas partie des frais médicaux énumérés au paragraphe 118.2(2). Cependant, le don de 10 \$ pour lequel l'organisme a fourni à l'appelante un reçu pour fins fiscales pourrait donner à l'appelante droit à un crédit pour don de bienfaisance.

[27] Selon la preuve présentée à la Cour, il ne fait aucun doute que l'état de santé de l'appelante soit pour elle la cause de souffrances quotidiennes et que les médicaments d'ordonnance lui procurent peu ou pas de soulagement. Il est totalement compréhensible que M^{me} Berg se tourne vers des traitements qui représentent des solutions de rechange coûteuses en vue d'améliorer sa qualité de vie. En l'espèce, malgré le fait que le cas de l'appelante suscite une immense sympathie, la loi est claire et il est impossible pour la Cour d'alléger le fardeau de M^{me} Berg en accueillant l'appel qu'elle a interjeté. Aucune des demandes de déduction de l'appelante ne correspond à des frais admissibles pour l'application du crédit d'impôt pour frais médicaux. Pour ces motifs, l'appel est rejeté.

¹¹ Observations déposées par l'appelante à la Cour canadienne de l'impôt, [TRADUCTION] « Renseignements accompagnant les reçus de frais médicaux ».

Signé à Ottawa, Canada, ce 21^e jour de novembre 2011.

« Robert J. Hogan »

Juge Hogan

Traduction certifiée conforme
ce 22^e jour de février 2012.

Martine Maltais, traductrice

RÉFÉRENCE : 2011 CCI 528

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2010-3221(IT)I

INTITULÉ : MARION BERG c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Kelowna (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 22 août 2011

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

DATE DU JUGEMENT : Le 21 novembre 2011

COMPARUTIONS :

Pour l'appelante : L'appelante elle-même

Avocat de l'intimée : M^e Shankar Kamath

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée :

Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada