

ENTRE :

DAVID HOARE,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu à Toronto (Ontario), le 11 janvier 2007.

Devant : L'honorable juge Gerald J. Rip

Comparutions :

Avocat de l'appelant

M<sup>e</sup> David W. Chodikoff

Avocate de l'intimée :

M<sup>e</sup> Donna Dorosh

---

**JUGEMENT**

L'appel interjeté de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2002 est accueilli avec dépens et la cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation au motif que les montants versés à M<sup>me</sup> Heather McGrath entre le 1<sup>er</sup> septembre 2002 et le 31 décembre 2002 constituent bien des frais médicaux au sens de l'alinéa 118.2(2)/.91) de la Loi.

Signé à Ottawa, Canada, ce 15<sup>e</sup> jour de mai 2007.

« Gerald J. Rip »

---

Le juge Rip

Traduction certifiée conforme  
ce 4<sup>e</sup> jour d'octobre 2007.  
Suzanne Bolduc, LL.B.

Référence : 2007CCI292  
Date : 20070515  
Dossier : 2004-3729(IT)G

ENTRE :

DAVID HOARE,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **Le juge Rip**

[1] David Hoare interjette appel de la nouvelle cotisation d'impôt établie pour l'année d'imposition 2002, dans laquelle le ministre du Revenu national (le « ministre ») lui a refusé un crédit d'impôt pour frais médicaux relativement à des sommes engagées pour l'éducation de ses deux fils, James et William (âgés respectivement de 13 et 15 ans en 2002), tous deux atteints de graves troubles d'apprentissage. Le ministre a estimé qu'en vertu du paragraphe 118.2(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »), les sommes en question ne sont pas déductibles dans le calcul des crédits d'impôt non remboursables.

[2] Vers 1996, on a diagnostiqué chez James et William de graves troubles d'apprentissage, y compris la dyspraxie verbale et motrice. Des tests subséquents ont permis en outre de déceler chez les deux garçons la dyslexie ainsi qu'un retard du développement au niveau du cervelet. C'est environ à cette époque que l'appelant et sa famille sont arrivés d'Angleterre pour s'installer à Moncton, les garçons étant inscrits dans une école publique locale pour l'année scolaire 1996-1997. Ce n'était, hélas, pas pour eux un milieu propice.

[3] L'épouse de l'appelant a donc tenté, pendant l'année scolaire 1997-1998, de scolariser les deux garçons à la maison. Mais, là encore, les résultats n'ont pas été satisfaisants.

[4] Ayant constaté qu'il n'y avait, à distance raisonnable de leur domicile, aucun établissement pour enfants en difficulté, l'appelant et son épouse ont décidé d'envoyer leurs fils passer deux ans en Angleterre dans une école spécialisée. En 2000, les parents ont cependant jugé préférable que les enfants reviennent vivre chez eux à Moncton.

[5] Faute de solution locale, l'appelant a aménagé chez lui un local réservé à l'éducation de ses enfants, dénommé l'« école » dans l'avis d'appel. Il s'agissait de deux pièces consacrées à l'école dotées d'un mobilier et d'un équipement adaptés, d'ordinateurs spécialement équipés et de logiciels spéciaux. M. Hoare a également retenu les services d'une enseignante, M<sup>me</sup> Heather McGrath, engagée purement en fonction de ses compétences.

[6] M<sup>me</sup> McGrath avait répondu à une annonce que les Hoare avaient publiée en juin 1999 pour obtenir les services d'« UN ENSEIGNANT À TEMPS PLEIN ». M<sup>me</sup> McGrath est titulaire d'un baccalauréat en éducation de l'Université du Nouveau-Brunswick, sa spécialité étant l'enseignement primaire et l'éducation des enfants en difficulté. Elle s'est déjà occupée d'enfants atteints de troubles d'apprentissage, de troubles du comportement, d'autisme et autres affections mentales.

[7] En 2002, l'appelant a en outre dû payer le séjour des deux garçons au Dyslexia, Dyspraxia and Attention Treatment (« DDAT ») Centre de Kenilworth, en Grande-Bretagne (la « clinique de Kenilworth »<sup>1</sup>).

[8] Dans sa déclaration de revenus pour l'année 2003, l'appelant a déduit 73 945 \$ au titre des frais médicaux liés aux besoins particuliers qu'exigeait l'état de ses fils. Il affirme que les sommes versées à M<sup>me</sup> McGrath pour ses activités à l'« école » lui donnent droit, en vertu de l'article 118.2 de la Loi, à un crédit d'impôt pour frais médicaux. Selon l'appelant, les frais des services privés de tutorat dispensés à plein temps aux deux garçons constituent des frais médicaux au sens de l'alinéa 118.2(2)/.91) ou, subsidiairement, au sens de

---

<sup>1</sup> La clinique de Kenilworth a été fondée en Grande-Bretagne mais, plus tard, M. Hoare a envoyé ses enfants à la succursale de la clinique installée à Boston.

l'alinéa 118.2(2)e) de la Loi. Il demande également en vertu de l'alinéa 118.2(2)a) la déduction en tant que frais médicaux des frais qu'il a engagés pour ses enfants à la clinique de Kenilworth.

[9] Selon le ministre, les dépenses en question n'étaient pas des frais payés à titre de rémunération pour des services de tutorat, s'ajoutant à l'enseignement général des garçons, au sens de l'alinéa 118.2(2)l.91). De plus, le ministre a refusé la déduction parce que les dépenses en question ne constituent pas des frais médicaux admissibles étant donné que les frais des services privés de tutorat dispensés aux garçons à la maison et à plein temps ne constituent pas des frais payés pour le soin - ou le soin et la formation - dans une école, une institution ou un autre endroit au sens de l'alinéa 118.2(2)e) de la Loi. Le ministre a établi une nouvelle cotisation pour l'appelant et a refusé la déduction des dépenses de 67 601 \$.

[10] Les parties ont convenu que sont seules en cause en l'espèce<sup>2</sup> les dépenses liées à la rémunération de M<sup>me</sup> McGrath comme enseignante particulière (52 840 \$), la contribution de l'employeur au Régime de pensions du Canada (« RPC ») et à l'assurance-emploi (« AE ») au titre du salaire versé à M<sup>me</sup> McGrath (2 874 \$), ainsi que les frais du programme orthopédagogique de la clinique de Kenilworth (2 209 \$), soit, au total, 57 923 \$. Dans l'avis d'appel, les deux premiers postes de dépense sont appelés « dépenses liées à la scolarité » et l'autre « frais de clinique ».

[11] Le présent appel soulève trois questions :

a) L'appelant a-t-il droit, en vertu de l'alinéa 118.2(2)l.91), à un crédit d'impôt pour frais médicaux, au titre des frais des services privés de tutorat et de la contribution de l'employeur au RPC et à l'AE pour le salaire versé à M<sup>me</sup> McGrath?

b) Subsidiairement, l'appelant a-t-il droit, en vertu de l'alinéa 118.2(2)e) de la Loi, à un crédit d'impôt pour frais médicaux au titre de frais de services privés de tutorat et de la contribution de l'employeur au RPC et à l'AE pour le salaire versé à M<sup>me</sup> McGrath?

<sup>2</sup>

Parmi les dépenses déduites au titre de frais médicaux mais ne faisant l'objet d'aucune contestation dans le cadre du présent appel, figurent : un ordinateur portable Betacom (2 300 \$), un scanner et son contrat d'entretien (1 962 \$), le salaire de D. Shaw (4 210 \$), la contribution de l'employeur au RPC et à l'AE au titre du salaire versé à D. Shaw (271 \$), des dépenses de logement (Kenilworth, Grande-Bretagne) (507 \$), les séances de formation en enseignement multisensoriel simultané (428 \$) et des dépenses diverses (6 344 \$).

c) L'appelant a-t-il droit, en vertu de l'alinéa 118.2(2)*a*) de la Loi, à un crédit d'impôt pour frais médicaux au titre des frais engagés dans le cadre du programme d'évaluation et d'orthopédagogie à la clinique de Kenilworth?

[12] Lors de sa plaidoirie, l'avocat de l'appelant entendait également soulever au regard des alinéas 118.2(2)*g*) et *h*) de la Loi, la question des frais de logement et de déplacement engagés à l'occasion des consultations à la clinique de Kenilworth, mais cet argument n'ayant été avancé qu'en contre-preuve, je ne l'ai pas autorisé à poursuivre en ce sens.

### *Les services de tutorat*

[13] L'alinéa 118.2(2)*l.91*) de la Loi ouvre droit à un crédit d'impôt pour frais médicaux relatifs à des services de tutorat :

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

[...]

(*l.91*) [**services de tutorat**] -- à titre de rémunération pour des services de tutorat, s'ajoutant à l'enseignement général, rendus au particulier, à son époux ou conjoint de fait ou à une personne à charge visée à l'alinéa *a*) qui a une difficulté d'apprentissage ou une déficience mentale et qui, d'après le certificat d'un médecin, a besoin de ces services en raison de cette difficulté ou de cette déficience, si le bénéficiaire du paiement est une personne dont l'entreprise habituelle consiste à offrir de tels services à des personnes avec lesquelles elle n'a aucun lien.

[14] Nul ne conteste que l'appelant a versé les sommes en question. L'intimée convient que les enfants sont effectivement atteints de troubles d'apprentissage ou d'un handicap mental. Personne ne conteste non plus que les sommes en cause ont bien été versées de manière parfaitement indépendante à une personne dont l'entreprise habituelle consiste à offrir de tels services. Les seules questions qu'il reste à trancher sont donc les suivantes : 1) si les services de tutorat rendus « s'ajout[aient] à l'enseignement général » des enfants et 2) si le handicap des enfants est suffisamment attesté.

[15] M. Hoare n'a pas pu trouver, dans la région de Moncton, l'aide dont il avait besoin. Il a toutefois appris que la North Island Distance Education

School (« NIDES »), qui relève des écoles publiques de Colombie-Britannique, offrait des programmes adaptés à ses enfants. Après s'être renseigné auprès de la NIDES, l'appelant y a inscrit ses deux garçons.

[16] L'avocat de l'appelant n'a pas clairement précisé quels étaient, dans l'éducation des enfants, les éléments généraux et quels étaient les éléments qui s'y « ajoutaient », mais il a tenté de présenter une synthèse des arguments suivants : M<sup>me</sup> McGrath et l'enseignement dispensé à domicile visaient à palier les insuffisances des écoles publiques; l'enseignement général était ce que dispensait la NIDES, mais cet enseignement étant insuffisant, il devait être complété par d'autres programmes; et enfin, M<sup>me</sup> McGrath surveillait et assurait l'enseignement individuel dispensé aux garçons.

[17] L'intimée soutient simplement pour sa part que M<sup>me</sup> McGrath dispensait aux enfants, à l'école, un enseignement général.

[18] Pour refuser le crédit d'impôt pour frais médicaux, l'intimée a fait avant tout valoir que James et William n'étaient pas inscrits comme élèves à plein temps dans un établissement scolaire au Canada, mais recevaient leur enseignement à domicile et étaient simplement inscrits à certains des cours offerts par la NIDES. Cette position repose essentiellement sur le lieu où a été dispensé l'enseignement. J'estime que, pour interpréter le membre de phrase « s'ajoutant à l'enseignement général », il convient plutôt d'insister sur l'enseignement lui-même ainsi que sur les fonctions exercées par M<sup>me</sup> McGrath.

[19] Pour répondre à ce volet du critère imposé par la loi, il faut donc pouvoir conclure que M<sup>me</sup> McGrath ne dispensait pas aux enfants un enseignement général mais, plutôt, facilitait et complétait les divers programmes d'enseignement à distance et de services à l'enfance exceptionnelle auxquels les Hoare avaient inscrit leurs enfants, et qu'elle assurait en outre la surveillance rendue nécessaire par le handicap des deux garçons. Rien ne démontre que le programme d'éducation à distance exigeait effectivement la supervision d'une enseignante qualifiée. Selon l'appelant, le programme d'enseignement à distance offert par la NIDES a constitué, de septembre à décembre 2002 inclusivement, l'enseignement de base dispensé aux garçons.

[20] À la maison, l'horaire de l'école allait de 8 h 30 à 16 heures, avec une heure pour le repas de midi et deux heures de devoirs quotidiens. M<sup>me</sup> McGrath décidait du temps consacré à chaque programme, dispensait son propre enseignement et rendait compte, dans des bulletins scolaires, des progrès accomplis par les deux garçons, mais elle a déclaré qu'à peu près 75 p. 100 du temps était consacré au programme d'enseignement à distance dispensé par la NIDES. Les exercices que les enfants faisaient avec l'aide de M<sup>me</sup> McGrath étaient envoyés à la NIDES pour être corrigés. De plus, tous les 15 jours, M<sup>me</sup> McGrath s'entretenait avec les chargés de cours de la NIDES au sujet des travaux.

[21] Afin d'améliorer la motricité des enfants et leurs aptitudes à la lecture, on avait recours, en plus du programme de la NIDES, à des programmes tels que le programme DDAT et le programme d'enseignement multisensoriel simultané.

[22] Le programme d'études à la maison a été conçu par l'épouse de l'appelant et agréé par le ministère de l'Éducation du Nouveau-Brunswick par l'intermédiaire du conseil scolaire de district. C'est en se fondant sur son expérience et sa formation en psychologie que l'épouse de l'appelant a décidé d'opter pour le programme de la NIDES, qui relève des écoles publiques de Colombie-Britannique, jugeant que ce programme d'études indépendantes est solide et bien structuré, qu'il permet de s'instruire à distance et qu'il est adapté à l'enfance en difficulté. Les enfants étaient inscrits aux cours de sciences, d'économie domestique et de commerce dispensés par la NIDES. Le matériel didactique était fourni par la NIDES et les devoirs étaient renvoyés toutes les semaines ou toutes les deux semaines aux chargés de cours de la NIDES, chaque module d'enseignement devant en outre faire l'objet d'une vérification des connaissances. Une ou deux fois par semaine, les enfants s'entretenaient avec un enseignant de la NIDES, soit par téléphone soit par courriel.

[23] De septembre et à décembre 2002, les enseignants de la NIDES ont envoyé à M<sup>me</sup> McGrath les leçons qu'elle dispensait alors aux deux enfants. Elle assurait donc à la fois cet enseignement et un enseignement qui lui était propre et qu'elle avait conçu elle-même à partir de divers outils pédagogiques. Les autres programmes, tel le programme DDAT ou le système d'enseignement multisensoriel simultané que l'appelant avait achetés, étaient employés avec le programme de la NIDES, ces divers programmes semblant être pour la plupart des programmes autodidactiques.

S'il est vrai que M<sup>me</sup> McGrath dispensait aux enfants son propre enseignement, environ les trois quarts du temps scolaire étaient consacrés au programme d'enseignement à distance de la NIDES. Il convient enfin de souligner que les devoirs faits par les garçons avec l'aide de M<sup>me</sup> McGrath étaient envoyés aux enseignants de la NIDES pour être corrigés.

[24] En résumé, selon les éléments de preuve qui ont été produits, les trois quarts de l'enseignement dispensé aux enfants provenaient de sources extérieures, plus particulièrement de la NIDES. Cela devrait permettre de conclure qu'en l'occurrence, l'enseignement de la NIDES constituait bien l'enseignement général. Tout enseignement indépendant offert par M<sup>me</sup> McGrath venait donc s'ajouter à cet enseignement général et ne pouvait donc, entre les mois de septembre et décembre 2002, compter que pour un quart de l'enseignement dispensé aux enfants.

[25] La seconde condition prévue à l'alinéa 118.2(2)l.91), le certificat d'un médecin, est assez contraignante : ce certificat doit être écrit, doit émaner d'un médecin, doit préciser la difficulté ou la déficience en question et doit indiquer que la personne a besoin de ces services en raison de cette déficience.

[26] Aucune jurisprudence ne porte sur cette disposition précise de la loi, mais le certificat exigé aux fins du crédit d'impôt pour frais médicaux prévu aux alinéas 118.2(2)e) et 118.2(2)d) de la Loi a fait l'objet d'une décision de la Cour d'appel fédérale dans le cadre de l'arrêt *La Reine c. Succession Title*<sup>3</sup>. Dans l'affaire *Title*, le contribuable vivait dans une maison de santé parce qu'il était atteint d'une maladie cardiaque et de troubles de la mémoire qui lui faisaient oublier de prendre ses médicaments. La succession du contribuable a sollicité un crédit d'impôt pour frais médicaux correspondant aux frais de la maison de santé. Le juge de la Cour de l'impôt a accueilli l'appel du contribuable en se fondant sur un certificat qui avait été fourni par une personne habilitée à cette fin et qui était formulé en ces termes :

[TRADUCTION]

Cette personne a besoin de supervision depuis le 31 janvier 1995 à cause de sa maladie. Elle a besoin d'accompagnement 24 heures par jour.

En infirmant cette décision, la Cour d'appel a statué que cette attestation ne suffisait pas et elle a dit :

<sup>3</sup>

2001 DTC 5236, 2001 CAF 106.

À notre avis, une attestation prévue à l'alinéa 118.2(2)e) doit au moins préciser 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. Les attestations en l'espèce sont tout simplement trop vagues pour répondre à cette exigence.

[27] La Cour d'appel a également fait remarquer que les conditions prévues au paragraphe 118.2(2) de la Loi en matière d'attestation ne sont pas les mêmes. Elle a décidé (au paragraphe 5 de ses motifs) que l'attestation n'était pas suffisamment précise aux fins de l'alinéa 118.2(2)d) parce qu'elle ne disait pas que le patient était dépourvu d'une capacité mentale normale. De plus, contrairement à l'alinéa 118.2(2)l.91), l'alinéa 118.2(2)e) ne prévoit pas que l'attestation doit être fournie par écrit.

[28] En l'espèce, le médecin de famille des Hoare, le docteur W.G. Chesser, a signé une lettre attestant que les deux garçons sont atteints de dyslexie et résumant les divers examens médicaux, psychologiques et orthophoniques qu'ils ont subis. La lettre se termine par la phrase suivante :

[TRADUCTION]

Il s'agit d'un état permanent et je recommande que les deux enfants reçoivent un enseignement adapté, assuré soit dans un établissement spécialisé qui se consacre aux dyslexiques, soit par un précepteur spécialisé dans l'enseignement à l'enfance en difficulté.

[29] Bien que l'intimée fasse valoir l'absence de tout certificat indiquant que les enfants ont besoin de suivre des cours particuliers, la lettre du docteur Chesser, un médecin qualifié, devrait suffire aux fins de l'alinéa 118.2(2)l.91), car le médecin précise dans sa lettre le handicap dont les enfants sont atteints et il recommande (sans affirmer qu'ils en ont « besoin ») les services d'un précepteur spécialiste de l'enseignement à l'enfance en difficulté. Il convient d'interpréter la disposition en cause avec compassion dans un sens favorable à M. Hoare. Il est vraisemblable que le docteur Chesser a rédigé sa lettre sans connaître la teneur de l'alinéa 118.2(2)l.91) de la Loi, et sans même en connaître l'existence. En formulant sa lettre comme il l'a fait, le docteur Chesser entendait indiquer à l'appelant les mesures à prendre. Je pense pouvoir admettre d'office que, normalement, les médecins et autres professionnels se bornent à « recommander » la prise de telle ou telle mesure, même lorsqu'ils estiment qu'une telle mesure s'impose. Compte tenu des faits

de l'espèce, je considère que le docteur Chesser informait l'appelant et son épouse que l'état de santé de leurs fils exigeait un enseignement adapté à l'enfance en difficulté.

***Les dépenses engagées à la clinique de Kenilworth***

[30] L'alinéa 118.2(2)a) de la Loi autorise un crédit d'impôt au titre des services médicaux et dentaires aux conditions suivantes :

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

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;

[31] La notion de « professionnel de la santé » est définie dans les termes suivants au paragraphe 118.4(2) de la Loi :

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

[32] L'appelant n'a présenté aucun argument au sujet des dépenses occasionnées par les consultations à la clinique de Kenilworth. L'intimée soutient que les frais du programme d'orthopédagogie de la clinique ne répondent pas aux conditions prévues à l'alinéa 118.2(2)a) étant donné qu'ils n'ont pas été versés à un « professionnel de la santé » ou autre partie énumérée au paragraphe 118.4(2) de la Loi. Sur ce point, l'appel est donc rejeté.

[33] Les conditions prévues à l'alinéa 118.2(2)/l.91) ont été remplies. L'appel est accueilli. L'appelant aura droit aux dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 15<sup>e</sup> jour de mai 2007.

« Juge J. Rip »

---

Juge Rip

Traduction certifiée conforme  
ce 4<sup>e</sup> jour d'octobre 2007.

Suzanne Bolduc, LL.B.

RÉFÉRENCE : 2007CCI292  
N° DU DOSSIER : 2004-3729(IT)G  
INTITULÉ : DAVID HOARE  
c.  
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 11 janvier 2007

MOTIF DU JUGEMENT PAR : L'honorable Gerald J. Rip

DATE DU JUGEMENT : Le 15 mai 2007

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelant : M<sup>c</sup> David W. Chodikoff  
Avocate de l'intimée : M<sup>c</sup> Donna Dorosh

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : M<sup>c</sup> David W. Chodikoff

Cabinet :

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