

Dossier : 2011-3068(IT)I

ENTRE :

JANINA TOKARSKI,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 28 mars 2012, à Victoria (Colombie-Britannique).

Devant : L'honorable juge J.E. Hershfield

Comparutions :

Représentant de l'appelante : M. James Mitchell

Avocate de l'intimée : M^e Amandeep K. Sandhu

JUGEMENT

L'appel de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2009 est rejeté sans dépens, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 5^e jour d'avril 2012.

« J.E. Hershfield »

Juge Hershfield

Traduction certifiée conforme
ce 29^e jour de mai 2012.

Marie-Christine Gervais

Référence : 2012 CCI 115

Date : 20120405

Dossier : 2011-3068(IT)I

ENTRE :

JANINA TOKARSKI,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Hershfield

[1] L'appelante a demandé la déduction de frais médicaux à l'égard de son année d'imposition 2009. Sa demande initiale a été refusée et une demande révisée de 9 205 \$ a été présentée sur laquelle un montant de 2 497 \$ a été refusé.

[2] L'appelante avait supporté les frais qui ont été refusés en vue de se rendre en Pologne pour une chirurgie d'implant dentaire et la cimentation de couronnes en porcelaine et en céramique. Certaines chirurgies abdominales exposaient l'appelante à un risque d'infection à cause d'une détérioration importante des dents et des gencives. Il n'est pas contesté que le coût des services dentaires qui ont été fournis était des frais médicaux pour l'application de l'article 118.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »). Il s'agit ici de savoir si les frais de 2 497 \$ que l'appelante a supportés pour aller en Pologne sont également admissibles au titre de frais médicaux. L'appelante a fait l'objet d'une cotisation en fonction du fait que ces frais n'étaient pas admissibles.

[3] L'appelante a témoigné à l'audience; la preuve qu'elle a présentée me convainc que les soins dentaires qu'elle a reçus en Pologne comportaient jusqu'à sept implants et dix couronnes en porcelaine ou céramique. Je retiens également le témoignage de l'appelante lorsqu'elle déclare qu'il avait fallu effectuer des greffes

osseuses aux fins de la pose d'implants. Je retiens également son témoignage, lorsqu'elle déclare qu'il lui avait fallu se rendre en Pologne à deux reprises, soit au mois d'avril et au mois de décembre 2009, et qu'il avait fallu qu'elle reste chaque fois en Pologne pour de longues périodes pour les services dentaires nécessaires.

[4] Je reconnais également qu'il était possible d'obtenir des services dentaires équivalents localement, à Victoria (Colombie-Britannique), où l'appelante vivait alors.

[5] C'est pour ce motif que les frais de déplacement de l'appelante ont été refusés, étant donné que la Loi stipule que les frais de déplacement sont uniquement inclus à titre de frais médicaux s'il n'est pas possible d'obtenir des services médicaux sensiblement équivalents dans un rayon de 40 kilomètres de la résidence.

[6] L'intimée invoque l'alinéa 118.2(2)g) de la Loi, qui est libellé ainsi :

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

[...]

g) **[transport]** – à une personne dont l'activité est une entreprise de transport, dans la mesure où ce paiement se rapporte au transport, entre la localité où habitent le particulier, son époux ou son conjoint de fait ou une personne à charge visée à l'alinéa a) et le lieu – situé à 40 kilomètres au moins de cette localité – où des services médicaux sont habituellement dispensés, ou vice-versa, des personnes suivantes :

(i) le particulier, l'époux ou le conjoint de fait ou la personne à charge,

(ii) un seul particulier accompagnant le particulier, l'époux ou le conjoint de fait ou la personne à charge, si ceux-ci sont, d'après le certificat d'un médecin, incapables de voyager sans l'aide d'un préposé à leurs soins,

si les conditions sont réunies :

(iii) il n'est pas possible d'obtenir dans cette localité des services médicaux sensiblement équivalents,

(iv) l'itinéraire emprunté par le particulier, l'époux ou le conjoint de fait ou la personne à charge est, compte tenu des circonstances, un itinéraire raisonnablement direct,

(v) le particulier, l'époux ou le conjoint de fait ou la personne à charge se rendent en ce lieu afin d'obtenir des services médicaux pour eux-mêmes et il est raisonnable, compte tenu des circonstances, qu'ils s'y rendent à cette fin;

[7] L'intimée affirme qu'il faut refuser les frais de déplacement de l'appelante étant donné qu'il était possible d'obtenir des services médicaux sensiblement équivalents dans un rayon de 40 kilomètres de la résidence de l'appelante.

[8] De plus, l'avocate de l'intimée a souligné que l'appelante avait décidé de recevoir les soins dentaires en Pologne parce qu'elle y avait de la famille chez qui elle pouvait rester et qu'elle avait visitée pendant que les soins dentaires étaient fournis et que ces considérations personnelles avaient amené l'appelante à décider d'aller en Pologne, c'est-à-dire que l'appelante était allée en Pologne, à cet endroit particulier et chez ce dentiste particulier, à cause de considérations personnelles. Selon cet argument, il existait un élément personnel important incitant l'appelante à se rendre en Pologne, mais je ne crois pas que dans ce cas-ci cet élément personnel soit suffisamment important pour justifier un refus d'accorder les frais de déplacement pour le motif qu'il s'agit de frais personnels ou pour le motif que des considérations personnelles avaient incité l'appelante à se rendre en Pologne, et laisser ainsi planer un doute sur le témoignage de l'appelante, lorsqu'elle déclare être allée en Pologne expressément afin d'obtenir les services en question.

[9] Au contraire, je reconnais que l'appelante est allée en Pologne parce que le coût d'un tel traitement, à Victoria, était exorbitant. De fait, il est dit ce qui suit dans la réponse à l'avis d'appel (la « réponse ») : [TRADUCTION] « [...] l'appelante a décidé de se rendre en Pologne pour les services d'implant dentaire au lieu d'obtenir ces services localement à cause de ce qu'ils coûtaient; [...] ». Telle est clairement la preuve que l'appelante a présentée à l'audience et je retiens cette preuve sans réserve et sans aucune hésitation.

[10] De fait, l'appelante a produit une estimation de ce que le traitement qu'elle avait subi en Pologne lui aurait coûté à Victoria. L'estimation montrait que la chirurgie de pose d'implants coûtait 14 000 \$ et que les couronnes coûtaient 14 400 \$, c'est-à-dire que le coût global de restauration était estimé à 28 400 \$ si l'appelante recevait les soins où elle vivait. Je puis également prendre connaissance d'office du fait que le coût des soins ne varierait probablement pas beaucoup s'il était fait par des dentistes spécialement formés à cette fin ailleurs au Canada.

[11] Le coût réel des mêmes services, en Pologne, était de 9 849,05 \$¹. De toute évidence, l'appelante avait de bonnes raisons, sur le plan économique, de se rendre en Pologne pour les soins dentaires.

[12] Toutefois, le problème est le suivant : le sous-alinéa 118.2 g)(iii) de la Loi exige, pour que les frais de déplacement soient inclus à titre de frais médicaux, qu'il ne soit pas possible d'obtenir, à Victoria, des services médicaux sensiblement équivalents. Or, il était possible d'obtenir ce genre de services, mais à un prix que l'appelante n'avait pas réellement les moyens de payer, selon ce que celle-ci a déclaré. Je retiens encore une fois le témoignage de l'appelante sur ce point. Le revenu de l'appelante n'était que de 13 000 \$ en 2009, sans compter les sommes qu'elle avait retirées de son REER et dont elle avait besoin pour vivre.

[13] Il s'agit donc de savoir s'il était possible d'obtenir (« *available* » dans la version anglaise de la Loi) des services sensiblement équivalents là où l'appelante vivait, à Victoria. L'appelante ne peut pas avoir gain de cause s'il peut être conclu qu'il était possible d'obtenir ces services à cet endroit, même si leur coût était exorbitant pour l'appelante.

[14] L'avocate de l'intimée m'a renvoyé à la version française de la disposition en question, qui est libellée ainsi :

(iii) il n'est pas possible d'obtenir dans cette localité des services médicaux sensiblement équivalents,

[15] L'avocate m'a également renvoyé aux décisions suivantes :

- *Young c. R.*, 2009 CCI 628;
- *Scully c. R.*, 2008 CCI 617.

¹ Il semble y avoir une incohérence dans la preuve quant aux frais dentaires réels. Selon la preuve, le dentiste, en Pologne, a reçu deux paiements, s'élevant à 9 849,05 \$ en tout, à l'exclusion des frais de déplacement. Or, le comptable de l'appelante, qui a témoigné à l'instruction, a déclaré que la demande, pour l'année 2009, s'élevait à 4 905 \$ et que, pour l'année 2010, elle s'élevait à 4 943 \$, indépendamment dans les deux cas des frais de déplacement. Toutefois, la nouvelle cotisation permettait la déduction d'un montant de 6 708 \$ pour l'année 2009, à l'exclusion des frais de déplacement. Les chiffres ne sont pas conciliables avec la preuve, mais la question dont j'ai été saisi était clairement de savoir si les frais de déplacement étaient des frais médicaux en vertu de la Loi. J'ai donc limité mon jugement en conséquence. Toutefois, si j'ai omis une question, je suis prêt à envisager de modifier le jugement conformément à l'alinéa 172(1)b) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, et ce, même si le présent appel est régi par la procédure informelle.

[16] L'avocate de l'intimée a également examiné l'historique législatif de cette disposition autorisant les frais de déplacement à titre de frais médicaux. La disposition a initialement été ajoutée en 1973 s'il fallait effectuer plus de 25 milles afin d'obtenir le service médical en question. Selon le discours du budget de l'époque, cette modification s'appliquait aux déplacements effectués en vue d'obtenir des services médicaux « dans un hôpital, une clinique ou au bureau d'un médecin »; et ensuite : « On a voulu par là aider les gens des régions rurales ou éloignées ou ceux dont l'état exige un traitement spécial dans un centre éloigné. »

[17] L'avocate de l'intimée m'a en outre renvoyé aux débats de la Chambre des communes des 5 et 6 avril 1973. Le 5 avril, l'honorable John N. Turner (ministre des Finances) a déclaré ce qui suit :

On se propose également d'inscrire comme dépenses médicales déductibles les frais de transport commerciaux faits par le contribuable ou son conjoint ou une personne à charge et ceux d'un infirmier au besoin, pour aller à l'hôpital, à la clinique ou au cabinet du médecin, et en revenir, afin d'obtenir les services médicaux inexistants à proximité, à condition que la distance ne soit pas inférieure à 25 milles. Je crois que cette mesure profitera grandement aux habitants de toutes les petites localités au Canada où les services médicaux spécialisés sont éloignés ou difficiles à obtenir et où ces gens doivent aller dans les grands centres pour obtenir les soins qui leur conviennent.

[18] Le 6 avril, un député de la Chambre des communes a dit ce qui suit au sujet de la modification :

Nous avons également une situation dans tout le Canada où les installations et les services offerts à la société sont plus rares dans les zones rurales et moins peuplées qu'ils ne le sont dans les centres urbains et les villes. Invariablement ou presque, si vous avez une maladie extrêmement grave ou même moyennement rare, vous n'obtenez pas les soins médicaux requis dans votre propre ville s'il s'agit d'une localité de petite dimension. Vous devez vous rendre à un grand centre pour les obtenir. Au Manitoba, les gens doivent aller à Winnipeg, à Brandon et à Portage, dans cette partie de la province, pour obtenir les soins médicaux spéciaux qui peuvent être nécessaires. En Colombie-Britannique, c'est à Vancouver, ou à Victoria sur l'île de Vancouver. Je ne connais pas si bien l'Ontario, mais je suis presque certain que la population du nord de l'Ontario ne doit pas avoir autant d'installations médicales que la population de la région Toronto-Hamilton.

Analyse

[19] Dans la décision *Young*, le juge C. Miller a refusé les frais que l'appelant avait supportés pour aller d'Edmonton à Calgary parce que l'appelant n'avait pas établi qu'il n'était pas possible d'obtenir des services sensiblement similaires à Edmonton. Le juge a conclu que l'appelant n'avait même pas envisagé des possibilités, à Edmonton, étant donné qu'il avait décidé d'aller à Calgary pour des raisons familiales.

[20] Cette affaire et la présente affaire ont des points en commun, mais je suis convaincu qu'en l'espèce, l'appelante a présenté toute la preuve nécessaire pour me permettre d'examiner la question distincte qui se pose dans ce cas-ci, une question dont le juge Miller n'avait pas du tout été saisi.

[21] De même, dans la décision *Scully*, le juge Hogan a conclu que rien ne montrait qu'il n'y avait pas d'installations permettant de pratiquer la natation dans la localité du domicile de l'appelant. Je suis encore une fois convaincu qu'en l'espèce, l'appelante a présenté toute la preuve nécessaire pour me permettre d'examiner la question distincte qui se pose dans ce cas-ci, une question dont le juge Hogan n'avait pas du tout été saisi.

[22] Compte tenu de la recherche historique que l'avocate de l'intimée a effectuée sur ce point, je l'ai priée d'effectuer une recherche plus approfondie et de chercher d'autres décisions faisant autorité qui pourraient jeter la lumière sur la question distincte qui se pose ici. Après l'audience, l'avocate a confirmé qu'elle n'avait rien trouvé. Je n'ai rien trouvé non plus.

[23] Il semble donc n'y avoir aucun précédent en ce qui concerne la question distincte dont je suis saisi. Il s'agit bien sûr de la question suivante : Peut-on conclure qu'il était possible d'obtenir à Victoria les services médicaux fournis à l'appelante en Pologne si leur coût était exorbitant pour celle-ci?

[24] En examinant l'argument de l'intimée, je ferai trois observations.

[25] Premièrement, au paragraphe 9 de la décision *Young*, le juge Miller a dit qu'il était clair que « la déduction des frais de déplacement est prévue pour aider ceux qui ne peuvent obtenir [*“access”* dans la version anglaise] des services médicaux dans la localité où ils habitent ». [Non souligné dans l'original.] Le mot « *access* » figurant dans la version anglaise des motifs de la décision jette peu de lumière sur la question. J'estime qu'il est raisonnable de conclure que l'« accès »

peut être refusé si son coût est exorbitant. Il en va de même pour le mot « *available* » de la version anglaise de la Loi.

[26] Deuxièmement, dans la version française de la disposition en question, la partie qui a un effet déterminatif est qu'« il n'est pas possible d'obtenir » les services médicaux en question là où habite le contribuable. Ce libellé est également ambigu lorsqu'il s'agit de répondre à la question dont je suis saisi. En effet, il est selon moi raisonnable de conclure qu'il n'est pas possible d'« obtenir » un service que je n'ai pas les moyens de payer. Il en va de même pour le mot « *available* ».

[27] Troisièmement, il semble clair à mes yeux que, dans les débats de la Chambre des communes dont il a été ci-dessus fait mention, il était question de services médicaux qui étaient couverts par les programmes provinciaux d'assurance maladie. Le législateur ne songeait pas aux déplacements nécessaires en raison du coût du service.

[28] Il est en somme impossible de savoir ce que le législateur avait l'intention de faire, en ce qui concerne les frais de déplacement, dans un cas comme celui-ci, mais il est à noter que si des questions fiscales étaient envisagées, le législateur aurait bien pu vouloir admettre les frais de déplacement dans un cas comme celui-ci. Si, par exemple, le crédit d'impôt pour frais médicaux coûte au fisc 30 p. 100 des frais, il lui en aurait coûté 8 400 \$ si l'appelante avait reçu les soins dentaires à Victoria. Il en coûterait au fisc moins de la moitié de ce montant si l'appelante pouvait aller en Pologne et déduire ses frais de déplacement. Deux des trois parties intéressées semblent l'emporter en pareil cas.

[29] Néanmoins, même si je reconnais que je suis convaincu que le législateur ne s'est jamais réellement arrêté à une situation telle que celle qui existe en l'espèce, il reste que je ne sais pas ce qu'il aurait décidé de faire s'il y avait songé.

[30] Ce que l'appelante demande semble tout à fait raisonnable, mais je ne puis me mettre à la place du législateur. Comment aurait-il formulé l'inclusion des frais de déplacement en se fondant sur le fait qu'un service médical était abordable pour un contribuable particulier? Y aurait-il un critère de raisonnabilité? Cela mènerait-il à un recours abusif à des estimations du coût d'un service? Les frais de déplacement seraient-ils plafonnés, y aurait-il une limite quant à la distance ou les voyages à l'étranger seraient-ils exclus?

[31] En outre, et ce qui est particulièrement important, le libellé exprès de la disposition en question ne permet pas une interprétation subjective de la situation

du contribuable qui doit avoir recours aux services médicaux. Le libellé « il n'est pas possible d'obtenir dans cette localité des services médicaux sensiblement équivalents » n'indique pas si le service est mis à la disposition du contribuable en cause. Cette exigence ne traite pas de la situation du contribuable qui cherche à déduire les frais de déplacement.

[32] De plus, un critère de raisonabilité est déjà prévu au sous-alinéa 118.2(2)g)(v) :

(v) le particulier, l'époux ou le conjoint de fait ou la personne à charge se rendent en ce lieu afin d'obtenir des services médicaux pour eux-mêmes et il est raisonnable, compte tenu des circonstances, qu'ils s'y rendent à cette fin;

[33] Cette exigence vient s'ajouter à l'exigence voulant qu'il ne soit pas possible d'obtenir des services médicaux sensiblement équivalents dans la localité où le contribuable habite. Le caractère raisonnable d'une dépense telle que celle qui a été supportée dans ce cas-ci, dans des circonstances où le déplacement était clairement raisonnable, ne suffit pas.

[34] À vrai dire, il se peut que la législation actuelle comporte une lacune que le législateur devrait examiner. Toutefois, je ne puis combler cette lacune. Je me joindrais à l'appelante pour demander au législateur d'examiner le problème du coût abordable, mais je ne puis interpréter la législation actuelle autrement que l'a fait le ministre du Revenu national dans ce cas-ci.

[35] Par conséquent, l'appel doit être rejeté sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 5^e jour d'avril 2012.

« J.E. Hershfield »

Juge Hershfield

Traduction certifiée conforme
ce 29^e jour de mai 2012.

Marie-Christine Gervais

RÉFÉRENCE : 2012 CCI 115

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2011-3068(IT)I

INTITULÉ : JANINA TOKARSKI
c.
SA MAJESTÉ LA REINE

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

DATE DE L'AUDIENCE : Le 28 mars 2012

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge J.E. Hershfield

DATE DU JUGEMENT : Le 5 avril 2012

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelante : M. James Mitchell
Avocate de l'intimée : M^e Amandeep K. Sandhu

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada