

Dossier : 2023-1392(IT)I

ENTRE :

MICHAEL S. PERSAUD,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 1^{er} février 2024, à Edmonton (Alberta).

Devant : l'honorable juge Randall S. Boccock

Comparutions :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même

Avocate de l'intimé : M^e Callie Matz

JUGEMENT

ATTENDU QUE la Cour a, en ce jour, rendu les motifs de son jugement dans le présent appel;

PAR CONSÉQUENT, LA COUR ORDONNE CE QUI SUIT :

1. L'appel de la nouvelle cotisation datée du 21 juin 2021 à l'égard de l'année d'imposition 2019 est rejeté, parce que le père de l'appelant n'était pas un résident du Canada à un moment de l'année au sens de l'alinéa 118(6)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*;
2. Aucuns dépens ne seront adjugés dans le présent appel.

Signé à Toronto (Ontario), ce 18^e jour d'avril 2024.

« R.S. Boccock »

Le juge Boccock

Référence : 2024 CCI 42

Date : 20240417

Dossier : 2023-1392(IT)I

ENTRE :

MICHAEL S. PERSAUD,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Boccock

I. Résumé des faits

[1] L'appelant, Michael Persaud, interjette le présent appel afin de demander une déduction pour frais médicaux du calcul de sa déclaration de revenus 2019 à l'égard des coûts liés aux soins de santé payés pour Dennis Persaud, son père alors gravement malade.

[2] Aucun fait n'est contesté. Dennis Persaud, citoyen et résident guyanien, était au Canada avec un visa de visiteur et prévoyait y passer environ 2 semaines, soit du 5 mai au 19 mai 2019. Au lieu de cela, Dennis Persaud a fait une crise cardiaque grave et est resté hospitalisé au Canada pendant environ 8 semaines, jusqu'au 14 juillet 2019. Pendant sa convalescence au Canada, Dennis a nécessité des soins médicaux actifs, puis des soins de réadaptation. Il n'était pas couvert pour ces coûts, parce qu'il n'était pas résident du Canada au sens des lois canadiennes applicables en matière de santé. Malheureusement, Dennis Persaud est décédé en novembre 2021.

[3] Pour ceux qui pourraient penser que les soins de santé sont « gratuits » au Canada, les coûts liés aux soins de santé de Dennis Persaud dépassaient 18 700 \$. Ces coûts ont été acquittés par son fils dévoué et attentionné, Michael Persaud. Michael Persaud a déduit les coûts en tant que « montant admissible des frais médicaux pour d'autres personnes à charge » (la « déduction pour frais médicaux »).

Le ministre a refusé la demande, Michael Persaud s'y est opposé et le ministre a confirmé son refus.

II. Disposition législative

[4] Plusieurs dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR ») portent sur la déduction pour frais médicaux : l'article 118.2 concerne la nature des frais médicaux et le paragraphe 118b) donne la définition d'une personne à charge pour laquelle un contribuable peut demander une déduction pour frais médicaux. La nature des frais médicaux est par ailleurs admissible, et le ministre ne conteste pas cette question.

[5] Les extraits précis de la LIR pertinents au présent appel sont les suivants :

Personne à charge – définition

(6) Pour l'application de l'alinéa (1)d), est une *personne à charge*, relativement à un particulier au cours d'une année d'imposition, la personne aux besoins de laquelle le particulier subvient à un moment de l'année si elle est, par rapport au particulier ou à son époux ou conjoint de fait :

[...]

b) son père ou sa mère, son grand-père ou sa grand-mère, son oncle ou sa tante, son frère ou sa sœur, son neveu ou sa nièce, qui réside au Canada à un moment de l'année.

[6] Le contribuable doit remplir trois conditions en vue d'obtenir la déduction pour frais médicaux à l'égard d'un tiers. D'abord, le bénéficiaire des traitements doit : avoir un lieu d'une façon ou d'une autre (le « lien de parenté »); être à la charge du contribuable (la « dépendance ») et, s'il ne s'agit pas d'un époux, d'un conjoint de fait ou d'un descendant, avoir un autre degré de parenté; et être une personne « résidant au Canada à un moment donné au cours de l'année » (la « résidence »).

Conclusions préliminaires et observations

Parenté

[7] En ce qui concerne le lien de parenté, Dennis Persaud était le père de Michael Persaud. La première condition est remplie dans les faits et en droit.

Dépendance

[8] Pour ce qui est de la dépendance, la Cour a conclu que Dennis Persaud était dans les faits entièrement dépendant de Michael Persaud au cours de son séjour au Canada, indépendamment de la condition relative à la résidence. Les montants versés pour assurer le traitement, l'hébergement et la réadaptation de Dennis Persaud afin qu'il puisse sortir de l'hôpital et quitter le Canada étaient tous portés au compte de Michael Persaud. Il n'y a pas de jurisprudence pertinente qui porte sur la formulation légèrement étagée de « la personne aux besoins de laquelle le particulier subvient à un moment de l'année », comparativement au libellé relatif à la résidence, soit « qui réside au Canada à un moment de l'année ». La condition relative à la dépendance a été respectée. Le seul point litigieux est la condition relative à la « résidence ».

III. Les positions des parties

Résidence

[9] À l'audience, les parties ont présenté peu de jurisprudence sur la question de la formulation relative à la résidence utilisée à l'alinéa 118(6)b), à savoir une personne qui « réside au Canada à un moment de l'année », en particulier en ce qui a trait à l'utilisation d'une phrase identique ou similaire ailleurs dans la LIR et la jurisprudence qui pourrait déjà avoir été examinée. Par conséquent, la Cour a accordé un délai supplémentaire pour la présentation de brèves observations ultérieures. Les observations ont été reçues et la Cour peut rendre sa décision.

[10] Selon l'interprétation de Michael Persaud, l'alinéa 118(6)b) signifie « une personne qui réside légalement au Canada à tout moment entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre au cours d'une année donnée ». Comme Dennis Persaud disposait d'un visa légal d'une durée maximale de six mois et qu'il a séjourné environ huit semaines au Canada, cela constitue une résidence au Canada. À ce titre, Dennis Persaud était un résident du Canada au moment de son séjour de huit semaines pendant lequel des dépenses ont été engagées.

[11] À l'opposé, l'intimé fait valoir que le paragraphe 2(1) de la LIR, qui ordonne qu'un impôt soit « payé [...] de toute personne résidant au Canada à un moment donné au cours de l'année », utilise la définition de la résidence en common law, sauf pour les résidents réputés. Ce critère incarne le concept de « résident habituel au Canada ».

IV. Analyse

[12] Pour ce qui est de la condition relative à la résidence, la Cour doit déterminer, dans le contexte des déductions pour frais médicaux, « si » Denis Persaud était une personne « résidant au Canada à un moment donné au cours de l'année ».

La règle générale d'interprétation des mots répétés

[13] Dans une loi du Parlement, on doit, si possible, donner à des mots répétés un sens cohérent dans l'ensemble de la loi. La Cour suprême du Canada a affirmé que « à moins que le contexte ne s'y oppose clairement, un mot doit recevoir la même interprétation et avoir le même sens tout au long d'un texte législatif »¹. En principe, un législateur choisit avec soin et cohérence les mots qu'il emploie de sorte que les mêmes mots auront le même sens, et que des mots différents auront une signification différente^{1, 2}.

[14] L'attribution d'un sens semblable vaut en particulier lorsque les mots sont proches les uns des autres ou qu'il existe un autre rapport entre eux³. Dans l'arrêt *Thomson c. Canada (Sous-ministre de l'Agriculture)*, la Cour suprême du Canada a déclaré ce qui suit au sujet de l'utilisation répétée du mot « recommandation » et de son caractère non obligatoire⁴. Le juge Cory a déclaré au nom de la majorité :

Ce mot est employé dans d'autres dispositions de la Loi et, à moins que le contexte ne s'y oppose clairement, un mot doit recevoir la même interprétation et avoir le même sens tout au long d'un texte législatif. [...]

[...] De toute évidence, le mot "recommandations", au par. 52(1), a le sens ordinaire de conseils. Le législateur n'a certainement pas eu l'intention de donner un sens différent au mot "recommandations" au paragraphe suivant du même article. Le mot doit avoir le même sens dans les deux cas.

[15] En outre, la logique sous-tend qu'ailleurs dans la loi, le mot ou l'expression a un seul sens clair. Cette constatation a permis d'invoquer la présomption d'uniformité des expressions pour justifier l'application de ce sens dans l'ensemble du texte. En outre, la présomption s'applique inévitablement lorsque les dispositions

¹ *R. c. Lewis*, [1996] 1 RCS 921, par. 69; *R. c. Zeolkowski*, [1989] 1 RCS 1378, par. 19.

² R. Sullivan, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 6^e éd : LexisNexis, septembre 2014), par. 8.32 [Sullivan].

³ N McCormack, *How to Understand Statutes and Regulations*, 2^e éd : Thomson Reuters, 2017), à la p. 161.

⁴ *Thomson c. Canada (Sous-ministre de l'Agriculture)*, [1992] 1 RCS 385, par. 27 [Thomson].

pertinentes sont proches les unes des autres ou qu'il existe un autre rapport entre elles. Cet outil a été appliqué à maintes reprises.

[16] Cependant, la présomption peut être ébranlée « lorsqu'il ressort des circonstances que telle n'était pas l'intention du législateur »⁵. Comme l'a dit le lord juge Atkin, dans l'arrêt *Martin v. Lowry (Inspector of Taxes)*⁶ :

[TRADUCTION]

S'il était possible d'adopter comme principe rigide d'interprétation l'hypothèse selon laquelle, dans toute loi, les mêmes termes ont toujours le même sens, notre tâche serait peut-être plus facile; mais il est évident qu'une telle hypothèse est non fondée [...] Il faut aussi tenir compte du contexte.

Le sens de l'expression « à un moment » au paragraphe 118(6) de la LIR

[17] Les notes explicatives publiées lors de l'ajout du paragraphe 118(6) ne mentionnent pas l'intention du législateur derrière la formulation « à un moment de l'année ».⁷

[18] L'historique du paragraphe 118(6) s'avère plus utile au sujet de l'intention qui sous-tend l'expression « à un moment de l'année ». Avant l'ajout du paragraphe 118(6) en 1988, une exemption personnelle était prévue à l'article 109 de la LIR. Les notes techniques de 1982 relatives au paragraphe 118(6) précisent :⁸

[TRADUCTION]

L'article 109 accorde des exemptions personnelles qui peuvent être déduites dans le calcul du revenu imposable d'un particulier. La déduction prévue au paragraphe 109(1)(b) [maintenant 118(1)B(b)–n.d.l.r.] est communément appelée la déduction pour marié ou l'équivalent pour les contribuables qui ne sont pas mariés ou qui sont séparés ou divorcés et qui subviennent aux besoins d'une personne à charge dans leur résidence habituelle. La déduction prévue à l'alinéa 109(1)f) s'applique aux parents, aux grands-parents, aux frères et aux sœurs à charge. Les modifications apportées aux paragraphes 109(1)(b) et f) [maintenant 118(6)–n.d.l.r.] exigent que, pour être admissible à la déduction au cours d'une année, une personne à charge (à l'exception du conjoint, des enfants

⁵ *Schwartz c. Canada*, [1996] 1 RCS 254, par. 61.

⁶ *Martin v. Lowry (Inspector of Taxes)*, [192] 1 KB 550 (Eng CA), p. 561.

⁷ L'exposé figure à la page 255 des notes explicatives.

⁸ David Sherman, *2023 Department of Finance Technical Notes – Income Tax – 35th Edition – Volume 1 (Income Tax Act through section 149.2)*, 35^e édition (Toronto, Ontario : Thomson Reuters, 2023) à la page 1616.

ou des petits-enfants du contribuable) doit avoir résidé au Canada à un certain moment de l'année.

[Non souligné dans l'original.]

[19] On peut en déduire que la nécessité d'être un « résident », que ce soit « à un moment de l'année », « à un moment donné au cours de l'année » ou, du point de vue adopté dans les notes techniques, « à un certain moment de l'année », a toujours existé.

[20] La Cour a été saisie d'une demande de déductions qui mettait en jeu la résidence dans *EA Baltazar c. Canada*⁹. Dans cette affaire, l'appelante a demandé divers crédits d'impôt non remboursables sur une période de quatre ans pour une personne à charge vivant à l'étranger¹⁰. L'appelante a fait valoir que la LIR prévoyait une exception à l'obligation pour une personne à charge d'être un résident du Canada aux fins de la demande du crédit équivalent du montant pour conjoint. Le juge Sarchuk a rejeté cet argument. Il a fait référence à l'analyse du juge O'Connor dans l'affaire *Ruzicka c. Canada*¹¹. Pour sa part, le juge O'Connor a estimé que toute exception relative à l'obligation pour une personne à charge d'être un résident du Canada en common law est, du fait de la résidence réputée, annulée lorsque le contribuable vit à l'étranger et subvient en même temps aux besoins d'une personne au pays¹². La personne à charge doit donc toujours être un résident du Canada, au sens où l'entend normalement la common law¹³.

[21] En guise de conclusion, pour appliquer les principes énoncés dans l'arrêt *Thomson*, la Cour : (i) utilise le terme ou l'expression tel qu'il apparaît ailleurs dans la LIR; (ii) analyse l'interprétation donnée au terme pour bien comprendre son sens dans le contexte; puis (iii) applique la présomption d'uniformité des expressions.

⁹ *Baltazar (E.A.) c. Canada*, [1995] 1 CTC 2877.

¹⁰ Montants personnels de base, montants pour enfants à charge et équivalents du montant pour conjoint.

¹¹ *Ruzicka c. Canada*, [1994] 1 CTC 2092.

¹² La Cour a analysé les règles relatives à la résidence réputée aux termes du paragraphe 250(1) de la LIR.

¹³ Voir également *La Reine c. Scheller*, [1975] CTC 60, 7 DTC 5406 (CFPI), où la Cour fédérale a appliqué l'ancien paragraphe 109(1)b), qui est sensiblement le même le paragraphe 118(1)b) de la version de 1989, et a refusé l'équivalent du montant pour conjoint, car la fille du contribuable résident canadien ne demeurait pas avec le contribuable dans l'établissement domestique autonome qu'il tenait.

L'interprétation des expressions « à un moment donné au cours de l'année » ou « à un moment de l'année » est par ailleurs limitée au-delà de la jurisprudence précitée.

[22] D'un point de vue quantitatif, la LIR emploie l'expression personne résidant au Canada « à un moment donné au cours de l'année » ou « à un moment de l'année » à maintes reprises. Surtout, l'expression figure dans la disposition qui impose une responsabilité : le paragraphe 2(1) de la LIR.

[23] En utilisant les expressions « à un moment donné au cours de l'année » ou « à un moment de l'année », le Parlement modifie le terme « résident », de sorte qu'une personne doit « réside[r] au Canada » pour satisfaire aux critères de « personne à charge » admissible dans le cadre d'une demande de déduction pour frais médicaux. Par conséquent, pour être une personne qui « réside au Canada », il convient d'utiliser les règles normales de résidence qui s'appliquent par ailleurs aux autres articles de la LIR en vue d'assurer une application uniforme.

[24] Il existe deux possibilités pour être un résident du Canada; On peut être un résident réputé¹⁴ ou un résident de fait¹⁵. Personne ne conteste que Dennis Persaud n'était pas un résident réputé, puisqu'il n'a pas séjourné 183 jours ou plus au Canada.

¹⁴ Les règles relatives à la résidence réputée peuvent être consultées au paragraphe 250(1) et elles ne s'appliquent pas dans le cas de Dennis Persaud.

¹⁵ Pour déterminer si une personne est un résident, l'arrêt faisant autorité et souvent cité sur le sens de « résidence » est *Thomson v. The Minister of National Revenue*, [1946] SCR 209 [ce n'est pas le même arrêt *Thomson* que celui précité à la note 5], dans lequel le juge Rand a affirmé à la page 815 :

[TRADUCTION]

La progression par degrés en ce qui concerne le temps, l'objet, l'intention, la continuité et les autres circonstances pertinentes montre que, dans le langage ordinaire, le terme « résidant » ne correspond pas à des éléments invariables qui doivent tous être présents dans chaque cas donné. Il est tout à fait impossible d'en donner une définition précise et applicable à tous les cas. Ce terme est très souple, et ses nuances nombreuses varient non seulement suivant le contexte de différentes matières, mais aussi suivant les différents aspects d'une même matière. Dans un cas donné, on y retrouve certains éléments, dans d'autres, on en trouve d'autres dont certains sont fréquents et certains autres nouveaux.

Il poursuit à la page 816 :

Mais, dans les différentes situations de prétendues « résidences permanentes », « résidences temporaires », « résidences ordinaires », « résidences principales » et ainsi de suite, les adjectifs n'influent pas sur le fait qu'il y a dans tous les cas résidence; cette qualité dépend essentiellement du point jusqu'auquel une personne s'établit en

[25] Malheureusement, Dennis Persaud n'était pas un résident de fait au Canada à un moment donné en 2019. Le motif du voyage de Dennis Persaud était de rendre visite à Michael Persaud et à d'autres membres de sa famille pour une durée limitée et bien en deçà de 180 jours. Si ce n'était de sa crise cardiaque, Dennis Persaud serait retourné chez lui (dans son lieu de résidence) après deux semaines. De même, il n'y a aucune preuve qui permet d'établir que Dennis Persaud avait l'intention de rester au Canada. Dennis Persaud n'a jamais modifié ni n'a eu l'intention de modifier l'objet de son voyage, ses habitudes ou son domicile au Canada au-delà d'une courte visite, prolongée involontairement de six semaines supplémentaires en raison de sa crise cardiaque. Il n'était pas un résident de fait.

pensée et en fait, ou conserve ou centralise son mode de vie habituel avec son cortège de relations sociales, d'intérêts et de convenances, au lieu en question. Il se peut qu'elle soit limitée en durée dès le début, ou qu'elle soit indéterminée, ou bien, dans la mesure envisagée, illimitée.

V. Conclusion

[26] Les mots répétés dans un article doivent faire l'objet d'une interprétation uniforme. Selon *Thomson*, on doit utiliser le terme ou l'expression tel qu'il apparaît ailleurs dans la LIR, analyser l'interprétation donnée au terme pour bien comprendre son sens dans le contexte, puis appliquer la présomption d'uniformité des expressions, sauf indication contraire. Une telle analyse permet de conclure que Dennis Persaud n'était pas un résident ordinaire du Canada. La condition relative à la résidence nécessaire à une demande de déduction pour frais médicaux n'est pas remplie. Malheureusement, l'appel est rejeté. Aucuns dépens ne sont adjugés.

Signé à Toronto (Ontario), ce 18^e jour d'avril 2024.

« R.S. Bocock »

Le juge Bocock

RÉFÉRENCE : 2024 CCI 42

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2023-1392(IT)I

INTITULÉ : MICHAEL S. PERSAUD c. SA
MAJESTÉ LE ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 1^{er} février 2024

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Randall S. Boccock

DATE DU JUGEMENT : Le 17 avril 2024

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même

Avocate de l'intimé : M^e Callie Matz

AVOCATE INSCRITE AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : s.o.

Cabinet : s.o.

Pour l'intimé : Shalene Curtis-Micallef
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada