

A-381-14
2015 FCA 156

A-381-14
2015 CAF 156

Her Majesty the Queen (*Appellant*)

Sa Majesté la Reine (*appelante*)

v.

c.

Trudy Tallon (*Respondent*)

Trudy Tallon (*intimée*)

INDEXED AS: CANADA v. TALLON

RÉPERTORIÉ : CANADA c. TALLON

Federal Court of Appeal, Trudel, Ryer and Rennie JJ.A.—Toronto, June 1 and July 2, 2015.

Cour d'appel fédérale, juges Trudel, Ryer et Rennie, J.C.A.—Toronto, 1^{er} juin et 2 juillet 2015.

Income Tax — Income Calculation — Medical expense credit — Appeal from Tax Court of Canada (T.C.C.) decision allowing respondent's appeal from reassessment of 2009 taxation year — T.C.C. directing Minister of National Revenue to reassess respondent on basis respondent entitled to medical expense tax credit (METC), as defined in Income Tax Act, s. 118.2(1), amount of which to be determined on basis that \$25 727.21 in medical expenses incurred within meaning of Act, s. 118.2(2) in 2009 — Respondent suffering from debilitating joint dysfunction, requiring prosthetic devices — Respondent, spouse spending winters in warmer countries to alleviate respondent's condition — In 2009 tax return, respondent claiming \$25 727.21 in medical expenses, giving rise to METC claim for 2009 — Minister disallowing most expenses claimed on basis not meeting definition of medical expenses in Act, ss. 118.2(2)(g),(h) — In 2008 T.C.C. decision involving respondent, similar expenses allowed as medical expenses — In present case, T.C.C. following 2008 decision, concluding that disallowed expenses in fact incurred to obtain medical services for purpose of Act, ss. 118.2(g),(h) — Whether T.C.C. erring in concluding that disallowed expenses constituting medical expenses — Respondent not demonstrating that medical services obtained by medical practitioners abroad unavailable thereto in home locality — Thus, necessary to determine herein issue of whether salutary effects of warm climate in place located more than 40 kilometers from patient's home locality considered medical service obtained by patient in that place for purposes of Act, ss. 118.2(2)(g),(h) — Act, s. 118.2(2)(a) clearly contemplating that medical service in question must be provided to patient by person or hospital — As to s. 118.2(2)(g), Parliament intending to provide fiscal support through METC to Canadians required to travel from home communities to other locations to access specialized medical services not available where individuals living — Purposive interpretation of Act, s. 118.2(2)(g) supporting conclusion that medical services contemplated thereby must be provided to patient by person or hospital — Therefore, because salutary effects of warmer countries respondent travelling to not provided thereto by person or hospital, not

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Crédit d'impôt pour frais médicaux — Appel interjeté à l'égard d'une décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) a accueilli l'appel de l'intimée qui contestait une nouvelle cotisation relativement à son année d'imposition 2009 — La C.C.I. a ordonné au ministre du Revenu national d'établir une nouvelle cotisation pour l'intimée en tenant compte du fait qu'elle était admissible à un crédit d'impôt pour frais médicaux (CIFM), au sens de l'art. 118.2(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu, dont le montant devait être déterminé en tenant compte du fait qu'elle avait supporté en 2009 des frais médicaux de 25 727,21 \$, au sens de l'art. 118.2(2) de la Loi — L'intimée souffre d'une dysfonction articulaire débilatante, qui l'a obligée à faire remplacer les articulations touchées par des prothèses — Pour atténuer ses symptômes, l'intimée et son mari séjournent dans des pays plus chauds pendant l'hiver — Dans sa déclaration de revenus pour 2009, l'intimée a indiqué qu'elle avait supporté des frais médicaux qui se chiffraient en tout à 25 727,21 \$, ce qui lui donnait le droit de demander un CIFM pour cette année-là — Le ministre du Revenu national (le ministre) a refusé une partie des frais médicaux, au motif que ces dépenses ne répondaient pas à la définition de frais médicaux aux art. 118.2(2)(g) et h) de la Loi — Des frais d'une nature semblable avaient été acceptés à titre de frais médicaux en vertu d'un jugement de 2008 de la C.C.I. concernant l'intimée — En l'espèce, la C.C.I. a décidé de suivre la décision de 2008 et elle a conclu que les frais refusés avaient été supportés pour obtenir des services médicaux, au sens des art. 118.2(2)(g) et h) de la Loi — Il s'agissait de savoir si la C.C.I. a commis une erreur lorsqu'elle a conclu que les frais refusés constituaient des frais médicaux — L'intimée n'a pas démontré que les services médicaux obtenus de médecins à l'étranger n'étaient pas offerts dans la localité où elle résidait — Par conséquent, il était nécessaire de déterminer en l'espèce si les effets bénéfiques d'un climat chaud dans un endroit situé à plus de 40 kilomètres de la localité dans laquelle vit un particulier pouvaient être considérés comme un service médical obtenu par le particulier dans ce lieu pour l'application des art. 118.2(2)(g) et h) de la Loi — Il était clair que

constituting medical service obtained by respondent within meaning of either Act, s. 118.2(2)(g) or (h) — Consequently, disallowed expenses in present case not constituting medical expenses for purposes of METC — Appeal allowed.

This was an appeal from a Tax Court of Canada (T.C.C.) decision under the informal procedure allowing the respondent's appeal from a reassessment of her 2009 taxation year. The T.C.C. directed the Minister of National Revenue (Minister) to reassess the respondent on the basis that she was entitled to a medical expense tax credit (METC), as defined in subsection 118.2(1) of the *Income Tax Act*, the amount of which was to be determined on the basis that she had incurred medical expenses within the meaning of subsection 118.2(2) of the Act in the amount of \$25 727.21 in 2009.

The respondent suffers from temporomandibular joint dysfunction, a debilitating condition that led to the replacement of the affected joints by prosthetic devices, which are adversely affected by cold winter temperatures. To alleviate this condition, the respondent and her spouse spent their winters in warmer countries such as Thailand, Indonesia, etc. from 1988 to 2009 where they sought relief from the cold Canadian winter climate. In her 2009 tax return, the respondent claimed that she had incurred medical expenses in 2009 for an amount of \$25 727.21, which gave rise to a claim for a METC in that year. In the reassessment, the Minister disallowed \$17 530.52 of the medical expenses claimed by the respondent in 2009. The disallowed expenses related to the cost of airfares, accommodations and meals for the respondent and her husband for travel to Thailand and Indonesia between January 2 and May 4 of 2009 and for a trip to the U.S. to see a medical practitioner. It was concluded that such expenses did not meet the definition of medical expenses in paragraphs 118.2(2)(g) and (h) of the Act. The respondent objected to the reassessment claiming that expenses of a similar nature she incurred in 2008 had been allowed as medical expenses pursuant to a T.C.C. decision. Subsequently, the Minister allowed the cost of the trip to the U.S. as a medical expense but confirmed the

l'art. 118.2(2)a de la Loi prévoit que le service médical en question doit être fourni au particulier par une personne ou un hôpital — Selon l'art. 118.2(2)g, le législateur avait l'intention d'offrir une aide financière, au moyen du CIFM, aux Canadiens qui sont forcés de se déplacer de leur localité de résidence vers d'autres lieux pour avoir accès à des services médicaux spécialisés qui ne leur sont pas offerts là où ils vivent — Cette interprétation téléologique de l'art. 118.2(2)g appuie la conclusion selon laquelle les services médicaux prévus par cette disposition doivent être dispensés au particulier par une personne ou un hôpital — Par conséquent, étant donné que les effets bénéfiques des climats des pays chauds où l'intimée a voyagé ne lui ont pas été fournis par une personne ou un hôpital, ces effets ne pouvaient pas constituer un service médical obtenu par l'intimée, au sens des art. 118.2(2)g et h) de la Loi — Par conséquent, les frais refusés ne constituaient pas des frais médicaux donnant droit au CIFM — Appel accueilli.

Il s'agissait d'un appel interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.), rendue sous le régime de la procédure informelle de cette cour, et par laquelle la C.C.I. a accueilli l'appel de l'intimée, qui contestait une nouvelle cotisation relativement à son année d'imposition 2009. La C.C.I. a ordonné au ministre du Revenu national (le ministre) d'établir une nouvelle cotisation pour l'intimée en tenant compte du fait qu'elle était admissible à un crédit d'impôt pour frais médicaux (CIFM), au sens du paragraphe 118.2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont le montant devait être déterminé en tenant compte du fait qu'elle avait supporté en 2009 des frais médicaux de 25 727,21 \$, au sens du paragraphe 118.2(2) de la Loi.

L'intimée souffre d'une dysfonction de l'articulation temporomandibulaire, une affection débilante qui l'a obligée à faire remplacer les articulations touchées par des prothèses et sur lesquelles les températures hivernales ont des effets indésirables. Pour atténuer ses symptômes, l'intimée a séjourné de 1988 à 2009 dans des pays plus chauds avec son mari pendant l'hiver, notamment en Thaïlande et en Indonésie, afin de se soustraire au climat froid de l'hiver canadien. Dans sa déclaration de revenus pour 2009, l'intimée a indiqué qu'elle avait supporté des frais médicaux qui se chiffraient en tout à 25 727,21 \$ en 2009, ce qui lui donnait le droit de demander un CIFM pour cette année-là. Dans la nouvelle cotisation, le ministre a refusé une partie des frais médicaux demandés par l'intimée pour 2009, soit 17 530,52 \$. Les frais refusés avaient trait au prix des billets d'avion, de l'hébergement et des repas de l'intimée et de son mari à l'occasion d'un voyage qu'ils avaient effectué en Thaïlande et en Indonésie du 2 janvier au 4 mai 2009 ainsi qu'à l'occasion d'un voyage aux États-Unis, pour consulter un médecin. Le ministre a conclu que ces dépenses ne répondaient pas à la définition de frais médicaux aux alinéas 118.2(2)g et h) de la Loi. L'intimée s'est opposée à la nouvelle cotisation en faisant valoir que des frais d'une nature semblable qu'elle avait supportés en 2008

reassessment regarding the balance of the disallowed expenses on the basis, in particular, that those costs did not constitute medical expenses. The T.C.C. decided to follow the 2008 decision and concluded that the disallowed expenses were incurred to obtain medical services for the purpose of paragraphs 118.2(g) and (h) of the Act.

On appeal, the appellant argued that the T.C.C. erred in law by concluding that the disallowed expenses constituted medical expenses, which the respondent incurred to obtain the pain alleviation benefits of the warm climate in Thailand and Indonesia. The respondent asserted that the T.C.C. did not conclude that the salutary effects of being in a warm climate were medical services in and of themselves. She claimed that it was open to the T.C.C. to find that her travel expenses were incurred to obtain medical services for the purposes of paragraphs 118.2(g) and (h) of the Act based on the evidence and that no interpretative issue needed to be resolved. Accordingly, she submitted that the T.C.C. did not make any palpable or overriding error.

The issue was whether the T.C.C. erred in concluding that the disallowed expenses constituted medical expenses.

Held, the appeal should be allowed.

The METC provides a measure of fiscal relief in relation to the specific types of medical expenses that are enumerated in paragraphs 118.2(a) to (u) of the Act. Three of those paragraphs (118.2(a), (g) and (h)) refer to “medical services” separately. The basis of the T.C.C.’s decision was not that asserted by the respondent. By following the 2008 T.C.C. decision relating to the respondent, the T.C.C. determined that the issue was the interpretation of the term “medical services” in paragraphs 118.2(2)(g) and (h) of the Act. While the T.C.C. was aware of the requirement that the medical services contemplated by those paragraphs must not be available in the local community, nowhere in its reasons did it make any of the requisite factual findings regarding that requirement. Thus, the interpretative issue raised by the appellant had to be resolved in this appeal.

The respondent did not demonstrate, and the T.C.C. did not conclude, that the medical services that the respondent obtained from the Thai and Indonesian medical practitioners were unavailable to her in her home locality. Thus, it had to be determined whether the salutary effects of a warm climate in a place located more than 40 kilometers from a patient’s

avaient été acceptés à titre de frais médicaux, en vertu d’un jugement rendu par la C.C.I. Par la suite, le ministre a accepté de considérer le coût du voyage aux États-Unis comme des frais médicaux, mais il a ratifié la nouvelle cotisation en ce qui concerne le reste des frais refusés, plus particulièrement au motif que ceux-ci ne constituaient pas des frais médicaux. La C.C.I. a décidé de suivre la décision de 2008 et elle a conclu que les frais refusés avaient été supportés pour obtenir des services médicaux, au sens des alinéas 118.2(2)g) et h) de la Loi.

En appel, l’appelante a plaidé que la C.C.I. a commis une erreur de droit lorsqu’elle a conclu que les frais refusés constituaient des frais médicaux, que l’intimée a payés dans le but de bénéficier des avantages du climat chaud de la Thaïlande et de l’Indonésie pour atténuer ses douleurs. L’intimée a soutenu que la C.C.I. n’a pas conclu que les effets bénéfiques d’un climat chaud étaient intrinsèquement des services médicaux. Elle a soutenu qu’il était loisible à la C.C.I. de conclure que ses frais de déplacement supportés par l’intimée visaient à obtenir des services médicaux aux fins des alinéas 118.2g) et h) de la Loi selon la preuve dont elle était saisie et la question d’interprétation soulevée par la Couronne ne se posait pas. Par conséquent, elle a plaidé que la C.C.I. n’a fait aucune erreur manifeste et dominante.

La question à trancher était de savoir si la C.C.I. a commis une erreur lorsqu’elle a conclu que les frais refusés constituaient des frais médicaux.

Arrêt : l’appel doit être accueilli.

Le CIFM procure un certain allègement fiscal pour des types précis de frais médicaux qui sont énumérés aux alinéas 118.2(2)a) à u) de la Loi. Trois alinéas distincts — les alinéas 118.2(2)a), g) et h) — font mention de « services médicaux ». Le fondement de la décision de la C.C.I. ne pouvait pas être celui qui était invoqué par l’intimée. En suivant la décision de 2008 relativement à l’intimée, la C.C.I. a déterminé que la question en litige était l’interprétation de l’expression « services médicaux » aux alinéas 118.2(2)g) et h) de la Loi. Bien que la C.C.I. fût consciente de l’exigence selon laquelle les services médicaux prévus à ces alinéas ne doivent pas être dispensés localement, on ne trouve nulle part dans les motifs de la Cour les constatations factuelles qui s’imposaient à ce sujet. Par conséquent, la question d’interprétation soulevée par l’appelante devait être réglée dans le présent appel.

L’intimée n’a pas démontré — et la C.C.I. n’a pas conclu — que les services médicaux obtenus par elle de médecins thaïlandais et indonésiens n’étaient pas offerts dans la localité où elle résidait. Il fallait par conséquent savoir si les effets bénéfiques d’un climat chaud dans un endroit situé à plus de 40 kilomètres de la localité dans laquelle vit un particulier

home locality could be considered a medical service obtained by the patient in that place for the purposes of paragraphs 118.2(2)(g) and (h) of the Act. Otherwise, the disallowed expenses would not meet those provisions of the Act.

A textual interpretation of paragraph 118.2(2)(a) makes it clear that the medical expenses contemplated thereby is the amount paid to a medical practitioner, nurse or a public or licensed private hospital for medical services that are provided by one of those persons to the patient. Thus, paragraph 118.2(2)(a) clearly contemplates that the medical service in question must be provided to the patient by a person or a hospital, in other words, a medical service provider.

In paragraph 118.2(2)(g) of the Act, the term “medical services” is also used but a pure textual interpretation thereof does not clearly demonstrate that a medical service can only be obtained from a person or hospital who or which provides such services. However, the close proximity of this provision to paragraph 118.2(2)(a) led to the conclusion that the clear textual interpretation of paragraph 118.2(2)(a) to that effect should carry over and become the correct interpretation of the term “medical services” in paragraph 118.2(2)(g) of the Act. A purposive analysis of paragraph 118.2(2)(g) thereof led to the conclusion that by enacting this provision, Parliament intended to provide fiscal support through the METC to Canadians who are required to travel from their home communities to other locations in order to access specialized medical services that are not available to them where they live. The circumstances in which such fiscal support will be available have been carefully circumscribed by the limitations that are spelled out in this paragraph. Such limitations cannot be ignored or relaxed in the face of sympathetic circumstances. This purposive interpretation of paragraph 118.2(2)(g) supported the conclusion that the medical services contemplated thereby must be provided to the patient by a person or hospital. In paragraph 118.2(2)(h), the term “medical services” therein should also be interpreted, for the same reasons, as being obtained by the patient from a person or hospital.

Therefore, because the salutary effects of the warm Thai and Indonesian climates were not provided to the respondent by a person or hospital, those effects could not constitute a medical service obtained by the respondent within the meaning of either paragraph 118.2(2)(g) or (h) of the Act. Consequently, the disallowed expenses in this case did not constitute medical expenses for the purposes of the METC.

pouvaient être considérés comme un service médical obtenu par le particulier dans ce lieu pour l'application des alinéas 118.2(2)g) et h) de la Loi. Dans la négative, les frais refusés ne satisfaisaient pas aux exigences de ces dispositions de la Loi.

Une interprétation textuelle de l'alinéa 118.2(2)a) a révélé clairement que les frais médicaux visés à cet alinéa sont les frais payés à un médecin, à une infirmière ou un infirmier, à un hôpital public ou à un hôpital privé agréé pour des services médicaux que l'un ou l'autre de ceux-ci ont fournis au particulier. Il était donc clair que l'alinéa 118.2(2)a) de la Loi prévoit que le service médical en question doit être fourni au particulier par une personne ou un hôpital.

L'expression « services médicaux » est également employée à l'alinéa 118.2(2)g) de la Loi, mais une interprétation purement textuelle de cet alinéa ne permettait pas de conclure sans équivoque que le service médical peut seulement être obtenu d'une personne ou d'un hôpital qui fournit des services de cette nature. Toutefois, la proximité entre cette disposition et l'alinéa 118.2(2)a) de la Loi permettait de conclure que l'interprétation textuelle claire de l'alinéa 118.2(2)a) dans ce sens devrait être reprise et devrait devenir la bonne façon d'interpréter l'expression « services médicaux » à l'alinéa 118.2(2)g) de la Loi. Une analyse téléologique de l'alinéa 118.2(2)g) de la Loi portait à conclure qu'en adoptant cette disposition, le législateur avait l'intention d'offrir une aide financière, au moyen du CIFM, aux Canadiens qui sont forcés de se déplacer de leur localité de résidence vers d'autres lieux pour avoir accès à des services médicaux spécialisés qui ne leur sont pas offerts là où ils vivent. Les circonstances dans lesquelles cette aide financière est offerte ont été soigneusement circonscrites par les limites qui sont prévues dans cet alinéa. De telles limites ne peuvent pas être ignorées ni élargies en présence d'une situation qui suscite la sympathie. Cette interprétation téléologique de l'alinéa 118.2(2)g) appuyait la conclusion selon laquelle les services médicaux prévus par cette disposition doivent être dispensés au particulier par une personne ou un hôpital. L'expression « services médicaux » à l'alinéa 118.2(2)h) devrait être interprétée, pour les mêmes motifs, comme étant des services obtenus par le particulier d'une personne ou d'un hôpital.

Par conséquent, étant donné que les effets bénéfiques des climats chauds de la Thaïlande et de l'Indonésie n'ont pas été fournis à l'intimée par une personne ou un hôpital, ces effets ne pouvaient pas constituer un service médical obtenu par l'intimée, au sens des alinéas 118.2(2)g) et h) de la Loi. Par conséquent, les frais refusés en l'espèce ne constituaient pas des frais médicaux donnant droit au CIFM.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

An Act to Amend the Income Tax Act, the Canada Pension Plan, the Unemployment Insurance Act, 1971, the Federal-Provincial Fiscal Arrangements and Federal Post-Secondary Education and Health Contribution Act, 1977 and certain related Acts, S.C. 1988, c. 55, s. 92.
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 118.2(1),(2).

CASES CITED

APPLIED:

Housen v. Nikolaisen, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235; *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601; *R. v. Clark*, 2005 SCC 2, [2005] 1 S.C.R. 6.

CONSIDERED:

Tallon v. The Queen, 2014 TCC 193, [2015] 1 C.T.C. 2038; *Tokarski v. The Queen*, 2012 TCC 115, 2012 D.T.C. 1138.

REFERRED TO:

Goodwin v. The Queen, 2001 CanLII 38, [2001] 4 C.T.C. 2906 (T.C.C.).

APPEAL from a Tax Court of Canada decision (2014 TCC 193, [2015] 1 C.T.C. 2038) allowing the respondent's appeal from a reassessment of her 2009 taxation year, which involved entitlement to the medical expense tax credit. Appeal allowed.

APPEARANCES

André LeBlanc and *Ryan Gellings* for appellant.
Leigh Somerville Taylor for respondent.

SOLICITORS OF RECORD

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Leigh Somerville Taylor Professional Corporation, Toronto, for respondent.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 118.2(1),(2).
Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, le Régime de pensions du Canada, la Loi de 1971 sur l'assurance-chômage, la Loi de 1977 sur les accords fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces et sur les contributions fédérales en matière d'enseignement post-secondaire et de santé et certaines lois connexes, L.C. 1988, ch. 55, art. 92.

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Housen c. Nikolaisen, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601; *R. c. Clark*, 2005 CSC 2, [2005] 1 R.C.S. 6.

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Tallon c. La Reine, 2014 CCI 193; *Tokarski c. La Reine*, 2012 CCI 115.

DÉCISION CITÉE :

Goodwin c. La Reine, 2001 CanLII 38 (C.C.I.).

APPEL interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (2014 CCI 193) qui a accueilli l'appel de l'intimée qui contestait une nouvelle cotisation relativement à son année d'imposition 2009, et qui portait sur son admissibilité à un crédit d'impôt pour frais médicaux. Appel accueilli.

ONT COMPARU

André LeBlanc et *Ryan Gellings* pour l'appelante.
Leigh Somerville Taylor pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Leigh Somerville Taylor Professional Corporation, Toronto, pour l'intimée.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] RYER J.A.: This is an appeal by Her Majesty the Queen (the Crown) from a decision ([*Tallon v. The Queen*] 2014 TCC 193, [2015] 1 C.T.C. 2038) of Justice Judith Woods (the Judge) of the Tax Court of Canada, dated June 10, 2014, under the informal procedure of that Court. The Judge allowed the appeal of Ms. Trudy Tallon (the taxpayer) from a reassessment (the reassessment) of her 2009 taxation year, dated October 25, 2010.

[2] The Judge directed the Minister of National Revenue to reassess the taxpayer on the basis that she was entitled to a medical expense tax credit (a METC), as defined in subsection 118.2(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (the Act), the amount of which was to be determined on the basis that she had incurred medical expenses (medical expenses), within the meaning of subsection 118.2(2) of the Act, in the amount of \$25 727.21, in 2009.

I. BACKGROUND

[3] The taxpayer suffers from temporomandibular joint dysfunction, a debilitating condition that led to the replacement of the affected joints by prosthetic devices. These prosthetics are adversely affected by the cold winter temperatures that are common in her home in Thunder Bay, Ontario. To alleviate her condition, she and her husband spend their winters in warmer countries. To that end, in the period from 1988 to 2009, they have travelled to Thailand, Indonesia, Cambodia, Vietnam, Malaysia, Philippines, Burma, Ecuador, Venezuela, Honduras, Mexico and Costa Rica, seeking relief from the cold Canadian winter climate.

[4] One of the taxpayer's doctors, who practices in Texas, expressed the view that she had "no choice but to seek a warmer climate during the coldest six months of the year". Another of her doctors, a Canadian practitioner, recommended that when travelling to warmer climates,

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

[1] LE JUGE RYER, J.C.A. : La Cour est saisie d'un appel interjeté par Sa Majesté la Reine (la Couronne) à l'égard d'une décision du 10 juin 2014 ([*Tallon c. La Reine*] 2014 CCI 193) de la juge Judith Woods (la juge), de la Cour canadienne de l'impôt, rendue sous le régime de la procédure informelle de cette cour. La juge a accueilli l'appel de M^{me} Trudy Tallon (la contribuable), qui contestait une nouvelle cotisation établie le 25 octobre 2010 (la nouvelle cotisation) relativement à son année d'imposition 2009.

[2] La juge a ordonné au ministre du Revenu national d'établir une nouvelle cotisation pour la contribuable en tenant compte du fait qu'elle était admissible à un crédit d'impôt pour frais médicaux (CIFM), au sens du paragraphe 118.2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi), dont le montant devait être déterminé en tenant compte du fait qu'elle avait supporté en 2009 des frais médicaux de 25 727,21 \$ (les frais médicaux), au sens du paragraphe 118.2(2) de la Loi.

I. LE CONTEXTE

[3] La contribuable souffre d'une dysfonction de l'articulation temporo-mandibulaire, une affection débilante qui l'a obligée à faire remplacer les articulations touchées par des prothèses. Les températures hivernales qui sont courantes chez elle à Thunder Bay, en Ontario, ont des effets indésirables sur ces prothèses. Pour atténuer ses symptômes, elle séjourne dans des pays plus chauds avec son mari pendant l'hiver. C'est dans ce but que, de 1988 à 2009, ils se sont rendus en Thaïlande, en Indonésie, au Cambodge, au Vietnam, en Malaisie, aux Philippines, en Birmanie, en Équateur, au Venezuela, au Honduras, au Mexique et au Costa Rica afin de se soustraire au climat froid de l'hiver canadien.

[4] L'un des médecins de la contribuable, qui exerce au Texas, s'est dit d'avis qu'elle [TRADUCTION] « n'avait d'autre choix que de chercher à vivre dans un climat plus chaud pendant les six mois les plus froids de l'année ». Un autre de ses médecins, qui exerce au Canada,

she should be accompanied by her husband as a travel companion.

[5] In her 2009 income tax return, the taxpayer claimed that she had incurred medical expenses in 2009, in the aggregate amount of \$25 727.21, which gave rise to a claim for a METC in that year.

[6] In the reassessment, the Minister of National Revenue (the Minister) disallowed \$17 530.52 of the medical expenses claimed by the taxpayer in 2009 (the disallowed expenses).

[7] The disallowed expenses related to the cost of airfares, accommodations and meals for the taxpayer and her husband for a trip that they made to Thailand and Indonesia between January 2 and May 4 of 2009 and also for a trip to Dallas, Texas. The Minister concluded that such expenses did not meet the definition of medical expenses in paragraphs 118.2(2)(g) and (h) of the Act, which are reproduced below.

[8] The taxpayer objected to the reassessment on the basis that expenses of a similar nature, which she incurred in 2008, had been allowed as medical expenses, pursuant to a judgment of Justice Lucie Lamarre of the Tax Court of Canada, dated May 4, 2011, under the informal procedure of that Court (*Tallon* 2008).

[9] On June 5, 2012, the Minister allowed the cost of the trip to Dallas as a medical expense but confirmed the reassessment with respect to the balance of the disallowed expenses on the basis that those costs did not constitute medical expenses and that the decision in *Tallon* 2008 was made under the informal procedure of the Tax Court of Canada and was therefore not binding on the Minister for the purposes of the reassessment. For the purposes of the balance of these reasons, a reference to the disallowed expenses will be to the amount applicable to the taxpayer's trip to Thailand and Indonesia.

a recommandé qu'elle soit accompagnée par son mari comme compagnon de voyage lorsqu'elle se rend dans des pays plus chauds.

[5] Dans sa déclaration de revenus pour 2009, la contribuable a indiqué qu'elle avait supporté des frais médicaux qui se chiffraient en tout à 25 727,21 \$ en 2009, ce qui lui donnait le droit de demander un CIFM pour cette année-là.

[6] Dans la nouvelle cotisation, le ministre du Revenu national (le ministre) a refusé une partie des frais médicaux demandés par la contribuable pour 2009, soit 17 530,52 \$ (les frais refusés).

[7] Les frais refusés avaient trait au prix des billets d'avion, de l'hébergement et des repas de la contribuable et de son mari à l'occasion d'un voyage qu'ils avaient effectué en Thaïlande et en Indonésie du 2 janvier au 4 mai 2009 ainsi qu'à l'occasion d'un voyage à Dallas, au Texas. Le ministre a conclu que ces dépenses ne répondaient pas à la définition de frais médicaux aux alinéas 118.2(2)g) et h) de la Loi, qui sont reproduits ci-dessous.

[8] La contribuable s'est opposée à la nouvelle cotisation en faisant valoir que des frais d'une nature semblable qu'elle avait supportés en 2008 avaient été acceptés à titre de frais médicaux, en vertu d'un jugement rendu le 4 mai 2011 par la juge Lucie Lamarre, de la Cour canadienne de l'impôt, sous le régime de la procédure informelle de cette cour (la décision de 2008).

[9] Le 5 juin 2012, le ministre a accepté de considérer le coût du voyage à Dallas comme des frais médicaux, mais il a ratifié la nouvelle cotisation en ce qui concerne le reste des frais refusés au motif que ceux-ci ne constituaient pas des frais médicaux et que la décision de 2008 ne liait pas le ministre pour l'établissement de la nouvelle cotisation, puisqu'elle avait été rendue sous le régime de la procédure informelle de la Cour canadienne de l'impôt. Dans la suite des présents motifs, toute mention des frais refusés désigne le montant afférent au voyage de la contribuable en Thaïlande et en Indonésie.

[10] The taxpayer appealed the reassessment to the Tax Court of Canada and the matter was heard by the Judge on June 3, 2014.

II. THE RELEVANT PROVISIONS OF THE ACT

[11] The provisions of the Act that were in issue before the Tax Court of Canada and that are in issue in this appeal are reproduced below:

118.2 ...

Medical expenses

(2) For the purpose of subsection (1), a medical expense of an individual is an amount paid

(a) to a medical practitioner, dentist or nurse or a public or licensed private hospital in respect of medical or dental services provided to a person (in this subsection referred to as the “patient”) who is the individual, the individual’s spouse or common-law partner or a dependant of the individual (within the meaning assigned by subsection 118(6)) in the taxation year in which the expense was incurred;

...

(g) to a person engaged in the business of providing transportation services, to the extent that the payment is made for the transportation of

(i) the patient, and

(ii) one individual who accompanied the patient, where the patient was, and has been certified in writing by a medical practitioner to be, incapable of travelling without the assistance of an attendant

from the locality where the patient dwells to a place, not less than 40 kilometres from

[10] La contribuable a interjeté appel de la nouvelle cotisation devant la Cour canadienne de l’impôt et l’affaire a été instruite par la juge le 3 juin 2014.

II. LES DISPOSITIONS PERTINENTES DE LA LOI

[11] Les dispositions de la Loi qui étaient en cause devant la Cour canadienne de l’impôt et qui le sont dans le présent appel sont reproduites ci-dessous :

118.2 [...]

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

Frais médicaux

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;

[...]

g) 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 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 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 l’attestation écrite d’un médecin, incapables de voyager sans l’aide d’un préposé à leurs soins,

si les conditions suivantes sont réunies :

that locality, where medical services are normally provided, or from that place to that locality, if

(iii) substantially equivalent medical services are not available in that locality,

(iv) the route travelled by the patient is, having regard to the circumstances, a reasonably direct route, and

(v) the patient travels to that place to obtain medical services for himself or herself and it is reasonable, having regard to the circumstances, for the patient to travel to that place to obtain those services;

(h) for reasonable travel expenses (other than expenses described in paragraph (g)) incurred in respect of the patient and, where the patient was, and has been certified in writing by a medical practitioner to be, incapable of travelling without the assistance of an attendant, in respect of one individual who accompanied the patient, to obtain medical services in a place that is not less than 80 km from the locality where the patient dwells if the circumstances described in subparagraphs (g)(iii) to (v) apply;

(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 conjoint de fait ou la personne à charge est, compte tenu des circonstances, un itinéraire raisonnablement direct,

(v) le particulier, l'époux ou 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;

h) pour les frais raisonnables de déplacement, à l'exclusion des frais visés à l'alinéa g), engagés à l'égard du particulier, de l'époux ou du conjoint de fait ou d'une personne à charge visée à l'alinéa a) et, si ceux-ci sont, d'après l'attestation écrite d'un médecin, incapables de voyager sans l'aide d'un préposé à leurs soins, à l'égard d'un seul particulier les accompagnant, afin d'obtenir des services médicaux dans un lieu situé à 80 kilomètres au moins de la localité où le particulier, l'époux ou le conjoint de fait ou la personne à charge habitent, si les conditions visées aux sous-alinéas g) (iii) à (v) sont réunies;

III. THE TAX COURT OF CANADA DECISION

[12] Before the Tax Court of Canada, the Crown argued that the disallowed expenses did not qualify as medical expenses because the taxpayer incurred such costs to obtain the salutary effects of the warm climate in Thailand and Indonesia and not to obtain medical services from medical practitioners or hospitals in those countries.

[13] Relying on the decision in *Goodwin v. The Queen*, 2001 CanLII 38, [2001] 4 C.T.C. 2906 (T.C.C.), the Crown asserted that the salutary effects of a warm

III. LA DÉCISION DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT

[12] Devant la Cour canadienne de l'impôt, la Couronne a fait valoir que les frais refusés n'étaient pas admissibles à titre de frais médicaux parce que la contribuable les avait supportés pour profiter des effets bénéfiques du climat chaud de la Thaïlande et de l'Indonésie, et non pour obtenir des services médicaux de médecins ou d'hôpitaux dans ces pays.

[13] Invoquant la décision *Goodwin c. La Reine*, 2001 CanLII 38 (C.C.I.), la Couronne a plaidé que les effets bénéfiques d'un climat chaud pour l'état de

climate in relation to the taxpayer's condition did not constitute a medical service, within the meaning of subparagraph 118.2(2)(g)(v).

[14] In paragraph 10 of her reasons, the Judge described the essential issue before her:

This appeal concerns the legislative requirements for a METC with respect to the travel expenses incurred to obtain medical services. In order to qualify, the medical expenses must not be available in the local community, the route taken must be a direct route, and it must be reasonable for the taxpayer to travel to that place to obtain the services.

[15] The Judge then determined that she would follow the decision in *Tallon* 2008 and concluded that the disallowed expenses were incurred to obtain medical services for the purpose of paragraphs 118.2(2)(g) and (h) of the Act. She also concluded that the medical practitioner certificate requirement in paragraph 118.2(2)(h) had been satisfied by a letter from one of the taxpayer's doctors.

IV. ISSUE

[16] The issue is whether the Judge erred in concluding that the disallowed expenses constitute medical expenses.

V. STANDARD OF REVIEW

[17] The issue of whether the disallowed expenses constitute medical expenses is a question of mixed fact and law. As taught by *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, at paragraphs 27 and 28, the finding of a trial judge with respect to this type of question cannot be overturned on appellate review unless the finding is based on a palpable and overriding error. An error is palpable if it is clear, and overriding if it is serious enough to affect the outcome in the case. If a question of mixed fact and law contains a discrete and readily extricable question of law, that legal question will be reviewable by this Court on the standard of correctness.

la contribuable ne constituaient pas un service médical, au sens du sous-alinéa 118.2(2)g)(v).

[14] Au paragraphe 10 de ses motifs, la juge a décrit la question dont elle était saisie :

Le présent appel a trait aux exigences législatives concernant l'obtention d'un CIFM à l'égard de frais de voyage engagés pour obtenir des services médicaux. Pour être admissibles, les services médicaux ne doivent pas être dispensés localement, l'itinéraire doit être raisonnablement direct et il doit être raisonnable, compte tenu des circonstances, que le contribuable s'y rende pour obtenir les services.

[15] La juge a ensuite décidé de suivre la décision de 2008 et elle a conclu que les frais refusés avaient été supportés pour obtenir des services médicaux, au sens des alinéas 118.2(2)g) et h) de la Loi. Elle a également conclu que l'exigence portant sur l'attestation écrite d'un médecin prévue à l'alinéa 118.2(2)h) avait été remplie par une lettre d'un des médecins de la contribuable.

IV. LA QUESTION EN LITIGE

[16] La question à trancher est de savoir si la juge a commis une erreur lorsqu'elle a conclu que les frais refusés constituaient des frais médicaux.

V. LA NORME DE CONTRÔLE

[17] La question de savoir si les frais refusés constituent des frais médicaux est une question mixte de fait et de droit. Comme l'enseigne l'arrêt *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235, aux paragraphes 27 et 28, la conclusion du juge de première instance à l'égard de ce genre de question ne doit pas être infirmée en appel en l'absence d'une erreur manifeste et dominante. Une erreur est manifeste si elle est évidente, et elle est dominante si elle est suffisamment grave pour influencer sur l'issue de la cause. Si une question mixte de fait et de droit contient une question de droit distincte et facilement isolable, cette question de droit peut être contrôlée par la Cour selon la norme de la décision correcte.

VI. THE POSITIONS OF THE PARTIES

[18] Before this Court, the Crown asserts that the Judge erred in law when she concluded that the disallowed expenses constitute medical expenses. The Crown contends that the taxpayer incurred the disallowed expenses for the purpose of obtaining the pain alleviation benefits of the warm climate in Thailand and Indonesia. Thus, according to the Crown, the discrete and extricable legal issue is whether, by obtaining, those benefits, the taxpayer has obtained a medical service, within the meaning and for the purposes of paragraphs 118.2(2)(g) and (h) of the Act.

[19] Counsel for the taxpayer asserts that the Judge did not conclude that the salutary effects of being in a warm climate were, in and of themselves, medical services. As such, according to the taxpayer, the interpretative issue raised by the Crown does not arise.

[20] Instead, counsel for the taxpayer asserts, in paragraph 9 of her factum:

... the Court specifically concluded that the respondent's travel expenses incurred in 2009 "were to obtain medical services for the purposes of s. 118.2(g) and (h)" of the Act.

As a result, the taxpayer asserts that this finding, being largely factual, must be sustained on the basis that it was open to the Judge on the evidence before her, and no palpable and overriding error having been established.

[21] This position is reiterated in paragraph 18 of the taxpayer's factum, which reads as follows:

This is not a case of the Tax Court holding that travel to warmer climate is and always is a deductible medical expense. Here the respondent suffers a debilitating and degenerative affliction, caused by medical services she received in Canada. Her treatment in the 2009 taxation year was not therapeutic occasional exposure to sunlight to treat psoriasis. The Minister did not argue at the Tax Court that any of the respondent's out of country medical expenses were not "medical services," as in the case of a hot tub installed at a relative's home. Here, the respondent "had no choice," but to seek medical care outside of Canada and without seeking that medical care in a climate where her pain could not be managed by narcotics, her expert

VI. LES THÈSES DES PARTIES

[18] Devant la Cour, la Couronne plaide que la juge a commis une erreur de droit lorsqu'elle a conclu que les frais refusés constituaient des frais médicaux. La Couronne allègue que la contribuable a payé les frais refusés dans le but de bénéficier des avantages du climat chaud de la Thaïlande et de l'Indonésie pour atténuer ses douleurs. Selon la Couronne, la question de droit distincte et isolable consiste à établir si, en se procurant ces avantages, la contribuable a obtenu un service médical, au sens et pour l'application des alinéas 118.2(2)(g) et (h) de la Loi.

[19] L'avocate de la contribuable soutient que la juge n'a pas conclu que les effets bénéfiques d'un climat chaud étaient intrinsèquement des services médicaux. Ainsi, d'après la contribuable, la question d'interprétation soulevée par la Couronne ne se pose pas.

[20] L'avocate de la contribuable fait plutôt valoir ce qui suit, au paragraphe 9 de son mémoire :

[TRADUCTION] [...] la Cour a expressément conclu que les frais de déplacement supportés par l'intimée en 2009 « visaient à obtenir des services médicaux aux fins des alinéas 118.2(g) et (h) » de la Loi.

La contribuable plaide donc que cette conclusion — en grande partie factuelle — doit être confirmée compte tenu du fait que la juge pouvait la tirer de la preuve dont elle était saisie et qu'aucune erreur manifeste et dominante n'a été prouvée.

[21] Cette position est reprise au paragraphe 18 du mémoire de la contribuable :

[TRADUCTION] Il ne s'agit pas d'un cas dans lequel la Cour canadienne de l'impôt a décidé que les voyages dans les pays au climat plus chaud constituaient et étaient toujours des frais médicaux déductibles. En l'espèce, l'intimée souffre d'une affection débilite et dégénérative qui est imputable à des services médicaux qu'elle a reçus au Canada. Son traitement au cours de l'année d'imposition 2009 n'était pas une exposition thérapeutique occasionnelle au soleil pour soigner le psoriasis. Le ministre n'a pas soutenu, devant la Cour canadienne de l'impôt, que les frais médicaux payés par l'intimée à l'étranger n'avaient pas été supportés pour des « services médicaux », comme dans le cas d'un spa installé chez un

physician posited that she would continue degenerating and would possibly require hospitalization. [Footnotes omitted.]

membre de la famille. En l'espèce, l'intimée « n'avait pas d'autre choix » que d'obtenir des soins médicaux à l'extérieur du Canada, car, si elle n'avait pas obtenu ces soins médicaux dans un climat dans lequel ses douleurs pouvaient être maîtrisées sans narcotiques, son médecin spécialiste a estimé que son état continuerait à se dégrader et qu'elle devrait peut-être être hospitalisée. [Notes de bas de page omises.]

VII. DISCUSSION

Background

[22] In the late 1980s, the METC was enacted to replace a medical expense deduction that was previously available. (See: *An Act to Amend the Income Tax Act, the Canada Pension Plan, the Unemployment Insurance Act, 1971, the Federal-Provincial Fiscal Arrangements and Federal Post-Secondary Education and Health Contribution Act, 1977 and certain related Acts*, S.C. 1988, c. 55, section 92). The METC provides a measure of fiscal relief in relation to the specific types of medical expenses that are enumerated in paragraphs 118.2(2)(a) to (u) of the Act.

[23] Three of these paragraphs—paragraphs 118.2(2)(a), (g) and (h)—make reference to “medical services”.

[24] Paragraph 118.2(2)(a) includes as a medical expense an amount paid to a medical practitioner, nurse or a public or licensed private hospital in respect of medical services provided to a person, referred to in subsection 118.2(2) of the Act as the patient, who is the individual claiming the METC, the individual's spouse or common-law partner, or a dependent of the individual. In the context of this appeal, the medical services at issue relate only to the appellant who is the patient, as well as the individual taxpayer seeking to claim a METC.

[25] Paragraph 118.2(2)(g) includes as a medical expense an amount paid to a person in the business of providing transportation services for transportation of the patient, and a necessary accompanying person, from the locality in which the patient dwells to and from a

VII. ANALYSE

Le contexte

[22] Le CIFM a été mis en œuvre à la fin des années 1980 dans le but de remplacer la déduction pour frais médicaux qui était offerte auparavant (voir la *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, le Régime de pensions du Canada, la Loi de 1971 sur l'assurance-chômage, la Loi de 1977 sur les accords fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces et sur les contributions fédérales en matière d'enseignement postsecondaire et de santé et certaines lois connexes*, L.C. 1988, ch. 55, article 92). Le CIFM procure un certain allégement fiscal pour des types précis de frais médicaux qui sont énumérés aux alinéas 118.2(2)a) à u) de la Loi.

[23] Trois de ces alinéas — les alinéas 118.2(2)a), g) et h) — font mention de « services médicaux ».

[24] L'alinéa 118.2(2)a) inclut dans les frais médicaux les frais payés à un médecin, à une infirmière ou un infirmier, à un hôpital public ou à un hôpital privé agréé pour les services médicaux fournis à la personne qui demande le CIFM, à son époux ou conjoint de fait ou à une personne à la charge du particulier. Dans le présent appel, les services médicaux en litige concernent seulement l'appelante, qui est la contribuable qui cherche à obtenir un CIFM.

[25] L'alinéa 118.2(2)g) inclut dans les frais médicaux les frais payés 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 et une personne accompagnatrice nécessaire

place more than 40 kilometers away, where medical services are normally provided, if:

- substantially equivalent medical services are not available in that locality;
- the route taken to that place is reasonably direct; and
- the patient travels to that place to obtain medical services for himself or herself and travelling to that place to obtain such services is reasonable.

[26] Paragraph 118.2(2)(h) includes as a medical expense an amount paid for reasonable travel expenses (other than transportation costs described above) incurred in respect of the patient to obtain medical services in a place not less than 80 kilometers away from the locality in which the patient dwells. Also included are similar costs incurred in respect of an attending person where the patient has been certified by a medical practitioner to be incapable of travelling without assistance.

What did the Judge decide?

[27] The differing perspectives of the parties to this appeal make it necessary to determine the basis of the Judge's decision. This task is made difficult by virtue of the fact that the decision in *Tallon* 2008 that the Judge followed was before neither her nor this Court.

[28] In my view, the basis of the Judge's decision cannot be that asserted by the taxpayer. I conclude that by following *Tallon* 2008, the Judge determined that the issue was the interpretation of the term "medical services" in paragraphs 118.2(2)(g) and (h) of the Act.

[29] The taxpayer's argument to the contrary is unpersuasive. The Judge was aware of the requirement that the medical services contemplated by those paragraphs "must not be available in the local community" (paragraph 10 of the Judge's reasons). However, nowhere in her reasons did the Judge make any of the requisite

et le lieu — situé à 40 kilomètres au moins de cette localité — où des services médicaux sont habituellement dispensés, ou vice-versa, si les conditions suivantes sont réunies :

- il n'est pas possible d'obtenir dans cette localité des services médicaux sensiblement équivalents;
- l'itinéraire emprunté est raisonnablement direct;
- le particulier se rend en ce lieu afin d'obtenir des services médicaux pour lui-même et il est raisonnable qu'il s'y rende à cette fin.

[26] L'alinéa 118.2(2)h) inclut dans les frais médicaux les frais raisonnables de déplacement, à l'exclusion des frais de déplacement décrits ci-dessus, engagés à l'égard du particulier afin d'obtenir des services médicaux dans un lieu situé à 80 kilomètres au moins de la localité où le particulier habite. Sont aussi inclus les frais semblables engagés à l'égard d'un préposé aux soins si le particulier est incapable de voyager sans l'aide de cette personne, selon l'attestation d'un médecin.

Qu'a décidé la juge?

[27] Étant donné que les parties au présent appel divergent d'opinion, il est nécessaire de déterminer le fondement de la décision de la juge. Cette tâche est rendue difficile par le fait que la décision de 2008 que la juge a suivie n'avait pas été produite devant elle et qu'elle n'a pas été produite devant la Cour.

[28] À mon avis, le fondement de la décision de la juge ne peut pas être celui qui est invoqué par la contribuable. Je conclus qu'en suivant la décision de 2008, la juge a déterminé que la question en litige était l'interprétation de l'expression « services médicaux » aux alinéas 118.2(2)g) et h) de la Loi.

[29] L'argument contraire de la contribuable n'est pas convaincant. La juge était consciente de l'exigence selon laquelle les services médicaux prévus à ces alinéas « ne doivent pas être dispensés localement » (paragraphe 10 des motifs de la juge). Toutefois, on ne trouve nulle part dans les motifs de la juge les constatations factuelles qui

factual findings in relation to that requirement. Indeed, a portion of the transcript of the hearing before the Judge, which is contained at page 119 of the appeal book, contains testimony of the taxpayer's spouse that would have precluded any such finding by the Judge.

Q. You are not claiming that you travelled to these countries to access medical services that are not available in Canada, though. You say you are travelling there for the climate.

A. Yes, we travel for the climate, and a large benefit is if there are medical services available. Yes they are available here in Canada, but a lot of times access is much better in Thailand. We are there for months, so there is no "you can wait until you get home" kind of thing. You have to look after these issues as soon as humanly possible.

Accordingly, I conclude that the interpretative issue raised by the Crown must be resolved in this appeal.

The interpretative question

[30] In formulating the discrete interpretative question, it is worthwhile to recall that the Crown takes no issue with the classification as medical expenses, within the meaning of paragraph 118.2(2)(a) of the Act, of amounts paid by the taxpayer for the services of the medical practitioners who she consulted in Thailand and Indonesia in 2009. In addition, as I have previously determined, the taxpayer did not demonstrate, and the Judge did not conclude, that the medical services that were obtained by the taxpayer from the Thai and Indonesian medical practitioners were unavailable to the taxpayer in her home locality.

[31] Thus, the discrete interpretative issue in this appeal is whether the salutary effects of a warm climate in a place located more than 40 kilometers from a patient's home locality can be said to be a medical service obtained by that patient in that place for the purposes of paragraphs 118.2(2)(g) and (h) of the Act. If not, then the disallowed expenses will not meet the requirements of those provisions of the Act and the appeal must be allowed.

s'imposaient à ce sujet. En fait, un passage de la transcription de l'audience devant la juge, qui se trouve à la page 119 du dossier d'appel, relate un témoignage de l'époux de la contribuable, lequel aurait empêché la juge d'arriver à une telle conclusion :

[TRADUCTION]

Q. Mais vous ne prétendez pas avoir voyagé dans ces pays pour obtenir des services médicaux qui ne sont pas offerts au Canada. Vous dites que vous vous y rendez pour le climat.

R. Oui, nous voyageons pour le climat, et il est très avantageux que des services médicaux y soient offerts. Oui, ils sont offerts ici au Canada, mais bien souvent, l'accès est beaucoup plus facile en Thaïlande. Nous y séjournons pendant des mois, il n'est donc pas possible de se faire dire « tu peux attendre de rentrer à la maison ». Il faut s'occuper de ces problèmes-là dès qu'il est humainement possible de le faire.

Par conséquent, je conclus que la question d'interprétation soulevée par la Couronne doit être réglée dans le présent appel.

La question d'interprétation

[30] Pour formuler la question d'interprétation distincte, il convient de se rappeler que la Couronne ne remet pas en question la caractérisation à titre de frais médicaux, au sens de l'alinéa 118.2(2)a) de la Loi, des montants que la contribuable a payés pour les services des médecins qu'elle a consultés en Thaïlande et en Indonésie en 2009. De plus, comme je l'ai établi précédemment, la contribuable n'a pas démontré — et la juge n'a pas conclu — que les services médicaux obtenus par la contribuable de médecins thaïlandais et indonésiens n'étaient pas offerts dans la localité où elle résidait.

[31] La question d'interprétation distincte dans le présent appel est donc de savoir si les effets bénéfiques d'un climat chaud dans un endroit situé à plus de 40 kilomètres de la localité dans laquelle vit un particulier peuvent être considérés comme un service médical obtenu par le particulier dans ce lieu pour l'application des alinéas 118.2(2)g) et h) de la Loi. Dans la négative, les frais refusés ne satisfont pas aux exigences de ces dispositions de la Loi et l'appel doit être accueilli.

The Tax Court jurisprudence

[32] At the Tax Court of Canada level, the jurisprudence which touches upon this interpretative issue is inconsistent. Thus, it falls to this Court to provide an interpretation.

The approach to interpretation of the Act

[33] The proper approach to the interpretation of provisions of the Act is well described in the following excerpt from the decision of the Supreme Court of Canada in *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601 (at paragraph 11):

... There is no doubt today that all statutes, including the *Income Tax Act*, must be interpreted in a textual, contextual and purposive way. However, the particularity and detail of many tax provisions have often led to an emphasis on textual interpretation.

Interpretation of “medical services”

[34] The term “medical services” is used in three separate paragraphs in subsection 118.2(2) of the Act. A contextual interpretative approach favours a consistent interpretation of that term in each of those provisions. As noted by Fish J. in *R. v. Clark*, 2005 SCC 2, [2005] 1 S.C.R. 6, at paragraph 51, “[p]arliament could not have intended that identical words should have different meanings in two consecutive and related provisions of the very same enactment.”

[35] The first usage of this term is in paragraph 118.2(2)(a) of the Act. The relevant portions of that provision are reproduced again for ease of reference:

118.2 ...

Medical expenses

(2) For the purposes of subsection (1), a medical expense of an individual is an amount paid

(a) to a medical practitioner, dentist or nurse or a public or licensed private hospital in respect of medical or dental services provided

La jurisprudence de la Cour canadienne de l'impôt

[32] À la Cour canadienne de l'impôt, la jurisprudence sur la question de l'interprétation n'est pas cohérente. Il revient donc à la Cour de formuler une interprétation.

La méthode d'interprétation de la Loi

[33] La façon appropriée d'interpréter les dispositions de la Loi est bien décrite dans le passage suivant de l'arrêt rendu par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601 (au paragraphe 11) :

[...] De nos jours, il ne fait aucun doute que toutes les lois, y compris la *Loi de l'impôt sur le revenu*, doivent être interprétées de manière textuelle, contextuelle et téléologique. Cependant, le caractère détaillé et précis de nombreuses dispositions fiscales a souvent incité à mettre l'accent sur l'interprétation textuelle.

L'interprétation de « services médicaux »

[34] L'expression « services médicaux » est employée dans trois alinéas distincts du paragraphe 118.2(2) de la Loi. La méthode d'interprétation contextuelle commande une interprétation uniforme de cette expression dans chacune de ces dispositions. Comme l'a fait remarquer le juge Fish dans l'arrêt *R. c. Clark*, 2005 CSC 2, [2005] 1 R.C.S. 6, au paragraphe 51 : « Le législateur ne peut pas avoir voulu que des mots identiques aient des sens différents dans deux dispositions consécutives et connexes du même texte législatif. »

[35] La première occurrence de cette expression se trouve à l'alinéa 118.2(2)a) de la Loi. Les passages pertinents de cette disposition sont de nouveau reproduits par souci de commodité :

118.2 [...]

(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

Frais médicaux

to a person (in this subsection referred to as the “patient”) who is the individual, the individual’s spouse or common-law partner or a dependant of the individual (within the meaning assigned by subsection 118(6)) in the taxation year in which expense was incurred;

[36] In the factual context before this Court, a textual interpretation of this provision makes it clear that the medical expense contemplated by this paragraph is the amount paid to a medical practitioner, nurse or a public or a licensed private hospital for medical services that are provided by one of those persons to the patient. Thus, it is clear that paragraph 118.2(2)(a) of the Act contemplates that the medical service in question must be provided to the patient by a person or a hospital. In other words, for the purposes of paragraph 118.2(2)(a), a medical service must be obtained from a medical service provider.

[37] The term “medical services” is also used in paragraph 118.2(2)(g) of the Act, in which it appears four times. For ease of reference, that provision is reproduced again:

118.2 ...

(2) ...

(g) to a person engaged in the business of providing transportation services, to the extent that the payment is made for the transportation of

(i) the patient, and

(ii) one individual who accompanied the patient, where the patient was, and has been certified in writing by a medical practitioner to be, incapable of travelling without the assistance of an attendant

from the locality where the patient dwells to a place, not less than 40 kilometres from that locality, where medical services are normally provided, or from that place to that locality, if

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;

[36] Dans le contexte factuel qui a été établi devant la Cour, une interprétation textuelle de cette disposition révèle clairement que les frais médicaux visés à cet alinéa sont les frais payés à un médecin, à une infirmière ou un infirmier, à un hôpital public ou à un hôpital privé agréé pour des services médicaux que l’un ou l’autre de ceux-ci ont fournis au particulier. Il est donc clair que l’alinéa 118.2(2)a) de la Loi prévoit que le service médical en question doit être fourni au particulier par une personne ou un hôpital. Autrement dit, pour l’application de l’alinéa 118.2(2)a), un service médical doit être obtenu d’un fournisseur de services médicaux.

[37] L’expression « services médicaux » est également employée à l’alinéa 118.2(2)g) de la Loi, dans lequel on en trouve trois occurrences. Nous reproduisons à nouveau cette disposition par souci de commodité.

118.2 [...]

(2) [...]

g) 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 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 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 l’attestation écrite d’un médecin, incapables de voyager sans l’aide d’un préposé à leurs soins,

si les conditions suivantes sont réunies :

(iii) substantially equivalent medical services are not available in that locality,

(iv) the route travelled by the patient is, having regard to the circumstances, a reasonably direct route, and

(v) the patient travels to that place to obtain medical services for himself or herself and it is reasonable, having regard to the circumstances, for the patient to travel to that place to obtain those services;

(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 conjoint de fait ou la personne à charge est, compte tenu des circonstances, un itinéraire raisonnablement direct,

(v) le particulier, l'époux ou 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;

[38] A pure textual interpretation of this paragraph does not clearly demonstrate that a medical service can only be obtained from a person or hospital who or which provides such services. However, the close proximity of this provision to paragraph 118.2(2)(a) of the Act leads me to conclude that the clear textual interpretation of paragraph 118.2(2)(a), to that effect, should carry over and become the correct interpretation of the term “medical services” in paragraph 118.2(2)(g) of the Act.

[39] A purposive analysis of paragraph 118.2(2)(g) of the Act leads me to conclude that by enacting this provision, Parliament intended to provide fiscal support, through the METC, to Canadians who are required to travel from their home communities to other locations in order to access specialized medical services that are not available to them where they live. That said, the circumstances in which such fiscal support will be available have been carefully circumscribed by the limitations that are spelled out in this paragraph. Such limitations cannot be ignored or relaxed in the face of sympathetic circumstances.

[40] To place my purposive interpretation in the Canadian context, I can do no better than to reproduce paragraphs 16 to 18 of the Tax Court of Canada's decision in *Tokarski v. The Queen*, 2012 TCC 115, 2012 D.T.C. 1138, which read as follows:

The Respondent's counsel also went through the legislative history of this provision that allowed travel costs as a medical expense. It was first added in 1973 for travel if more than 25 miles was required to obtain the medical service. The budget speech at that time referred to this amendment as travel to obtain medical services “at a hospital, clinic or doctor's office” and went on to say “This is expected to assist people in remote

[38] Une interprétation purement textuelle de cet alinéa ne permet pas de conclure sans équivoque que le service médical peut seulement être obtenu d'une personne ou d'un hôpital qui fournit des services de cette nature. Toutefois, la proximité entre cette disposition et l'alinéa 118.2(2)a) de la Loi m'incite à conclure que l'interprétation textuelle claire de l'alinéa 118.2(2)a) dans ce sens devrait être reprise et devrait devenir la bonne façon d'interpréter l'expression « services médicaux » à l'alinéa 118.2(2)g) de la Loi.

[39] Une analyse téléologique de l'alinéa 118.2(2)g) de la Loi me porte à conclure qu'en adoptant cette disposition, le législateur avait l'intention d'offrir une aide financière, au moyen du CIFM, aux Canadiens qui sont forcés de se déplacer de leur localité de résidence vers d'autres lieux pour avoir accès à des services médicaux spécialisés qui ne leur sont pas offerts là où ils vivent. Cela étant dit, les circonstances dans lesquelles cette aide financière est offerte ont été soigneusement circonscrites par les limites qui sont prévues dans cet alinéa. De telles limites ne peuvent pas être ignorées ni élargies en présence d'une situation qui suscite la sympathie.

[40] Pour placer mon interprétation téléologique dans le contexte canadien, je ne puis rien faire de mieux que de reproduire les paragraphes 16 à 18 de la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Tokarski c. La Reine*, 2012 CCI 115, qui sont ainsi libellés :

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

or rural areas or people requiring specialized treatment in distant centres.”

Respondent’s counsel went further and referred me to Commons Debates of April 5, 1973 and April 6, 1973. On April 5, the Honourable John N. Turner (Minister of Finance) stated as follows:

It is also proposed to include as a deductible medical expense amounts paid to commercial transport services for transportation of a taxpayer or his spouse, or dependent, and an attendant if necessary, to and from hospital, clinic or doctor’s office to which the individual has travelled a distance in excess of 25 miles to obtain medical services not otherwise available nearer home. I believe that this will be of untold benefit to those living in smaller communities across Canada where some of the specialized medical services are not close or easily available and where Canadians go to the larger centres for more specialized treatment.

On April 6 another member of the House of Commons spoke of the amendment as follows:

We also have the fact that all across Canada the facilities and services available to society are fewer in the rural and lesser populated areas than they are in the urban centres. Invariably, or almost universally across the land, if you have an extreme or rare ailment, or even moderately rare ailment, you do not get the medical attention that is necessary in your home town if it is a smaller sized community. You have to travel to the larger centre to get that. In Manitoba, the movement of people has to be towards Winnipeg, Brandon and Portage – that part of the province – in order to get the special medical attention that may be necessary. In British Columbia, it is to Vancouver or to Victoria on Vancouver Island. I do not know Ontario that well, but I am quite sure that people in Northern Ontario do not have medical facilities available to them to the extent that they are available to people in the Toronto-Hamilton area.

[41] This purposive interpretation of paragraph 118.2(2)(g) supports my conclusion that the medical services contemplated by this provision must be provided to the patient by a person or hospital.

[42] The final usage of the term medical services in subsection 118.2(2) of the Act appears in paragraph (h) thereof. In my view, for substantially the same reasons

« 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. »

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 inexistant à proximité, à condition que la distance ne soit pas inférieure à 25 miles. 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.

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.

[41] Cette interprétation téléologique de l’alinéa 118.2(2)g) appuie ma conclusion selon laquelle les services médicaux prévus par cette disposition doivent être dispensés au particulier par une personne ou un hôpital.

[42] La dernière occurrence de l’expression « services médicaux » au paragraphe 118.2(2) de la Loi figure à l’alinéa h) de celui-ci. À mon avis, essentiellement pour

given above, I conclude that medical services as used in that paragraph must also be obtained by the patient from a person or hospital.

[43] Thus, I conclude that because the salutary effects of the warm Thai and Indonesian climates were not provided to the taxpayer by a person or hospital, those effects cannot constitute a medical service obtained by the taxpayer, within the meaning of either of paragraph 118.2(2)(g) or (h) of the Act.

[44] As a consequence of these interpretations, the disallowed expenses do not constitute medical expenses for the purposes of the METC.

VIII. DISPOSITION

[45] For the foregoing reasons, I would allow the appeal. As agreed by the parties, costs in the amount of \$19 424.06 shall be payable by the Crown to the taxpayer.

TRUDEL J.A.: I agree.

RENNIE J.A.: I agree.

les mêmes motifs que j'ai énoncés ci-dessus, je conclus que les services médicaux prévus par cet alinéa doivent également être obtenus par le particulier d'une personne ou d'un hôpital.

[43] Je dois donc conclure qu'étant donné que les effets bénéfiques des climats chauds de la Thaïlande et de l'Indonésie n'ont pas été fournis à la contribuable par une personne ou un hôpital, ces effets ne peuvent pas constituer un service médical obtenu par la contribuable, au sens des alinéas 118.2(2)g) et h) de la Loi.

[44] En raison de ces interprétations, les frais refusés ne constituent pas des frais médicaux donnant droit au CIFM.

VIII. DISPOSITIF

[45] Pour les motifs qui précèdent, j'accueillerai l'appel. Comme convenu par les parties, des dépens de 19 424,06 \$ seront payables par la Couronne à la contribuable.

LA JUGE TRUDEL, J.C.A. : Je suis d'accord.

LE JUGE RENNIE, J.C.A. : Je suis d'accord.