

Dossier : 2006-1072(IT)I

ENTRE :

ANNETTE MALECEK,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus le 20 février 2007, à Vancouver (Colombie-Britannique).

Devant : L'honorable juge C.H. McArthur

Comparutions :

Pour l'appelante :

L'appelante elle-même

Avocat de l'intimée :

M^c Pavanjit Mahil

JUGEMENT

Les appels des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2002 et 2003 sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 16^e jour de mai 2007.

« C.H. McArthur »

Juge McArthur

Traduction certifiée conforme
ce 31^e jour d'août 2007.

Johanne Brassard, trad. a.

Référence : 2007CCI271

Date : 20070516

Dossier : 2006-1072(IT)I

ENTRE :

ANNETTE MALECEK,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge McArthur

[1] Les présents appels, concernant les années d'imposition 2002 et 2003, découlent de cotisations par lesquelles le ministre du Revenu national (le « ministre ») a ramené de 7 901 \$ à 2 161 \$ pour l'année 2002 et de 7 904 \$ à 924 \$ pour l'année 2003 les déductions demandées par Annette Malecek (l'« appelante ») pour des frais de garde d'enfants. Il s'agit d'interpréter les paragraphes 63(1) et (3) tels qu'ils s'appliquent aux faits portés à ma connaissance.

[2] Au cours des années pertinentes, l'appelante était mariée à un homme exerçant une profession; en 2002, ses trois garçons avaient respectivement 10, 8 et 6 ans. En plus d'être une mère fort occupée, l'appelante exerçait un emploi à plein temps à l'extérieur de la maison. Son revenu annuel s'élevait à environ 35 000 \$. L'appelante est une femme intelligente qui s'exprime bien; elle emploie toute son énergie à l'éducation de ses trois garçons. Le travail de l'appelante était exigeant, même si son employeur lui permettait d'aller et de venir à sa guise au besoin, à condition qu'elle s'acquitte de sa charge de travail en temps opportun, ce qui l'obligeait parfois à retourner au bureau pendant le week-end.

[3] L'appelante a été la seule personne à témoigner. Elle a déclaré que le travail de son mari obligeait celui-ci à s'absenter fréquemment, de sorte qu'ils devaient trouver quelqu'un pour prendre soin de leurs enfants d'une façon convenable. Dans la demande qu'elle a présentée en vue d'obtenir une prorogation du délai dans lequel elle pourrait interjeter appel, l'appelante a déclaré ce qui suit :

[TRADUCTION] [...] Je travaille cinq jours par semaine; mon mari et moi agissons comme entraîneurs de trois équipes de hockey et nous gérons une équipe. Au début du mois d'août dernier, j'ai engagé un entrepreneur général pour construire une annexe de 2 000 pieds carrés à ma résidence; nous avons maintenant pris en charge tout le reste des travaux pour les mener à bonne fin et nous consacrons à ces travaux tous les moments dont nous disposons. De plus, j'ai récemment été en cause dans une affaire de petite créance qui m'a obligée à me présenter à la cour à sept reprises et à effectuer de nombreuses heures de travail. À l'heure actuelle, j'aide en outre à entraîner une équipe de baseball de catégorie « Majeur » de la petite ligue. Par conséquent, j'ai peut-être tout simplement oublié les dates limites¹.

[4] Dans le calcul du revenu de l'appelante, le ministre a refusé la déduction des frais suivants :

[TRADUCTION]

Année d'imposition 2002

<u>Activité</u>	<u>Montant demandé par l'appelante</u>	<u>Montant admis par le MRN</u>	<u>Montant refusé par le MRN</u>
NSMH (hockey)	1 684 \$		1 684 \$
RRS (Consent)	275 \$		275 \$
Chorale des garçons C.-B.	225 \$		225 \$
Petite ligue L.V.	264 \$		264 \$
David Borys	980 \$	980 \$	
École de musique Allegro	1 290 \$		1 290 \$
Commission des loisirs NV	318 \$	318 \$	
Ice Sports North Shore	182 \$		182 \$
Scouts 22 nd Seymour	412 \$		412 \$
Andrea Milner	735 \$	735 \$	
Marna Leiren	1 140 \$		1 140 \$
Club de sports extrêmes	396 \$		396 \$

¹ Cette déclaration n'a pas été produite en preuve et, lorsque la preuve était contradictoire, j'ai retenu le témoignage direct de l'appelante.

Camp de hockey sur patins à roues alignées ²	_____	<u>128 \$</u>	_____
TOTAL	7 901 \$	2 161 \$	5 868 \$

Année d'imposition 2003

<u>Activité</u>	<u>Montant demandé par l'appelante</u>	<u>Montant admis par le MRN</u>	<u>Montant refusé par le MRN</u>
BC Orff Chapter	25,00 \$		25,00 \$
Ross Road School	156,00 \$		156,00 \$
WV Yacht Club	320,00 \$		320,00 \$
École de musique Allegro	2 280,00 \$		2 280,00 \$
NS Winter Club	477,00 \$		477,00 \$
Petite ligue LV	170,00 \$		170,00 \$
Ligue mineure de hockey NV	1 484,86 \$		1 484,86 \$
Gymnastique C.-B.	97,00 \$		97,00 \$
Andrea Milner	128,00 \$	128,00 \$	
David Borys	701,00 \$	546,00 \$	155,00 \$
Scouts 22 nd Seymour	575,00 \$		575,00 \$
Canian Ice Sports	1 120,80 \$		1 120,80 \$
Activités artistiques après la classe avec Shannon Brown	250,00 \$	250,00 \$	
Katrina Jones ³	<u>120,00 \$</u>	_____	<u>120,00 \$</u>
TOTAL	7 904,66 \$	924,00 \$	6 980,66 \$

[5] Ces activités tenaient les enfants occupés pour des périodes d'une heure (école de musique Allegro) et parfois pendant tout le week-end (scouts 22nd Seymour). La plupart des activités étaient de nature saisonnière et seules quelques activités tenaient les trois enfants occupés en même temps. Ces activités avaient normalement lieu après les heures de classe et pendant le week-end. L'appelante estime qu'elles ont toutes une valeur éducative et qu'il ne s'agissait pas simplement de « caser » les enfants⁴.

² Les activités sont identifiées à l'avant-dernière page de la réponse à l'avis d'appel comme figurant à l'annexe A.

³ Ces activités sont identifiées à la dernière page de la réponse à l'avis d'appel comme figurant à l'annexe B.

⁴ C'est l'appelante qui a employé le mot « caser » les enfants pour décrire un service de garde d'enfants de nature non éducative.

[6] L'appelante a principalement soutenu que tous les frais qu'elle avait déduits étaient des « frais de garde d'enfants » selon la définition figurant à l'alinéa 63(3)a) de la Loi parce qu'ils visaient à assurer le soin de ses enfants et à lui permettre de « remplir les fonctions d'une charge ou d'un emploi ». Le ministre a notamment soutenu i) que les frais en sus de ceux qu'il admettait n'avaient pas été engagés ou qu'ils se rapportaient à des activités de nature récréative; ii) que les frais en sus de ceux qu'il admettait n'avaient pas été engagés à l'égard de services visant à permettre à l'appelante de gagner un revenu.

[7] Le paragraphe 63(3) prévoit ce qui suit :

63(3) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

« frais de garde d'enfants » Frais engagés au cours d'une année d'imposition dans le but de faire assurer au Canada la garde de tout enfant admissible du contribuable, en le confiant à des services de garde d'enfants, y compris des services de gardienne d'enfants ou de garderie ou des services assurés dans un pensionnat ou dans une colonie de vacances, si les services étaient assurés :

a) d'une part, pour permettre au contribuable, ou à la personne assumant les frais d'entretien de l'enfant pour l'année, qui résidait avec l'enfant au moment où les frais ont été engagés d'exercer l'une des activités suivantes :

(i) remplir les fonctions d'une charge ou d'un emploi

[...]

toutefois ne constituent pas des frais de garde d'enfants :

c) tous frais de cette nature payés au cours de l'année pour un enfant qui fréquente un pensionnat ou une colonie de vacances, dans la mesure où leur total dépasse le produit de la multiplication du montant périodique de frais de garde d'enfants pour l'enfant pour l'année par le nombre de semaines de l'année pendant lesquelles l'enfant a fréquenté le pensionnat ou la colonie de vacances;

d) pour plus de précision, les frais médicaux visés au paragraphe 118.2(2) et les autres frais payés au titre des soins médicaux ou hospitaliers, de l'habillement, du transport, de

l'éducation et de la pension et du logement, sauf dispositions
contraires à la présente définition.

[8] L'avocat du ministre a présenté à juste titre des décisions qui semblent être fondées sur deux courants d'opinions différents. Le premier courant se trouve dans la décision *Levine c. Canada*⁵, où le juge Archambault a conclu que les frais se rattachant au ballet, à la natation, aux arts visuels, au tennis, au ski, au patinage et à la gymnastique n'étaient pas engagés pour que les enfants soient surveillés et protégés. Le juge a conclu que ces frais étaient engagés en vue de développer les capacités physiques, sociales et artistiques des enfants et qu'il ne s'agissait pas de « frais de garde d'enfants » au sens de l'alinéa 63(3)a).

[9] Le raisonnement qui a été fait dans la décision *Levine* a été suivi dans la décision *Keefer c. Canada*⁶, où le juge Rowe a appuyé cette approche en disant ce qui suit :

Il ne fait aucun doute qu'il est tout à fait sensé d'être capable de faire deux choses en même temps : vos enfants sont là-bas pour que vous puissiez faire ça. Mais c'est le libellé limitatif de la Loi en l'espèce, en premier lieu le soin, le soin des enfants, le gardiennage, les services de garderie de jour, les services fournis, le pensionnat, le camp. Même sans examiner les notes techniques ou les débats de la Chambre, et ainsi de suite, ce qui saute aux yeux c'est la garde, l'aspect de la garde qui se rapporte à la protection. Ensuite, quand on poursuit l'examen, ainsi que le juge Archambault l'a fait dans l'affaire *Levine*, il est manifeste que l'intention du législateur n'était pas en fait d'inclure les dépenses se rapportant aux activités récréatives, si c'est l'élément prépondérant, dans l'application de l'article 63. Et si on examine ensuite l'intention du législateur, il est manifeste qu'il n'a jamais été question de permettre la déduction du genre de dépenses engagées par Mme Keefer en l'espèce, sinon cela aurait été clairement précisé.

[...]

Il est certain que le libellé de la disposition pourrait, à première vue, se prêter à l'interprétation que l'appelante lui a attribuée, mais un examen de la décision du juge Archambault, que je ne suis toutefois pas tenu d'appliquer, indique clairement que c'est la conclusion à laquelle j'en serais venu, sans procéder à une analyse aussi approfondie que la sienne, mais ce que le législateur exige et ce qu'il veut c'est que les frais, qu'il s'est appliqué à définir, se rapportent à l'élément prépondérant que

⁵ [1995] ACI n° 1487.

⁶ [1999] ACI n° 939.

constituent la garde, la protection et le soin des enfants. Si le législateur avait voulu que ces frais englobent ceux dont l'appelante demande la déduction en l'instance, il l'aurait précisé.

[10] Dans l'affaire *Keefner*, les frais qui avaient été déduits se rapportaient aux leçons d'équitation des enfants. Le juge Rowe a réitéré l'avis qu'il avait exprimé dans la décision *Sykes c. Canada*⁷ :

Je suis d'accord avec les observations du juge Archambault, et d'autres décisions vont dans le même sens. À mon avis, il est regrettable que la disposition pertinente de la Loi soit si restrictive que je n'ai d'autre choix que de l'interpréter suivant son libellé actuel. Cette disposition a pour objet principal de permettre aux parents de gagner un revenu pendant que quelqu'un d'autre s'occupe de leur enfant. J'estime toutefois qu'il faudrait apporter une modification à la Loi afin d'autoriser la déduction des frais engagés pour des activités comme celles menées en l'espèce.

[11] Dans la décision *Bell c. Canada*⁸, la juge Campbell a souscrit aux décisions rendues dans les affaires *Levine* et *Keefner*. À la page 3, elle a dit :

Je suis d'accord avec les conclusions des affaires *Keefner* et *Levine*, à savoir que le législateur n'a jamais eu l'intention d'accepter le genre de dépenses présentées dans la présente affaire comme frais de garde d'enfants. Les activités dont on parle ici ont clairement comme but de développer les capacités physiques, sociales et artistiques des enfants.

Les faits de l'affaire *Bell* ressemblent à ceux de la présente espèce. M. et M^{me} Bell travaillaient tous deux. M. Bell avait cherché à déduire des frais se rattachant à certains programmes, notamment le soccer, la natation, le baseball et un club scientifique, en affirmant que sa femme et lui pouvaient travailler pendant que leurs enfants participaient à ces activités. La juge Campbell a conclu que ces activités récréatives n'étaient pas admissibles au titre des frais de garde d'enfants étant donné qu'elles ne visaient pas principalement à assurer le soin des enfants. Ce que M. Bell faisait pendant que les enfants participaient à ces activités n'entrait pas en ligne de compte lorsqu'il s'agissait de caractériser les activités.

[12] Le second courant d'opinions ou la seconde interprétation, en ce qui concerne le paragraphe 63(3), est énoncé dans la décision *Jones c. Canada*⁹. La

⁷ [2000] ACI n° 935.

⁸ [2000] ACI n° 844.

⁹ [2006] ACI n° 385.

juge Woods, qui souscrivait à l'objet et à l'interprétation de la législation tels qu'ils étaient énoncés dans la décision *Bailey v. R.*¹⁰, a conclu que la principale raison, dans l'affaire dont elle était saisie, était d'assurer la garde de l'enfant après la classe au moyen de cours de gymnastique pour permettre à M^{me} Jones de remplir les fonctions de son emploi; la juge a admis les frais se rattachant aux cours de gymnastique. Selon moi, les décisions *Levine* et *Jones* sont diamétralement opposées. Je retiens le raisonnement qui a été fait dans la décision *Levine*, tel qu'il a été suivi dans les décisions *Keefer, Sykes* et *Bell*. Selon la conclusion tirée dans la décision *Levine*, les activités récréatives ne sont pas admissibles en vertu de l'alinéa 63(3)a) parce qu'elles ne visent pas principalement à assurer la garde de l'enfant « en le confiant à des services de garde d'enfants, y compris des services de gardienne d'enfants ou de garderie ou des services assurés dans un pensionnat ou dans une colonie de vacances ». La juge Woods a conclu que les mots clés, à l'alinéa 63(3)a), étaient « [...] pour permettre au contribuable [...] [de] remplir les fonctions d'une charge ou d'un emploi ».

[13] À l'appui de cette position, la juge Woods s'est fondée sur l'affaire *Bailey*, où le ministre avait soutenu que les services assurés par une école privée étaient de nature éducative et qu'ils étaient exclus de la définition des « frais de garde d'enfants ». À la page 675, le juge Rip a défini l'intention du législateur, lorsque celui-ci avait édicté le paragraphe 63(3) :

13 Le législateur a adopté cette disposition dans le but d'aider les parents qui travaillent en leur donnant une subvention pour les frais de garde d'enfants au moyen d'une déduction. Compte tenu du but de la disposition, il est difficile d'accepter la conclusion du ministre selon laquelle les frais engagés pour veiller sur l'enfant de parents qui travaillent doivent être refusés uniquement parce qu'ils comportent un élément relatif à l'éducation. Une telle interprétation dénaturerait clairement l'intention du législateur car elle exclurait probablement tous les types de frais de garde d'enfants, et plus particulièrement ceux relatifs à un jeune enfant; en effet, pour un jeune enfant, presque toutes les interactions positives constituent de l'éducation – que ce soit la discipline, les émissions télévisées, les histoires ou les jeux.

[14] L'essentiel de la décision *Bailey* est que la question pertinente consiste à savoir quelle était la principale raison pour laquelle la contribuable avait inscrit l'enfant dans l'établissement d'enseignement. Le juge Rip a conclu que M^{me} Bailey avait le choix entre l'ancienne garderie (5 000 \$) dont les frais étaient clairement déductibles en vertu de l'alinéa 63(3)a), et une école (4 000 \$). Il a conclu que le choix que M^{me} Bailey avait fait était avant tout fondé sur le coût raisonnable des

¹⁰ 2005 DTC 673.

services de garde d'enfants et que l'aspect éducatif était accessoire. Je souscris à cette conclusion, qui porte sur les services de garde d'enfants dans un établissement d'enseignement. En l'espèce, les enfants étaient inscrits à des activités qui n'étaient pas offertes par des établissements d'enseignement, et je ne suis nullement convaincu que l'appelante ait inscrit ses enfants à des services de garde d'enfants pour être en mesure de remplir les fonctions de son emploi. Il ne s'agissait pas d'activités principalement éducatives et la plupart se rapportaient aux sports ou à la musique¹¹; ces activités avaient lieu après les heures régulières de classe. L'appelante et son mari agissaient souvent comme entraîneurs ou aidaient à la supervision des activités de leurs enfants. L'appelante avait trois garçons d'âge différent. Il était rare que les trois garçons participent à la même activité en même temps. Il n'existait aucun élément de preuve précis montrant que les trois garçons participaient en même temps à ces activités de façon que l'appelante puisse travailler. Les garçons allaient tous à l'école à temps plein. Contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire *Bailey*, il ne s'agit pas de frais liés à l'école. Même si j'étais convaincu, comme c'était le cas dans la décision *Bailey*, que ces activités constituaient un service de garde d'enfants, je ne puis conclure que les activités visaient à permettre à l'appelante de remplir les fonctions de son emploi. La preuve que l'appelante a soumise sur ce point était d'une nature générale et elle n'était pas corroborée.

[15] J'ai examiné les décisions *Levine*, *Keefer*, *Sykes*, *Bell*, *Bailey* et *Jones*, et je retiens le raisonnement qui a été fait et la décision qui a été rendue dans l'affaire *Bailey*, tels qu'ils s'appliquent aux faits particuliers de l'espèce. Je souscris aux décisions dans lesquelles il a été conclu qu'inclure des frais qui se rapportent avant tout à des activités récréatives, c'est élargir la portée de la législation d'une façon indue.

[16] Il existe certes un élément relatif à l'éducation et un élément relatif à la garde d'enfants dans toutes les activités pour lesquelles l'appelante demande une déduction, mais la lecture des mots clairs ordinaires de la législation montre sans équivoque que les frais comme ceux qui ont été engagés ici ne sont pas déductibles en vertu du paragraphe 63(3); si ces frais avaient été déductibles, le législateur l'aurait précisé. Je dois me fonder sur l'interprétation réelle de la loi telle que la loi est rédigée et non sur la façon dont la loi devrait selon moi être rédigée, cette tâche incombant au législateur.

¹¹ Cela comprend le hockey, la chorale, le baseball, la musique, les activités récréatives, les sports de glace, les scouts, les sports extrêmes, le hockey sur patins à roues alignées et la voile.

[17] Les appels sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 16^e jour de mai 2007.

« C.H. McArthur »

Juge McArthur

Traduction certifiée conforme
ce 31^e jour d'août 2007.

Johanne Brassard, trad. a.

RÉFÉRENCE : 2007CCI271

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2006-1072(IT)I

INTITULÉ : Annette Malecek
c.
Sa Majesté la Reine

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

DATE DE L'AUDIENCE : Le 20 février 2007

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge C.H. McArthur

DATE DU JUGEMENT : Le 16 mai 2007

COMPARUTIONS :

Pour l'appelante : L'appelante elle-même
Avocat de l'intimée : M^e Pavanjit Mahil

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : s.o.

Cabinet : s.o.

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