

Dossier : 2010-3762(IT)I

ENTRE :

MAY ABDALLA,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 10 juin 2011, à Windsor (Ontario).

Devant : L'honorable juge Wyman W. Webb

Comparutions :

Représentant de l'appelante : M. Mohammad Amer

Avocate de l'intimée : M^e Joanna Hill

JUGEMENT

L'appel à l'encontre de la nouvelle cotisation concernant la dette fiscale de l'appelante pour 2008 est accueilli, et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation, au motif que, pour déterminer le crédit lié aux frais de scolarité que l'époux de l'appelante a transféré à cette dernière, comme le prévoient les articles 118.8 et 118.81 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »), les frais de scolarité de 3 154 \$ qu'il a payés à l'Université de Phoenix sont à inclure dans le calcul du montant qu'il peut déduire en vertu de l'article 118.5 de la Loi. L'intimée est tenue de payer à l'appelante des dépens d'un montant de 100 \$.

Signé à Toronto (Ontario), ce 5^e jour de juillet 2011

« Wyman W. Webb »

Juge Webb

Traduction certifiée conforme
ce 18^e jour d'août 2011.

Christian Laroche, LL.B.
Juriste-traducteur et traducteur-conseil

Référence : 2011CCI328

Date : 20110705

Dossier : 2010-3762(IT)I

ENTRE :

MAY ABDALLA,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Webb

[1] L'appelante a déduit un crédit que son époux lui avait transféré. Ce crédit était fondé sur le fait que ce dernier avait payé des frais de scolarité de 5 000 \$ qu'il pouvait inclure dans son crédit d'impôt pour frais de scolarité. Sur ce montant, l'Agence du revenu du Canada a refusé la somme de 3 154 \$ de frais de scolarité que l'époux de l'appelante avait payés à l'Université de Phoenix pour des cours qu'il suivait en ligne et a donc rejeté le transfert à l'appelante du crédit fondé sur ce montant.

[2] Bien que, pour le calcul du crédit qui est transféré d'un particulier à son époux aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »), il n'y ait pas de distinction entre la part du crédit qui est fondée sur le crédit d'impôt pour frais de scolarité que prévoit l'article 118.5 de la Loi et la part du crédit que prévoit l'article 118.6 de la Loi, il est déclaré dans la réponse que le crédit transféré était fondé sur les frais de scolarité que l'époux de l'appelante avait payés. Comme le montant que ce dernier a payé au titre des frais de scolarité est supérieur au montant maximal¹ qu'il était possible

¹ Dans le cas présent, le montant maximal qu'il était possible d'utiliser pour calculer le crédit d'impôt pour frais de scolarité et pour études qui pouvait être transféré à l'appelante est de 3 154 \$ car cette dernière avait droit à un crédit fondé sur les frais de scolarité payés par son époux d'un montant de 1 846 \$, et le montant maximal qui peut être utilisé pour déterminer le montant du crédit d'impôt

d'utiliser pour calculer le montant du crédit transférable, il suffit dans le présent appel d'examiner les dispositions qui se rapportent au crédit d'impôt pour frais de scolarité.

[3] Une personne peut, sous réserve de certaines limites, transférer à son conjoint² tout montant du crédit d'impôt pour frais de scolarité ou le crédit d'impôt prévu à l'article 118.6 de la Loi que cette personne n'est pas en mesure d'utiliser pour réduire le montant d'impôt qu'elle a à payer. Dans le présent appel, le point en litige consiste à savoir si l'époux de l'appelante avait le droit d'inclure le montant qu'il avait payé pour des frais de scolarité en 2008 dans le calcul du montant qu'il pouvait déduire à titre de crédit d'impôt pour frais de scolarité en vertu de l'article 118.5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »). Si le montant des frais de scolarité que l'époux de l'appelante avait payés ne pouvait pas être inclus dans le calcul du montant du crédit d'impôt pour frais de scolarité qu'il pouvait déduire en vertu de cette disposition, le crédit d'impôt lié à ces frais de scolarité ne pouvait donc pas être transféré à l'appelante.

[4] Le texte du paragraphe 118.5(1) de la Loi prévoit en partie ce qui suit :

118.5 (1) Les montants suivants sont déductibles dans le calcul de l'impôt payable par un particulier en vertu de la présente partie pour une année d'imposition :

a) si le particulier est inscrit au cours de l'année à l'un des établissements d'enseignement suivants situés au Canada :

(i) établissement d'enseignement – université, collège ou autre – offrant des cours de niveau postsecondaire,

[...]

le produit de la multiplication du taux de base pour l'année par les frais de scolarité payés à l'établissement pour l'année si le total de ces frais dépasse 100 \$, à l'exception des frais :

(ii.1) soit qui sont payés à un établissement visé au sous-alinéa (i) pour des cours qui ne sont pas de niveau postsecondaire,

[...]

pour frais de scolarité et le crédit d'impôt prévu à l'article 118.6 de la Loi qu'il est possible de transférer est de 5 000 \$.

² La personne peut, plutôt, transférer le crédit disponible à un parent ou à un grand-parent.

b) si, au cours de l'année, le particulier fréquente comme étudiant à plein temps une université située à l'étranger, où il suit des cours conduisant à un diplôme, le produit de la multiplication du taux de base pour l'année par le total des frais de scolarité payés à l'université pour l'année, à l'exception des frais qui ont été :

(i) soit payés pour des cours d'une durée inférieure à 13 semaines consécutives,

[...]

c) si, tout au long de l'année, le particulier réside au Canada près de la frontière entre le Canada et les États-Unis et si :

(i) d'une part, il est inscrit à un moment de l'année à un établissement d'enseignement situé aux États-Unis – université, collège ou autre – offrant des cours de niveau postsecondaire,

(ii) d'autre part, il fait régulièrement la navette entre sa résidence et cet établissement,

le produit de la multiplication du taux de base pour l'année par le total des frais de scolarité payés à l'établissement pour l'année si ces frais dépassent 100 \$ et à l'exception des frais :

(iii) soit qui ont été payés pour son compte par son employeur et ne sont pas inclus dans le calcul de son revenu,

(iv) soit qui font partie d'une allocation que son père ou sa mère a reçue pour son compte d'un employeur et ne sont pas inclus dans le calcul du revenu de son père ou de sa mère par application du sous-alinéa 6(1)b)(ix).

[5] Ce paragraphe envisage trois situations possibles :

- a) le particulier est inscrit à un établissement d'enseignement situé au Canada;
- b) le particulier est inscrit à plein temps à une université située à l'étranger;
- c) le particulier résidait près de la frontière entre le Canada et les États-Unis, il était inscrit à un établissement d'enseignement situé aux États-Unis et offrant des cours de niveau postsecondaire, et il faisait la navette entre sa résidence et cet établissement.

[6] Si c'est la situation a) ou c) qui s'applique, aucune restriction n'est imposée à la durée des cours qui doivent être suivis. Si c'est la situation b) qui s'applique, le sous-alinéa 118.5(1)b)(i) de la Loi prévoit dans ce cas que les frais payés excluent ceux qui sont « payés pour des cours d'une durée inférieure à 13 semaines consécutives ».

[7] L'époux de l'appelante suivait, via Internet, des cours donnés par l'Université de Phoenix. Il n'est pas contesté que ces cours menaient à l'obtention d'un diplôme. L'avocate de l'intimée a indiqué que cette dernière ne remettait pas en question le fait de savoir si l'époux de l'appelante fréquentait à temps plein l'Université de Phoenix et, de ce fait, la seule question en litige qui se rapporte à l'alinéa 118.5(1)b) de la Loi est la durée des cours que l'époux de l'appelante a suivis.

[8] L'époux de l'appelante s'est fondé sur la décision du juge Little dans l'affaire *Cambridge c. La Reine*, 2011 CCI 172. Dans cette décision, le juge Little a conclu que l'Université de Phoenix avait deux établissements au Canada en 2008 et que, dans cette affaire, la contribuable pouvait déduire le montant payé au titre des frais de scolarité dans le cadre du montant calculé sous le régime de l'alinéa 118.5(1)a) de la Loi. Comme il a été mentionné plus tôt, si la situation a) s'applique, il n'y a donc aucune restriction à la durée des cours suivis.

[9] L'époux de l'appelante n'a produit aucune preuve au sujet des établissements que l'Université de Phoenix avait au Canada en 2008, et il n'était même pas au courant que cette université avait des établissements au Canada avant de lire la décision du juge Little dans l'affaire *Cambridge*, précitée.

[10] Dans *Robinson c. La Reine*, 2007 D.T.C. 348, 2006 CCI 664, le juge Beaubier a conclu lui aussi qu'étant donné que l'Université de Phoenix avait un campus au Canada en 2004, les frais de scolarité que la contribuable, dans cette affaire, avait payés donnaient droit à un crédit d'impôt en vertu de l'alinéa 118.5(1)a) de la Loi. Le juge Beaubier a déclaré ce qui suit :

6 L'Université de Phoenix avait un campus au Canada en 2004. Elle est visée au sous-alinéa 118.5(1)a)(i) de la Loi parce qu'elle est un « établissement d'enseignement – université, collège ou autre – offrant des cours de niveau postsecondaire ». [...]

[11] Dans une décision récente : *Faint c. La Reine*, 2011 CCI 260, le juge Margeson a conclu que la contribuable, qui avait suivi des cours offerts en ligne auprès de l'Université de Phoenix, n'était pas inscrite à un établissement d'enseignement situé

au Canada, même si cette université avait un campus au Canada. Dans cette affaire, la contribuable n'avait suivi aucun cours au campus canadien, pas plus qu'il n'y avait un autre lien avec le campus canadien.

[12] Dans *Cambridge et Robinson*, rien n'indiquait que la contribuable avait suivi des cours aux emplacements canadiens de l'Université de Phoenix, ni qu'il y avait un autre lien entre les emplacements canadiens et les contribuables. Il semble donc que les décisions rendues dans ces deux affaires ne peuvent pas être conciliées avec celle qui a été rendue dans l'affaire *Faint*.

[13] Dans l'arrêt *La Reine c. Hypothèques Trustco Canada*, 2005 CSC 54, 2005 D.T.C. 5523 (ang.), [2005] 5 C.T.C. 215, 340 N.R. 1, 259 D.L.R. (4th) 193, [2005] 2 R.C.S. 601, la Cour suprême du Canada a déclaré ce qui suit :

[10] Il est depuis longtemps établi en matière d'interprétation des lois qu'« il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur » : voir 65302 *British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 50. L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble. Lorsque le libellé d'une disposition est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation. Par contre, lorsque les mots utilisés peuvent avoir plus d'un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important. L'incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l'objet sur le processus d'interprétation peut varier, mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux.

[14] Il me semble qu'il est exigé à l'alinéa 118.5(1)a) de la Loi que le contribuable soit « inscrit [...] à l'un des établissements d'enseignement [...] situés au Canada », et non juste inscrit à l'un des établissements d'enseignement qui ont un emplacement au Canada. Le paragraphe 118.5(1) de la Loi envisage trois situations. La troisième est celle dans laquelle un particulier est inscrit à un établissement d'enseignement situé aux États-Unis et fait la navette entre cet établissement et sa résidence. Il me semble que cela envisage que le lieu d'inscription est l'endroit où les cours seront donnés. Il me semble aussi que la même interprétation des mots « inscrit [...] à l'un des établissements d'enseignement » devrait s'appliquer aux fins de l'alinéa 118.5(1)a) de la Loi. Il ne me semble pas qu'il faille considérer que l'époux de l'appelante, qui ne savait même pas que l'Université de Phoenix avait des emplacements au Canada, s'était inscrit à un établissement d'enseignement situé au Canada. Il a indiqué qu'il suivait des cours offerts par l'Université de Phoenix, à partir des installations de cette dernière à Phoenix. Il ne suivait pas de cours auprès d'un emplacement canadien de

cette université. Il ne me semble pas que l'époux de l'appelante était inscrit à un établissement d'enseignement situé au Canada.

[15] Par conséquent, pour que les frais que l'époux de l'appelante a payés puissent faire l'objet d'un crédit d'impôt pour frais de scolarité, il faut que ces frais aient été payés à l'égard d'un cours d'une durée d'au moins 13 semaines consécutives. L'époux de l'appelante a suivi plusieurs cours en 2008. Chacun a duré de 6 à 8 semaines et quand l'un d'eux prenait fin, un autre commençait. C'est donc dire que l'époux de l'appelante a passé plus de 13 semaines consécutives à suivre des cours. Le point qui est en litige dans le présent appel consiste à savoir si les cours consécutifs, d'une durée de plus de 13 semaines consécutives, sont suffisants pour que le montant payé pour eux soit inclus comme des frais de scolarité aux fins de l'alinéa 118.5(1)b) de la Loi, alors que les cours, considérés séparément, dureraient moins que 13 semaines consécutives.

[16] Il existe, en rapport avec la présente affaire, deux décisions contradictoires³. Dans la décision *Ferre c. La Reine*, 2010 CCI 593, le juge Paris a conclu que les mots « des cours », au sous-alinéa 118.5(1)b)(i) de la Loi, désignent des cours particuliers. Voici ce qu'il a ajouté :

[24] En l'espèce, les cours particuliers ou « modules » qui ont été suivis par l'appelant en 2006 et en 2007 étaient d'une durée inférieure à 13 semaines et, par conséquent, les frais payés pour ces modules ne peuvent faire l'objet d'un crédit d'impôt pour frais de scolarité. [...]

[17] Dans une décision récente : *Siddell c. La Reine*, 2011 CCI 250, le juge Bowie s'est reporté à la décision du juge Paris dans *Ferre*, mais il a conclu que « le mot “course” dans ce contexte se rapport[e] non pas aux modules particuliers, mais à l'ensemble du programme suivi tout au long de l'année universitaire ». Il a donc conclu que le contribuable avait le droit de déduire un crédit d'impôt pour frais de scolarité pour ce qui semblait être le même programme de MBA offert par l'Université de Liverpool que celui dont il était question dans la décision *Ferre*.

³ L'avocate de l'intimée a également invoqué les décisions du juge Bowie dans les affaires *Ali c. La Reine*, 2004 CCI 726, [2005] 1 C.T.C. 2230, et *Fayle c. La Reine*, 2005 CCI 71, [2005] 1 C.T.C. 2840. Dans la décision *Ali*, il était question de deux durées: l'une de 11 semaines et l'autre de 13 semaines. La durée de 11 semaines n'était pas admissible, mais celle de 13 l'était. Dans la décision *Fayle*, le cours avait duré 6 semaines. Aucune de ces deux décisions n'aide à régler le sens du mot « cours » au sous-alinéa 118.5(1)b)(i) de la Loi dans le contexte du présent appel, où la durée des cours consécutifs est d'au moins 13 semaines.

[18] Je souscris à la conclusion du juge Bowie, à savoir que les particuliers se trouvant dans la même situation que le contribuable dans la décision *Siddell* et l'époux de l'appelante en l'espèce devraient avoir le droit d'inclure les frais de scolarité qu'ils ont payés dans le calcul de leur crédit d'impôt pour frais de scolarité. Il me semble qu'il est possible d'étayer cette conclusion en appliquant à la Loi les dispositions de la *Loi d'interprétation*.

[19] Aux termes des paragraphes 3(1) et 33(2) de la *Loi d'interprétation* :

3. (1) Sauf indication contraire, la présente loi s'applique à tous les textes, indépendamment de leur date d'édiction.

[...]

33. (2) Le pluriel ou le singulier s'appliquent, le cas échéant, à l'unité et à la pluralité.

[20] Par conséquent, sauf indication contraire, dans [la version anglaise du] sous-alinéa 118.5(1)*b*(i) de la Loi le mot « *course* » inclut le mot « *courses* ». Le texte de [la version française de] l'alinéa 118.5(1)*b* de la Loi est le suivant :

[...] si, au cours de l'année, le particulier fréquente comme étudiant à plein temps une université située à l'étranger, où il suit des cours conduisant à un diplôme, le produit de la multiplication du taux de base pour l'année par le total des frais de scolarité payés à l'université pour l'année, à l'exception des frais qui ont été :

(i) soit payés pour des cours d'une durée inférieure à 13 semaines consécutives,

[21] Pour les besoins du crédit d'impôt pour frais de scolarité, les frais sont calculés « pour l'année ». Tous les frais calculés pour l'année qui sont payés pour « des cours » d'une durée inférieure à 13 semaines consécutives ne sont pas inclus. Le législateur aurait-il envisagé qu'un cours seul, d'une durée non inférieure à 13 semaines consécutives et conduisant à un diplôme, ferait l'objet d'un crédit d'impôt pour frais de scolarité, mais que deux ou trois cours que l'on suivrait, qui conduiraient à un diplôme et qui dureraient en tout au moins 13 semaines consécutives ne feraient pas l'objet d'un tel crédit? Dans l'un ou l'autre cas, le particulier suit des cours (en personne ou en ligne) et utilise les documents de cours pendant une période d'au moins 13 semaines consécutives et, dans chaque cas, le ou les cours conduisent à un diplôme.

[22] Il ne me semble pas que l'on ait envisagé que l'expression « *a course* » ne serait employée qu'au singulier et que, de ce fait, le montant payé pour un cours unique

d'une durée de 13 semaines consécutives ferait l'objet d'un crédit d'impôt pour frais de scolarité, mais que le montant payé pour suivre deux cours ou plus, d'une durée de 13 semaines consécutives, ne ferait pas l'objet d'un tel crédit. En outre, il est fait mention de l'expression « *a course* » dans [la version anglaise de] la première partie de l'alinéa 118.5(1)*b*) de la Loi (il est exigé que le particulier soit « *a student [...] in a course* ») et, selon moi, il ne faudrait pas que cette référence à un cours (*a course*) soit interprétée comme incluant le singulier seulement. L'alinéa 118.5(1)*b*) de la Loi s'applique si le particulier suit un cours, ou plus d'un cours. Comme la première référence qui est faite aux mots « *a course* » dans [la version anglaise de] l'alinéa 118.5(1)*b*) de la Loi comprendrait le pluriel, la seconde référence qui est faite aux mêmes mots à l'alinéa 118.5(1)*b*) de la Loi (au sous-alinéa 118.5(1)*b*)(i)) doit également comprendre le pluriel.

[23] L'avocate de l'intimée s'est reportée à la définition de l'expression « programme de formation admissible » qui figure au paragraphe 118.6(1) de la Loi et dont le texte est, en partie, rédigé ainsi :

« *programme de formation admissible* » Programme d'une durée minimale de trois semaines consécutives, aux cours ou aux travaux duquel l'étudiant doit consacrer dix heures par semaine au moins [...]

[24] Selon l'avocate de l'intimée, on a utilisé dans [la version anglaise de] cette définition des termes différents et, par conséquent, si le législateur avait voulu que les mots « *a course* » désignent des études (*course of study*), c'est donc des termes comme ceux employés dans cette définition que l'on aurait utilisés. Toutefois, cela ne règle pas la question de savoir si le singulier doit inclure le pluriel. Il me semble que le libellé de cette disposition étaye la conclusion selon laquelle le singulier « *a course* », dans [la version anglaise du] sous-alinéa 118.5(1)*b*)(i) de la Loi, devrait inclure le pluriel. Dans cette définition, seul le mot « *courses* » est employé. Il ne me semble pas qu'un programme ne serait pas un programme de formation admissible s'il satisfaisait par ailleurs à cette définition, mais que chaque étudiant consacrait son temps à un cours seulement, et non pas à plusieurs. Je crois que l'emploi du pluriel dans cette définition inclurait le singulier et il semblerait donc logique que l'emploi du singulier « *a course* », dans [la version anglaise du] sous-alinéa 118.5(1)*b*)(i) de la Loi, comprenne le pluriel.

[25] Je crois également que, si le sous-alinéa 118.5(1)*b*)(i) de la Loi faisait référence à un cours particulier d'une durée de moins de 13 semaines consécutives ou précisait par ailleurs que chaque cours pour lequel le particulier payait des frais (qui pourraient faire l'objet du crédit d'impôt pour frais de scolarité) devait être d'une durée d'au

moins 13 semaines consécutives, cela étayerait alors la position de l'intimée. Il me semble aussi que les limites additionnelles qui sont également imposées, c'est-à-dire que le cours doit conduire à un diplôme et que le ou les cours doivent quand même être d'une durée de 13 semaines consécutives, restreindront les types de cours pour lesquels des frais de scolarité pourront être déduits.

[26] Je crois donc que l'exception figurant dans [la version anglaise du] sous-alinéa 118.5(1)b)(i) de la Loi devrait se lire ainsi (afin d'inclure le pluriel pour les mots « *a course* ») :

[...] except any such fees

(i) paid in respect of a course [or courses] of less than 13 consecutive weeks duration,

[27] C'est donc dire que les frais de scolarité payés par un particulier seront admissibles, aux termes de l'alinéa 118.5(1)b) de la Loi, à un crédit s'ils sont payés pour un ou plusieurs cours qui conduisent à un diplôme et qui sont d'une durée d'au moins 13 semaines consécutives. Comme les cours que l'époux de l'appelante a suivis étaient d'une durée d'au moins 13 semaines consécutives, les frais de scolarité qu'il a payés sont admissibles à un crédit d'impôt en application de l'alinéa 118.5(1)b) de la Loi, et ce crédit est donc transférable à l'appelante.

[28] De ce fait, l'appel que l'appelante a interjeté contre la nouvelle cotisation concernant sa dette fiscale pour 2008 est accueilli, et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation, au motif que, pour déterminer le crédit lié aux frais de scolarité que l'époux de l'appelante a transféré à cette dernière, comme le prévoient les articles 118.8 et 118.81 de la Loi, les frais de scolarité de 3 154 \$ qu'il a payés à l'Université de Phoenix sont à inclure dans le calcul du montant qu'il peut déduire en vertu de l'article 118.5 de la Loi. L'intimée paiera à l'appelante des dépens d'un montant 100 \$.

Signé à Toronto (Ontario), ce 5^e jour de juillet 2011

« Wyman W. Webb »

Juge Webb

Traduction certifiée conforme
ce 18^e jour d'août 2011.

Christian Laroche, LL.B.
Juriste-traducteur et traducteur-conseil

RÉFÉRENCE : 2011CCI328

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2010-3762(IT)I

INTITULÉ : MAY ABDALLA ET
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Windsor (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 10 juin 2011

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Wyman W. Webb

DATE DU JUGEMENT : Le 5 juillet 2011

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelante : M. Mohammad Amer
Avocate de l'intimée : M^e Joanna Hill

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom :

Cabinet :

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