

Dossiers : 2008-510(IT)I, 2008-2004(IT)I
2008-2011(IT)I, 2008-2278(IT)I
2008-2470(IT)I, 2008-4060(IT)I
2008-4066(IT)I, 2008-4067(IT)I
2008-4068(IT)I, 2008-4069(IT)I
et 2008-4070(IT)I,

ENTRE :

MING PAN, RAFFAELA PROFITI,
ANDREA TODD, AROON YUSUF, ABDELNASIR
BASHIR, INBAL GAFNI, ERIC GREENWALD,
JENNIFER SCHNARR, JEFFREY KWEE,
RICHA MITTAL et NICHOLAS PLASKOS,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune
le 2 décembre 2009, à Toronto (Ontario)
Devant : L'honorable juge Brent Paris

Comparutions :

Avocats des appelants :

M^e Steven Barrett et M^e Emma Phillips

Avocat de l'intimée :

M^e Ammit Ummat

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'égard des nouvelles cotisations établies sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relativement à l'année d'imposition 2006 sont accueillis, et les nouvelles cotisations sont déferées au ministre du Revenu national

pour nouvel examen et nouvelles cotisations compte tenu du fait que les appelants n'ont pas reçu un avantage par suite de la décision de l'Université McMaster de ne pas exiger de frais de scolarité pour son programme postdoctoral de résidence en médecine en 2006.

Les appelants ont droit à un seul mémoire de dépens.

Il est enjoint au greffier de rembourser aux appelants suivants des droits de dépôt de 100 \$: Ming Pan, Raffaella Profiti, Andrea Todd, Aroon Yusuf et Abdelnasir Bashir. Aucuns droits de dépôt n'ont été payés par les autres appelants.

Signé à Ottawa, au Canada, ce 15^e jour de mars 2010.

« B. Paris »

Juge Paris

Traduction certifiée conforme
ce 18^e jour de mai 2010.

Hélène Tremblay, traductrice

Référence : 2010 CCI 147

Date : 20100315

Dossiers : 2008-510(IT)I, 2008-2004(IT)I
2008-2011(IT)I, 2008-2278(IT)I
2008-2470(IT)I, 2008-4060(IT)I
2008-4066(IT)I, 2008-4067(IT)I
2008-4068(IT)I, 2008-4069(IT)I
et 2008-4070(IT)I

ENTRE :

MING PAN, RAFFAELA PROFITI,
ANDREA TODD, AROON YUSUF, ABDELNASIR
BASHIR, INBAL GAFNI, ERIC GREENWALD,
JENNIFER SCHNARR, JEFFREY KWEE,
RICHA MITTAL et NICHOLAS PLASKOS,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Paris

[1] Les présents appels soulèvent la question de savoir si les appelants ont droit à un crédit d'impôt pour études et à un crédit pour manuels de niveau postsecondaire relativement à leur année d'imposition 2006. Pour répondre à cette question, la Cour doit se demander si les appelants étaient inscrits à un « programme de formation admissible », à l'exclusion d'un « programme au titre des frais duquel l'étudiant reçoit d'une personne avec laquelle il n'a aucun lien de dépendance une allocation, un avantage, une subvention ou un remboursement »¹.

¹ Selon la définition de l'expression « programme de formation admissible » donnée au paragraphe 118.6(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

[2] Tous les appelants étaient inscrits à titre de résidents postdoctoraux en médecine à plein temps à l'Université McMaster (« McMaster ») en 2006. Ils ont tous demandé un crédit d'impôt pour études et un crédit pour manuels de niveau postsecondaire pour l'année en cause. Le ministre du Revenu national (le « ministre ») a refusé les demandes de crédits des appelants au motif que le programme de résidence en médecine offert à McMaster ne constituait pas un « programme de formation admissible ». Le ministre a supposé que McMaster avait payé les frais de scolarité des appelants pour le programme².

[3] À l'audience, la preuve présentée par les appelants a montré que McMaster ne réclamait aucuns frais de scolarité au titre du programme aux résidents qui étaient citoyens ou résidents permanents du Canada (les « résidents nationaux »). Comme tous les appelants étaient des résidents nationaux, ils n'ont payé aucuns frais de scolarité à McMaster, et McMaster n'a payé aucuns frais de scolarité pour leur compte. L'intimée a admis ces points.

[4] L'intimée a toutefois changé d'avis. Elle a soutenu que la formation reçue par les appelants dans le cadre du programme avait une valeur et qu'en bénéficiant de cette formation gratuitement, les appelants avaient reçu un avantage au titre du programme.

[5] Les appelants font valoir qu'ils n'ont pas reçu un avantage de McMaster au titre du programme de résidence en médecine et que le ministre a donc commis une erreur lorsqu'il a refusé de leur accorder les crédits.

Les faits

[6] Les appelants ont produit un affidavit signé par Rhonda Trowell, directrice de la politique en matière de santé à la Professional Association of Interns and Residents of Ontario (la « PAIRO »). La PAIRO agit comme agente négociatrice représentant l'ensemble des résidents en médecine en Ontario. L'intimée ne s'est pas opposée à la production de cet affidavit et elle n'a contesté aucune des assertions qui y sont formulées.

[7] Les faits suivants sont tirés de l'affidavit de M^{me} Trowell.

² Voir les hypothèses formulées dans la réponse à l'avis d'appel.

[8] En Ontario, six universités offrent des études postdoctorales en médecine : l'Université de Toronto, l'Université Queen's, l'Université de l'Ouest ontarien, l'Université d'Ottawa, l'Université McMaster et la Northern Ontario School of Medicine. Chaque université est affiliée à un certain nombre d'hôpitaux d'enseignement où les résidents sont engagés pour entreprendre une formation clinique et offrir des services cliniques au grand public³.

[9] Les résidents sont à la fois employés et étudiants : ce sont des médecins employés par les hôpitaux ainsi que des stagiaires postdoctoraux en médecine inscrits à des programmes universitaires reconnus menant à l'obtention d'un permis ou d'un certificat⁴.

[10] Les résidents en médecine en Ontario appartiennent à trois groupes distincts établis selon un certain nombre de facteurs, dont la source de financement du résident, sa situation sur le plan de l'immigration et l'endroit où il a obtenu son diplôme en médecine⁵.

[11] Les résidents du groupe A ont reçu leur diplôme en médecine au Canada, ils sont citoyens ou résidents permanents du Canada et ils sont principalement financés par le ministère de la Santé. La grande majorité des résidents en Ontario appartiennent au groupe A. Tous les appelants en l'espèce font partie de ce groupe⁶.

[12] Les résidents du groupe B sont des citoyens ou des résidents permanents du Canada qui ont obtenu leur diplôme en médecine à l'étranger ou avec l'aide du ministère de la Défense nationale. Les résidents du groupe B sont financés par le ministère de la Santé⁷.

³ Pièce A-1, volume 1, onglet 1, affidavit de M^{me} Trowell, paragraphe 31.

⁴ *Ibid.*, paragraphe 32.

⁵ *Ibid.*, paragraphe 36.

⁶ *Ibid.*, paragraphe 37.

⁷ *Ibid.*, paragraphe 38.

[13] Aucune des six universités ne réclame des frais de scolarité aux résidents des groupes A et B (c.-à-d. les résidents nationaux). Par contre, ces derniers doivent tous payer des droits d'inscription visant à couvrir les frais d'administration du bureau des études postdoctorales. En 2006, les droits d'inscription s'élevaient à 325 \$. Aucun résident national n'a reçu de remboursement de son université pour des droits d'inscription payés⁸.

[14] Les résidents du groupe C (c.-à-d. les résidents étrangers) ont obtenu leur diplôme en médecine ailleurs qu'au Canada et ils ne sont ni citoyens ni résidents permanents du Canada. Ils sont entièrement financés par un gouvernement étranger qui les parraine. Les postes de résidence qu'ils occupent ne font pas partie de ceux destinés aux résidents nationaux qui sont formés en vue d'exercer la médecine de façon indépendante au Canada, et on s'attend à ce que les résidents étrangers retournent dans leur pays d'origine dès qu'ils terminent leur résidence. Les six universités ontariennes exigent que les parrains bailleurs de fonds payent des frais de scolarité pour les résidents étrangers. En 2006, McMaster a réclamé des frais de scolarité de 23 150 \$ pour les résidents étrangers⁹.

[15] Les résidents étrangers forment un sous-ensemble de résidents : ils ne sont financés par aucune source canadienne, et la totalité des coûts les concernant, y compris la formation, la rémunération et les avantages sociaux, est assumée par un gouvernement étranger qui les parraine. Le processus de détermination du montant des frais de scolarité exigé de ces gouvernements pour que leurs diplômés des écoles de médecine obtiennent une formation dans le cadre d'un programme de résidence au Canada est entièrement distinct et indépendant de celui utilisé pour décider des frais de scolarité devant être réclamés, le cas échéant, aux résidents nationaux¹⁰.

[16] Madame Trowell a également présenté l'historique des frais de scolarité exigés des résidents en médecine en Ontario.

[17] En juillet 1998, la politique gouvernementale ontarienne a été modifiée pour que soit supprimée l'interdiction qui était faite aux universités de réclamer des frais de scolarité aux résidents nationaux. La PAIRO s'est opposée à cette modification

⁸ *Ibid.*, paragraphe 39.

⁹ *Ibid.*, paragraphes 41 et 43.

¹⁰ *Ibid.*, paragraphe 48.

et aux mesures prises par les universités en vue d'instaurer de tels frais à l'égard des résidents nationaux. Au printemps 1999, après de longs débats, chacune des universités a renoncé à commencer à réclamer des frais de scolarité. À l'Université de Toronto, un groupe de travail mis sur pied pour examiner cette question a vivement recommandé de ne pas mettre en œuvre les frais de scolarité¹¹.

[18] Madame Trowell a en outre fait état de l'écart entre les frais de scolarité applicables aux étudiants nationaux et ceux exigés des étudiants étrangers dans de nombreux programmes offerts dans les universités canadiennes – tant pour les études de premier cycle que pour les études supérieures – de même qu'entre les frais de scolarité réclamés au Québec aux étudiants québécois et ceux exigés des étudiants non québécois. À titre d'exemple, elle a mentionné que les frais de scolarité moyens pour les étudiants nationaux à plein temps de premier cycle en arts et en sciences à McMaster en 2006 s'élevaient à 4 319 \$ tandis que les étudiants étrangers devaient déboursier 12 948 \$¹².

Dispositions législatives pertinentes

[19] La définition de l'expression « programme de formation admissible » est donnée au paragraphe 118.6(1) :

118.6 (1) Les définitions qui suivent s'appliquent aux articles 63 et 64 et à la présente sous-section.

[...]

« 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 et qui, s'il s'agit d'un programme d'un établissement visé à la définition de « établissement d'enseignement agréé » (sauf un établissement visé au sous-alinéa a)(ii) de cette définition), est de niveau postsecondaire, à l'exclusion du programme au titre des frais duquel l'étudiant reçoit d'une personne avec laquelle il n'a aucun lien de dépendance une allocation, un avantage, une subvention ou un remboursement, qui n'est :

¹¹ *Ibid.*, paragraphes 55 à 65.

¹² *Ibid.*, paragraphes 69 et 70.

- a) ni une somme reçue au titre d'une bourse d'études, d'une bourse de perfectionnement (*fellowship*) ou d'une récompense couronnant une œuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel;
- b) ni un avantage reçu en raison d'un prêt consenti à l'étudiant conformément à la *Loi fédérale sur les prêts aux étudiants* ou à la *Loi sur l'aide financière aux études*, L.R.Q., ch. A-13.3, ou en raison d'une aide financière consentie à l'étudiant conformément à la *Loi fédérale sur l'aide financière aux étudiants*;
- c) une somme que l'étudiant reçoit au cours de l'année dans le cadre d'un programme mentionné aux sous-alinéas 56(1)r)(ii) ou (iii), d'un programme établi sous le régime de la *Loi sur le ministère des Ressources humaines et du Développement des compétences* ou d'un programme visé par règlement.

[20] Le crédit d'impôt pour études est prévu au paragraphe 118.6(2) tandis que le crédit pour manuels de niveau postsecondaire est prévu au paragraphe 118.6(2.1) :

118.6(2) Le montant obtenu par la formule suivante est déductible dans le calcul de l'impôt payable par un particulier en vertu de la présente partie pour une année d'imposition :

$$A \times B$$

où :

A représente le taux de base pour l'année;

B la somme des produits suivants:

- a) 400 \$ multipliés par le nombre de mois de l'année pendant lesquels le particulier est inscrit à un programme de formation admissible comme étudiant à temps plein d'un établissement d'enseignement agréé,
- b) 120 \$ multipliés par le nombre de mois de l'année (sauf ceux visés à l'alinéa a)) dont chacun est un mois pendant lequel le particulier est inscrit à un programme de formation déterminé d'un établissement d'enseignement agréé, aux cours duquel l'étudiant doit consacrer au moins 12 heures par mois.

Pour que le montant soit déductible, l'inscription du particulier doit être attestée par un certificat délivré par l'établissement – sur le formulaire prescrit contenant les renseignements prescrits – et présenté au ministre et, s'il s'agit d'un établissement d'enseignement agréé visé au sous-alinéa *a*)(ii) de la définition de cette expression au paragraphe (1), le particulier doit avoir atteint l'âge de 16 ans avant la fin de l'année et être inscrit au programme en vue d'acquérir ou d'améliorer sa compétence à exercer une activité professionnelle.

118.6(2.1) Si une somme est déductible en application du paragraphe (2) dans le calcul de l'impôt à payer par le particulier pour une année d'imposition, est déductible dans le calcul de son impôt à payer en vertu de la présente partie pour l'année la somme obtenue par la formule suivante :

$$A \times B$$

où :

A représente le taux de base pour l'année;

B le total des produits suivants :

- a*) le produit de 65 \$ par le nombre de mois visés à l'alinéa *a*) de l'élément B de la formule figurant au paragraphe (2),
- b*) le produit de 20 \$ par le nombre de mois visés à l'alinéa *b*) de cet élément.

Thèse des parties

Intimée

[21] L'avocat de l'intimée a fait valoir que les appelants ont reçu un avantage sous la forme d'un enseignement gratuit de McMaster, et que le programme était donc exclu de la définition de « programme de formation admissible ». Il a avancé que le fait d'offrir cet enseignement aux résidents avait un coût et que celui-ci était assumé par l'université, ce qui donnait lieu à un avantage pour les résidents.

[22] L'avocat a affirmé que la Cour doit s'inspirer de l'arrêt *La Reine c. Savage*¹³ de la Cour suprême du Canada pour interpréter le terme « avantage ». Dans cet arrêt, il s'agissait de savoir si un prix de 300 \$ que la contribuable avait reçu de son employeur pour avoir réussi certains examens était imposable comme avantage reçu au titre d'un emploi. La Cour suprême du Canada a conclu que les mots « avantages de quelque nature que ce soit » avaient « nettement un sens très large ». L'avocat a soutenu que, de la même façon, il convient de donner un sens large au terme « avantage » employé dans la définition de « programme de formation admissible » et que ce mot doit englober l'enseignement gratuit.

[23] L'avocat a renvoyé à la mention suivante relative à l'expression « avantages de quelque nature que ce soit » qui figure dans le *Dictionnaire fiscal canadien*¹⁴ :

Dans l'arrêt *Savage*, la Cour suprême du Canada déclare que les termes « avantages de quelque nature que ce soit » ont manifestement une portée très large. Il est néanmoins possible de discerner un avantage en examinant son impact sur la situation économique de l'employé.

Il a avancé que le fait de ne pas avoir payé de frais de scolarité avait eu [TRADUCTION] « une incidence importante, favorable et calculable sur la situation des appelants ». De plus, le fait qu'on exigeait des frais de scolarité des résidents étrangers et pas des résidents nationaux donnait à penser que ce dernier groupe avait reçu un avantage de McMaster.

[24] L'avocat a en outre renvoyé à la politique administrative de l'ARC relative aux avantages dans le cadre d'un programme de formation, qui est énoncée dans le bulletin d'interprétation n° 515-R2. Le paragraphe 16 de ce bulletin porte sur les cours offerts sans frais de scolarité :

16. Certains programmes de niveau postsecondaire sont offerts sans frais de scolarité. Comme il est indiqué ci-dessus, il arrive souvent que l'étudiant qui touche un avantage n'a pas droit à un crédit d'impôt pour études relativement à un programme. Toutefois, l'absence de frais de scolarité n'est pas considérée comme un avantage si le programme est offert au public en général sans frais.

¹³ [1983] 2 R.C.S. 428.

¹⁴ Carswell, juin 2009.

Comme le programme postdoctoral de résidence en médecine à McMaster n'était pas offert au grand public puisque seules les personnes ayant déjà obtenu un diplôme en médecine pouvait y être admises, et comme les résidents étrangers participant au programme devaient payer des frais de scolarité, l'absence de frais de scolarité pour les résidents nationaux doit être considérée comme un avantage.

[25] En conclusion, l'avocat a invoqué les définitions du terme [TRADUCTION] « avantage » [*benefit*] données dans deux dictionnaires différents :

[TRADUCTION]

Avantage. 1. Bénéfice, privilège – l'avantage d'être propriétaire d'une automobile. 2. Profit ou gain, en particulier la contrepartie donnée en échange d'une promesse – l'avantage tiré d'une vente. – Également désigné comme un *avantage de droit; valeur juridique*¹⁵.

Avantage. 1. Facteur ou situation utile et profitable; bénéfice, profit; 2. Allocation d'une somme d'argent à laquelle une personne a droit au titre d'un régime de pension, d'un programme de soutien gouvernemental, etc. (prestations d'assurance-emploi [*unemployment insurance benefits*]) 3. Bénéfice autre que le salaire lié à un emploi, ex. assurance des soins dentaires, assurance vie, etc. 4. Représentation publique, événement sportif, etc., tenu afin de recueillir des fonds pour un artiste, un joueur, une œuvre de bienfaisance, etc., donné¹⁶.

[26] L'avocat a affirmé, d'une part, que les appelants ont reçu un bénéfice ou un privilège lorsqu'ils ont participé au programme de résidence à McMaster et, d'autre part, qu'il s'agissait là d'une situation profitable et d'un « avantage » reçu de McMaster au sens ordinaire du terme.

Appelants

[27] L'avocat des appelants a fait valoir que le législateur, lorsqu'il a rédigé la définition de « programme de formation admissible », ne pouvait tout simplement pas avoir eu l'intention d'exclure les programmes universitaires pour lesquels les étudiants payent moins que le coût réel supporté par l'université au titre de ces programmes. Selon lui, si tel était l'objet visé par la disposition, aucun étudiant fréquentant l'université au Canada n'aurait droit au crédit d'impôt pour études ou

¹⁵ *Black's Law Dictionary*, 8^e éd., Thompson-West.

¹⁶ *Canadian Oxford Dictionary*, 2^e éd., Canadian Publishing.

au crédit pour manuels scolaires. L'avocat a soutenu que l'interprétation du terme « avantage » offerte par l'intimée en l'espèce donnerait lieu à une absurdité et que le législateur est présumé ne pas agir d'une façon absurde.

[28] Il a laissé entendre que le terme « avantage », lu dans son contexte, s'entend d'un paiement susceptible d'être isolé et évalué que reçoit un étudiant. Tous les éléments du passage « une allocation, un avantage, une subvention ou un remboursement [au titre des frais] » figurant dans la définition de « programme de formation admissible » visent des genres de paiements ou d'avantages reçus par un particulier, plutôt qu'un avantage indirect reçu par l'ensemble des étudiants de l'établissement.

[29] Il a également signalé l'écart entre les frais de scolarité que de nombreuses universités canadiennes exigent des étudiants qui ne sont pas citoyens ou résidents permanents du Canada, ou qui sont de l'extérieur de la province. Selon les arguments formulés par l'intimée, les étudiants auxquels on aurait réclamé des frais de scolarité moins élevés dans ces situations ne seraient pas admissibles au crédit d'impôt pour études ou au crédit pour manuels scolaires.

[30] L'avocat a également soutenu qu'on ne pouvait considérer que les frais de scolarité suffisaient à eux seuls à couvrir le coût de la formation offerte aux résidents et que les faits en l'espèce ne permettaient pas de connaître le coût exact de la formation que les appelants avaient reçue à McMaster. Les résidents étaient des étudiants dans le cadre du programme, mais ils devaient aussi remplir des fonctions non rémunérées liées à l'enseignement de la médecine aux étudiants et aux résidents de cycles inférieurs. Le groupe de travail sur les frais de scolarité des résidents et d'autres questions [*Task Force on Tuition Fees for Residents and Other Matters*] de l'Université de Toronto a conclu que les résidents (appelés des [TRADUCTION] « stagiaires ») :

[TRADUCTION]

[...] offrent des services de grande valeur à la société, ils enseignent à d'autres étudiants et stagiaires, ils contribuent à la formation d'une manière non structurée dans le cadre d'un modèle d'apprentissage clinique traditionnel et ils sont parallèlement des étudiants à temps partiel qui reçoivent un programme d'enseignement structuré et défini offert par des professeurs universitaires dévoués. La situation des stagiaires cliniques postdoctoraux ne ressemble à celle d'aucun autre étudiant au sein du système universitaire.

Analyse

[31] Avant de débiter mon analyse, je crois qu'il convient de faire certaines observations sur les changements de dernière minute apportés à la thèse de l'intimée dans les présents appels. À l'audience, l'avocat de l'intimée a reconnu que McMaster ne payait pas les frais de scolarité pour le compte des appelants et il a allégué que ces derniers bénéficiaient plutôt d'un enseignement gratuit à cet établissement. L'intimée a soulevé cette nouvelle thèse pour la première fois dans les observations qu'elle a présentées à l'audience, après que l'avocat des appelants a formulé ses propres observations alors qu'il croyait que l'intimée faisait valoir (comme il est énoncé dans les réponses) que McMaster avait payé les frais de scolarité des appelants. L'avocat des appelants a été pris de court par ce changement, mais il ne s'est pas opposé au droit de l'intimée d'avancer cet argument, ni n'a-t-il demandé un ajournement pour préparer sa réponse. Il est facile de comprendre que les appelants souhaitaient que l'affaire soit réglée le plus rapidement possible.

[32] Néanmoins, j'estime qu'il est des plus regrettable que l'intimée ait mis autant de temps à saisir que McMaster ne payait aucuns frais de scolarité pour les appelants ou en leur nom. Ce fait a été communiqué dans des lettres adressées à la Division des appels de l'ARC en octobre 2008 par l'administrateur de programme de l'enseignement postdoctoral à McMaster. Ces lettres étaient également jointes à chacun des avis d'appel mais, malgré cela, l'intimée a soutenu que McMaster avait payé les frais de scolarité des appelants. La thèse de l'intimée était exposée de la façon suivante dans les réponses :

[TRADUCTION]

Il soutient en ce qui concerne le programme de formation postsecondaire que, comme l'Université McMaster a payé, pendant toute l'année d'imposition 2006, les frais de scolarité de l'appelant, avec lequel elle n'avait pas de lien de dépendance, l'appelant a reçu un avantage au titre des dépenses liées au programme. En conséquence, le programme de formation postsecondaire ne constitue pas un « programme de formation admissible » au sens du paragraphe 118.6(1) de la Loi.

En réalité, cette thèse a été mise de l'avant jusqu'à ce que, comme je l'ai dit, l'avocat de l'intimée commence à présenter ses observations.

[33] Je me penche maintenant sur la question en litige : Les appelants ont-ils reçu de McMaster, au titre du programme de résidence en médecine, un avantage qui les

priverait du crédit d'impôt pour études et du crédit pour manuels de niveau postsecondaire? Pour répondre à cette question, il faut d'abord déterminer le sens du terme « avantage » qui est employé dans la définition de l'expression « programme de formation admissible ». Une fois la signification du terme « avantage » établie, elle devra être appliquée à la lumière des faits en l'espèce.

[34] Les parties pertinentes de cette définition sont reproduites à nouveau pour en faciliter la consultation :

« 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 et qui, s'il s'agit d'un programme d'un établissement visé à la définition de « établissement d'enseignement agréé » (sauf un établissement visé au sous-alinéa a)(ii) de cette définition), est de niveau postsecondaire, à l'exclusion du programme au titre des frais duquel l'étudiant reçoit d'une personne avec laquelle il n'a aucun lien de dépendance une allocation, un avantage, une subvention ou un remboursement, qui n'est :

- a) ni une somme reçue au titre d'une bourse d'études, d'une bourse de perfectionnement (*fellowship*) ou d'une récompense couronnant une oeuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel;
- b) ni un avantage reçu en raison d'un prêt consenti à l'étudiant conformément à la *Loi fédérale sur les prêts aux étudiants* ou à la *Loi sur l'aide financière aux études*, L.R.Q., ch. A-13.3, ou en raison d'une aide financière consentie à l'étudiant conformément à la *Loi fédérale sur l'aide financière aux étudiants*;
- c) une somme que l'étudiant reçoit au cours de l'année dans le cadre d'un programme mentionné aux sous-alinéas 56(1)r)(ii) ou (iii), d'un programme établi sous le régime de la *Loi sur le ministère des Ressources humaines et du Développement des compétences* ou d'un programme visé par règlement;

[35] L'intimée soutient que je devrais donner au terme « avantage » une interprétation large, compatible avec les définitions des dictionnaires selon lesquelles un [TRADUCTION] « avantage » [*benefit*] est un

[TRADUCTION] « bénéfice » ou [TRADUCTION] « une meilleure position ou une situation profitable ». L'enseignement gratuit serait visé par cette définition.

[36] Les appelants, quant à eux, avancent qu'un sens restrictif est davantage conforme à l'intention du législateur, et que le terme « avantage » n'englobe que les paiements ou bénéfices reçus par les étudiants individuellement ou qui leur sont destinés. Ce mot ne comprendrait pas les avantages reçus dans le cadre d'une subvention générale accordée à l'ensemble des étudiants au moyen du financement de l'enseignement par le gouvernement.

[37] La Cour suprême du Canada a énoncé les principes d'interprétation législative applicables en matière fiscale dans l'arrêt *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*¹⁷, aux paragraphes 21 à 23 :

21 Dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, notre Cour a rejeté l'approche restrictive en matière d'interprétation des lois fiscales et a statué que la méthode d'interprétation moderne s'applique autant à ces lois qu'aux autres lois. En d'autres termes, « 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 » (p. 578) : voir l'arrêt *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 50. Toutefois, le caractère détaillé et précis de nombreuses dispositions fiscales a souvent incité à mettre davantage l'accent sur l'interprétation textuelle : *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, 2005 CSC 54, par. 11. Les contribuables ont le droit de s'en remettre au sens clair des dispositions fiscales pour organiser leurs affaires. Lorsqu'il est précis et non équivoque, le texte d'une loi joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation.

22 Par contre, lorsque le texte d'une loi peut recevoir plus d'une interprétation raisonnable, le sens ordinaire des mots joue un rôle moins important et il peut devenir nécessaire de se référer davantage au contexte et à l'objet de la Loi : *Trustco Canada*, par. 10. De plus, comme la juge en chef McLachlin l'a fait remarquer au par. 47, « [m]ême lorsque le sens de certaines dispositions peut paraître non ambigu à première vue, le contexte et l'objet de la loi peuvent révéler ou dissiper des ambiguïtés latentes. » La Juge en chef a ensuite expliqué que, pour dissiper les ambiguïtés explicites ou latentes d'une mesure législative fiscale, « les tribunaux doivent adopter une méthode d'interprétation législative textuelle, contextuelle et téléologique unifiée ».

¹⁷ 2006 CSC 20.

23 Le degré de précision et de clarté du libellé d'une disposition fiscale influe donc sur la méthode d'interprétation. Lorsque le sens d'une telle disposition ou son application aux faits ne présente aucune ambiguïté, il suffit de l'appliquer. La mention de l'objet de la disposition [TRADUCTION] « ne peut pas servir à créer une exception tacite à ce qui est clairement prescrit » : voir P. W. Hogg, J. E. Magee et J. Li, *Principles of Canadian Income Tax Law* (5^e éd. 2005), p. 569; *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622. Lorsque, comme en l'espèce, la disposition peut recevoir plus d'une interprétation raisonnable, il faut accorder plus d'importance au contexte, à l'économie et à l'objet de la loi en question. Par conséquent, l'objet d'une loi peut servir non pas à mettre de côté le texte clair d'une disposition, mais à donner l'interprétation la plus plausible à une disposition ambiguë.

[38] Il est de jurisprudence constante en matière fiscale que le terme « avantage », tel qu'il est employé dans la Loi, désigne un avantage financier ou important. Dans la décision *R. v. Poynton*¹⁸, M. le juge Evans de la Cour d'appel de l'Ontario a mentionné qu'un avantage consistait en « une acquisition importante qui confère au contribuable un avantage économique ». La Cour suprême du Canada a approuvé cette définition dans l'arrêt *Savage*. Dans la décision *Hoefele c. Canada*¹⁹, la présente cour a déclaré que : « [p]our qu'il existe un avantage, il faut que le contribuable ait obtenu de l'employeur un avantage économique important [...] ». De plus, selon le professeur V. Krishna, pour constituer un bénéfice financier, l'avantage ou l'acquisition doit être mesurable en argent²⁰.

[39] Les termes qui précèdent ou suivent le mot « avantage » dans la définition de « programme de formation admissible » étayent le point de vue selon lequel le mot « avantage » y désigne un bénéfice financier ou important évaluable en argent plutôt qu'un bénéfice immatériel ou une situation profitable. Selon la « règle des mots associés » (*noscitur a sociis*), les termes figurant dans une liste doivent être lus en corrélation les uns avec les autres et influencer les uns sur les autres²¹. Les termes énumérés avec le mot « avantage » – soit « allocation », « subvention » et

¹⁸ [1972] 3 O.R. 727, page 738.

¹⁹ [1994] A.C.I. n° 647, 94 D.T.C. 1878.

²⁰ *R. c. Bartley*, 2008 CAF 390, paragraphe 9. Voir aussi Krishna, *The Fundamentals of Income Tax*, 8^e éd., page 225.

²¹ *Sullivan on the Construction of Statutes*, 5^e éd., 2008, page 227.

« remboursement » – renvoient tous à différentes sortes de transferts ou de paiements d'argent. Il est donc légitime de conclure que le législateur a, en l'occurrence, employé le terme « avantage » pour traduire l'idée d'un transfert visant de l'argent ou un apport qui s'évalue en argent.

[40] Cette façon d'interpréter la définition de « programme de formation admissible » est compatible avec l'objet visé par l'exclusion, de cette définition, des programmes au titre des frais desquels l'étudiant reçoit d'une personne avec laquelle il n'a aucun lien de dépendance une allocation, un avantage, une subvention ou un remboursement. Ce passage a été ajouté lorsque la définition de « programme de formation admissible » a été modifiée en 2005. Auparavant, les étudiants qui suivaient une formation postsecondaire liée à leur emploi n'avaient pas droit au crédit d'impôt pour études ni au crédit pour manuels scolaires. Le paragraphe 118.6(1) prévoyait antérieurement qu'un « programme de formation admissible » n'englobait pas le programme :

- b) [...] que l'étudiant suit non seulement pendant une période pour laquelle il reçoit un revenu d'une charge ou d'un emploi, mais aussi en rapport avec cette charge ou cet emploi ou dans le cadre des fonctions y afférentes.

[41] La définition de « programme de formation admissible » a été modifiée en 2005 pour permettre aux étudiants qui poursuivent des études postsecondaires se rapportant à leur emploi de demander les crédits, à moins qu'ils ne reçoivent d'une personne avec laquelle ils n'ont pas de lien de dépendance une allocation, un avantage, une subvention ou un remboursement pour les dépenses engagées au titre du programme. Selon les notes explicatives du ministère des Finances, cette restriction prévue par la modification avait pour objet d'empêcher les étudiants de demander le crédit dans les cas où les frais de formation leur étaient remboursés par leur employeur. La note publiée lorsque la modification a été proposée mentionne ce qui suit :

Le crédit d'impôt pour études ne peut actuellement être demandé par des étudiants qui poursuivent des études postsecondaires liées à leur emploi actuel. Il est proposé dans le budget que cette restriction soit abolie, pourvu qu'aucune partie du coût des études ne soit remboursée par l'employeur. On entend ainsi faciliter la poursuite d'un apprentissage permanent lié à l'emploi²².

²² Notes explicatives du ministère des Finances, 4^e éd., 2009, Carswell, page 1132.

Les notes explicatives sont largement acceptées par les tribunaux pour aider à l'interprétation des lois²³.

[42] Une autre raison justifiant le rejet de l'interprétation du terme « avantage » que propose l'intimée tient au fait qu'il en découlerait des résultats absurdes. Si ce terme était interprété de manière à englober des avantages qui ne peuvent être aisément évalués, comme les études subventionnées par le gouvernement ou les études pour lesquelles un citoyen ou un résident permanent du Canada a payé moins que les étudiants étrangers, cela aurait pour effet, comme l'a signalé l'avocat des appelants, de rendre la plupart des étudiants universitaires au Canada inadmissibles à ces crédits. Ce résultat doit être évité. Comme l'a déclaré M. le juge Estey dans l'arrêt *Berardinelli c. Ontario Housing Corp.*²⁴ :

Quand on peut interpréter une disposition législative de manière à produire un résultat plus facile à réaliser et plus pratique et que l'on peut raisonnablement prêter ce sens aux mots utilisés par le Parlement, il faut préférer cette interprétation.

[43] Dans ces conditions, j'estime qu'il va de soi que le terme « avantage », tel qu'il est employé en l'espèce, s'entend d'une acquisition importante évaluable en argent.

[44] La Cour doit maintenant décider si on a réussi à établir que les études gratuites (selon les termes employés par l'avocat de l'intimée) constituaient un avantage économique évaluable en argent.

[45] Comme aucun des résidents nationaux n'est tenu de payer des frais de scolarité pour le programme postdoctoral de résidence en médecine à McMaster ou à l'une ou l'autre des cinq autres universités en Ontario qui offrent le programme, il n'y a pas de moyen évident d'établir la valeur pécuniaire du programme pour les résidents qui sont citoyens ou résidents permanents du Canada. Comme aucune des six universités n'exige que les membres de ce groupe payent des frais de scolarité, j'estime raisonnable de conclure que l'avantage de suivre le programme ne peut être aisément évalué en argent. Quoi qu'il en soit, l'intimée ne s'est pas acquittée

²³ *Canada c. Succession Ast*, [1997] 3 C.F. 86, 97 DTC 5197 (CAF), paragraphe 27.

²⁴ [1979] 1 R.C.S. 275, (1978) 90 D.L.R. (3d) 481 (C.S.C.).

de son obligation de prouver que le programme a une valeur pécuniaire susceptible d'être évaluée.

[46] Le fait que les résidents étrangers payent des frais de scolarité pour suivre le programme ne mène pas à la conclusion qu'il existait un avantage pécuniaire évaluable pour les résidents nationaux. Les résidents étrangers forment environ 10 pour 100 de l'effectif total du programme postdoctoral de résidence en médecine à McMaster et leur situation est vraisemblablement très différente de celle des résidents nationaux. En l'absence d'éléments de preuve qui montrent comment les frais de scolarité exigés des résidents étrangers ont été calculés et quels facteurs ont servi à ce calcul, je ne crois pas que ce fait permette de déterminer quelle était la valeur du programme pour les résidents nationaux.

[47] La conclusion voulant qu'il n'y ait eu aucun avantage pour les appelants en l'espèce est nettement compatible avec la propre politique de l'ARC. Le paragraphe 16 du bulletin 515-R2 mentionné plus haut dans les présents motifs énonce que l'absence de frais de scolarité payables pour un programme postsecondaire n'est pas considérée comme un avantage si le programme est offert au public en général sans frais. En l'espèce, le programme était offert gratuitement à l'ensemble des citoyens et des résidents permanents du Canada qui étaient titulaires d'un diplôme en médecine. Presque 90 pour 100 des résidents à McMaster appartenaient à ce groupe.

[48] Pour ces raisons, je conclus que les appelants n'ont pas reçu un avantage du fait que l'Université McMaster ne les obligeait pas à payer des frais de scolarité pour le programme postdoctoral de résidence en médecine en 2006. Ils ont donc droit au crédit d'impôt pour études et au crédit pour manuels de niveau postsecondaire qui ont été demandés.

[49] Les appels sont accueillis, avec un seul mémoire de dépens en faveur des appelants.

Signé à Ottawa, au Canada, ce 15^e jour de mars 2010.

« B. Paris »

Juge Paris

Traduction certifiée conforme
ce 18^e jour de mai 2010.

Hélène Tremblay, traductrice

RÉFÉRENCE : 2010 CCI 147

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2008-510(IT)I, 2008-2004(IT)I,
2008-2011(IT)I, 2008-2278(IT)I
2008-2470(IT)I, 2008-4060(IT)I,
2008-4066(IT)I, 2008-4067(IT)I,
2008-4068(IT)I, 2008-4069(IT)I et
2008-4070(IT)I

INTITULÉ : Ming Pan, Raffaella Profiti,
Andrea Todd, Aroon Yusuf, Abdelnasir
Bashir, Inbal Gafni, Eric Greenwald,
Jennifer Schnarr, Jeffrey Kwee, Richa Mittal
et Nicholas Plaskos et
Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 2 décembre 2009

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Brent Paris

DATE DU JUGEMENT : Le 15 mars 2010

COMPARUTIONS :

Avocat des appelants : M^e Steven Barrett
Avocat de l'intimée : M^e Ammit Ummat

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour les appelants :

Nom : M^e Steven Barrett

Cabinet : Sack Goldblatt Mitchell LLP
Toronto (Ontario)

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