

Dossier : 2017-762(IT)I

ENTRE :

LINDSAY FORTNUM,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 1^{er} juin 2018, à Toronto (Ontario)

Devant : L'honorable juge Guy R. Smith

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M^e Justin Kutyan
M^e Jane Yoo

Avocats de l'intimée : Kevin Hong, stagiaire en droit
M^e Diana Aird

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2014 est accueilli, sans dépens, conformément aux motifs de jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 29^e jour de juin 2018.

« Guy Smith »

Le juge Smith

Référence : 2018 CCI 126

Date : 20180629

Dossier : 2017-762(IT)I

ENTRE :

LINDSAY FORTNUM,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Smith

[1] Il s'agit d'un appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie par le ministre du Revenu national (le ministre) rejetant le crédit d'impôt pour frais de scolarité de 21 577 \$ de l'appelante pour l'année d'imposition 2014.

[2] La question est de savoir si l'appelante était en droit d'inclure le montant susmentionné dans son calcul du montant brut des crédits d'impôt non remboursables en application de l'alinéa 118.5(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi). Cette disposition prévoit qu'un crédit d'impôt pour frais de scolarité peut être accordé à un particulier lorsqu'il « fréquente comme étudiant à plein temps une université située à l'étranger, où il suit des cours conduisant à un diplôme », mais exclut les frais qui sont « payés pour des cours d'une durée inférieure à trois semaines consécutives ».

[3] Les faits substantiels ne sont pas contestés, et l'appelante était la seule témoin. De mai 2014 à mai 2015, l'appelante a fréquenté l'University of Notre Dame (Notre Dame) dans l'Indiana, aux États-Unis, où elle a terminé une maîtrise en administration des affaires (MBA) et obtenu son diplôme le 16 mai 2015.

[4] Notre Dame offre un programme de MBA traditionnel d'une durée de deux ans ainsi qu'un programme accéléré d'un an (le programme d'un an). Ce dernier est destiné aux étudiants ayant déjà terminé un programme de premier cycle en affaires ou qui remplissent certaines conditions préalables, dont avoir suivi des cours de comptabilité et de statistique.

[5] Le programme d'un an est dispensé sur trois semestres, à savoir les sessions d'été, d'automne et du printemps; chaque semestre comprend environ 17 crédits. La session d'été inclut dix cours consécutifs dont chacun est d'une durée d'une à trois semaines, ou de 27,5 heures par semaine, du lundi au vendredi. Tous les cours sont obligatoires et constituent des [TRADUCTION] « cours de base obligatoires », exception faite de la dernière semaine lorsque les étudiants ont le choix entre deux cours. Les cours du semestre d'été de 2014 étaient les suivants : [TRADUCTION]

N° du cours	Titre du cours	Heures-crédits
Cours de base obligatoires		
ACCT 60000	Comptabilité générale	2.0
FIN 60210	Économie managériale	2.0
FIN 60220	Économie américaine et mondiale	2.0
FIN 60500	Finances	2.0
MARK 60100	Gestion du marketing	2.0
MBCM 60440	Communication de direction	2.0
MGT 60100	Introduction à l'analytique commerciale	2.0
MGT 60300	Leadership et comportement organisationnel	1.0
MGT 60910	Notions essentielles en matière de stratégie	1.0
MBGR 60600	Perfectionnement professionnel – MBA	1.0
	COURS FACULTATIF : MBFT 60700	1.0
	Feuilles de calcul pour les affaires et les finances OU FIN 70690 Principes d'investissement	
Total du semestre		17.0/18.0

[6] Il semble qu'il ne soit pas contesté que ces cours étaient essentiellement les mêmes que ceux offerts lors des semestres d'automne et du printemps pour la première année du programme de MBA traditionnel de deux ans.

[7] Le coût du programme d'un an (et la somme réclamée à titre de crédit d'impôt pour frais de scolarité) était de 47 918 \$ CA, soit 21 577 \$ CA pour le semestre d'été et 26 341 \$ CA pour le semestre d'automne.

[8] Notre Dame a émis un formulaire TL11A (certificat pour frais de scolarité et d'inscription – université à l'extérieur du Canada) pour le semestre d'automne, mais pas pour celui d'été puisque, d'après l'appelante, l'université ne savait pas si elle était admissible au crédit d'impôt pour frais de scolarité au Canada. Quoiqu'il en soit, tant l'avocat de l'appelante que celui de l'intimée s'entendent pour dire que le formulaire TL11A ne constitue pas une exigence légale pour l'obtention du crédit d'impôt pour frais de scolarité, de sorte que l'absence dudit formulaire n'est pas un élément pertinent dans la présente instance.

[9] L'appelante affirme que le semestre d'été fait partie intégrante du programme d'un an, que tous les cours sont obligatoires et que la présence à ceux-ci est exigée. Il n'est pas possible de choisir les cours ou de s'inscrire à des cours individuels. L'inscription et la présence sont limitées aux étudiants inscrits au programme. L'appelante s'est inscrite une fois et a payé des frais uniques pour tout le semestre d'été.

[10] L'appelante allègue de plus que le semestre d'été, bien qu'il ne comprenne que des cours d'une et de deux semaines, devrait être considéré comme étant un programme de cours qui se déroule sur une période de dix semaines consécutives. Elle souligne le fait que son droit au crédit d'impôt pour frais de scolarité n'aurait pas été remis en question si elle avait suivi ces mêmes cours simultanément durant la première année du programme de deux ans.

[11] L'intimée affirme que l'appelante n'a pas droit au crédit d'impôt pour frais de scolarité pour le semestre d'été puisque celui-ci se compose de dix cours distincts d'une durée d'une ou de deux semaines qui sont identifiés par un code qui leur sont propres et dispensés par des professeurs ou instructeurs différents.

[12] La disposition pertinente de la Loi est la suivante :

Crédit d'impôt pour frais de scolarité

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) [...]

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 trois semaines consécutives,

(ii) soit payés pour son compte par son employeur, dans la mesure où ils ne sont pas inclus dans le calcul de son revenu,

(iii) soit payés pour son compte par l'employeur de son père ou de sa mère, dans la mesure où ces frais 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);

[13] Par conséquent, pour être admissible au crédit d'impôt pour frais de scolarité conformément à ce sous-alinéa, le contribuable doit (i) fréquenter à temps plein une université à l'extérieur du Canada; (ii) suivre des cours conduisant à un diplôme; et (iii) payer des frais pour des cours d'une durée d'au moins trois semaines consécutives. Les sous-alinéas 118.5(1)b(ii) et (iii) prévoient d'autres restrictions qui ne sont pas pertinentes aux fins de la présente instance.

[14] Avant d'examiner la jurisprudence, je mentionnerai la règle d'interprétation, maintes fois répétée, qui a été établie dans l'arrêt de principe *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S 601 :

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.

11 [...] le droit fiscal canadien a reçu une interprétation stricte à une époque où l'interprétation littérale des lois était plus courante qu'aujourd'hui. 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. Lorsque le

législateur précise les conditions à remplir pour obtenir un résultat donné, on peut raisonnablement supposer qu'il a voulu que le contribuable s'appuie sur ces dispositions pour obtenir le résultat qu'elles prescrivent.

(Non souligné dans l'original.)

[15] Comme le fait remarquer la juge V.A. Miller dans *Rose c. La Reine*, 2012 CCI 161 (procédure informelle de la CCI) en référant à l'alinéa 118.5(1)b), « [q]uant au sens à attribuer au mot « cours », utilisé dans cet article, la Cour a rendu à ce propos des décisions contradictoires ». Elle poursuit en ces termes :

[14] Dans la décision *Ferre c. Canada*, 2010 CCI 593, le juge Paris s'est fondé sur la version française de l'alinéa 118.5(1)b) pour décider que le mot « cours » fait référence à un cours unique qui s'insère dans un programme d'études global et non à l'ensemble du programme. Dans la décision *Faint* (précitée), le juge Margeson a souscrit à la décision *Ferre*. Selon l'interprétation qui y a été faite de la question, un cours unique suivi par l'appelante doit être d'une durée minimale de 13 semaines consécutives.

[15] Cependant, dans *Siddell c. Canada*, 2011 CCI 250, c'est sur l'intention du législateur que le juge Bowie s'est appuyé pour interpréter le mot « cours » comme se rapportant à l'ensemble du programme suivi par un particulier pendant une année universitaire. Au paragraphe 11, il a exprimé ce qui suit :

11 Il me semble improbable que le législateur ait souhaité accorder un crédit d'impôt à un étudiant qui a suivi les mêmes cinq modules que M. Siddell a suivis en 2008 s'ils ont été suivis simultanément au cours des périodes situées entre le 10 janvier et le 21 mai et entre le 21 août et le 10 décembre, ce qui représente deux semestres, mais qu'il n'ait pas souhaité accorder de crédit à un étudiant qui a suivi les mêmes modules l'un après l'autre comme l'a fait M. Siddell. Cette interprétation de la loi, pour reprendre les termes de la Cour suprême dans *Compagnie Immobilière*,

[...] va clairement à l'encontre du but de la loi et compromet la réalisation de ses objets au lieu de l'assurer.

Je préfère donc interpréter le mot « *course* » dans ce contexte comme se rapportant non pas aux modules particuliers, mais à l'ensemble du programme suivi tout au long de l'année universitaire. Je tiens à signaler également que ce sens semble mieux cadrer avec les mots « *leading to a degree* » (en français, « conduisant à un diplôme ») qui suivent le mot « *course* » (cours) là où il est employé pour la première fois à l'alinéa 118.5(1)b) de la Loi et qui le suivent aussi dans la définition contenue au paragraphe 118.6(1) de la Loi. Le concept de cours conduisant à un diplôme semble se rapporter à l'ensemble du programme d'étude plutôt qu'à un seul cours compris dans ce programme.

[16] Dans la décision *Abdalla* (précitée), le juge Webb a souscrit à la conclusion tirée dans *Siddell*, mais il a fondé son raisonnement sur les paragraphes 3(1) et 33(2) de la *Loi d'interprétation*, selon lesquels le pluriel ou le singulier s'appliquent, le cas échéant, à l'unité et à la pluralité.

[17] Pour les années d'imposition 2011 et suivantes, l'alinéa 118.5(1)*b*) a été modifié de manière à ce que la durée minimale d'un cours soit réduite pour passer de 13 à trois semaines consécutives. L'examen de la modification et de son objet m'amène à conclure que le mot « cours » se rapporte à un cours unique, qui s'insère dans un programme d'études global, comme le juge Paris l'a conclu dans *Ferre*, et non à l'ensemble du programme, comme l'a conclu le juge Bowie dans *Siddell*. Les notes techniques et les documents budgétaires expliquent ainsi l'objet de la modification adoptée :

Nombre des programmes d'universités étrangères sont fondés sur des semestres de moins de treize semaines, de sorte que de nombreux étudiants canadiens se voient refuser la reconnaissance aux fins de l'impôt de frais d'étude qui seraient admissibles par ailleurs aux crédits ou se voient refuser l'accès aux PAE.

Pour accroître la reconnaissance aux fins de l'impôt des frais d'étude de même que l'accès aux PAE pour les étudiants canadiens de niveau postsecondaire qui étudient à l'étranger, le budget de 2011 propose de réduire l'exigence relative à la durée minimale des cours qu'un étudiant canadien inscrit à une université étrangère doit respecter pour avoir droit de demander les crédits d'impôt pour frais de scolarité, pour études et pour les manuels; la durée sera ramenée de treize semaines consécutives à trois semaines consécutives. Il est également proposé de ramener de treize semaines consécutives à trois semaines consécutives la durée exigée aux fins des PAE lorsque l'étudiant est inscrit à un cours à temps plein d'une université. L'exigence relative à la durée minimale de trois semaines consécutives est conforme à la politique qui s'applique aux étudiants de niveau postsecondaire qui étudient au Canada aux fins de l'admissibilité au crédit d'impôt pour études, au crédit d'impôt pour manuels et aux PAE. (Le crédit d'impôt pour frais de scolarité ne prévoit aucune durée minimale lorsque le programme est suivi dans un établissement au Canada.)

[18] L'alinéa 118.5(1)*b*) a été modifié afin que les étudiants canadiens inscrits à plein temps à une université située à l'étranger, et dont les semestres sont d'une durée inférieure à 13 semaines, puissent quand même demander le crédit d'impôt pour frais de scolarité. À mon avis, l'objet de la modification était de faire en sorte que les étudiants qui, comme l'appelante, suivaient leurs cours l'un après l'autre plutôt que simultanément, aient droit au crédit d'impôt pour frais de scolarité.

(Non souligné dans l'original.)

[16] La juge Miller a rejeté l'appel notamment pour le motif que les huit cours suivis simultanément par l'appelante étaient d'une durée de trois à neuf semaines et, par conséquent, étaient d'une durée inférieure à treize semaines (paragraphe 19). Par contre, malgré son observation selon laquelle « le mot "cours" fait référence à un cours unique qui s'insère dans un programme d'études [...] et non à l'ensemble du programme » (paragraphe 17), elle a aussi conclu que l'objet de la modification de 2011 « était de faire en sorte que les étudiants qui [...] suivaient leurs cours l'un après l'autre plutôt que simultanément, aient droit au crédit d'impôt pour frais de scolarité » (paragraphe 18).

[17] Considérant l'avis de la juge Miller relativement à l'objet de la modification, je serais porté à croire qu'elle en serait venue à une autre conclusion si les huit cours, chacun étant d'une durée de trois à neuf semaines, avaient été suivis de manière consécutive, ou « l'un après l'autre », pendant une période d'au moins 13 semaines.

[18] L'importance du mot « consécutives » a été étudiée par le juge Webb (tel était alors son titre) dans la décision *Abdalla c. La Reine*, 2011 CCI 328 (procédure informelle de la CCI), où l'appelante avait suivi plusieurs cours d'une durée de six à huit semaines. Il a conclu que les cours étaient consécutifs et que la contribuable avait donc droit au crédit. Il a également examiné l'intention du législateur et a souligné ce qui suit :

[15] [...] 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.

[...]

[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.

(Non souligné dans l'original.)

[19] Le juge Bowie a également examiné l'objet de la disposition en cause dans *Siddell c. La Reine*, 2011 CCI 220 (procédure informelle de la CCI) et a précisé que « [l]'exigence selon laquelle les cours doivent être d'une durée minimale de 13 semaines consécutives est imposée pour veiller à ce que l'étudiant suive des cours pendant un semestre complet afin d'avoir droit au crédit d'impôt » (paragraphe 11). Il a ajouté ce qui suit :

[10] L'objet des articles 118.5 et 118.6 de la Loi est de fournir une aide financière à des Canadiens qui désirent poursuivre leurs études et améliorer leurs compétences relativement à l'emploi en faisant des études postsecondaires. [...] Si les études sont poursuivies à l'étranger, alors elles doivent, pour donner lieu à un crédit d'impôt, être entreprises à un niveau universitaire, à plein temps, et les cours doivent être d'une durée minimale de 13 semaines et conduire à un diplôme. L'exigence selon laquelle les cours doivent être d'une durée minimale de 13 semaines vise vraisemblablement à éviter qu'on ne finance des cours épisodiques d'intérêt personnel et des cours de nature plus récréative qu'éducative. L'exigence selon laquelle les cours doivent être d'une durée minimale de 13 semaines consécutives est imposée pour veiller à ce que l'étudiant suive des cours pendant un semestre complet afin d'avoir droit au crédit d'impôt.

(Non souligné dans l'original.)

[20] Comme il est mentionné ci-dessus, l'intimée affirme que le mot « cours » doit être interprété de manière étroite pour ne viser qu'un seul cours portant sur un sujet en particulier. L'appelante a admis dans la présente instance que les cours avaient tous un code distinct et qu'ils étaient dispensés par des instructeurs

différents, ce qui pourrait soutenir une interprétation fondée sur le « sens ordinaire » du mot : *Hypothèques Trustco Canada*, précité, au paragraphe 10.

[21] Toutefois, le mot « cours » peut avoir plus d'un sens raisonnable (comme il a été noté dans les décisions *Siddell* et *Abdalla*, précitées). Dans un tel cas, la cour doit se fonder sur une « analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble » : *Hypothèques Trustco Canada*, précité, au paragraphe 10.

[22] Dans la présente instance, il ne fait aucun doute que, lors du semestre d'été, l'appelante suivait des cours à temps plein qui ont mené à un diplôme. Sa présence aux dix cours était obligatoire. L'appelante n'avait pas droit de choisir ses cours. Les cours faisaient partie intégrante du semestre d'été. Elle s'est inscrite au semestre d'été et a payé des frais uniques. Elle a suivi tous les cours de manière consécutive, ou « l'un après l'autre », pendant un semestre de dix semaines.

[23] L'analyse textuelle, contextuelle et téléologique de la disposition en cause m'amène à conclure que les frais de scolarité payés par l'appelante pour le semestre d'été répondent aux exigences de l'alinéa 118.5(1)*b* de la Loi.

[24] Si j'ai tort en tirant cette conclusion, j'estime qu'il s'agit d'une affaire où l'application des principes ordinaires d'interprétation ne permet pas de régler la question en litige, auquel cas, l'affaire devrait être réglée en invoquant la présomption résiduelle en faveur de l'appelante : *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, au paragraphe 24.

[25] Par conséquent, le présent appel est accueilli, sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 29^e jour de juin 2018.

« Guy Smith »

Le juge Smith

RÉFÉRENCE : 2018 CCI 126

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2017-762(IT)I

INTITULÉ : LINDSAY FORTNUM c. SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 1^{er} juin 2018

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Guy R. Smith

DATE DU JUGEMENT : Le 29 juin 2018

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^e Justin Kutyan
M^e Jane Yoo

Avocats de l'intimée : Kevin Hong, stagiaire en droit
M^e Diana Aird

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^e Justin Kutyan
M^e Jane Yoo

Cabinet : KPMG cabinet juridique s.r.l./S.E.N.C.R.L.
Toronto (Ontario)

Pour l'intimée : Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada