

Dossier : 2011-2650(IT)I

ENTRE :

EN HUANG,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec l'appel de
Dianbo Qu (2011-2660(IT)I) le 6 février 2012 à Ottawa (Ontario).

Devant : L'honorable juge J.M. Woods

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée :

M^e Anne-Marie Boutin

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre d'une cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2009 est accueilli, et la cotisation est déférée au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que le financement postdoctoral reçu par l'appelant au cours de l'année en question ne doit pas être inclus dans le revenu. L'appelant a droit à ses dépens, le cas échéant.

Signé à Ottawa (Ontario), ce 12^e jour de mars 2012.

« J. M. Woods »

Juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 16^e jour de juillet 2012.

Espérance Mabushi, M.A. Trad. Jur.

Dossier : 2011-2660(IT)I

ENTRE :

DIANBO QU,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec l'appel de *En Huang* (2011-2650(IT)I)
le 6 février 2012 à Ottawa (Ontario).

Devant : L'honorable juge J.M. Woods

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée :

M^e Anne-Marie Boutin

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre d'une cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2009 est accueilli, et la cotisation est déférée au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que le financement postdoctoral reçu par l'appelant au cours de l'année en question ne doit pas être inclus dans le revenu. L'appelant a droit à ses dépens, le cas échéant.

Signé à Ottawa (Ontario), ce 12^e jour de mars 2012.

« J. M. Woods »

Juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 16^e jour de juillet 2012.

Espérance Mabushi, M.A. Trad. Jur.

Référence : 2012 CCI 81
Date : 20120312
Dossier : 2011-2650(IT)I

ENTRE :

EN HUANG,
et
SA MAJESTÉ LA REINE,
appelant,
intimée.

Dossier : 2011-2660(IT)I

ET ENTRE :

DIANBO QU,
et
SA MAJESTÉ LA REINE,
appelant,
intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Woods

[1] La question en litige en l'espèce est de savoir si le financement accordé à des chercheurs universitaires de niveau postdoctoral doit être inclus dans leur revenu

pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »). En Huang et Dianbo Qu interjettent appel de cotisations établies pour l'année d'imposition 2009 selon lesquelles le montant du financement, moins 500 \$, a été inclus dans leur revenu.

[2] Les appelants soutiennent que le financement n'est pas imposable selon un avis que l'Institut de recherche de l'Hôpital d'Ottawa (l'« IRHO ») leur avait donné de même qu'à d'autres chercheurs de niveau postdoctoral.

[3] Une récente décision de la Cour (rendue par le juge Archambault) laisse croire que l'imposition du financement accordé à titre de bourse de recherche postdoctorale est au cœur d'une bataille que se livrent depuis un certain temps l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») et certaines universités. (Voir la décision *Chabaud c La Reine*, 2011 CCI438.)

[4] Par suite d'une modification législative récente, cette question a perdu de sa pertinence pour les années d'imposition 2010 et suivantes. Une modification a été apportée à la définition de l'expression « programme de formation admissible » au paragraphe 118.6(1) de la Loi, modification qui établit clairement que le financement d'un programme qui consiste principalement à faire de la recherche sera imposable à moins que le programme ne mène à un diplôme ou à un grade universitaire.

[5] Les appels ont été entendus sur preuve commune avec le consentement des appelants. Chaque appelant a témoigné pour son propre compte.

[6] Trois personnes ont témoigné pour le compte de l'intimée. Il s'agit de (1) Kim Adams, directrice de l'administration de la recherche à l'IRHO, de

(2) Martin Hicks, directeur de la Direction de la responsabilisation du secteur postsecondaire au ministère de la Formation, des Collèges et Universités de l'Ontario et de (3) Martin Bouchard, doyen associé, Faculté des études supérieures et postdoctorales de l'Université d'Ottawa.

Le contexte

[7] Chacun des appelants avait reçu des bourses de recherche de base de la Société Parkinson Canada (la « SPC ») pour effectuer de la recherche sous la supervision du Dr David Park. Les bourses de recherche ont été accordées pour la première fois au Dr Huang en 2006 et au Dr Qu en 2008.

[8] En 2009, les appelants travaillaient au laboratoire du Dr Park à l'Université d'Ottawa (l'« Université »), où le Dr Park enseignait. Les appelants avaient conclu une entente avec le Dr Park pour travailler dans son laboratoire à l'Université à temps plein.

[9] Le Dr Qu a déterminé son domaine de recherche conjointement avec le Dr Park. Le domaine de recherche du Dr Huang a été déterminé à l'avance par le Dr Park.

[10] Les appelants étaient tous les deux inscrits au programme de stage postdoctoral à l'Université. M. Bouchard a expliqué qu'une personne peut devenir stagiaire postdoctoral à l'Université si elle a conclu une entente avec un chercheur et si elle dispose d'un financement minimal d'environ 33 000 \$. La personne doit également posséder un permis de travail pour le Canada.

[11] En ce qui concerne le Dr Huang, le financement de la SPC a pris fin en juin 2009. Le Dr Park a puisé dans sa propre subvention de recherches pour rémunérer le Dr Huang pour le reste de l'année. Le montant total de financement reçu par le Dr Huang en 2009 était d'environ 51 000 \$.

[12] Quant au Dr Qu, le financement de la SPC en 2009 a été réduit de 12 500 \$, et le Dr Park a compensé cette réduction au moyen de sa propre subvention de recherches. Le montant total versé au Dr Qu pour 2009 était d'environ 57 000 \$.

[13] Comme cela arrive souvent dans des appels entendus sous le régime de la procédure informelle, les faits sont légèrement différents des hypothèses que le ministre avait émises. Le ministre a supposé que les appelants avaient reçu du financement de l'Hôpital d'Ottawa aussi bien que de l'Université. La preuve n'était pas entièrement convaincante quant à l'explication du rôle que l'hôpital avait joué. Je conclus, compte tenu de la preuve limitée dont je dispose, qu'en 2009, les appelants avaient une relation avec l'Université et non avec l'Hôpital d'Ottawa. Cette institution n'a joué qu'un rôle administratif.

L'analyse

[14] L'intimée soutient que le financement postdoctoral reçu par les appelants est imposable à titre de bourse de perfectionnement en application de l'alinéa 56(1)n) de la Loi, ou, subsidiairement, à titre de subvention de recherches en application de l'alinéa 56(1)o) de la Loi. La première disposition s'applique précisément aux montants reçus à titre de bourse d'études, de bourse de perfectionnement ou de récompense, alors que la deuxième disposition s'applique à une subvention reçue pour poursuivre des travaux de recherche.

[15] Subsidiairement encore, l'intimée a soutenu, à la conclusion de ses plaidoiries, que la partie du financement provenant de la subvention de recherches du Dr Park est un revenu tiré d'un emploi et qu'il devrait être imposé comme tel. L'argument est fondé sur la décision *Chabaud*, précitée.

[16] Le problème qui se pose au sujet de cet argument est que celui-ci a été soulevé trop tard. L'argument ne figurait pas dans les actes de procédure, et il n'a été soulevé pour la première fois qu'à la conclusion des plaidoiries. Étant donné que les appelants n'ont pas eu l'occasion de présenter des éléments de preuve qui seraient pertinents, l'argument ne sera pas considéré.

Bourse de perfectionnement ou subvention de recherches

[17] La première question est de savoir si les montants reçus ont été correctement qualifiés en tant que revenus provenant d'une bourse de perfectionnement en vertu de l'alinéa 56(1)n) de la Loi ou en tant que subventions de recherches en vertu de l'alinéa 56(1)o) de la Loi. La pertinence de cette question réside dans le fait que le revenu prévu à l'alinéa 56(1)n) de la Loi peut être exclu en totalité si les conditions énoncées au sous-alinéa 56(1)n)(ii) de la Loi sont remplies.

[18] Les alinéas 56(1)n) et o) de la Loi sont reproduits ci-dessous :

56(1) Sommes à inclure dans le revenu de l'année. Sans préjudice de la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition :

[...]

n) **Bourses d'études, de perfectionnement, etc.** – l'excédent éventuel :

- (i) du total des sommes (à l'exclusion des sommes visées à l'alinéa q), des sommes reçues dans le cours des activités d'une entreprise et des sommes reçues au titre, dans l'occupation ou en vertu d'une charge ou d'un emploi) reçues au cours de l'année par le contribuable à titre de bourse d'études, de bourse de perfectionnement (*fellowship*) ou de récompense couronnant une œuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel, à l'exclusion d'une récompense visée par règlement,

sur :

- (ii) l'exemption pour bourses d'études du contribuable pour l'année, calculée selon le paragraphe (3);

[...]

o) **Subventions de recherches** – l'excédent éventuel de toute subvention reçue au cours de l'année par le contribuable pour la poursuite de recherches ou de tous travaux similaires sur le total des dépenses qu'il a engagées pendant l'année dans le but de poursuivre ces travaux, à l'exception :

- (i) des frais personnels ou de subsistance du contribuable, sauf ses frais de déplacement (y compris le montant entier dépensé pour ses repas et son logement) engagés par lui pendant qu'il vivait hors de chez lui occupé à poursuivre ces travaux,
- (ii) des dépenses qui lui ont été remboursées,

(iii) des dépenses déductibles, comme il est prévu par ailleurs, dans le calcul de son revenu de l'année;

[19] Bien que le trait caractéristique d'une subvention de recherches selon l'alinéa 56(1)o) de la Loi soit de permettre au bénéficiaire la poursuite de recherches, il en va de même pour une bourse de perfectionnement visée à l'alinéa 56(1)o) de la Loi.

[20] Dans la décision *La Reine c Amyot*, [1977] 1 CF 43, 77 DTC 6217, la distinction entre les deux dispositions a été décrite comme étant la question de savoir si le paiement avait été fait pour appuyer la recherche ou pour permettre la poursuite des études. J'aurais cru que si le législateur avait voulu que les subventions de recherches soient visées, à l'alinéa 56(1)o) et non à l'alinéa 56(1)n) de la Loi, il l'aurait prévu de manière expresse dans la Loi.

[21] Je dispose d'une preuve limitée à l'égard de cette question. Il aurait été utile d'avoir des éléments de preuve de la part des deux sources de financement, à savoir la SPC et le Dr Park.

[22] Compte tenu de la preuve limitée dont je dispose, je conclus que l'ensemble du financement que les appelants ont reçu en 2009 est mieux défini à l'alinéa 56(1)n) qu'à l'alinéa 56(1)o) de la Loi.

[23] Pour ce qui est de la partie du financement reçu de la SPC, il ressort de l'unique document que cet organisme a produit en preuve que la SPC ferait la différence entre les subventions de recherches et les bourses de perfectionnement. Il est évident que l'intention de la SPC était d'accorder une bourse de perfectionnement

au Dr Huang et au Dr Qu. En conséquence, et parce que la Loi fait une différence entre une subvention de recherches et une bourse de perfectionnement, je conclus que les montants reçus de la SPC sont des bourses de perfectionnement au sens de l'alinéa 56(1)n) de la Loi.

[24] Quant à la partie du financement reçu du Dr Park, il ressort de la preuve que ce financement provenait d'une subvention qui avait été accordée au Dr Park. À mon avis, ces sommes sont aussi visées à l'alinéa 56(1)n) de la Loi comme étant reçues « à titre de » bourse de perfectionnement et ne constituent pas une subvention.

[25] Je conclus donc que l'alinéa 56(1)o) de la Loi ne s'applique pas, et que les sommes reçues par les appelants sont visées par l'alinéa 56(1)n) de la Loi.

L'exemption pour bourses d'études

[26] La question suivante est de savoir si le montant total reçu par les appelants répond aux conditions de l'exemption pour bourse d'études prévue au sous-alinéa 56(1)n)(ii) de la Loi. Cette disposition prévoit une exemption totale si le contribuable est un étudiant à temps plein à une université. Si l'exemption totale ne s'applique pas, le contribuable a droit à une exemption limitée à 500 \$.

[27] Les dispositions pertinentes qui étaient en vigueur en 2009 sont libellées de la manière suivante :

56(3) Exemption pour bourses d'études, bourses de perfectionnement (*fellowships*) ou récompenses. Pour l'application du sous-alinéa (1)n)(ii),

l'exemption pour bourses d'études d'un contribuable pour une année d'imposition correspond au total des sommes suivantes :

a) le total des sommes représentant chacune la somme incluse en application du sous-alinéa (1)n(i) dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année au titre d'une bourse d'études ou d'une bourse de perfectionnement (*fellowship*) reçue relativement à son inscription :

(i) soit à un programme d'études pour lequel une somme est déductible en application du paragraphe 118.6(2) dans le calcul de l'impôt à payer par le contribuable en vertu de la présente partie pour l'année, pour l'année d'imposition précédente ou pour l'année d'imposition subséquente,

(ii) soit à un programme d'études d'une école primaire ou secondaire;

[...]

c) 500 \$ ou, s'il est moins élevé, l'excédent du total visé au sous-alinéa (1)n(i) pour l'année sur le total des sommes déterminées selon les alinéas a) et b).

118.6(2) Crédit d'impôt pour études. 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(1) Définitions. Les définitions qui suivent s'appliquent aux articles 63 et 64 et à la présente sous-section.

« *établissement d'enseignement agréé* » – « établissement d'enseignement agréé »

a) Un des établissements d'enseignement suivants situés au Canada :

(i) université, collège ou autre établissement d'enseignement agréé soit par le lieutenant-gouverneur en conseil d'une province au titre de la *Loi fédérale sur les prêts aux étudiants*, soit par une autorité compétente en application de la *Loi fédérale sur l'aide financière aux étudiants*, ou désigné par le ministre de l'Enseignement supérieur et de la Science de la province de Québec [...]

« *programme de formation admissible* » – « 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) 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) ni 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;

[28] L'avocate de l'intimée soutient que les appelants ne répondent pas aux exigences pour obtenir une exemption totale, parce qu'ils n'étaient pas inscrits à un programme d'études et qu'ils n'étaient pas des étudiants.

[29] Il est nécessaire de se concentrer sur les exigences légales suivantes :

a) les appelants doivent être inscrits à un programme d'enseignement admissible à l'Université, et ce programme doit exiger que les étudiants consacrent au moins dix heures par semaine aux cours ou aux travaux (paragraphe 118.6(1) et alinéa (2)(B)a) de la Loi);

b) le financement doit avoir été reçu relativement à cette inscription (alinéa 56(3)a) de la Loi);

c) les appelants doivent être inscrits comme étudiants à temps plein à l'Université (alinéa 118.6(2)(B)a) de la Loi).

[30] J'examine d'abord la question de savoir si les appelants étaient inscrits à un programme à l'Université, programme qui exigeait au moins dix heures par semaine de cours ou de travaux.

[31] Les appelants étaient inscrits à un programme de stage postdoctoral à l'Université. Peu de précisions concernant le programme ont été produites en preuve, bien que M. Bouchard ait déclaré qu'une section du site Web de l'Université est consacrée à ce programme.

[32] Quelques renseignements concernant le programme de stage ont été fournis dans l'avis d'appel du Dr Huang, et ils ont été tirés du site Web de l'Université. J'admets que cette déclaration est exacte en l'absence d'une preuve contraire. Le passage pertinent est reproduit ci-après :

Définition du stagiaire postdoctoral

L'Université d'Ottawa considère comme un stagiaire postdoctoral une personne qui répond aux critères suivants :

un doctorat ou l'équivalent lui a récemment été décerné (dans les cinq dernières années);

la nomination est d'une durée limitée;

le but essentiel de la nomination est de permettre des recherches à temps plein;

la nomination est faite en vue d'une carrière à temps plein comme universitaire ou chercheur et ne constitue pas une source d'emploi continu;

les recherches pendant la durée de la nomination se font sous la direction d'un membre du corps professoral de l'Université ou de l'un de ses instituts affiliés;

la personne est libre de publier les résultats des recherches effectuées pendant la période de nomination et on s'attend à ce qu'elle le fasse.

[33] Selon le témoignage de M. Bouchard, l'Université délivre une attestation lorsque le stage est réussi.

[34] Je conclus, compte tenu des renseignements ci-dessus, que les appelants étaient inscrits à l'Université à un programme qui exigeait que les appelants effectuent des recherches à temps plein dans le but de poursuivre leurs études, ce qui répond à l'exigence du programme.

[35] J'analyse ensuite la question de savoir si le financement a été reçu relativement à une inscription à l'Université. Compte tenu de la preuve limitée dont je dispose, je conclus que cette exigence est respectée. Il est plutôt évident que la SPC n'a pas accordé le financement aux appelants dans l'abstrait, mais que, selon ce qu'avait

compris l'organisme de bienfaisance, les appelants devaient faire partie du programme de stage postdoctoral à l'IRHO ou à l'Université (pièceA-1). Le Dr Park et l'IRHO ont reçu une copie du courrier provenant de la SPC.

[36] Je me penche maintenant sur l'exigence selon laquelle les appelants doivent être des étudiants à temps plein à l'Université.

[37] L'intimée se fonde sur le témoignage de M. Hicks selon lequel le ministère de la Formation et des Collèges et Universités de l'Ontario ne considère pas les stagiaires postdoctoraux comme des « étudiants » pour l'attribution des fonds gouvernementaux aux universités de la province.

[38] À mon avis, ce témoignage n'est pas utile pour trancher la question de savoir si les appelants sont inscrits en tant qu'étudiants pour l'application des dispositions pertinentes de la Loi. Une interprétation contextuelle et téléologique est nécessaire.

[39] La définition du terme « étudiant » utilisée à des fins de financement public d'universités peut être très différente du sens ordinaire de ce terme. Le financement public d'universités varie en fonction des dépenses nécessitées par le fonctionnement de l'université. En l'espèce, les dépenses sont faibles parce qu'il n'est pas nécessaire d'avoir des salles de cours ni d'exposés magistraux. Le simple fait que le ministère attribue des ressources en fonction du fait que les stagiaires postdoctoraux ne sont pas considérés comme des étudiants ne signifie pas que ces stagiaires ne sont pas des étudiants au sens ordinaire du terme.

[40] Quant au sens ordinaire du terme, il y a lieu de signaler que les définitions que donnent les dictionnaires des termes « étudiant » et « étude » sont assez larges. Les définitions suivantes sont tirées du *The Shorter Oxford English Dictionary*, 3^e édition.

[TRADUCTION]

Étudiant – Personne qui poursuit des études ou qui s’y adonne.

Étude - Application de l’esprit orientée vers l’acquisition des connaissances.

[41] Je ne vois aucune raison pour laquelle ces sens larges ne devraient pas être acceptés dans le contexte juridique pertinent. Il n’existe pas de raison contextuelle ni téléologique d’appliquer un sens plus restrictif que les sens susmentionnés.

[42] Les appelants étaient des étudiants en 2009 au sens des définitions susmentionnées. Il est également manifeste qu’ils étaient inscrits à temps plein.

[43] Je conclus que les appelants ont satisfait aux exigences légales pour avoir droit à la totalité de l’exemption pour bourse d’études prévue au sous-alinéa 56(1)n)(ii) de la Loi.

[44] Enfin, j’aimerais faire observer que la conclusion de la Cour, en l’espèce, est fondée sur la preuve limitée qui lui a été présentée.

[45] Les appels sont accueillis, et les dépens sont adjugés aux appelants, le cas échéant.

Signé à Ottawa (Ontario), ce 12^e jour de mars 2012.

« J. M. Woods »

Juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 16^e jour de juillet 2012.

Espérance Mabushi, M.A. Trad. Jur.

RÉFÉRENCE : 2012 CCI 81

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2011-2650(IT)I et
2011-2660(IT)I

INTITULÉ : EN HUANG
c.
SA MAJESTÉ LA REINE
et
DIANBO QU
c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Ottawa (Ontario)

DATE DE L' AUDIENCE : Le 6 février 2012

MOTIFS DES JUGEMENTS : L'honorable juge J.M. Woods

DATE DES JUGEMENTS : Le 12 mars 2012

COMPARUTIONS :

Représentants des appelants : Les appelants eux-mêmes

Avocate de l'intimée : M^e Anne Marie Boutin

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour les appelants :

Nom :

Cabinet :

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