

Dossier : 2006-589(IT)I

ENTRE :

EDWARD KUWALEK,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 23 août 2006 à Vancouver (Colombie-Britannique)

Devant : L'honorable juge G. Sheridan

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée :

M^e Selena Sit

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2004 est accueilli conformément aux motifs du jugement ci-joints, et la nouvelle cotisation est déferée au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse une nouvelle cotisation en tenant pour acquis que :

1. la prime de 15 000 \$ reçue par l'appelant en 2004 est un revenu d'emploi et elle ne pouvait pas être déduite dans le calcul de son revenu pour cette année d'imposition-là;

2. les frais payés par l'appelant à la University of Liverpool doivent être inclus dans le calcul des crédits d'impôt non remboursables auxquels a droit l'appelant pour l'année 2004.

Signé à Ottawa, Canada, ce 10^e jour de novembre 2006.

« G. Sheridan »

Juge Sheridan

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour de mai 2007.

Jean David Robert, traducteur

Référence : 2006CCI624

Date : 20061110

Dossier : 2006-589(IT)I

ENTRE :

EDWARD KUWALEK,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Sheridan

[1] L'appelant interjette appel de la nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national (le « ministre ») pour son année d'imposition 2004. Les hypothèses sur lesquelles s'est fondé le ministre en refusant certaines déductions demandées par l'appelant sont exposées ci-dessous sous leurs rubriques respectives.

Autres déductions

[2] En établissant une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelant, le ministre s'est fondé sur les hypothèses de fait suivantes :

[TRADUCTION]

Autres déductions demandées

- a) l'appelant est devenu un résident du Canada aux fins de l'impôt en février 2003 et il était un résident du Canada aux fins de l'impôt pendant l'année d'imposition 2004;
- b) l'appelant a signé un contrat de travail avec IIC le 1^{er} août 2002 et selon les modalités du contrat, il devait recevoir un salaire annuel brut de 75 000 \$CAN et avoir la possibilité d'obtenir une prime de rendement désignée ne dépassant pas 15 000 \$CAN;

- c) l'appelant a fourni ses services à IIC au Canada à titre d'employé pendant l'année d'imposition 2004;
- d) IIC a produit un feuillet T4 pour l'année 2004 et a déclaré que l'appelant avait reçu un salaire de 98 750 \$ au cours de l'année d'imposition 2004;
- e) l'appelant a déclaré le revenu d'emploi de 98 750 \$ reçu de IIC pendant l'année d'imposition 2004 à la ligne 101 de sa déclaration de revenus T1 pour l'année 2004;
- f) au cours de l'année d'imposition 2004, l'appelant n'a pas remboursé de salaires ou de traitements reçus de IIC ou de tout autre employeur;
- g) l'appelant a fait l'objet d'une nouvelle cotisation établie pour l'année d'imposition 2003 le 5 janvier 2006 par laquelle 7 500 \$ ont été retranchés des autres revenus d'emploi déclarés par l'appelant dans sa déclaration de revenus T1.

[3] Il y a deux questions en litige se rapportant à cette rubrique :

1. Est-ce que la prime de 15 000 \$ payée à l'appelant en 2004 pour le travail qu'il avait effectué d'octobre 2002 à octobre 2003 était un revenu d'emploi gagné au cours de cette année d'imposition-là?
2. Quand est-ce que l'appelant est devenu un résident du Canada?

[4] La position de l'appelant est qu'aucune partie de la prime de 15 000 \$ ne doit être incluse dans son revenu pour l'année 2004. Il soutient que, des 15 000 \$ qui lui ont été payés en 2004, 7 500 \$ doivent être inclus dans son revenu pour l'année 2003 parce que cette dernière somme a été payée pour des services fournis d'avril à octobre 2003, mois au cours desquels il était un résident du Canada. C'était pour cette raison que, dans sa déclaration de revenus pour l'année 2003, il a inclus 7 500 \$ dans son revenu d'emploi¹, même si, au moment où il a produit sa déclaration, il n'avait pas encore reçu la prime prévue. Celle-ci a en fait été payée à l'appelant en trois versements de 5 000 \$ chacun, dont le premier a eu lieu en mars ou en avril 2004. Quant aux 7 500 \$ restants, selon l'appelant, ce montant se rapportait aux mois d'octobre 2002 à mars 2003, période au cours de laquelle il n'était pas encore devenu un résident du Canada. Par conséquent, cette dernière somme n'est pas

¹ Le ministre a depuis établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelant pour son année d'imposition 2003 par laquelle il a retranché du revenu de l'appelant les 7 500 \$ qu'il a déclarés pour l'année 2003.

assujettie à l'impôt en application du paragraphe 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

[5] La position principale du ministre est que l'appelant était un résident du Canada en 2004 et qu'il a reçu la prime de 15 000 \$ au cours de cette année-là. Par conséquent, la totalité du montant est incluse à juste titre dans le revenu d'emploi pour l'année 2004 en application des articles 3, 5 et 6 de la Loi. Selon cette prémisse, le mois au cours duquel l'appelant est devenu un résident du Canada en 2003 n'a aucune incidence sur le montant des impôts qu'il doit payer pour l'année 2004. Cependant, si je devais en décider autrement, l'intimée soutient que l'appelant est devenu un résident du Canada en février 2003.

[6] À mon avis, le moment pertinent à partir duquel l'appelant est assujéti à l'impôt est octobre 2003, le mois au cours duquel sa prime de rendement est devenue payable. Dans sa lettre envoyée au Centre fiscal de Surrey, laquelle explique la raison pour laquelle il a déclaré la moitié du montant de la prime dans sa déclaration de revenus² pour son année 2003, l'appelant a écrit ce qui suit :

[TRADUCTION]

[...]

En vertu de mon contrat de travail, je peux toucher une prime de rendement annuelle de 15 000 \$CAN. En octobre 2003, une telle prime est devenue payable, cependant, elle n'a pas été payée et, par conséquent, elle n'a pas été incluse dans mon feuillet T4. [...]

[7] Le contrat de travail de l'appelant a été déposé sous la cote A-3. La clause 4 de ce document est intitulée [TRADUCTION] « Salaire » et elle est ainsi rédigée :

[TRADUCTION]

Vous recevrez un salaire annuel brut de base de 75 000 \$CAN assorti d'une prime désignée de 15 000 \$CAN, l'obtention de la prime en question étant conditionnelle à l'atteinte d'objectifs de rendement liés à la performance d'entreprise et au rendement individuel. Le rendement individuel sera évalué en tenant compte de la contribution individuelle de l'employé à la réalisation des objectifs de l'entreprise. La performance d'entreprise sera fonction de la réalisation du plan d'entreprise.

² Pièce A-4.

[8] Selon ma compréhension de ces documents et à la lumière du témoignage de l'appelant selon lequel il pouvait toucher une prime de rendement « annuelle »³, la prime ne devenait payable que lorsque certaines conditions préalables étaient remplies : premièrement, l'appelant devait avoir travaillé pendant 12 mois. Deuxièmement, il fallait procéder à une évaluation du rendement qui devait déboucher sur un résultat satisfaisant. Donc, aucune décision ne pouvait être prise avant la fin de la première année de travail de l'appelant pour le compte de IIC, soit avant octobre 2003. Il n'y a aucune stipulation dans le contrat qui permet le calcul de la prime au prorata. C'était tout ou rien, selon le rendement de l'appelant et la performance d'entreprise, qui étaient évalués après la fin de la période d'emploi de 12 mois de l'appelant. Donc, je ne pense pas qu'il soit possible d'attribuer une fraction des 15 000 \$ à un mois en particulier de l'année. La totalité de la somme est devenue payable, à condition que le rendement de l'appelant et la performance d'entreprise fussent évalués comme étant satisfaisants, au terme de la période d'emploi de 12 mois, en octobre 2003. Il est acquis aux débats qu'à ce moment-là l'appelant était déjà un résident du Canada. Ce fait est suffisant pour entraîner l'application du paragraphe 2(1) de la Loi, qui est ainsi rédigé :

Impôt payable par les personnes résidant au Canada. Un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu par la présente loi, pour chaque année d'imposition, sur le revenu imposable de toute personne résidant au Canada à un moment donné au cours de l'année.

[9] La source du revenu de l'appelant à partir d'octobre 2003 était son emploi. Bien que je puisse comprendre pourquoi l'appelant soutient qu'il serait plus raisonnable d'imposer son revenu d'emploi dans l'année au cours de laquelle le travail a été accompli, ce n'est pas ce que prévoit la Loi. En application du paragraphe 5(1) et de l'alinéa 6(1)a), le revenu d'emploi est imposable dans l'année d'imposition au cours de laquelle il est reçu⁴. L'appelant ne conteste pas qu'il a reçu la prime de 15 000 \$ en 2004. Par conséquent, elle a été incluse à juste titre dans le revenu d'emploi de l'appelant pour cette année-là.

Crédit d'impôt pour frais de scolarité

[10] Le ministre s'est fondé sur les hypothèses suivantes en ce qui a trait à cet aspect de l'appel :

[TRADUCTION]

³ Transcription, page 19, lignes 1 à 2.

⁴ *Nowegijick v. The Queen*, 83 DTC 5041 (C.S.C.).

- h) au cours de l'année d'imposition 2004, l'appelant s'est inscrit dans un programme d'études supérieures sur les technologies de l'information (le « programme ») conduisant à une maîtrise ès sciences (le « diplôme ») à la University of Liverpool (l'« Université »);
- i) l'Université est située à l'étranger, soit à Liverpool, en Angleterre;
- j) l'appelant a payé des frais qui totalisaient 10 555,02 \$US à l'Université au cours de l'année d'imposition 2003;
- k) l'appelant a utilisé un taux de change de 1,5422 pour convertir les frais payés en dollars américains en dollars canadiens et il a évalué les frais à 16 278,23 \$CAN;
- l) pour obtenir le diplôme, l'appelant était tenu d'obtenir, conformément au programme, 180 crédits, calculés ainsi :
 - i) 15 crédits étaient accordés pour chaque module réussi;
 - ii) le programme consistait en huit modules et en un mémoire final;
 - et
 - iii) 60 crédits étaient accordés lorsque le mémoire final était terminé;
- m) l'appelant a réussi cinq modules pendant l'année d'imposition 2004 et il a calculé les frais engagés au cours de cette année-là à l'aide de la formule $75 \text{ crédits} / 180 \text{ crédits} \times 16\,278,23 \text{ \$CAN} = 6\,782 \text{ \$CAN}$, montant qu'il a inclus à titre de frais dans le calcul de ses crédits d'impôt non remboursables pour l'année d'imposition 2004;
- n) l'appelant a suivi le programme offert par l'Université exclusivement par Internet, pendant qu'il était physiquement au Canada et non en Angleterre.

[11] La disposition de la Loi qui est applicable en l'espèce est l'alinéa 118.5(1)b), qui est ainsi rédigé :

ARTICLE 118.5 : Crédit d'impôt pour frais de scolarité.

(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 :

[...]

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 : [...]

[12] La seule question en litige concerne l'interprétation qu'il convient de donner au mot « fréquente » employé dans l'alinéa ci-dessus. L'appelant dit qu'il comprend le fait de suivre des cours « en ligne » par Internet. La position du ministre est qu'il exige une présence physique sur le campus.

[13] Dans sa plaidoirie, l'avocate de l'intimée a procédé à un examen de la jurisprudence⁵ qui s'est avéré très utile et qui a fait ressortir une certaine incohérence dans l'interprétation donnée par la Cour à l'alinéa 118.5(1)b). Toutes les affaires visées, comme la présente, ont été instruites sous le régime de la procédure informelle et ces décisions n'ont pas, par conséquent, valeur de précédent. L'appelant a fait observer⁶ que la divergence d'opinion qui en ressort fait en sorte qu'il est difficile pour un contribuable de savoir dans quel contexte il a le droit de déduire un crédit d'impôt pour frais de scolarité.

[14] En l'espèce, je suis convaincue que l'appelant a le droit de déduire le crédit d'impôt pour frais de scolarité en cause. Le ministre ne conteste pas que, sur tous les autres plans, sauf la « fréquentation », l'appelant a droit à un crédit. Bien que ce ne soit pas nécessaire au règlement du présent litige, j'estime qu'il convient de souligner tout le mal que l'appelant s'est donné pour compléter sa formation alors qu'il déménageait de la Pologne et qu'il faisait déménager sa famille et ses jeunes enfants de ce pays pour occuper un nouveau poste dans une nouvelle société (qu'il a aussi aidé à établir) au Canada. Il a connu beaucoup de succès dans ce qui, à mes yeux, semble être un domaine d'études très exigeant. C'est en partie grâce à l'accessibilité de l'enseignement par Internet qu'il a eu l'occasion de se former.

[15] Dans son témoignage, l'appelant a décrit comment la technologie des communications est devenue une partie intégrante de notre vie quotidienne. Des

⁵ *Hlopina c. Canada*, [1998] A.C.I. n° 27 (C.C.I.); *Cleveland c. Canada*, [2004] A.C.I. n° 23 (C.C.I.); *Krause c. Canada*, [2004] A.C.I. n° 23 (C.C.I.); *Yankson c. Canada*, [2005] A.C.I. n° 379 (C.C.I.); *Yankson c. Canada*, [2005] A.C.I. n° 567 (C.C.I.); *Valente c. Canada*, [2006] A.C.I. n° 92 (C.C.I.); *Schultz c. Canada*, [1996] A.C.I. n° 1308 (C.C.I.); *Hewitt v. Minister of National Revenue*, 89 DTC 451 (C.C.I.); *Nowegijick v. The Queen*, 83 DTC 5041 (C.S.C.).

⁶ Transcription, page 84, lignes 2 à 5.

tâches ordinaires qui exigeaient autrefois notre présence physique, nous les faisons maintenant couramment par des moyens électroniques. Après avoir reconnu, lors du contre-interrogatoire, qu'il n'avait jamais mis les pieds sur le campus, à Liverpool, il a fait les observations suivantes :

[TRADUCTION]

Eh bien, je crois que la majorité des personnes aujourd'hui ont une banque en ligne, qu'elles font différentes choses en ligne ou par Internet. Si je m'inscris à une banque en ligne, même si je ne mets jamais les pieds dans une banque, toutes mes opérations ont la même signification légale que si j'étais dans la succursale en train de les faire manuellement. Donc, je crois qu'il faut le dire, nos actions en ligne ne sont pas moins valables parce qu'elles sont faites en ligne, et le fait de faire quelque chose par Internet et de ne pas se rendre – le fait d'effectuer des opérations boursières par Internet et de ne jamais mettre les pieds dans la maison de courtage ou le bureau de change a la même signification légale ou portée légale que le fait de s'y rendre directement et de faire la même chose en personne. Aujourd'hui, dans de nombreuses facettes de notre vie, il n'y a absolument aucune différence entre le fait de faire quelque chose par Internet et de le faire en personne [...]⁷

[16] À mon avis, il s'agit d'une description exacte de la mesure dans laquelle nous nous fions aujourd'hui aux services électroniques. Je ne peux voir aucune raison justifiant, de nos jours, que l'on interprète le mot « fréquenter » comme exigeant la présence physique sur un campus d'un étudiant qui satisfait aux autres exigences de la Loi. Dans la décision *Valente c. Canada*⁸, la juge Woods a examiné la jurisprudence contradictoire et elle a noté qu'il était au pouvoir du Parlement d'exiger la présence physique de l'étudiant à une université étrangère mais que le législateur n'avait pas expressément énoncé une telle exigence. Je souscris à son analyse et aux remarques incidentes faites par le juge en chef Bowman⁹ dans la décision *Krause v. The Queen*¹⁰ :

Il est donc évident que la question ne peut vraiment pas être tranchée avec netteté. Même s'il ne m'est pas nécessaire de m'exprimer sur ce point, l'appel devant être rejeté de toute manière parce que l'avis de cotisation n'exige pas le paiement d'impôts, je crois qu'il existe de solides raisons de conclure que la fréquentation à temps plein d'une université située à l'étranger peut inclure la fréquentation à temps

⁷ Transcription, page 39, lignes 20 à 25, à la page 40, lignes 1 à 9.

⁸ [2006] A.C.I. n° 92, au paragraphe 17.

⁹ Citées par la juge Woods dans sa décision.

¹⁰ 2004 DTC 3265, au paragraphe 24.

plein par le truchement d'Internet ou en ligne, comme c'est le cas ici. Ce point de vue est conforme à la logique et à la réalité de la technologie moderne. S'il subsiste un doute sur ce point, le Parlement devrait prendre des mesures pour l'éliminer.

[17] Pour ces motifs, je suis convaincue que l'appelant a droit à un crédit d'impôt pour frais de scolarité pour son année d'imposition 2004.

[18] L'appel est accueilli, et la cotisation est déferée au ministre pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse une nouvelle cotisation en tenant pour acquis que :

1. la prime de 15 000 \$ reçue par l'appelant en 2004 est un revenu d'emploi et elle ne pouvait pas être déduite dans le calcul de son revenu pour cette année d'imposition-là,
2. les frais que l'appelant a payés à la University of Liverpool doivent être inclus dans le calcul des crédits d'impôt non remboursables auxquels a droit l'appelant pour l'année 2004.

Signé à Ottawa, Canada, ce 10^e jour de novembre 2006.

« G. Sheridan »

Juge Sheridan

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour de mai 2007.

Jean David Robert, traducteur

RÉFÉRENCE : 2006CCI624

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2006-589(IT)I

INTITULÉ : Edward Kuwalek et Sa Majesté la Reine

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

DATE DE L'AUDIENCE : Le 23 août 2006

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge G. Sheridan

DATE DU JUGEMENT : Le 10 novembre 2006

COMPARUTIONS :

 Pour l'appelant : L'appelant lui-même

 Avocate de l'intimée : M^e Selena Sit

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

 Pour l'appelant :

 Nom :

 Cabinet :

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