

Sainte-Foy, le 31 mai 2001

Objet : Paiement de bourses d'études à des stagiaires
par un cabinet de services professionnels
N/Réf. : 00-011255

La présente fait suite à votre demande d'interprétation du ***** concernant le paiement de bourses d'études à des stagiaires par un cabinet de services professionnels.

À ce sujet, vous nous exposez les situations suivantes :

1^{re} situation

Le stagiaire recruté effectue un stage d'été. S'il est retenu après cette période, il reçoit une offre d'emploi permanent devant débiter douze (12) mois plus tard, après avoir terminé ses études.

Dans le cadre de cette offre, le cabinet offre également une bourse d'études que l'étudiant utilisera pour défrayer les coûts reliés au programme d'études auquel il est inscrit. La bourse peut s'élever à 2 500 \$ et être versée en un ou plusieurs versements.

Les montants reçus en vertu de cette bourse ne sont pas remboursables à moins que l'étudiant n'accepte pas l'offre d'emploi à la fin de ses études.

2^e situation

Les faits sont identiques à la première situation sauf que l'étudiant recruté sur le campus n'effectue pas de stage d'été mais doit débiter l'emploi douze (12) ou vingt-quatre (24) mois plus tard. L'étudiant utilise également la bourse pour défrayer les coûts reliés au programme d'études auquel il est inscrit.

...2

3^e situation

Le cabinet n'offre pas de bourse d'études mais offre plutôt de rembourser les frais reliés aux études sur présentation de pièces justificatives, jusqu'à concurrence de 2 500 \$. Les frais reliés aux études sont ceux qui sont

identifiés au paragraphe 18 (Formation spécifique liée aux activités de l'employeur) du Bulletin d'interprétation IT-470R, Avantages sociaux des employés, tel que révisé au 30 juin 1999 et publié par l'ADRC. Le cabinet est en mesure de démontrer qu'il s'agit d'une formation spécifique liée aux activités de l'employeur.

De façon générale, vous désirez que nous nous prononcions sur le traitement fiscal approprié pour chacune de ces situations.

Auparavant, nous tenons à vous préciser que lors du Discours sur le budget 2001-2002, la Vice-première ministre et ministre d'État à l'Économie et aux Finances, madame Pauline Marois, a annoncé de nouvelles règles sur le traitement fiscal applicable aux bourses d'études, de perfectionnement ainsi qu'aux récompenses couronnant une oeuvre remarquable à compter de l'année d'imposition 2001.

À cette occasion, il a été mentionné que la législation fiscale serait notamment modifiée afin de rendre non imposables certaines bourses et récompenses reçues par un contribuable.

À l'heure actuelle, le projet de loi visant à intégrer cette mesure budgétaire à la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3) (ci-après la « Loi ») n'a pas été présenté à l'Assemblée nationale.

Par conséquent, notre opinion doit être prise sous réserve de la sanction du projet de loi qui intégrera la mesure budgétaire concernant le traitement fiscal sur les bourses et récompenses.

Par ailleurs, vous soutenez que les 1^{re} et 2^e situations vous apparaissent conformes à la position administrative énoncée au paragraphe 7 de la version en vigueur du Bulletin d'interprétation IT-75R3 intitulé « Bourses d'études, bourses de perfectionnement (fellowships), bourses d'entretien, récompenses et subventions de recherches ».

Vous désirez que nous vous confirmions que cette position administrative de l'Agence des douanes et du revenu du Canada est également celle du Ministère. Le paragraphe 7 dudit bulletin énonce ce qui suit :

...3

« Lorsque la relation employeur-employé n'a pas encore été établie et qu'un étudiant reçoit une bourse d'études ou d'entretien à condition d'accepter l'emploi de la personne qui verse la somme dès qu'il aura terminé ses études ou son cours de formation, les paiements reçus sont considérés comme un revenu provenant d'une bourse d'études en vertu de l'alinéa 56(1)n). ».

En vertu de l'article 1 de la Loi, le terme « emploi » signifie le poste d'un particulier au service d'une autre personne, y compris l'État, Sa Majesté ou un état ou souverain étrangers alors que le terme « employé » signifie toute personne occupant un emploi ou remplissant une charge.

En raison de ces définitions, le Ministère conçoit qu'une personne est considérée comme un employé non pas au moment où le contrat de travail est formé, mais plutôt au moment où cette personne est tenue de fournir une prestation de travail conformément à ce contrat à moins que le contexte de la législation fiscale québécoise n'indique un sens différent.

Vous désirez également que nous vous confirmions que les montants versés selon les faits relatés à la 1^{re} et à la 2^e situations seront imposés à titre de bourses d'études en vertu du paragraphe g de l'article 312 et de l'article 312.2 de la Loi et qu'il ne s'agit pas d'un revenu d'emploi au sens des articles 34 et 35 de la Loi compte tenu que la bourse n'est pas payée immédiatement avant le début de l'emploi en raison du délai de douze (12) mois.

À ce sujet, vous nous avez adressé votre demande dans le contexte de la bonification du traitement fiscal sur les bourses et récompenses présenté lors du Discours sur le budget 2000-2001. À ce moment, il a été annoncé qu'une bourse d'études reçue par un contribuable dans l'année d'imposition 2000 sera exclue du calcul de son revenu lorsque, notamment, celui-ci poursuit des études universitaires pour autant qu'il reçoive cette bourse autrement qu'en vertu de la *Loi sur l'aide financière aux études*, de la *Loi fédérale sur l'aide financière aux étudiants* ou d'une loi provinciale régissant l'octroi d'une aide financière aux étudiants de niveau postsecondaire.

Ce contexte a depuis été quelque peu transformé à la suite du Discours sur le budget 2001-2002 du 29 mars dernier alors qu'il a été annoncé que les bourses et récompenses ne seront plus imposables à compter de l'année d'imposition 2001.

Malgré ces nouvelles règles dans le traitement fiscal d'un montant reçu à titre de bourse d'études pour la poursuite d'études universitaire, il demeure néanmoins qu'un contribuable ne peut, tout comme avant, bénéficier de ces règles lorsque ce montant peut également être considéré reçu en raison ou à l'occasion d'une charge ou d'un emploi.

...4

En effet, les mesures budgétaires énoncées précédemment conservent notamment la règle de préséance des dispositions de la Loi concernant le revenu provenant d'une charge ou d'un emploi sur les dispositions particulières relatives aux bourses et récompenses.

Ceci dit, nous tenons à vous préciser que la qualification d'une source de revenus demeure essentiellement une question mixte de fait et de droit. À cette fin, il est essentiel de procéder préalablement à une analyse des faits et de toute autre information pertinente particulièrement quant à la nature des obligations assumées par les parties en regard de chaque situation décrite à votre demande.

Sous réserve de ce qui précède et pour autant que notre compréhension des faits est exacte, les réponses au regard de chaque situation sont les suivantes :

1^{re} situation

L'article 32 de la Loi prévoit que sous réserve de la présente partie, le revenu d'un particulier provenant pour une année d'imposition d'une charge ou d'un emploi est le traitement, le salaire et toute autre rémunération qu'il a reçus pendant cette année, y compris les gratifications.

Selon l'article 34 de la Loi, tout montant qu'un particulier reçoit d'une autre personne alors qu'il est un employé de cette dernière est présumé être reçu à titre de rémunération pour services rendus. Il en est de même de tout montant reçu en paiement d'une obligation découlant d'une entente qui est intervenue entre deux personnes, alors que l'une est l'employé de l'autre, immédiatement avant qu'elle ne le devienne ou immédiatement après qu'elle a cessé de l'être. Cette présomption est réfutable s'il est démontré qu'aucune des circonstances prévues à l'article 35 de la Loi ne s'applique.

Il ressort des termes de l'article 34 de la Loi que c'est le moment où intervient l'entente visant l'octroi de cette bourse qui importe et non pas le moment où ce montant lui est versé à moins que le particulier reçoive ce montant durant une période au cours de laquelle il est l'employé de cette personne.

Par conséquent, nous sommes d'avis que le montant reçu par l'étudiant à titre de bourse d'études pourrait constituer un montant provenant de son emploi aux termes des articles 32 et 34 de la Loi, ce qui ne peut être déterminé qu'en connaissance de tous les faits particuliers.

2^e situation

Nous sommes d'avis que le montant reçu par l'étudiant constitue une bourse d'études aux fins de la Loi.

...5

Sous réserve de la sanction du projet de lois qui donnera suite à la mesure budgétaire énoncée précédemment, le contribuable sera tenu d'inclure dans le calcul de son revenu le montant reçu pour l'année d'imposition 2001 à titre de bourse d'études

pour la poursuite d'études universitaires et bénéficiera d'une déduction au montant correspondant à cette bourse dans le calcul de son revenu imposable.

3° situation

À l'égard de la troisième situation, vous nous demandez que le Ministère confirme que le remboursement des frais reliés aux études de l'étudiant ne donnera pas lieu à un avantage imposable.

Par ailleurs, vous nous avez précisé lors d'une conversation téléphonique tenue le 24 mai dernier que l'engagement du cabinet de rembourser des frais de scolarité sur présentation de pièces justificatives s'effectue en lieu et place de l'engagement de ce cabinet de verser une bourse d'études en regard des faits énoncés à la 1^{ère} situation. De plus, vous nous avez mentionné que vous désirez couvrir également la situation où l'engagement de rembourser ces frais est pris alors que l'étudiant a terminé ses études et qu'il est à l'emploi du cabinet.

De façon générale, l'article 37 de la Loi prévoit que les montants qu'un particulier doit inclure dans le calcul de son revenu comprennent la valeur de la pension, du logement et des autres avantages que le particulier reçoit ou dont il bénéficie en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi.

À cet égard, le Ministère considère généralement que les frais remboursés à un participant dans le cadre d'une activité de formation constituent un avantage imposable dont la valeur doit être incluse dans le calcul de son revenu pour autant qu'il bénéficie de cet avantage en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi.

Par exception, l'article 38 de la Loi prévoit, entre autres, qu'un particulier n'est pas tenu d'inclure dans le calcul de son revenu la valeur de l'avantage qui provient de sa participation à une activité de formation dont le coût est assumé par son employeur, s'il est raisonnable de considérer que la formation profite à son employeur de façon non négligeable.

Ainsi, le Ministère considère que le paiement ou le remboursement de frais encourus lors d'une activité de formation en relation directe avec les besoins de formation d'un employeur ne résulte pas en un avantage imposable pour l'employé dans la mesure où

...6

cette activité est suivie afin de maintenir ou améliorer les habiletés liées aux activités de l'employeur. Dans cette situation, la participation d'un employé à une telle activité est généralement considérée comme profitant principalement à l'employeur, s'il est raisonnable

de croire que l'employé reprendra son emploi pour une période de temps assez longue après la fin des cours.

De façon générale, cette position du Ministère suppose que l'activité de formation est entreprise alors que le particulier était déjà à l'emploi de l'employeur ce qui ne correspond pas à la 1^{ère} situation que vous nous avez décrite ni à celle dans laquelle l'obligation pour le cabinet de rembourser les frais reliés aux études intervient alors que l'étudiant est à l'emploi du cabinet à la fin de ses études.

Par conséquent, nous sommes d'avis que le remboursement des frais reliés aux études du particulier pourrait constituer un avantage imposable selon l'article 37 de la Loi ou une rémunération pour services aux termes de l'article 34 de cette loi, ce qui ne pourrait être déterminé qu'à la suite de l'analyse de toutes les circonstances.
