

Québec, le 3 octobre 2016

Objet : Demande d'interprétation sur le traitement fiscal des frais
de scolarité payés au bénéfice des stagiaires
N/Réf. : 16-035007-001

*****,

La présente est pour faire suite à votre demande ***** portant sur le traitement fiscal applicable aux frais de scolarité payés par le cabinet d'avocats *****, au nom des personnes qui effectuent par la suite le stage requis par le Barreau du Québec au sein du même Cabinet.

La présente opinion se fonde sur les faits que vous nous avez soumis *****.

Nous comprenons qu'à la suite d'un processus de sélection des candidats se déroulant pendant leur deuxième année du baccalauréat en droit, le Cabinet offre à ceux-ci un emploi d'été rémunéré débutant après leur troisième année du baccalauréat, au mois de mai, et se terminant avant le début de leur formation à l'École du Barreau. Ensuite, les frais de scolarité sont versés à l'École du Barreau par le Cabinet au nom des étudiants à la seule condition que ces derniers s'engagent à effectuer un stage non rémunéré de six mois au sein du Cabinet après la réussite de leurs examens professionnels.

Par ailleurs, les étudiants ne travaillent pas pendant leur formation à l'École du Barreau. Advenant le cas où un étudiant décide ultérieurement de ne pas effectuer son stage dans le Cabinet, contrairement à ce qui a été convenu, il doit rembourser les frais de formation versés à l'École du Barreau. Certains étudiants, après avoir complété leur stage, sont embauchés par le Cabinet alors que d'autres, n'ayant pas été retenus, doivent poursuivre leur recherche d'emploi.

Vous avez considéré les frais de formation versés à l'École du Barreau pour les étudiants concernés comme étant un avantage imposable non assujéti à des cotisations au RRQ et au RQAP.

Cependant, après avoir reçu un avis de cotisation pour l'année d'imposition ***** exigeant les retenues à la source et les cotisations de l'employeur manquantes ainsi que les intérêts et les pénalités applicables, vous aimeriez obtenir l'opinion de Revenu Québec quant au traitement fiscal approprié de ces frais de formation.

Opinion

Généralement, les frais de formation versés par un employeur au bénéfice d'un employé doivent être inclus dans le calcul du revenu de l'employé en vertu de l'article 37 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

Toutefois, le paragraphe *e* du troisième alinéa de l'article 38 de la LI contient une exception à l'effet qu'un employé n'est pas tenu d'inclure dans le calcul de son revenu la valeur de certains avantages provenant de sa participation à une activité de formation, lorsque le coût de cette formation est assumé par l'employeur et que celle-ci profite à ce dernier de façon non négligeable.

Il convient de noter que la question quant à savoir qui bénéficie principalement de la formation entre l'employeur et l'employé requiert une analyse complète des faits entourant une situation donnée.

En présence d'une relation employeur-employé établie au moment de l'inscription de l'employé à une formation, il est possible de regrouper les diverses activités de formation suivies par l'employé en trois catégories : les activités de formation spécifique liées aux activités de l'employeur, la formation générale liée aux activités de l'employeur et la formation sur des sujets d'intérêt personnel. Étant donné que la formation offerte par l'École du Barreau est étroitement liée aux activités d'un cabinet d'avocats en plus d'être requise pour pouvoir exercer la profession d'avocat, il appert d'emblée que la situation que vous nous avez décrite s'inscrit dans la catégorie des activités de formation spécifique liées aux activités de l'employeur.

Ainsi, les activités de formation spécifique liées aux activités de l'employeur seront considérées comme bénéficiant principalement à l'employeur s'il est raisonnable de croire que l'employé reprendra son emploi pendant une période raisonnable après la fin de ses cours.

Il est à noter que l'exception prévue au paragraphe *e* du troisième alinéa de l'article 38 de la LI peut s'appliquer que la formation en question conduise ou non à l'obtention d'un diplôme, d'un certificat ou d'une licence et que l'employeur ait exigé ou non cette formation. Par contre, cette exception n'est pas applicable si la formation bénéficie principalement à l'employé. Ce sera

notamment le cas si l'employeur et l'employé concluent une entente selon laquelle la rémunération habituellement versée à l'employé est réduite en fonction des frais de formation assumés par l'employeur pour le compte de l'employé. La logique sous-jacente est que l'employé doit bénéficier de ladite formation afin d'accepter une réduction temporaire de son salaire. Si tel n'était pas le cas, il n'aurait aucun incitatif à accepter une réduction salariale.

En l'espèce, bien que le stage soit non rémunéré, la contrepartie financière provenant du paiement par l'employeur des frais de scolarité des étudiants peut être considérée comme une forme de rémunération à laquelle l'employeur est ordinairement prêt à consentir pour la fourniture des services durant le stage. Cette logique s'appuie sur les modalités de l'entente que vous nous avez décrite et qui requiert le remboursement à l'employeur du montant que ce dernier a dépensé pour acquitter les frais de scolarité de l'étudiant s'il décide de ne pas effectuer son stage au sein du Cabinet. Ainsi, une entente selon laquelle l'étudiant accepte de ne pas être rémunéré pour la durée de son stage afin de pouvoir profiter gratuitement de la formation semble correspondre à une réduction salariale. La formation offerte par l'École du Barreau bénéficiant ainsi davantage à l'employé plutôt qu'à l'employeur, l'article 38 de la LI ne s'applique pas dans votre situation.

Enfin, pendant qu'il est au service d'un employeur ou immédiatement après, un employé peut conclure une entente avec son employeur selon laquelle ce dernier accepte de payer les frais de scolarité de l'employé à la condition que l'employé revienne travailler pour lui après la fin de ses études. Cette situation appert correspondre adéquatement aux faits que vous nous avez présentés. Ainsi, les frais de scolarité devraient être inclus dans le calcul du revenu des étudiants à titre d'avantage imposable en vertu de l'article 37 de la LI.

Commentaires additionnels concernant l'assujettissement aux cotisations au Régime de rentes du Québec (RRQ) et au Régime québécois d'assurance parentale (RQAP)

RRQ

Puisque le montant des frais de scolarité doit être inclus dans le calcul du revenu des étudiants en vertu de l'article 37 de la LI, il s'agit d'un salaire qui serait normalement assujéti à des retenues à la source des cotisations au RRQ en vertu de l'article 50 de la Loi sur le régime de rentes du Québec (RLRQ, chapitre R-9), car il se qualifie à titre de « salaire de base » au sens de l'article 1159.1 de la LI.

Toutefois, compte tenu qu'aucune rémunération n'est versée en numéraire aux étudiants au moment où le paiement des frais de scolarité est effectué par votre Cabinet à l'École du Barreau, il y a une impossibilité d'effectuer des retenues à la source de ces cotisations. Dans ces circonstances, aucune cotisation d'employé ni aucune cotisation d'employeur au RRQ ne sont exigées par Revenu Québec.

Par contre, puisque le montant versé au Barreau à l'acquit des étudiants se qualifie à titre de salaire admissible au RRQ, le montant du salaire sur lequel l'employeur n'a pu effectuer les retenues à la source des cotisations au RRQ devra être inscrit à la case G-1 du relevé 1 qui leur sera délivré pour l'année. Cette inscription permettra aux étudiants de cotiser facultativement au RRQ sur ce montant si leur rémunération pour l'année excède l'exemption de base de 3 500 \$, le cas échéant, de même qu'elle permettra également à Revenu Québec de savoir que ce montant n'était pas assujéti à des retenues à la source ni à des cotisations d'employeur au RRQ.

RQAP

En vertu de l'article 43 de la Loi sur l'assurance parentale (RLRQ, chapitre A-29.011), le salaire admissible assujéti à des cotisations au RQAP correspond à la rémunération assurable dans le régime de l'assurance-emploi. Dans le régime fédéral, les avantages autres qu'en espèces sont généralement exclus de la rémunération assurable en vertu de l'alinéa 3(1)a) du Règlement sur la rémunération assurable et la perception des cotisations (DORS 97-33).

Puisque le paiement des frais de scolarité est effectué directement à l'École du Barreau par votre Cabinet et qu'aucun montant en numéraire n'est versé aux étudiants au titre des frais de scolarité, il s'agit d'un avantage autre qu'en espèces (avantage en nature) qui n'est donc pas assujéti aux cotisations au RQAP. Par conséquent, aucune retenue à la source ni aucune cotisation d'employeur au RQAP n'ont à être payées à l'égard de ce montant.

Veillez agréer, *****, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative
aux particuliers

Direction de l'interprétation relative
aux mandataires et aux fiducies
(pour les volets RRQ et RQAP)