

ENTRE :

ALEXANDER COLLEGE CORP.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 19 février 2015, à Vancouver (Colombie-Britannique)

Devant : L'honorable juge K. Lyons

Comparutions :

Avocats de l'appelante :

M^{es} Natasha Reid et Terry Barnett

Avocats de l'intimée :

M^{es} Jasmine Sidhu et Whitney Dunn

JUGEMENT

L'appel relatif à la cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont l'avis est daté du 4 juillet 2011 et porte sur la période de déclaration du 1^{er} juillet 2010 au 30 septembre 2010, est rejeté conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Les parties sont tenues de présenter des observations écrites sur les dépens dans les 30 jours suivant la date des présents motifs.

Signé à Ottawa, Canada, ce 2^e jour d'octobre 2015.

« K. Lyons »

La juge Lyons

Référence : 2015 CCI 238
Date : 20151002
Dossier : 2012-3854(GST)G

ENTRE :

ALEXANDER COLLEGE CORP.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Lyons

[1] L'appelante, Alexander College Corp., exploite un collège privé à but lucratif, qui est une société offrant des programmes d'études à des étudiants, moyennant le paiement de certains droits (les « droits »)¹.

[2] Le ministre du Revenu national a déterminé que l'appelante n'était pas une « université » et il a établi à son endroit une nouvelle cotisation de TPS/TVH à l'égard des droits payés par les étudiants pour les cours du programme menant au diplôme d'associé ès arts (le « diplôme d'associé »), relativement à la période de déclaration du 1^{er} juillet 2010 au 30 septembre 2010.

[3] La question en litige consiste à savoir si l'appelante est une « université » au sens du paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA »)². L'appel met en cause l'interaction de la LTA, de la loi de la Colombie-Britannique intitulée *University Act* (Loi sur les universités), R.S.B.C. 1996, ch. 468 (la « UA »), et de la loi de la Colombie-Britannique intitulée *Degree Authorization Act* (Loi sur les diplômes), S.B.C. 2002, ch. 24 (la « DAA »).

[4] L'appelante soutient que le diplôme d'associé, défini comme un « *degree* » (diplôme) dans la DAA, est conféré par une institution qui décerne des diplômes et

qui est reconnue par la législation de la province de la Colombie-Britannique, par des universités et des collèges de cette province, par des établissements de niveau postsecondaire du Canada et de l'étranger, ainsi que par des ministères ou des programmes fédéraux. Cela étant, elle est visée par la définition du mot « université » au paragraphe 123(1) de la LTA. L'appelante étant une université, les droits payés pour les cours (les fournitures) sont donc exonérés de la TPS/TVH en application de l'article 7 de la partie III de l'annexe V de la LTA (l'« article 7 »).

[5] L'intimée est d'avis que l'appelante, en tant que collège privé décernant un diplôme d'associé, ne répond pas aux conditions requises pour être reconnue comme une université, en ce sens que le mot « diplôme », au paragraphe 123(1) de la LTA, équivaut à un diplôme de baccalauréat ou de niveau supérieur. En se qualifiant d'« université », l'appelante tente de tomber sous le coup des dispositions de l'article 7, de façon à ce que ses fournitures soient exonérées de la TPS/TVH. Conclure qu'un collège privé est une université mènerait à des conséquences absurdes et illogiques.

I. Les faits

[6] L'appelante, autrefois appelée Vancouver Central College (le « VCC »), est une société privée à but lucratif dont le campus principal est situé à Burnaby, en Colombie-Britannique; elle a également un campus satellite, situé rue Hastings Ouest, à Vancouver. Quelque temps après le mois de juin 2006, le VCC a changé de raison sociale pour celle de l'appelante. Celle-ci compte seize instructeurs et, selon son énoncé de mission, elle aide de nouveaux arrivants à se préparer à acquérir la citoyenneté en faisant des études, elle aide ses étudiants à acquérir des compétences professionnelles susceptibles de les amener sur le marché du travail et elle jette les fondements nécessaires à la poursuite d'études plus poussées³.

[7] Monsieur Marvin Westrom détient un doctorat en éducation et il préside l'appelante depuis 2003. Il a déclaré qu'en Colombie-Britannique, le gouvernement provincial, par l'entremise d'un organisme appelé Degree Quality Assessment Board (Comité d'évaluation de la qualité des diplômes) (le « Comité »), supervise la qualité des services d'enseignement ainsi que la coordination des cours donnés par l'ensemble des universités et des collèges, et surtout les collèges privés.

[8] Les universités, les collèges ou les instituts, qu'ils soient publics ou privés, sont tenus de subir un processus d'évaluation de la qualité et de respecter les normes établies par le Comité quand ils présentent une demande en vue d'offrir un nouveau diplôme. Des groupes d'experts rendent compte au Comité et celui-ci

formule des recommandations au Ministry of Advanced Education (ministère de l'Enseignement postsecondaire) de la Colombie-Britannique (le « MAE »). Pour ce qui est des programmes existants, les collèges et les universités du secteur privé sont supervisés de façon régulière par le gouvernement, tandis que les quatre universités du secteur public, comme il est expliqué plus loin, se contrôlent elles-mêmes⁴.

[9] Monsieur Westrom a établi la proposition et la demande de consentement visant à obtenir le droit d'offrir le diplôme d'associé, et il a décrit le processus suivi. Le premier examen a confirmé que l'appelante était en mesure d'offrir les installations, le financement et le diplôme d'associé. Le second examen a été l'étude du programme menée par le Comité, qui a reconnu le diplôme d'associé; le Comité a décrit certaines orientations et a examiné certains détails⁵. Il a ensuite fait part de ses recommandations au MAE.

[10] En juin 2006, le VCC a reçu une [TRADUCTION] « [...] approbation de la proposition pour une durée de trois ans, à la condition d'organiser la coordination du programme dans un délai de deux ans »⁶. Le consentement du MAE, donné en vertu du paragraphe 3(1) de la DAA, autorisait l'appelante à offrir un programme de deux ans menant à un diplôme d'associé ès arts et à décerner le diplôme en question aux étudiants ayant suivi certains cours (normalisés et spécialisés). Des universités des États-Unis et des collèges du Canada ont des programmes de deux ans menant à un diplôme appelé « diplôme d'associé ».

[11] Le MAE a renouvelé pour une période supplémentaire de cinq ans l'autorisation relative au diplôme d'associé. Il a indiqué : [TRADUCTION] « Le Comité d'évaluation de la qualité des diplômes a étudié la proposition à l'occasion de sa réunion du 8 juin 2009 et a conclu qu'elle répondait aux critères en matière d'organisation et de programme menant à un diplôme qui s'appliquent aux établissements privés et aux établissements publics de l'extérieur de la province »⁷.

[12] Monsieur Westrom a expliqué que l'entreprise de l'appelante dépend de la possibilité qu'ont ses étudiants de transférer leurs crédits à des universités du secteur public comme la University of British Columbia, la University of Victoria et la Simon Fraser University; l'appelante s'assure ainsi que ses cours sont admissibles. La University of Northern British Columbia est la quatrième grande université de la province (collectivement, les « quatre universités »). Il a dit que la relation entretenue avec ces quatre universités était étroite, mais subordonnée.

[13] Grâce à l'autorisation du MAE, l'appelante est devenue membre du British Columbia Council on Admissions and Transfers (Conseil des admissions et des transferts de la Colombie-Britannique), ce qui a facilité le traitement des ententes de coordination du programme dans le délai prescrit de deux ans. L'appelante a créé 47 cours pour le diplôme d'associé, conformément aux exigences de ce conseil. La University of Victoria et la Simon Fraser University ont accepté provisoirement l'appelante à titre d'établissement pour la coordination des cours du programme menant au diplôme d'associé, et un grand nombre de cours ont été ainsi « coordonnés » avec les quatre universités. En septembre 2007, l'appelante a donné des cours. La demande de renouvellement indique que le diplôme d'associé est accepté pour le transfert de crédits universitaires à certains collèges et universités de la Colombie-Britannique⁸.

[14] Après deux années d'études, les étudiants peuvent transférer les crédits liés au diplôme d'associé à un autre collège, ou s'orienter vers un programme de baccalauréat de quatre ans dans l'une des quatre universités. Les étudiants vérifient les équivalences des cours en consultant le BC Transfer Guide (Guide des transferts de la Colombie-Britannique)⁹. M. Westrom a déclaré que de nombreux étudiants transféraient les crédits, d'autres pas.

[15] Les avocats de l'intimée ont versé au dossier des extraits d'une série de questions et de réponses tirées de la transcription de l'interrogatoire préalable du représentant de l'appelante :

[TRADUCTION]

178 Q. Et ensuite il y a le *Degree Authorization Act*, en vertu duquel le collège — le collège a eu le droit —

R. C'est exact.

179 Q. — d'offrir des diplômes d'associé?

R. Exact.

180 Q. Et ensuite, vous conviendrez avec moi que cette loi — je ne sais pas dans quelle mesure vous la connaissez bien, mais, dans cette loi, il est dit qu'une personne ne peut pas se faire passer, directement ou indirectement, pour une université, à moins d'y être autorisée —

R. C'est exact.

181 Q. — expressément à cette fin?

R. C'est exact.

182 Q. Et le collège n'a jamais été autorisé à le faire; est-ce que —

R. Nous ne sommes pas autorisés, et — et nous ne le serions pas non plus. Si nous présentions une demande au comité, celui-ci ne —

172 Q. Et j'ai une question semblable à vous poser au sujet de — si vous passez à la page 6 du glossaire. C'est indiqué dans le coin supérieur droit. C'est indiqué « page 6 sur 6 ».

R. Oh.

173 Q. Et il y est dit que — pour la définition d'une « université », on peut lire ceci :

« En Colombie-Britannique, un établissement postsecondaire qui offre un éventail de diplômes (baccalauréats, maîtrises et doctorats), de certificats d'études supérieures et de diplômes et qui mène habituellement des activités de recherche en plus de l'enseignement. »

Donc, cela est différent, en ce sens que — parce que le collège ne se considère pas comme une université autrement que pour l'application de la *Loi sur la taxe d'accise*?

R. C'est exact.

174 Q. Très bien. Et c'est —

R. Ce qu'il y a, c'est que l'université — le mot « université » est défini — tout comme le mot « diplôme » est défini de façon différente à des endroits différents, c'est la même chose pour le mot « université ». La Colombie-Britannique a un sens assez précis, qui — essentiellement, le fait d'être une université implique que l'on mène des recherches dans cet établissement.

175 Q. Et, à votre avis, et juste pour le confirmer, il y a la *University Act*, exact —

R. Exact.

176 Q. — qui régit des universités comme —

R. Exact.

177 Q. — comme UVic, UBC? Oui?

R. Oui, c'est exact.

A. L'admissibilité de documents imprimés

[16] À l'instruction, j'ai pris en délibéré ma décision sur la question de savoir si l'appelante pouvait produire en preuve des imprimés de sites Web officiels du gouvernement du Canada (les « imprimés » et le « Canada »)¹⁰.

[17] L'appelante a indiqué que les imprimés avaient simplement pour but de corroborer le témoignage de M. Westrom au sujet de ce qu'il savait de la politique d'admission de l'appelante pour le programme des permis de travail hors campus, par rapport aux déclarations faites par le Canada à l'échelle mondiale par l'entremise de son site Web officiel.

[18] L'intimée s'est opposée à l'admissibilité des imprimés pour les motifs suivants :

- ils n'étaient pas destinés expressément à qui que ce soit;
- même s'ils portaient le logo du Canada, ils n'indiquaient pas l'adresse Internet proprement dite d'où ils venaient;
- on ne sait pas avec certitude quand les sites Web ont été mis en cache;
- ils n'ont pas été produits en preuve par un fonctionnaire du Canada qui pourrait témoigner qu'ils avaient été produits par le gouvernement. Cependant, il n'aurait pas été nécessaire que le fonctionnaire en question soit la personne qui avait effectivement téléchargé les sites Web;
- on peut établir une distinction entre les affaires *Thorpe v. Honda Canada, Inc.*, 2010 SKQB 39 (*Thorpe*), et *WIC TV Amalco Inc. c. ITV Technologies, Inc.*, 2005 CAF 96, conf. 2003 CF 1056 (*ITV Technologies*), et la présente affaire. Il était question dans l'affaire *Thorpe* de preuve par affidavit et d'occurrences sur Internet de plaintes déposées contre Honda Canada Inc. Dans *ITV Technologies*, il était question d'occurrences sur Internet du sigle « ITV »;

- l'appelante cherche à déposer les imprimés pour établir la véracité de leur contenu.

[19] La Cour suprême du Canada a adopté dans l'arrêt *R. c. Khan*, [1990] 2 R.C.S. 531, la méthode fondée sur des principes, selon laquelle une preuve par ouï-dire peut être admise si elle est à la fois fiable et nécessaire¹¹. La notion de fiabilité fait référence aux indices circonstanciels de crédibilité qui découlent du contexte dans lequel les éléments de preuve ont été créés. La notion de nécessité fait référence aux situations où les éléments de preuve sont raisonnablement nécessaires pour prouver un fait en litige¹².

[20] Je conclus que les imprimés peuvent être admis pour confirmer le témoignage de M. Westrom, comme l'affirme l'appelante, car il existe suffisamment d'indices de fiabilité pour justifier leur admissibilité et pour justifier que les documents sont nécessaires. Il est crucial que les documents proviennent d'un site Web officiel d'un organisme bien connu, qui a intérêt à présenter à l'échelle mondiale des informations exactes auxquelles il est possible de se fier. L'intimée a admis que les documents portaient le logo du Canada, quoique l'adresse Internet n'y figurait pas.

[21] Dans la décision *ITV Technologies*, la Cour d'appel fédérale a fait une distinction entre la fiabilité du contenu de sites Web officiels et de sites Web non officiels :

16 Pour ce qui concerne la fiabilité d'Internet, je souscris à l'idée que, en général, les sites Web officiels, c'est-à-dire ceux qui sont créés et tenus à jour par l'organisme même, fournissent des renseignements plus fiables que les sites Web non officiels, c'est-à-dire ceux qui contiennent de l'information sur l'organisme mais sont offerts par des personnes physiques ou des entreprises.

17 À mon avis, les sites Web officiels d'organismes connus peuvent fournir des renseignements fiables qui seraient admissibles en preuve, de la même façon que la Cour peut se fier à Carswell ou à C.C.C. pour ce qui concerne la publication des décisions judiciaires, sans avoir à exiger une copie certifiée conforme du texte publié par l'arrêtiste. Par exemple, il est évident que le site Web officiel de la Cour suprême du Canada propose une version exacte des arrêts de ce tribunal.

18 Pour ce qui concerne les sites Web non officiels, je souscris à l'opinion de M. Carroll, selon laquelle la fiabilité de l'information provenant de tels sites dépend de divers facteurs, notamment une appréciation soigneuse de ses sources, la corroboration indépendante, le point de savoir si le contenu d'origine a pu être

modifié et l'objectivité de la personne qui a mis cette information en ligne. Lorsque ces éléments ne peuvent être établis avec certitude, on ne devrait donner que peu de poids, voire aucun, à l'information provenant d'un site Web non officiel.

[22] La Cour fédérale a admis en preuve des extraits imprimés provenant de recherches de dictionnaires et de bibliothèques sur le Web pour montrer que le sigle « ITV » était susceptible d'avoir des sens différents à des moments différents, mais elle ne les a pas admis pour établir la véracité de leur contenu. La Cour d'appel fédérale a confirmé la décision de la Cour fédérale, mais sans se prononcer sur l'admissibilité des éléments de preuve tirés d'Internet.

[23] Dans l'affaire *Thorpe*, la Cour a souscrit à l'approche suivie dans la décision *ITV Technologies* en décidant que les commentaires faits par des utilisateurs anonymes d'un forum public non officiel n'étaient pas admissibles. D'autres affaires ont suivi ces méthodes pour distinguer la fiabilité d'éléments de contenu extraits de sites Web non officiels par opposition à des sites Web officiels et pour évaluer de façon générale la fiabilité des documents tirés d'Internet¹³.

[24] Des imprimés (de taux d'obligations) tirés du site Web officiel de la Banque du Canada ont été admis en preuve en vue d'établir la véracité de leur contenu dans l'affaire *Awan v. Cumberland Health Authority*, 2009 NSSC 295, 283 N.S.R. (2d) 107, et ce, pour aider à calculer des intérêts antérieurs au jugement. Dans la décision *Krawczyk c. Ministre du Revenu national*, 2011 CCI 506, [2011] A.C.I. n° 414 (QL), le juge Webb (nommé plus tard à la Cour d'appel fédérale) a admis un imprimé tiré du site Web de Ressources humaines et Développement des compétences Canada, qui indiquait la rémunération versée pour divers emplois au cours d'une période déterminée.

[25] L'intimée a fait valoir qu'il ne serait pas nécessaire que l'appelante fasse témoigner un fonctionnaire fédéral pour attester que le site Web avait été préparé ou téléchargé par cette personne, mais qu'il y aurait lieu de faire témoigner un fonctionnaire de Citoyenneté et Immigration Canada parce que l'appelante cherchait à identifier les imprimés et à discuter des programmes, ce qui voulait forcément dire qu'elle souhaitait les déposer en preuve en vue d'établir la véracité de leur contenu plutôt que de vérifier simplement le témoignage de M. Westrom¹⁴.

[26] Dans son témoignage, M. Westrom a confirmé que les imprimés faisaient état de la participation de l'appelante aux programmes. Je conclus qu'il y a en l'espèce suffisamment d'indices de fiabilité (la présence du logo du Canada et le

fait que les documents proviennent censément d'un site officiel contenant des informations que le Canada présente à l'échelle mondiale de manière systématique et contrôlée) pour qu'il soit justifié de conclure qu'ils ont été téléchargés par le Canada.

[27] Dans la décision *Thorpe*, la cour a donné des indications additionnelles sur les circonstances qui peuvent éclairer une décision relative à la fiabilité :

[TRADUCTION]

21. Internet est une source abondante d'informations. Certaines des informations disponibles sont parfaitement exactes, tandis que d'autres ne sont que de pures foutaises. D'une part, il est illogique de conclure que toutes les informations que l'on extrait du Web sont fondamentalement peu fiables et qu'il ne faudrait leur accorder aucun poids; d'autre part, il est tout aussi illogique d'admettre en preuve absolument tout ce que n'importe qui met en ligne dans Internet.

22. La démarche que la Section de première instance de la Cour fédérale a suivie a un attrait d'un point de vue logique. La Cour d'appel fédérale n'a pas voulu souscrire à l'analyse et à la conclusion, mais je suis d'accord avec l'essentiel de la décision : les informations tirées d'Internet peuvent être admissibles dans une instance judiciaire suivant diverses circonstances relatives à la fiabilité, dont, notamment, les suivantes :

- si les informations viennent d'un site Web officiel d'un organisme bien connu;
- s'il est possible de vérifier les informations;
- si la source est indiquée, ce qui permet d'évaluer l'objectivité de la personne ou de l'organisme qui a mis les informations en ligne.

[...]

24. Si la preuve extraite d'Internet que l'on produit ne présente pas assez d'indices de fiabilité, il convient de la rejeter parce qu'elle est sans valeur, et donc inadmissible.

[28] Les imprimés étaient à la disposition de l'intimée lors de l'examen préalable et étaient vérifiables. Certes, on ignore le moment exact auquel les sites Web ont été mis en cache, mais M. Westrom a confirmé que les documents ont été convenablement imprimés et, en l'absence de doutes sérieux de la part de l'intimée,

cela suffit et cela amoindrit cette préoccupation. Je conclus que les imprimés sont fiables et, aussi, qu'ils répondent à l'exigence de la nécessité, car il s'agit d'un moyen commode de présenter les informations. Je conclus, tout compte fait, que les imprimés présentent des indices de fiabilité suffisants que les sites Web constituent une preuve fiable pour admettre les imprimés en preuve et confirmer ainsi le témoignage de M. Westrom.

[29] Monsieur Westrom a déclaré que l'appelante est reconnue par Citoyenneté et Immigration Canada en vertu du programme des permis de travail hors campus et du programme des permis de travail après l'obtention du diplôme, et qu'elle participe à ces deux programmes. Par exemple, le programme des permis de travail hors campus s'adresse aux étudiants étrangers qui sont censés s'inscrire à une institution postsecondaire ou à un programme admissible menant à un diplôme décerné par une institution privée admissible. L'appelante est également reconnue par le ministère des Affaires étrangères et du Commerce international pour les besoins du programme « Imagine : Éducation au/in Canada ».

[30] Les parties ont convenu d'un exposé conjoint partiel des faits, dont le texte est le suivant :

[TRADUCTION]

Les parties conviennent de ce qui suit :

L'appelante

1. L'appelante est une société privée à but lucratif.
2. L'appelante ne bénéficie pas d'une aide financière de l'État.
3. Au cours de la période en cause, l'appelante exploitait ses activités à deux endroits : son campus principal, au 4680, Kingsway, bureau 300, à Burnaby (C.-B.), et un campus satellite, au 602, rue Hastings Ouest, à Vancouver (C.-B.).

Les droits

4. Au cours de la période en cause, l'appelante a touché les droits suivants :
 - a) des droits de scolarité de 1 244 029,52 \$ (les « droits de scolarité »);

- b) des droits d'inscription à l'association des étudiants de 7 710,10 \$ (les « droits d'inscription à l'association »);
 - c) des droits de demande d'admission de 44 900 \$ (les « droits de demande »).
5. L'appelante n'a pas facturé ou perçu la TPS/TVH sur les droits.

La cotisation

6. Au cours de la période en cause, l'appelante :
- a) était inscrite pour les besoins de la TPS/TVH;
 - b) a produit des déclarations de TPS/TVH trimestriellement;
 - c) était tenue de facturer et de percevoir la TPS/TVH au taux ordinaire de 12 % sur les fournitures taxables.
7. Le 28 octobre 2010, l'appelante a produit une déclaration de TPS/TVH pour la période en cause et elle a déclaré :
- a) des ventes et d'autres recettes de 1 381 032,20 \$;
 - b) un montant de TPS/TVH à percevoir de 7 935,29 \$;
 - c) des crédits de taxe sur les intrants de 68 847,27 \$;
 - d) un remboursement de taxe nette de 60 911,98 \$.
8. Pour la période en cause, l'appelante n'a pas perçu et n'a pas déclaré de TPS/TVH à percevoir sur les droits.
9. Par la voie d'un avis de nouvelle cotisation du 4 juillet 2011 (la « nouvelle cotisation »), le ministre du Revenu national a établi à l'endroit de l'appelante un rajustement de TPS/TVH net pour la période, au motif que l'appelante n'était pas une « université » au sens du paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*.
10. Par la nouvelle cotisation, le ministre du Revenu national :
- a) a majoré le montant de TPS/TVH à percevoir de 138 935,31 \$;
 - b) a rejeté une somme de 652,85 \$ sur les crédits de taxe sur les intrants de 68 847,27 \$ demandés.

11. Par la voie d'un avis du 3 septembre 2011 que le ministre du Revenu national a reçu le 8 septembre 2011, l'appelante s'est opposée à la nouvelle cotisation.
12. Le ministre du Revenu national a ratifié la nouvelle cotisation par un avis du 5 juillet 2012, au motif que l'appelante n'était pas admissible en tant qu'« université », au sens du paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Les crédits de taxe sur les intrants

13. Des crédits de taxe sur les intrants (« CTI ») de 68 847,27 \$ que l'appelante a demandés pour la période en cause, 50 217,14 \$ s'appliquaient à des travaux de rénovation effectués à son campus situé rue Hastings Ouest, à Vancouver (les « travaux de rénovation »).
14. De ces CTI de 50 217,14 \$, le ministre a rejeté 652,85 \$, ce qui fait que, du montant total des CTI qui ont été accordés par la nouvelle cotisation, soit 68 194,42 \$, 49 564,29 \$ se rapportent aux travaux de rénovation.
15. Les travaux de rénovation étaient liés à des immeubles utilisés par l'appelante pour fournir ses services d'enseignement.
16. Les parties conviennent de ce qui suit :
 - a) si l'appelante n'est pas une « université » au sens du paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, les CTI accordés par la nouvelle cotisation sont admissibles à juste titre (de sorte que des CTI de 68 847,27 \$ sont admissibles pour la période en question);
 - b) si l'appelante est une « université » au sens du paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, les CTI de 49 564 \$ qui ont été accordés pour les travaux de rénovation devraient être rejetés (de sorte que les CTI admissibles pour la période en question sont réduits à 18 630,42 \$).

II. Les dispositions légales applicables

A. *La Loi sur la taxe d'accise*

[31] Le paragraphe 123(1) de la LTA définit le mot « université » en ces termes :

123.(1) Les définitions qui suivent s'appliquent à l'article 121, à la présente partie et aux annexes V à X.

[...]

« université » Institution reconnue qui décerne des diplômes, y compris l'organisation qui administre une école affiliée à une telle institution ou l'institut de recherche d'une telle institution.

[32] Les premiers mots du paragraphe 123(1) renvoient à l'annexe V (Fournitures exonérées). La partie III de cette annexe a trait aux services d'enseignement¹⁵. Aux termes de l'article 7 de la partie III, une fourniture est exonérée si elle est effectuée par une administration scolaire, un collège public ou une université. Les articles 7 et 7.1 de la partie III de l'annexe V sont libellés comme suit :

7. La fourniture, effectuée par une administration scolaire, un collège public ou une université, d'un service consistant à donner à des particuliers des cours ou des examens qui mènent à un diplôme.

7.1. La fourniture d'un service ou d'un droit d'adhésion dont l'acquéreur est tenu de payer la contrepartie en raison de son acquisition de fournitures incluses à l'article 7.

B. *La University Act (Colombie-Britannique)*

[33] La UA régit les quatre universités ainsi que les universités à vocation spéciale de la Colombie-Britannique. Le texte de l'article 1 et des paragraphes 3(1) et (1.1) de cette loi est le suivant :

[TRADUCTION]

1. Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi :

« université » :

a) chacune des universités nommées au paragraphe 3(1);

- b) une université à vocation spéciale;

« université à vocation spéciale » Institution mentionnée au paragraphe 3(1.1) et désignée par le lieutenant-gouverneur en conseil en vertu de l'alinéa 71(3)a).

[...]

3.(1) Les sociétés suivantes conservent le statut d'université en Colombie-Britannique :

- a) la University of British Columbia;
- b) la University of Victoria;
- c) la Simon Fraser University;
- d) la University of Northern British Columbia.

3.(1.1) Une institution que le lieutenant-gouverneur en conseil désigne comme une université à vocation spéciale en vertu de l'alinéa 71(3)a) conserve le statut d'université en Colombie-Britannique.

[34] Le paragraphe 67(1) interdit l'usage du nom « university » (université) par une personne qui n'est pas autorisée par la UA à le faire. Ce paragraphe, ainsi que les paragraphes 67(2), (3) et (10) de cette loi, sont libellés en ces termes :

[TRADUCTION]

67(1) Une personne en Colombie-Britannique autre qu'une université ne peut utiliser le nom d'université ou être connue sous ce nom.

(2) Une personne en Colombie-Britannique ne peut se faire passer pour une université ou être connue sous ce nom, ou décerner des diplômes en son propre nom, sauf si elle le fait conformément aux pouvoirs accordés en vertu de la présente loi.

(3) Une institution visée par la loi intitulée *College and Institute Act* (Loi sur les collèges et les instituts) peut décerner les diplômes que cette loi l'autorise à décerner.

[...]

(10) Malgré le paragraphe (2), quiconque reçoit un consentement en vertu de la loi intitulée *Degree Authorization Act* (Loi sur les diplômes) peut décerner un diplôme en son propre nom conformément au consentement qui lui est donné.

C. La *Degree Authorization Act* (Colombie-Britannique)

[35] La DAA régleme le droit qu'ont certaines entités de décerner des diplômes et elle définit à l'article 1 le mot « *degree* » (diplôme). Il est précisé au paragraphe 2(1) que la DAA ne s'applique pas aux quatre universités et aux universités à vocation spéciale.

[36] L'article 1 définit le mot « *degree* » (diplôme) et le paragraphe 2(1) précise que la DAA ne s'applique ni aux quatre universités, ni aux universités à vocation spéciale. Ces dispositions et les paragraphes 3(2), 4(1) et 4(2), de même que les alinéas 3(1)*a*), *b*) et *c*), sont libellés en ces termes :

[TRADUCTION]

1. Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi :

[...]

« diplôme » Reconnaissance ou reconnaissance implicite d'une réussite scolaire qui :

a) est spécifiée par écrit comme étant un diplôme d'associé, de baccalauréat, de maîtrise ou de doctorat, ou un diplôme semblable;

b) n'est pas un diplôme en théologie;

[...]

2(1) La présente loi ne s'applique pas :

[...]

e) à la Simon Fraser University;

[...]

g) à la University of British Columbia;

h) à la University of Northern British Columbia;

i) à la University of Victoria;

j) à une université à vocation spéciale, selon la définition de ce terme dans la *University Act*.

[...]

3(1) Nul ne doit, directement ou indirectement, sans le consentement du ministre donné en vertu de l'article 4 :

a) délivrer ou conférer un diplôme;

b) fournir un programme visant l'obtention d'un diplôme conféré par une personne en Colombie-Britannique ou ailleurs;

c) annoncer un programme offert en Colombie-Britannique visant l'obtention d'un diplôme conféré par une personne en Colombie-Britannique ou ailleurs;

[...]

(2) Nul ne doit, directement ou indirectement, utiliser le mot « université » ni un terme dérivé ou une abréviation du mot « université » pour indiquer qu'un programme d'enseignement est offert par une personne ou par son entremise, à moins que cette personne soit autorisée à le faire par le ministre en vertu de l'article 4 ou par une loi.

[...]

4(1) Le ministre peut accorder à un demandeur le droit d'accomplir les actes décrits aux paragraphes 3(1) ou (2) s'il est convaincu que ce demandeur a été soumis à un processus d'évaluation de la qualité et qu'il a été conclu que le demandeur répond aux critères établis en vertu du paragraphe (2) du présent article.

(2) Le ministre établit et publie les critères qui seront appliqués pour donner ou refuser le consentement prévu au présent article, ou pour assortir ce consentement de conditions.

[...]

III. L'analyse

[37] La Cour suprême du Canada a énoncé la méthode d'interprétation légale dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601 (*Hypothèques Trustco*) :

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.

[Non souligné dans l'original.]

[38] Le mot « université » est défini au paragraphe 123(1) de la LTA; il s'entend d'une institution reconnue qui décerne des diplômes, y compris l'organisation qui administre une école affiliée à une telle institution ou l'institut de recherche d'une telle institution.

[39] L'appelante a fait valoir qu'il convient de donner au mot « université » son sens ordinaire et de l'interpréter de façon libérale afin d'exonérer de la TPS les institutions qui décernent des diplômes, les institutions affiliées et les instituts de recherche. Selon elle, le texte de la définition fait ressortir des critères précis qui qualifient une institution en tant que telle. Si l'institution est une « institution reconnue qui décerne des diplômes », elle est une « université » au sens du paragraphe 123(1) de la LTA.

[40] L'appelante a soutenu que bien qu'il ne soit pas pertinent pour le présent appel qu'elle ne soit pas désignée comme une « université » sous le régime de la UA, il est pertinent qu'elle a été autorisée à décerner un diplôme d'associé (défini comme un « diplôme ») sous le régime de la DAA, ce qui signifie qu'en vertu du droit provincial, elle est « reconnue » comme une institution qui décerne des diplômes, et qu'elle est de ce fait une « université » aux termes de la LTA, pour les besoins de la TPS.

[41] L'appelante a fait référence au sens ordinaire du mot « *recognize* » (reconnaître), qui figure dans le *Canadian Oxford Dictionary*, 2^e éd. Ce terme est défini comme suit :

[TRADUCTION]

reconnaître [...] **1** identifier (une personne ou une chose) comme étant déjà connue. **2** découvrir la nature de qqch., particul grâce à un trait distinctif (*on*

reconnaît le cardinal à sa couleur rouge; je sais toujours reconnaître un faux).
3 tenir ou admettre pour vrai. **4** admettre l'existence, la validité, la nature ou les prétentions de qqch. **5** témoigner de la gratitude; récompenser. **6** traiter ou considérer comme. **7** (en parlant p. ex. d'un président) permettre à (quelqu'un) de s'exprimer dans un débat. **8** accorder une reconnaissance diplomatique à (un pays). [...]

[42] Dans le *Black's Law Dictionary*, 10^e éd., le mot « *recognition* » (reconnaissance) est défini comme suit :

[TRADUCTION]

reconnaissance, n. (16^e s.) **1.** Confirmation qu'un acte accompli par une autre personne est autorisé. [...]

[43] De plus, le statut de l'appelante en tant qu'institution décernant des diplômes est reconnu par des établissements postsecondaires faisant partie du système de transferts de la Colombie-Britannique ou situés à l'extérieur de la province en vue du transfert de crédits de l'appelante à d'autres établissements, ainsi que par des programmes fédéraux¹⁶.

[44] En concluant dans son énoncé de politique sur la TPS/TVH P-220, « Entités canadiennes qui sont admissibles en tant qu'« université » au sens de la Loi sur la taxe d'accise (LTA) » (la « politique de l'ARC »), qu'une institution qui décerne des diplômes doit décerner des diplômes d'un niveau égal ou supérieur au baccalauréat, l'Agence du revenu du Canada s'éloigne du sens ordinaire de la définition¹⁷.

[45] En conséquence, les droits payés pour un programme d'études menant à un diplôme d'associé sont exonérés de la TPS/TVH en vertu de l'article 7 de la LTA parce que l'appelante est une institution reconnue qui décerne des diplômes et qu'elle est donc une « université » au sens du paragraphe 123(1).

[46] En réponse, l'intimée a fait valoir que l'appelante est un collège privé à but lucratif, pas une institution. Elle ne répond pas aux exigences de la définition d'une « université » parce que cette définition est exhaustive et écarte le sens clair et ordinaire que l'on trouve dans les dictionnaires et qu'un diplôme, selon la définition, est d'un niveau au moins équivalent à celui du baccalauréat, conformément à la jurisprudence et à la politique de l'ARC.

[47] Selon l'intimée, pour que l'appelante puisse être admissible en tant qu'université, selon la définition donnée, elle doit être une organisation qui administre une école (ce qu'elle fait) affiliée à une telle institution. Ce que souligne l'intimée, c'est que l'institution qui décerne des diplômes doit être quelque chose d'autre qu'une école. Accepter l'interprétation de l'appelante mène à des conséquences illogiques et absurdes, sans compter que cela rend certaines parties de la loi redondantes. Cela touche la distinction que fait le législateur entre une institution et une école au paragraphe 123(1), mais dans un contexte légal plus étendu.

[48] Le débat qui oppose les parties s'articule autour des distinctions qui sont faites dans la loi et de l'accent que chacune a mis sur divers éléments de la définition d'une « université » dans la LTA. Il ressort clairement d'une analyse textuelle qu'il faut prendre en compte le contexte et l'objet de la disposition. Comme il a été signalé dans l'arrêt *Hypothèques Trustco*, lorsque les mots d'une loi sont imprécis ou peuvent avoir plus d'un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important, et il faut tenir compte du contexte et de l'objet de la loi de façon à interpréter les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux.

[49] L'appelante a demandé à la Cour d'admettre que la bonne réponse est que le législateur a défini le mot « université » au paragraphe 123(1) de la LTA comme signifiant une institution reconnue qui décerne des diplômes, et qu'elle répond aux exigences de la définition pour les besoins de la TPS. Elle a dit aussi que le mot « université » n'a pas la même portée que la réglementation de l'octroi de diplômes, de sorte que la définition d'une « université » que le législateur a incluse dans la LTA :

- a) n'adopte pas les critères provinciaux, à savoir ceux de la UA, pour l'emploi du mot « université » parce que la LTA est d'une portée plus large, car elle inclut les écoles affiliées et les instituts de recherche;
- b) adopte les critères provinciaux, à savoir ceux de la DAA, pour l'octroi de diplômes.

[50] Selon l'appelante, la DAA a préséance parce que l'éducation relève de la compétence provinciale, que cette loi définit le diplôme d'associé comme étant un « diplôme », et que l'appelante est reconnue comme une institution qui décerne des diplômes en vertu de la législation provinciale et est reconnue aussi dans le milieu de l'éducation, tant en Colombie-Britannique qu'à l'extérieur de la province, ainsi

que par des programmes fédéraux. Étant une institution reconnue qui décerne des diplômes, elle a droit, en tant qu'« université », à l'exonération de la TPS/TVH en vertu de l'article 7.

[51] J'admets que la définition du mot « université » que donne la UA est plus restrictive que celle que donne la LTA, mais je ne souscris pas à la thèse selon laquelle le législateur a décidé d'adopter une loi provinciale (la DAA) et pas l'autre (la UA). Je ne souscris pas non plus à la manière dont l'appelante interprète la loi, comme nous le verrons en détail ci-après.

[52] À l'évidence, la définition d'une « université » que l'on trouve dans la LTA est d'une plus grande portée, car elle inclut également une « école affiliée à une telle institution » ou l'« institut de recherche d'une telle institution ». Si l'on décompose les éléments de la définition, le législateur envisageait l'un ou l'autre des éléments suivants :

- a) soit une institution reconnue qui décerne des diplômes,
- b) soit l'organisation qui administre une école affiliée à une telle institution,
- c) soit l'institut de recherche d'une telle institution.

[Non souligné dans l'original.]

[53] Cela met en lumière la distinction que le législateur a établie entre trois entités distinctes qui pourraient être admissibles en tant qu'« universités » au sens du paragraphe 123(1) et répondre aux exigences de la définition. Il est clair qu'une école, l'appelante en l'occurrence, est différente d'une institution dans ce contexte. En conséquence, selon l'élément b), une école doit être « affiliée à une telle institution » (qui décerne des diplômes) pour être admissible en tant qu'université, de sorte qu'il doit y avoir un lien entre une école et une « telle institution ». Selon l'élément a), il suffit qu'il y ait une institution qui décerne des diplômes. L'intimée a démontré que si la définition d'une université, c'est-à-dire l'élément a), était interprétée comme ayant pour effet d'inclure une école, la définition se lirait ainsi : une université comprend une école ou une organisation qui administre une école affiliée. Cela est illogique, et n'est pas ce que le législateur envisageait : j'y reviendrai plus loin.

[54] Si l'on examine le contexte plus large, la définition d'une « université » que l'on trouve au paragraphe 123(1) de la LTA est pertinente pour plusieurs autres dispositions de la LTA qui exonèrent les services d'enseignement de la TPS/TVH. Les exonérations que l'appelante demande en tant qu'université figurent aux articles 7 et 7.1 de la partie III de l'annexe V, relativement à la fourniture, par une université, d'un service consistant à donner des cours ou des examens menant à un diplôme, de même qu'aux fournitures de services accessoires et de droits d'adhésion qu'elle offre en tant qu'université parce qu'elle fournit des services d'enseignement qui constituent des fournitures exonérées.

[55] Le législateur a établi d'autres distinctions qui permettent à un collège public ou à une administration scolaire, au sens du paragraphe 123(1), de répondre aux exigences de l'article 7 et de se prévaloir d'exonérations, à l'instar d'une université¹⁸. Ces exemples servent à faire ressortir l'importance des distinctions qu'envisageait le législateur au sein du régime légal.

[56] Dans l'arrêt *Klassen c. La Reine*, 2007 CAF 339 (*Klassen*), la Cour d'appel fédérale a examiné les articles 118.5 et 118.6 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ainsi que l'admissibilité d'un étudiant à demander des crédits d'impôt pour études et pour frais de scolarité pendant qu'il fréquentait une « université située à l'extérieur du Canada ». En examinant les deux premiers éléments des mots « université, collège ou autre », la Cour a conclu que lorsque le législateur établit de telles distinctions, le tribunal doit y donner effet et, a-t-elle déclaré :

19. [...] Il semble évident que, en étendant les crédits à ces deux catégories d'étudiants, le législateur a fait une distinction entre, d'une part, l'« université » et, d'autre part, les autres établissements d'enseignement dont il est question dans cette expression.

[57] Monsieur Westrom a confirmé que l'appelante est un collège privé à but lucratif et qu'elle n'a pas reçu de fonds d'un gouvernement; elle n'est manifestement pas un collège public visé à l'article 7. Il a également convenu que l'appelante n'est pas un institut technique, et il n'a pas prétendu qu'elle est une école affiliée à une université¹⁹.

[58] Dans ce contexte, voyons maintenant si l'appelante est une université au sens du paragraphe 123(1). Je conclus qu'elle est une école et non une institution dans ce contexte. L'une des difficultés que présente la thèse de l'appelante est qu'elle fait abstraction des distinctions établies dans le régime légal de la LTA ou qu'elle les confond. De façon générale, l'essentiel de sa thèse est que, bien qu'elle soit une

école privée, elle est une université même si elle ne peut pas se décrire ainsi, sous le régime de la UA ou de la DAA, et que, s'il est déterminé qu'elle est une université sous le régime de la LTA, elle sera admissible au même traitement que celui dont bénéficient les entités définies, comme un collège public, parce qu'il lui est possible de décerner des diplômes (d'associé) sous le régime de la DAA.

[59] Une autre difficulté est que l'appelante a accordé une importance excessive aux mots « qui décerne des diplômes » par rapport au mot « institution », qui occupe une place importante dans la définition. Elle l'a fait en renvoyant au mot « reconnue » de pair avec le mot « diplômes ». Si l'on revient à la décomposition de la définition qui est présentée au paragraphe 52 des présents motifs, le mot « institution » s'applique dans l'élément a) de manière distincte. Cependant, dans les éléments b) et c), « une telle institution » est utilisé de concert avec soit « une école affiliée », soit « l'institut de recherche » pour qu'il y ait une université.

[60] L'interprétation selon laquelle il convient davantage de mettre l'accent sur le mot « institution » concorde avec la version française de la définition du mot « université », soit « institution reconnue qui décerne des diplômes ».

[61] Il ressort de la version française de la définition que le mot « reconnue » s'applique à l'institution plutôt qu'aux diplômes, ce qui dénote clairement que c'est l'institution qui doit être reconnue plutôt que les diplômes.

[62] Je signale qu'il existe des éléments de preuve selon lesquels quelques universités, certaines à titre provisoire seulement, et quelques collèges reconnaissent l'appelante, tant en Colombie-Britannique qu'à l'extérieur de la province. Les imprimés se rapportant aux programmes fédéraux incluent le nom de l'appelante dans diverses listes et décrivent de manière générale les programmes ainsi que la capacité qu'a l'appelante de décerner un diplôme, et tous ces imprimés ont été produits pour confirmer le témoignage de M. Westrom au sujet de la participation de l'appelante à ces programmes et de son acceptation par le gouvernement fédéral. Cependant, le MAE a consenti à ce que l'appelante décerne des diplômes pendant des périodes précises seulement et, selon le témoignage de M. Westrom, l'appelante a été l'objet d'une surveillance constante, contrairement aux universités visées par la UA qui se contrôlent elles-mêmes. Je ne suis pas convaincue que cela est suffisant pour être reconnu comme une institution, comme il est prévu dans la loi.

[63] L'interprétation de l'appelante est que le législateur a décidé de ne pas adopter les critères provinciaux (les universités précises qui sont mentionnées dans

la UA). Je ne suis pas d'accord. À mon avis, les universités mentionnées dans la UA figureraient dans l'élément a) de la décomposition présentée au paragraphe 52 des présents motifs, parmi les institutions qui décernent des diplômes dont il est question au paragraphe 123(1). En outre, s'y ajouterait le reste de la définition de la LTA, soit « une école affiliée » à une telle institution ou « l'institut de recherche d'une telle institution », ce qui répondrait à l'intention qu'avait le législateur en formulant la définition exhaustive.

[64] Pour ce qui est de l'octroi de diplômes, le terme « diplôme » n'est pas défini dans la UA, mais il l'est dans la DAA, qui régit l'autorisation qu'ont certaines entités de décerner des diplômes à condition d'avoir obtenu le consentement du MAE. Cependant, le paragraphe 2(1) de la DAA dispose que cette loi ne s'applique pas aux quatre universités, ni aux universités à vocation spéciale qui sont visés par la UA. Je signale de plus qu'aux termes de l'article 2 de l'UA : [TRADUCTION] « Chaque université peut de son propre chef et en son nom décerner des diplômes établis conformément à la présente loi. » J'ai cru comprendre que l'appelante laissait entendre que la DAA régissait les diverses entités d'enseignement, y compris les universités mentionnées dans la UA, mais, à l'évidence, la DAA et la UA accordent le pouvoir de décerner des diplômes en vertu de lois distinctes, ce qui prouve qu'il existe une distinction dans la législation provinciale. Une entité peut être autorisée à décerner un diplôme d'associé, défini comme un « *degree* » (diplôme) à l'article 1 de la DAA, mais elle n'est pas autorisée à se qualifier d'« université » sous le régime de la DAA, pas plus que sous celui de la UA.

[65] Le diplôme d'associé était le grade le plus élevé que l'appelante pouvait décerner, et il était possible de l'utiliser en vue d'accéder à un diplôme de baccalauréat. M. Westrom a admis en contre-interrogatoire qu'un diplôme d'associé n'est pas l'équivalent d'un diplôme de baccalauréat et qu'il est nécessaire d'accumuler 60 crédits pour le premier et 120 pour le second. Un étudiant qui souhaiterait obtenir un baccalauréat aurait à s'inscrire à une université comme la Simon Fraser University, car l'appelante n'est pas habilitée à décerner un tel diplôme.

[66] À mon avis, le mot « diplôme », au paragraphe 123(1) de la LTA, n'englobe pas le diplôme d'associé²⁰. Comme l'a indiqué la Cour d'appel fédérale, dans l'arrêt *Klassen* :

20 [...] Pour donner effet à la distinction faite par le législateur, le trait le plus important qui distingue l'« université » des autres établissements d'enseignement est le type de diplôme qu'elle décerne, et particulièrement le baccalauréat, le seuil

établi par les universités pour la poursuite d'études supérieures. Je ne puis imaginer aucune autre norme fiable ou objectivement mesurable sur laquelle pourrait reposer la distinction établie par le législateur.

21 Je conclus donc que l'expression « université située à l'extérieur du Canada » renvoie à un établissement d'enseignement qui confère des diplômes décernés habituellement par des universités, c'est-à-dire un doctorat, une maîtrise ou, tout au moins, un baccalauréat ou l'équivalent de celui-ci. Le diplôme décerné par la MSU-Bottineau dans la présente affaire (soit le diplôme d'associé) atteste la réussite d'un programme biennal de premier cycle. Puisqu'il s'agit du plus haut diplôme que la MSU-Bottineau est habilitée à décerner, elle n'est pas une « université située à l'extérieur du Canada ». [...]

[67] Le juge en chef adjoint Rossiter, plus tard juge en chef, a conclu de la même façon, dans la décision *Zailo c. La Reine*, 2014 CCI 60, que le mot « diplôme » utilisé à l'alinéa 118.5(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'incluait pas un diplôme d'associé :

8. [...] le législateur établissait manifestement une distinction entre les universités et collèges et les autres établissements d'enseignement postsecondaire. Le facteur distinctif est que les universités offrent des diplômes de baccalauréat à tout le moins, tandis que les autres n'en confèrent pas. Si les grades d'associé sont admis dans la définition de « diplôme », alors, les établissements d'enseignement — universités, collèges ou autre — offrant des cours de niveau postsecondaire, ne peuvent plus être distingués et le régime législatif devient incohérent.

9. La décision de la Cour d'appel fédérale dans *Klassen* donne fortement à penser qu'un grade d'associé ne peut donner droit à un crédit d'impôt pour frais de scolarité. À mon sens, c'est une conclusion raisonnable en droit, particulièrement en raison du fait que la loi ferait preuve d'incohérence si les grades d'associé entraient dans la définition de « diplôme », à la lumière des sous-alinéas [...] de la LIR.

[Non souligné dans l'original.]

[68] Je conclus donc qu'un diplôme d'associé ne suffit pas et qu'un « diplôme », pour les besoins du paragraphe 123(1) de la LTA, doit équivaloir à un diplôme de baccalauréat ou de niveau supérieur.

[69] L'appelante a fait valoir qu'il n'est pas pertinent pour le présent appel qu'elle ne soit pas une « université », et elle a fait référence à l'interdiction, à l'article 67 de la UA, qui l'empêche de se qualifier d'université, à moins d'y être autorisée. Il existe une interdiction semblable dans la DAA. M. Westrom a admis que

l'appelante n'est pas — et n'a jamais été — autorisée à se qualifier d'université et il ressort des passages extraits de l'interrogatoire préalable qui ont été versés au dossier que le Comité ne lui donnerait jamais cette autorisation. Il me semble que le fait que l'appelante n'a pas demandé, n'a pas reçu et ne recevra jamais le titre d'université au sens du paragraphe 3(1) ou le titre d'université à vocation spéciale au sens du paragraphe 3(1.1) et de l'alinéa 71(3)a) de la UA, pas plus qu'elle n'a reçu l'autorisation de se qualifier d'« université » au sens de l'article 4 de la DAA, est un facteur qui mine sa position selon laquelle elle est reconnue comme une institution par le gouvernement provincial.

[70] Même si je retenais l'interprétation littérale qu'avance l'appelante, je conviens avec l'intimée que le fait d'interpréter la loi de cette façon donne lieu à des absurdités qui mènent à des conséquences illogiques, lesquelles rendraient redondants les mots « l'organisation qui administre une école affiliée à » une université si l'on interprétait qu'une institution qui décerne des diplômes est une « école » au paragraphe 123(1). De plus, le fait d'intégrer et d'interpréter le mot « école » dans la définition d'une « université » rend la définition d'un « collègue public » redondante à l'article 7.

[71] Dans l'arrêt *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, au paragraphe 27, le juge Iacobucci écrit :

27. [...] Selon un principe bien établi en matière d'interprétation législative, le législateur ne peut avoir voulu des conséquences absurdes. D'après Côté, *op. cit.*, on qualifiera d'absurde une interprétation qui mène à des conséquences ridicules ou futiles, si elle est extrêmement déraisonnable ou inéquitable, si elle est illogique ou incohérente, ou si elle est incompatible avec d'autres dispositions ou avec l'objet du texte législatif (aux pp. 430 à 432). Sullivan partage cet avis en faisant remarquer qu'on peut qualifier d'absurdes les interprétations qui vont à l'encontre de la fin d'une loi ou en rendent un aspect inutile ou futile (Sullivan, *Construction of Statutes, op. cit.*, à la p. 88)²¹.

[72] L'exemple suivant, que l'intimée a donné, illustre le problème : un collègue privé serait une université, mais un collègue public ne le serait pas, ou un collègue public pourrait faire valoir qu'il est aussi une université. Si un collègue public parvenait à établir qu'il correspond à la définition d'une « université », il aurait alors droit au remboursement consenti aux organismes de services publics, à titre d'université, au taux de remboursement prévu. D'autres exemples ont été donnés dans les observations écrites²².

[73] L'intention du législateur est la suivante : pour qu'une école puisse tomber sous le coup de la définition d'une « université », elle doit être une « organisation qui administre une école affiliée à une telle institution ». Le fait de considérer une « institution qui décerne des diplômes » comme une « école » rend redondant le passage « organisation qui administre une école affiliée à ». Il y aurait aussi une redondance à l'article 7, qui fait une distinction entre une université et un « collège public ». Comme l'a signalé l'intimée, cela illustre que cette interprétation est contraire à la présomption d'absence de tautologie.

[74] La définition du mot « université » que le législateur a établie au paragraphe 123(1) de la LTA fait une distinction entre une institution et une école. Je conclus que l'appelante, dans ce contexte, est une école, et non une institution.

[75] La réponse à la question est la suivante : l'appelante n'est pas une institution reconnue qui décerne des diplômes, et elle n'est donc pas une université, au sens du paragraphe 123(1), pas plus qu'elle n'est une « université » selon les lois de la province de la Colombie-Britannique, et elle n'a pas droit à l'exonération que prévoit l'article 7 de la partie III, annexe V, de la LTA.

[76] Pour les motifs qui précèdent, je conclus que l'appelante n'est pas admissible en tant qu'« université ». Comme j'ai conclu que l'appelante n'était pas une « université » au sens du paragraphe 123(1) de la LTA au cours de la période de déclaration du 1^{er} juillet 2010 au 30 septembre 2010, les crédits de taxe sur les intrants accordés par la nouvelle cotisation sont admissibles à juste titre, à raison de 68 847,27 \$, pour la période applicable.

[77] L'appel est rejeté.

[78] Les parties sont tenues de présenter des observations écrites sur les dépens dans les 30 jours suivant la date des présents motifs.

Signé à Ottawa, Canada, ce 2^e jour d'octobre 2015.

« K. Lyons »

La juge Lyons

¹ Les droits comprennent les droits de demande, de scolarité et d'inscription à l'association des étudiants.

² L'exposé conjoint partiel des faits énonce, au paragraphe 16, l'entente par laquelle les parties ont réglé la question restante (le montant des crédits de taxe sur les intrants), suivant l'issue de l'appel.

³ Pièce A-2, onglets 4, 5 et 6.

⁴ L'appelante a créé un comité des normes, formé d'experts, afin de veiller à respecter les normes de qualité; ses membres se réunissent trois fois par année. Dans son rôle de surveillance, le gouvernement procède chaque année à un examen et à une évaluation d'une durée d'un jour, auxquels prennent part les membres du comité permanent de l'appelante, des consultants, des étudiants, des membres du personnel administratif ainsi que M. Westrom.

⁵ Parmi les exemples figurent la façon d'engager des instructeurs pour superviser l'enseignement, les technologies et les méthodes d'enseignement.

⁶ Pièce A-2, onglet 4.

⁷ Pièce A-2, onglet 8.

⁸ Il a été autorisé au départ pour quatre ans et, par la suite, renouvelé pour cinq ans. Pièce A-2, onglets 6, 8, 14 et 15.

⁹ Pièce A-2, onglet 13.

¹⁰ Pièce A-2, onglets 26, 27, 29 et 30.

¹¹ Dans l'arrêt *R. v. Wilcox*, 2001 NSCA 45, 192 N.S.R. (2d) 159, la Cour d'appel de la Nouvelle-Écosse a conclu qu'il est possible d'appliquer la méthode fondée sur des principes en vue d'admettre une preuve documentaire pour établir la véracité de son contenu.

¹² Les commentaires qu'a faits la Cour suprême du Canada sur la nécessité dans l'arrêt *R. c. B. (K.G.)*, [1993] 1 R.C.S. 740, aux pages 796 et 797, [1993] A.C.S. n° 22 (QL), sont particulièrement instructifs :

Toutefois, il importe de se souvenir qu'il faut « donner au critère de la nécessité une définition souple, susceptible d'englober différentes situations » (arrêt *Smith*, aux pp. 933 et 934). Wigmore, vol. 5 (Chadbourn rev. 1974), § 1421, à la p. 253, fait mention de deux catégories de nécessité :

[TRADUCTION]

(1) Il se peut que l'auteur de la déclaration présentée soit maintenant *décédé*, hors du ressort, aliéné ou, *pour quelque autre*

motif, non disponible aux fins de la vérification. C'est la raison la plus courante et la plus évidente...

(2) La déclaration peut être telle qu'on ne peut pas, de nouveau ou à ce moment-ci, obtenir des mêmes sources ou d'autres sources une *preuve de même valeur*. [...] La nécessité n'est pas aussi grande; il s'agit peut-être à peine d'une nécessité; on peut supposer qu'il s'agit d'une simple commodité. Mais le principe demeure le même. [En italique dans l'original.]

[Non souligné dans l'original.]

¹³ Dans la décision *Williams v. Canon Canada Inc.*, 2011 ONSC 6571, la Cour supérieure de justice de l'Ontario n'a pas admis les résultats d'une recherche faite dans Google, car ils représentaient des sources non vérifiables et non fiables. Dans la décision *Rosetim Investments Inc. v. BCE Inc.*, 2011 SKQB 253, la Cour du Banc de la Reine de la Saskatchewan n'a pas admis un rapport financier portant sur RBC Marchés des capitaux, téléchargé d'un site Web appelé « Investex », à cause de son manque de fiabilité. Au paragraphe 27, la Cour conclut qu'il a été établi que certains documents tirés d'Internet étaient fiables, et donc admissibles, car la source des informations était divulguée. D'autres documents n'étaient pas admissibles.

¹⁴ Transcription, page 13, lignes 20 à 25.

¹⁵ Selon la disposition d'assujettissement à l'article 165, l'acquéreur d'une fourniture taxable doit payer la TPS sur la valeur de la contrepartie de cette fourniture. La partie IX oblige la personne qui effectue une fourniture taxable à percevoir ou à facturer la TPS en vertu du paragraphe 222(1). Une fourniture taxable s'entend d'une fourniture effectuée dans le cadre d'une « activité commerciale ». Une fourniture exonérée est soustraite de la définition d'une activité commerciale aux termes du paragraphe 123(1).

¹⁶ Les quatre universités. À l'extérieur de la province, ces universités comprennent la University of Toronto, l'Université McGill, la University of Saskatchewan et la St. Mary's University. Les programmes fédéraux comprennent Citoyenneté et Immigration Canada, pour le programme des permis de travail hors campus et le programme des permis de travail après l'obtention du diplôme, et le ministère des Affaires étrangères et du Commerce international et le Conseil des ministres de l'Éducation (Canada) pour le programme « Imagine : Éducation au/in Canada ». L'appelante a également fait référence à d'autres provinces qui définissent le mot « diplôme » de façon à inclure un diplôme d'associé : la *Degree Authorization Act* (Loi sur les diplômes) de la Saskatchewan, S.S. 2012 (entrée en vigueur le 29 octobre 2012), ch. D-2.1, et la *Loi sur l'attribution de grades universitaires* du Nouveau-Brunswick, L.R.N.-B. 2011, ch. 140.

¹⁷ La politique de l'ARC est datée du 26 octobre 1998 et fait référence à trois catégories d'entités canadiennes qui sont admissibles en tant qu'universités.

¹⁸ Une « administration scolaire » est définie comme suit : « Institution qui administre une école primaire ou secondaire dont le programme d'études est conforme aux normes en matière d'enseignement établies par le gouvernement de la province où l'école est administrée ». Un « collège public » est défini comme suit : « Institution qui administre un collège d'enseignement postsecondaire ou un institut technique d'enseignement postsecondaire qui, à la fois : a) reçoit d'un gouvernement ou d'une municipalité des fonds destinés à l'aider à offrir des services d'enseignement au public de façon continue, b) a pour principal objet d'offrir des programmes de formation professionnelle, technique ou générale ». Voir aussi d'autres lois applicables, à l'annexe 1.

¹⁹ À l'audience, l'appelante a invoqué la décision *Fraser International College Ltd. c. La Reine*, 2010 CCI 63 (FIC), qui porte sur l'article 7 et la question de savoir si une fourniture a été effectuée. La Cour a toutefois mis l'accent sur la question de savoir si le Fraser International College (le « FIC ») était une organisation qui administre une école « affiliée » à la Simon Fraser University, une institution reconnue qui décerne des diplômes, de façon à tomber sous le coup de la définition d'une « université » au sens du paragraphe 123(1) de la Loi. L'appelante a affirmé que le terme « affiliée » devrait recevoir son sens ordinaire, de sorte que la relation qu'elle entretenait avec la Simon Fraser University relevait de cette acception. L'intimée a soutenu que ce terme avait un sens précis lorsqu'il visait le collège et qu'il supposait qu'une université, du fait de sa relation avec le collège, acceptait de décerner des diplômes aux étudiants de celui-ci lorsqu'ils achevaient leur programme d'études. Comme le FIC ne décernait pas de diplômes aux étudiants qui y terminaient leurs études, le FIC n'était pas une école affiliée à la Simon Fraser University, pas plus que, au vu des faits, le FIC n'était affilié à la Simon Fraser University. C'est donc dire que cette décision n'aide pas la cause de l'appelante, car elle a reconnu qu'elle n'affirmait pas qu'elle était une école affiliée.

²⁰ La CCI a conclu que la Minot State University-Bottineau, qui décernait un diplôme d'associé, n'était pas une université parce qu'elle ne décernait pas de diplôme de baccalauréat, ce qui faisait que l'appelante n'avait pas droit au crédit.

²¹ Voir aussi la décision *The Humber College Institute of Technology & Advanced Learning c. La Reine*, 2013 CCI 146.

²² En voici quelques exemples :

[TRADUCTION]

La définition d'une université a été interprétée comme ayant pour effet d'inclure un collège privé pour l'application de l'article 7 de la partie III, annexe V de la LTA, mais elle a aussi pour effet qu'un collège privé est une université pour l'application de la Loi dans son ensemble. C'est donc dire qu'un collège privé serait exonéré à l'égard de ses fournitures, mais qu'il n'aurait pas le droit de demander des crédits de taxe sur les intrants ou le remboursement consenti aux organismes de services publics. Ce résultat semble contraire au régime établi par la LTA, qui est structuré de telle façon qu'une entité effectuant des fournitures

taxables a droit à des crédits de taxe sur les intrants et qu'une entité effectuant des fournitures exonérées, comme une université, a droit à un remboursement.

L'appelante soutient que ses fournitures sont exonérées, mais elle a aussi demandé des crédits de taxe sur les intrants à l'égard des travaux de rénovation, ce que la LTA n'autorise pas. Si l'appelante tombait sous le coup de la définition d'une « université », elle n'aurait droit ni aux crédits de taxe sur les intrants ni au remboursement consenti aux organismes de services publics, ce qui créerait ainsi un résultat contraire au régime que la LTA a établi.

RÉFÉRENCE : 2015 CCI 238

N° DE DOSSIER DE LA COUR : 2012-3854(GST)G

INTITULÉ : ALEXANDER COLLEGE CORP. c.
SA MAJESTÉ LA REINE

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

DATE DE L'AUDIENCE : Le 19 février 2015

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge K. Lyons

DATE DU JUGEMENT : Le 2 octobre 2015

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^{es} Natasha Reid et Terry Barnett
Avocats de l'intimée : M^{es} Jasmine Sidhu et Whitney Dunn

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Noms : M^{es} Natasha Reid et Terry Barnett

Cabinet : Thorsteinssons LLP
Vancouver (Colombie-Britannique)

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada