

Dossier : 2015-4411(IT)G

ENTRE :

RALPH MATHIAS,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 12 et 13 février 2019 et le 25 avril 2019 à Calgary
(Alberta)

Devant : L'honorable juge B. Russell

Comparutions :

Avocat de l'appelant : M^c Jonathan N. Garbutt
Avocates de l'intimée : M^e Valerie Meier
M^e Emera Nguyen

JUGEMENT MODIFIÉ

L'appel des cinq nouvelles cotisations établies le 6 novembre 2014 en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) à l'égard des années d'imposition 2004, 2005, 2006, 2007 et 2008 de l'appelant est accueilli. Les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour réexamen et établissement de nouvelles cotisations, au motif que l'appelant a droit aux déductions liées au revenu tiré de biens supplémentaires, qui s'élèvent respectivement à 7 855 \$, à 10 462 \$, à 12 520 \$, à 12 898 \$ et à 12 403 \$ pour les années d'imposition 2004, 2005, 2006, 2007 et 2008.

Les parties ont **jusqu'au 14 février 2020** pour soumettre à la Cour des observations écrites relativement aux dépens.

Le présent jugement modifié remplace le jugement daté du 28 novembre 2019, afin de modifier le délai pour soumettre des observations écrites relativement aux dépens.

Signé à **Halifax (Nouvelle-Écosse)**, ce **20^e** jour de **décembre 2019**.

« B. Russell »

Le juge Russell

Traduction certifiée conforme
ce 5^e d'août 2020.

Mario Lagacé, jurilinguiste

Référence : 2019 CCI 271

Date : 20191128

Dossier : 2015-4411(IT)G

ENTRE :

RALPH MATHIAS,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Russell

I. Introduction :

[1] L'appelant, Ralph Mathias (RM), a interjeté appel des cinq nouvelles cotisations établies le 6 novembre 2014 en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) à l'égard de ses années d'imposition 2004, 2005, 2006, 2007 et 2008.

[2] RM est un citoyen américain qui a résidé à Calgary (Alberta) de 2002 à 2010 pour des raisons professionnelles. Son curriculum vitae (c.v.) (pièce A-3) démontre qu'il est titulaire d'un baccalauréat en génie chimique et qu'il a, au fil des ans, suivi douze cours de formation continue. On y découvre également qu'il est un [TRADUCTION] « ingénieur de projet et gestionnaire de chantier », et qu'il a une [TRADUCTION] « expérience exhaustive dans la gestion de projets et de chantiers, dans la conception initiale des processus, dans la conception détaillée des processus, et dans la mise en service de systèmes de raffinage, de transformation pétrolière et gazière et de traitement des eaux ». Le c.v. n'indique pas si RM est un ingénieur certifié (ing.). Ses antécédents professionnels remontent au moins au début des années 1980 et, à compter de 1996, il se décrit dans son c.v. comme [TRADUCTION] « ingénieur consultant sur les processus » et [TRADUCTION] « ingénieur consultant ».

[3] RM a témoigné qu'il détenait des compétences professionnelles très spécialisées, particulièrement dans l'extraction du soufre sous forme d'acide et de gaz, dans le secteur de la transformation du pétrole.

[4] En septembre 2002, c'est-à-dire quelque peu avant le début de la période de cinq ans visée par l'espèce, soit de 2004 à 2008, RM a commencé à travailler comme ingénieur en traitement du gaz pour la société Bantrel Co. (Bantrel) à Calgary. Au cours de la période visée, Bantrel offrait des services-conseils d'experts en génie à ses clients de l'industrie pétrolière et gazière. RM a conservé cet emploi jusqu'en 2008.

[5] RM travaillait aux termes d'un contrat conclu au début de septembre 2002 avec la société Design Group Staffing Inc. (DGS) de Calgary, laquelle fournissait des services de dotation à Bantrel, entre autres. L'entente portait sur une période de 12 mois, avec possibilité de prolongation. L'entente de RM semble avoir été prolongée tous les ans jusqu'en 2008. Elle prévoyait sa nomination à titre d'[TRADUCTION] « ingénieur principal des processus » ainsi qu'un salaire horaire de 81 \$, payé par DGS. L'entente prévoyait explicitement que RM était un entrepreneur indépendant; bien entendu, la question de savoir si tel était le cas ou non est une question de preuve des circonstances factuelles, et non simplement une question d'intention ou de croyance subjective. Elle prévoyait en outre que RM devait [TRADUCTION] « travailler sous la direction et la supervision du membre désigné par le client [c.-à-d. Bantrel] qui sera responsable du produit de votre travail ». L'entente prévoyait également un [TRADUCTION] « régime d'avantages sociaux collectif » à tous les [TRADUCTION] « consultants ».

[6] Les éléments de preuve de RM démontrent que ce contrat a été renouvelé tous les ans, et que son salaire horaire a été augmenté tous les ans, sans aucune négociation de sa part. Dans son témoignage, RM a déclaré qu'il remettait toujours une feuille de temps s'élevant à 40 heures de travail par semaine, et ce, même s'il avait en fait travaillé plus de 40 heures. Cette façon de procéder n'a pas été entièrement expliquée, et je dois en déduire qu'il avait été informé ou avait autrement compris qu'il convenait de procéder ainsi. Ses feuilles de temps n'étaient pas assimilables à des factures, car elles visaient simplement à déclarer une semaine normale de 40 heures de travail sans aucune référence au taux horaire ou à la somme totale due, ni aucune référence à la TPS ou à son inclusion. Il n'a jamais présenté de factures (par opposition aux feuilles de temps hebdomadaires) pour le travail réalisé au cours de la période de 2004 à 2008 aux termes de son contrat avec DGS, lequel était renouvelé annuellement.

II. Questions en litige :

[7] La première question est de savoir si le revenu de RM provenant de son travail aux termes de son contrat avec DGS était un revenu d'entreprise ou un revenu d'emploi. Pour y arriver, il faut déterminer si le statut de travail de RM pour ce travail était celui d'un entrepreneur indépendant, comme il l'affirme, ou celui d'un employé, comme l'a conclu le ministre du Revenu national (le ministre) lorsqu'il a établi les nouvelles cotisations visées par l'appel. La deuxième question, qui dépend en grande partie de la conclusion de cette première question, concerne le refus par le ministre des diverses dépenses déduites par l'appelant au cours de la période de cinq ans en question.

III. Employé ou entrepreneur indépendant :

[8] Il existe des critères juridiques bien établis pour déterminer le statut d'employé ou d'entrepreneur indépendant d'un travailleur. La Cour suprême du Canada, s'exprimant par l'entremise du juge Major dans l'arrêt *671122 Ontario Ltd. c. Sagaz Industries Canada Inc.*, 2001 CSC 59, aux paragraphes 47 et 48, a tenu les propos suivants :

Bien qu'aucun critère universel ne permette de déterminer si une personne est un employé ou un entrepreneur indépendant, je conviens avec le juge MacGuigan que la démarche suivie par le juge Cooke dans la décision *Market Investigations*, précitée, est convaincante. La question centrale est de savoir si la personne qui a été engagée pour fournir les services les fournit en tant que personne travaillant à son compte. Pour répondre à cette question, il faut toujours prendre en considération le degré de contrôle que l'employeur exerce sur les activités du travailleur. Cependant, il faut aussi se demander, notamment, si le travailleur fournit son propre outillage, s'il engage lui-même ses assistants, quelle est l'étendue de ses risques financiers, jusqu'à quel point il est responsable des mises de fonds et de la gestion et jusqu'à quel point il peut tirer profit de l'exécution de ses tâches.

Ces facteurs, il est bon de le répéter, ne sont pas exhaustifs et il n'y a pas de manière préétablie de les appliquer. Leur importance relative respective dépend des circonstances et des faits particuliers de l'affaire.

[9] Cet extrait de l'arrêt *Sagaz* énonce la question fondamentale que l'on doit se poser, à savoir si le travailleur fournit ou non des services « en tant que personne travaillant à son compte ». Sinon, en d'autres termes, la question qui se pose est de savoir « À qui appartient l'entreprise? ». La réponse à cette vaste question doit être guidée par la prise en compte des différents facteurs relevés, notamment le

degré de contrôle exercé sur les activités du travailleur, la question de savoir si le travailleur fournit son propre équipement, s'il engage lui-même ses assistants, l'étendue des risques financiers assumés par le travailleur, le degré de responsabilité du travailleur par rapport aux investissements et à la gestion, ainsi que la mesure dans laquelle le travailleur peut générer un profit à partir de l'exécution de ses tâches. De plus, le contenu et l'application de cette liste de facteurs sont souples. Les circonstances factuelles applicables détermineront le poids relatif à accorder à chacun d'eux.

[10] En l'espèce, en ce qui concerne le travail effectué par RM pour le compte de Bantrel, le premier facteur à examiner consiste à établir le degré de contrôle exercé par Bantrel sur les activités professionnelles de RM. À ce sujet, RM a témoigné que, du point de vue des [TRADUCTION] « procédés à suivre », il n'y avait personne chez Bantrel ayant suffisamment de connaissances pour superviser le travail spécialisé qu'il réalisait au nom de Bantrel pour ses clients. Pour autant, Bantrel affectait habituellement RM à titre de membre d'une équipe de génie, dirigée par un ingénieur nommé par Bantrel, dans le cadre de différents projets à réaliser pour les clients de l'entreprise. RM n'a jamais été chef d'équipe. Le chef d'équipe affectait RM à un volet particulier du travail à accomplir pour le client, à l'instar de tous les autres membres de l'équipe. La contribution de RM au travail de l'équipe de Bantrel était approuvée par un ingénieur certifié désigné (ing.). En raison du processus de contrôle de la qualité ISO 9000 applicable, nul ne pouvait produire à lui seul un document final, tout particulièrement lorsqu'il était question de matières dangereuses telles que le soufre, comme c'était souvent le cas en ce qui avait trait au travail de RM.

[11] De plus, RM était tenu de respecter le code de conduite pour les travailleurs de Bantrel, ainsi que les politiques écrites de l'entreprise sur la confidentialité, la sécurité et la gestion des pertes.

[12] En bref, il semble que RM était sous le contrôle de Bantrel en ce qui concerne les questions administratives de son travail, mais pas en ce qui concerne les connaissances spécialisées liées à son travail, même si un ingénieur certifié de Bantrel approuvait le travail effectué par RM.

[13] Le facteur du « contrôle » ne s'applique pas facilement dans le contexte d'un travail spécialisé. Dans l'arrêt *Wiebe Door Services Ltd. c. M.R.N.*, [1986] 3 C.F. 553 (CAF), aux pages 558 et 559, le juge MacGuigan a tenu les propos suivants (qui ont ensuite été repris dans l'arrêt *Sagaz*, au paragraphe 38) :

Ce critère a le grave inconvénient de paraître assujéti aux termes exacts du contrat définissant les modalités du travail : si le contrat contient des instructions et des stipulations détaillées, comme c'est chose courante dans les contrats passés avec un entrepreneur indépendant, le contrôle ainsi exercé peut être encore plus rigoureux que s'il résultait d'instructions données au cours du travail, comme c'est l'habitude dans les contrats avec un préposé, mais une application littérale du critère pourrait laisser croire qu'en fait, le contrôle exercé est moins strict. En outre, le critère s'est révélé tout à fait inapplicable pour ce qui est des professionnels et des travailleurs hautement qualifiés, qui possèdent des aptitudes bien supérieures à la capacité de leur employeur à les diriger.

[14] Ainsi, dans la mesure où RM possédait, comme il le prétendait, des connaissances hautement spécialisées qu'il utilisait dans son travail avec Bantrel, la jurisprudence ci-dessus indique que le critère du « contrôle » « s'est révélé tout à fait inapplicable pour ce qui est des professionnels et des travailleurs hautement qualifiés, qui possèdent des aptitudes bien supérieures à la capacité de leur employeur à les diriger ». Par conséquent, le critère du « contrôle » n'est pas un facteur déterminant pour établir le statut d'emploi de RM au sein de Bantrel. Dans la mesure où le critère du contrôle pourrait s'appliquer, je remarque que, si l'on tient compte des volets administratifs de son travail, y compris la nécessité d'obtenir l'approbation d'un ingénieur certifié, alors RM était sous le contrôle de Bantrel. Toutefois, le concept de contrôle n'est essentiellement pas applicable à la mesure dans laquelle quelqu'un devrait superviser directement son travail du point de vue de la [TRADUCTION] « façon de procéder ». RM a témoigné au sujet de ses connaissances spécialisées, et l'intimée n'a pas véritablement suggéré le contraire.

[15] Les observations verbales de l'avocat de RM mettent grandement l'accent sur le degré hautement spécialisé du travail de son client. En admettant que cette prétention soit vraie, je conclus néanmoins qu'elle n'est ni favorable ni défavorable au dossier de RM quant à la question de déterminer son statut de travailleur. Elle sert simplement à rendre inutilisable le critère du « contrôle » pour déterminer le statut de travailleur de RM.

[16] Le facteur suivant à prendre en considération est celui de la propriété de l'outillage ou de l'équipement utilisé par RM lors de la prestation de ses services professionnels. Selon son avocat, les outils apportés par RM dans le contexte de son travail étaient ses connaissances approfondies et spécialisées et, bien qu'il ne l'ait pas apportée au travail, sa grande bibliothèque de documents de référence, y compris sur les projets antérieurs sur lesquels il avait travaillé, selon lui. Ces dossiers auraient été séparés et conservés à un endroit près de Calgary et à

plusieurs autres endroits dans l'ouest des États-Unis. Ces divers endroits étaient tous des hangars d'aéroport où RM, qui possédait et pilotait son propre avion Cessna, possédait des lieux d'entreposage. Nous n'avons vu aucune preuve photographique de ces éléments. J'ai demandé à l'avocat de RM s'il pouvait citer une seule décision faisant jurisprudence qui lui permettrait d'affirmer que les connaissances ou la bibliothèque personnelle d'une personne constituaient de l'outillage ou de l'équipement, comme le prévoirait le facteur sur la propriété de l'outillage. Il n'a pas été en mesure de m'en citer une seule.

[17] Autrement, les éléments de preuve démontrent que RM passait plus de 80 % de son temps de travail dans les locaux de Bantrel à Calgary, où on lui fournissait un bureau, une chaise et un ordinateur de Bantrel pour son propre usage. Il passait le reste de son temps à sa résidence de Calgary (en soirée) à faire du travail, ainsi qu'au hangar voisin de l'aéroport de Springbrook, où était garé son avion et où se trouvait une table à dessin et certains des documents de référence susmentionnés. Bantrel a également payé environ 40 000 \$ pour la licence d'utilisation d'un logiciel spécialisé utilisé par RM sur l'ordinateur que Bantrel lui a fourni.

[18] Considérant ce qui précède, je conclus que le facteur relatif à la propriété de l'outillage penche en faveur de la conclusion selon laquelle RM était un employé de Bantrel, dont le revenu était payé par l'intermédiaire de DGS, une société mandataire de Bantrel.

[19] Le facteur suivant à examiner consiste à savoir si RM embauchait ou non ses propres assistants dans le contexte de son travail pour Bantrel. En l'occurrence, il ne l'a pas fait en ce qui concerne son travail pour Bantrel. De plus, il n'était pas clair dans quelle mesure il y avait des [TRADUCTION] « assistants » dans les équipes de projet de Bantrel au cours des années où RM en faisait partie. Bien entendu, la mesure dans laquelle RM aurait pu entreprendre des consultations informelles auprès de personnes qu'il connaissait, dans le contexte de son travail, ne serait pas pertinente. De telles consultations n'ont pas nécessité l'embauche de qui que ce soit par RM ou Bantrel. Il semblerait, dans ce contexte et selon les éléments de preuve, que les membres des équipes de Bantrel, qu'il s'agisse d'[TRADUCTION] « assistants » ou non, auraient été des personnes choisies par Bantrel. Dans l'ensemble, je conclus que ce facteur n'est pas neutre, et qu'il penche quelque peu en faveur d'une conclusion selon laquelle RM était un employé de Bantrel.

[20] Le degré de risque financier assumé par RM est le facteur suivant à examiner. Je ne vois aucun risque financier en l'espèce. RM a été rémunéré à son

taux horaire à raison de 40 heures par semaine pendant toute la période visée. Rien ne démontre qu'il y avait une question ou un doute à savoir si les paiements seraient effectués ou non. Ces paiements étaient assimilables au paiement régulier d'un salaire. Rien n'indique la présence d'un risque si un projet entrepris par une équipe de Bantrel menait, d'une façon ou d'une autre, à un résultat pas tout à fait positif pour le client de Bantrel. Par ailleurs, et plus précisément, l'assurance responsabilité civile en lien avec le travail réalisé par l'appelant était payée par Bantrel.

[21] Les risques de responsabilité civile de RM étaient limités dans le contexte de son travail, car tous les produits de son travail devaient être approuvés par un ingénieur certifié. Il semble n'y avoir eu aucun risque particulier que l'emploi se termine de manière prématurée. Les éléments de preuve de RM démontrent qu'une fois le premier contrat d'un an signé en 2002, son contrat était renouvelé tous les ans, sans aucun effort particulier ni aucune négociation de sa part, et ce, jusqu'à 2008. Un emploi pour une période déterminée a justement une durée déterminée. À mon avis, le risque financier auquel s'exposait RM était essentiellement nul. Par conséquent, ce facteur penche en faveur d'une conclusion selon laquelle RM était un employé.

[22] Le facteur suivant porte sur la responsabilité de RM à l'égard des investissements et de la gestion. Aucun élément de preuve en l'espèce ne semble indiquer une telle responsabilité. RM n'avait aucune responsabilité de gestion en lien avec le travail qu'il réalisait pour Bantrel. En ce qui concerne le travail, s'il était vu comme un investissement, il n'avait aucun rôle à jouer dans la sélection du travail auquel Bantrel affectait une équipe, ou qu'on lui confiait, à titre de membre d'une équipe de travail de Bantrel. Ce facteur penche également en faveur d'une conclusion selon laquelle RM était un employé, et non un entrepreneur indépendant.

[23] Le dernier facteur à prendre en compte porte sur la possibilité pour un travailleur de générer un profit à partir de l'exécution de ses tâches. Encore une fois, je ne vois pas comment ce facteur pourrait être en faveur d'une conclusion selon laquelle RM était un entrepreneur indépendant. Il recevait une rémunération régulière. Rien n'indique que des primes lui étaient offertes. Son taux de salaire horaire a augmenté progressivement chaque année, et ce, sans aucune négociation de sa part. En outre, pour une raison quelconque, il a simplement déclaré 40 heures de travail par semaine sans tenir compte du nombre réel d'heures qu'il aurait travaillées au cours d'une semaine donnée au-delà de ce nombre. Ce facteur indique que l'appelant a été embauché à titre d'employé, malgré le fait que le

contrat de 2002 stipulait qu'il était un entrepreneur indépendant. Les faits réels dont il a été question plus haut n'appuient tout simplement pas la prétention selon laquelle RM était un entrepreneur indépendant en vertu des contrats de 2002.

[24] De plus, il y a le jugement rendu en 2004 par notre Cour, à savoir la décision 758997 *Alberta Ltd. c. La Reine*, 2004 CCI 755, rendue par le juge McArthur. Cette décision porte sur des faits très semblables. La question en litige dans ce dossier de 2004 était également de savoir si le travailleur était un employé ou un entrepreneur indépendant. Dans ce cas, le travailleur, un technologue en génie, avait été engagé par la même société DGS pour travailler pour la même société Bantrel. L'outillage ne lui appartenait pas, mais il avait sa propre bibliothèque de documents de référence. Aux paragraphes 17, 18 et 19, le juge McArthur a écrit ce qui suit, en concluant que le travailleur était dans une relation employeur-employé et qu'il n'était pas un entrepreneur indépendant :

Il ne m'est pas difficile de conclure que M. Pielasa n'exploitait pas une entreprise à son compte. L'avocat de l'appelante soutient que le principal obstacle que le ministre doit surmonter, en déterminant si M. Pielasa est un employé, est de déterminer qui est l'employeur. C'était DGS qui avait trouvé le travail, alors que Bantrel et Nova assuraient la supervision. Il importe peu de savoir qui était le véritable employeur, à savoir DGS, Bantrel ou Nova; ils étaient probablement tous trois les employeurs, mais cela importe peu.

Il suffit de déterminer s'il peut avec raison être considéré que M. Pielasa exploitait sa propre entreprise en tant que concepteur-dessinateur. Or, M. Pielasa n'exploitait pas sa propre entreprise. L'entente qu'il avait conclue avec DGS, avec Bantrel et avec Nova avait pour effet de lui donner un rôle subalterne, et il était assujéti au contrôle des trois sociétés – on lui disait quoi faire, à quel moment faire le travail et où le faire, et à certains égards, comment le faire. De toute évidence, ce critère étaye la position prise par le ministre. M. Pielasa et 758 n'étaient pas les patrons, c'étaient les trois sociétés qui l'étaient. La société 758 était rémunérée à l'heure pour les services fournis par M. Pielasa. M. Pielasa et 758 ne risquaient pas de subir des pertes ou n'avaient pas de possibilités d'accroître les bénéfices, ce qui indiquait l'existence d'une relation d'employé. Les instruments de travail fournis par M. Pielasa étaient peu importants. Cet élément milite également en faveur d'une relation d'employé.

L'indépendance dont jouissait M. Pielasa était attribuable au style de gestion des trois sociétés plutôt qu'au statut d'entrepreneur indépendant. Le libellé du contrat conclu avec DGS, dans lequel M. Pielasa était désigné en tant qu'entrepreneur indépendant plutôt qu'en tant qu'employé, n'était pas fondé sur la réalité. Les faits vont à l'encontre de cette désignation contractuelle, dont il ne faut pas tenir compte. La liberté dont M. Pielasa bénéficiait, pour ce qui est de la gestion du projet et de la relation de travail avec les trois entités, est assimilable à

l'indépendance dont jouissent communément des employés professionnels compétents auprès de leurs employeurs. L'indépendance qui était accordée à M. Pielasa reflétait le style de gestion des trois sociétés plutôt que d'indiquer un statut d'entrepreneur indépendant.

[25] Les faits de l'espèce en ce qui concerne RM ne me donnent aucune raison de m'écarter des opinions et des conclusions exprimées par le juge MacArthur.

[26] L'avocat de RM a cité deux arrêts, soit *Wolf c. Canada*, 2002 CAF 96 et *Royal Winnipeg Ballet c. M.R.N.*, 2006 CAF 87. Le principal argument dans l'arrêt *Wolf* voulait que le contribuable dans ce jugement ait été un [TRADUCTION] « carriériste », au sens qu'il cherchait toujours un nouvel emploi, ce qui est également le cas de RM en l'espèce. Toutefois, le fait d'être à la recherche d'un nouvel emploi ou d'un meilleur emploi n'est pas un des facteurs énoncés dans l'arrêt *Sagaz*, ou assimilable à l'un de ceux-ci. Il est certain que les employés, et non seulement les entrepreneurs indépendants, peuvent être à l'affût de nouveaux emplois. En outre, comme l'a déclaré le juge Bowie dans la décision *Kuhlmann c. La Reine*, 2011 CCI 410, au paragraphe 7 : « Il n'y avait pas d'activité exercée d'une manière commerciale ni de comportement d'homme d'affaires. Il y avait simplement une personne qui cherchait du travail, soit comme entrepreneur indépendant, soit comme employé à temps plein ou à temps partiel. Il n'est pas raisonnable de nourrir des attentes à l'égard du Trésor pour qu'il subventionne la recherche d'emploi [...] ».

[27] De plus, il était loin d'être clair, selon les éléments de preuve en l'espèce, que RM voyageait souvent à la recherche d'un nouvel emploi. Il n'y avait que peu ou pas d'éléments de preuve documentaire attestant que des démarches étaient en cours. De plus, RM avait un motif distinct de voyager aux commandes de son propre avion – le besoin de conserver sa licence de pilote commercial.

[28] Dans l'arrêt *Wolf*, la Cour d'appel fédérale a été amenée à conclure que le travailleur était un entrepreneur indépendant en partie en raison de l'absence de prestations de retraite et d'assurance-maladie, de l'absence de sécurité d'emploi, de l'absence de protection syndicale et de cours de formation auxquels il pouvait assister, et de l'absence de tout espoir de promotion. En l'espèce, le contrat signé par RM en 2002 prévoyait un [TRADUCTION] « régime collectif d'avantages sociaux » pour les [TRADUCTION] « entrepreneurs » (comme on l'appelait) qui comprend une couverture pour les [TRADUCTION] « soins de santé complémentaires » sans maximum annuel, des soins dentaires de base de 1 500 \$ par année et une couverture d'invalidité à long terme pouvant atteindre 5 000 \$ par

mois, le régime étant offert pendant six mois tout au plus à la fin du travail chez DGS. En l'espèce, il n'y a que peu ou pas d'éléments de preuve voulant que les autres employés de DGS ou de Bantrel aient bénéficié d'un régime de retraite, d'une protection syndicale, de la possibilité de suivre des cours de formation, ou de la possibilité d'obtenir une promotion. En ce qui concerne le volet de la promotion, je ne pense pas qu'il y avait quoi que ce soit qui aurait empêché Bantrel d'offrir un poste plus élevé à RM. De plus, en règle générale, de nombreux emplois, en particulier chez les petits employeurs, ne comportent pas tous ces éléments. En conséquence, l'arrêt *Wolf* est différent de l'espèce.

[29] En ce qui concerne l'affaire *Royal Winnipeg Ballet*, les danseurs et le Royal Winnipeg Ballet lui-même étaient d'avis que les danseurs étaient des entrepreneurs indépendants, et le juge de première instance ne s'était pas demandé si les éléments de preuve étaient plus conformes à cette conclusion qu'à celle selon laquelle ils étaient des employés. Dans ce contentieux, le critère du contrôle a été jugé pertinent et a été appliqué à tort. Toutefois, en l'espèce, le facteur du contrôle n'est pas pertinent, comme je l'ai indiqué dans l'analyse précédente et conformément à l'avis de la Cour suprême du Canada, selon lequel le contrôle n'est essentiellement pas pertinent lorsque le travailleur fournit des services spécialisés que d'autres employés, faute de connaissances [TRADUCTION] « pratiques », ne peuvent superviser, c'est-à-dire soumettre à un contrôle.

[30] Compte tenu de tout ce qui précède, et en posant la question de savoir à qui appartient l'entreprise, je conclus que l'entreprise appartenait à Bantrel ou à DGS, et non à RM. Par conséquent, les revenus offerts à RM par l'agent de dotation de Bantrel, soit DGS, pour les services rendus pour le compte de Bantrel au cours de la période de cinq ans en question, étaient des revenus d'emploi et non d'entreprise.

IV. Déductions :

[31] Ayant conclu que le revenu gagné par RM dans le contexte de son travail pour Bantrel, et indirectement pour DGS, était un revenu d'emploi, j'aborde maintenant la question de savoir si RM peut demander des déductions de dépenses à cet égard.

[32] L'article 8 de la LIR traite de la déduction des dépenses d'un revenu d'emploi. Le paragraphe 8(2) dispose que seuls les montants d'argent prévus à l'article 8 sont déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi. De plus, le paragraphe 8(10)

dispose qu'un contribuable ne peut déduire un montant d'argent en application des alinéas (1)c), f), h) ou h.1) ou des sous-alinéas (1)i), ii) ou iii) que s'il joint à sa déclaration de revenus pour l'année un formulaire prescrit, signé par son employeur, qui atteste que les conditions nécessaires à la disposition applicable ont été remplies.

[33] L'avocate de RM, qui avait bien sûr soutenu que RM était un entrepreneur indépendant et non un employé, n'a fait aucune observation concernant les dépenses d'emploi déductibles. Néanmoins, j'analyserai brièvement ce sujet.

[34] L'article 8 révèle que les seules dépenses qui doivent être prises en compte sont les « frais de déplacement », aux termes de l'alinéa 8(1)h); les « frais afférents à un véhicule à moteur », aux termes de l'alinéa 8(1)h.i); les « repas », aux termes du paragraphe 8(4); le « travail à domicile », aux termes du paragraphe 8(13).

[35] Le contribuable doit, au cours de l'année d'imposition, « a[voir] été habituellement tenu d'accomplir les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur ou à différents endroits » pour pouvoir déduire des « frais de déplacement » et des « frais afférents à un véhicule à moteur ». Or, ce n'est pas ce qu'indiquaient les éléments de preuve en l'espèce, qui établissaient au contraire que RM travaillait habituellement tous les jours dans les bureaux de Bantrel à Calgary. De plus, aucune attestation de l'employeur délivrée en application du paragraphe 8(13) n'a été présentée, ce qui constitue la deuxième raison pour laquelle les alinéas 8(1)h) et h.1) ne peuvent s'appliquer aux frais de déplacement ou aux frais afférents à un véhicule à moteur de RM à titre d'employé.

[36] Les frais de « repas » visés par le paragraphe 8(4) sont seulement déductibles aux termes de l'alinéa 8(1)f) lorsqu'ils sont combinés avec les dépenses de vendeur d'un employé à commission, ce que RM n'était pas; ou aux termes de l'alinéa 8(1)h), avec les frais de déplacement qui, comme nous l'avons mentionné ci-dessus, ne sont pas déductibles dans le cas de RM.

[37] Finalement, la déduction des frais relatifs au « travail à domicile » prévue au paragraphe 8(13) exige que RM ait principalement réalisé les fonctions de son emploi au sein de son établissement domestique autonome, ce qui n'était pas le cas; ou que la partie de l'établissement domestique autonome ait été utilisée pour rencontrer des clients ou d'autres personnes de façon régulière et continue dans le cours normal de l'exécution des fonctions liées à son emploi. Cela n'était également pas le cas.

[38] Ayant abordé les dépenses d'emploi, j'examinerai maintenant les déductions demandées en lien avec un revenu tiré d'un bien, plus particulièrement le revenu de location qu'a tiré RM de deux maisons qu'il détenait à Long Beach, en Californie, tout au long de la période de cinq ans, ainsi que d'une résidence condominiale à Calgary, dont il était propriétaire durant les deux dernières années de la période visée.

[39] Les éléments de preuve documentaire à l'appui des déductions demandées n'étaient pas solides. Comme l'a affirmé l'avocate de l'intimée, M^{me} Meier, [TRADUCTION] « l'appelant nous a transmis beaucoup de documents, mais très peu clarté ». (Transcription, 25 avril 2019, p. 264.) L'avocat de l'appelant lui-même l'a reconnu en déclarant : [TRADUCTION] « je comprends la frustration de ma collègue et amie à l'égard des documents ». (Transcription, 25 avril 2019, p. 302). Il semble que le problème était que les documents avaient seulement été colligés plusieurs années après les années en cause, après que RM, citoyen américain, eut appris que l'Agence du revenu du Canada (l'Agence) s'attendait à ce qu'il produise des déclarations canadiennes pour les cinq années d'imposition visées.

[40] Lors de l'audition, un document intitulé « Concessions de la Couronne – Frais de location » a été soumis à la Cour. Il représente ce que l'intimée serait prête à accepter à titre de frais de location déductibles, en plus de ce qui avait été permis à l'étape de la vérification des nouvelles cotisations portées en appel. (Un avis d'opposition avait été signifié par la suite, mais l'appel a été interjeté avant que le ministre y réponde; cette question n'a donc jamais été traitée par la Division des appels de l'Agence.)

[41] Une copie du document des concessions de la Couronne auquel je fais référence se trouve à l'annexe A de la présente ordonnance. Je suis disposé à permettre ces ajouts. La question de savoir si d'autres déductions sont permises, et dans quelle mesure, le cas échéant, est examinée ci-dessous. Les concessions de la Couronne, que j'accepte, ajoutent les sommes suivantes aux déductions permises de RM relativement au revenu de biens pour les cinq années visées, soit : 7 855 \$ (2004), 10 462 \$ (2005), 12 520 \$ (2006), 12 898 \$ (2007) et 12 403 \$ (2008).

[42] L'un des aspects de la question des dépenses déductibles est la rémunération versée par RM à son ancienne épouse, M^{me} Lantie Marquardt (Lantie), qui réside à Long Beach ou dans les environs. Tout au long des années d'imposition 2004 à 2008, elle s'est chargée des deux biens immobiliers de Long Beach et en a assuré la gestion pour ce qui est des réparations nécessaires et des relations avec les

locataires. Elle s'est également chargée, aux alentours de 2007, de l'aménagement de la cuisine de RM dans sa résidence condominiale située à Calgary. Les éléments de preuve relatifs au véritable montant d'argent versé à Lantie étaient vagues et compliqués par le fait qu'elle et RM entretenaient une solide relation personnelle, et qu'elle participait également au travail lié à certaines de ses déductions d'entreprise, qui ne sont pas pertinentes vu la conclusion ci-dessous selon laquelle il était employé et non propriétaire d'entreprise pendant les années visées. Elle aurait reçu environ 1 500 \$ US par mois. Je remarque également que les « factures » mensuelles de Lantie pour les services semblent avoir été préparées quelques années *à posteriori*, soit seulement lorsque les déclarations à l'Agence ont finalement été préparées.

[43] L'avocat de RM n'a présenté aucune observation précise sur ce point. J'accepte le montant de 175 \$ (US) par mois à titre de paiements déductibles à Lantie pendant la période en question. RM a remis la même somme à un agent immobilier indépendant (Brent Heflin) pour s'occuper des deux biens immobiliers de Long Beach que Lantie surveillait, et je conviens avec l'intimée qu'il ne semble pas approprié qu'elle soit payée plus que M. Heflin pour effectuer ce travail. Comme je l'ai mentionné précédemment, la portion supplémentaire des paiements mensuels qui lui ont été versés serait raisonnablement attribuable à leur relation personnelle en tant qu'amis et ex-époux ainsi qu'à son travail [TRADUCTION] « d'affaires » réalisé pour le compte de RM, qui était distinct du travail réalisé pour s'occuper des deux biens immobiliers de Long Beach. Les 175 \$ (US) par mois sont déjà entièrement pris en compte à la ligne [TRADUCTION] « commissions » du document des concessions de la Couronne (annexe A). En d'autres termes, je n'ajouterais rien à cette « concession ». La reconnaissance du versement de (seulement) 175 \$ US par mois à titre de commission serait conforme à l'article 67 de la LIR.

[44] Le seul autre aspect des déductions au revenu de biens que je souhaite examiner est celui des paiements d'intérêts hypothécaires déductibles. Comme on peut le voir à l'annexe A, il s'agit de loin de la plus importante dépense de biens concédés par l'État – allant de 15 644 \$ (2004) à 30 693 \$ (2008). Est-il possible d'ajouter d'autres paiements d'intérêts? Une fois encore, la documentation n'est pas utile. Les éléments de preuve quant aux montants réels d'au moins quelques-uns des prêts hypothécaires – soit le capital restant à verser et le taux d'intérêt sur les prêts pendant les années faisant l'objet de l'appel – font défaut. De plus, il n'y a pas suffisamment d'éléments probants quant à la date à laquelle les montants en capital ont été prélevés. Comme l'a déclaré l'avocate de l'intimée :
[TRADUCTION] « nous avons des éléments de preuve concernant certains

versements, mais nous voyons très clairement que les sommes sont déposées dans des comptes de chèques et entremêlées à des fonds déjà présents, et l'argent se promène dans toutes les directions ». (Transcription, 25 avril 2019, p. 290.)

[45] Je m'inquiète également de l'applicabilité du sous-alinéa 20(1)c)(i) de la LIR qui permet de déduire les intérêts payés sur l'argent emprunté utilisé pour tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien. La Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622 au paragraphe 28, a conclu qu'aucune déduction n'était possible lorsqu'il y avait un lien indirect entre les fonds empruntés et l'utilisation admissible de ceux-ci.

[46] Je n'arrive pas à cerner, dans les éléments de preuve, plus particulièrement la pièce A-34, d'autres intérêts déduits que je pourrais relier au capital emprunté et à l'utilisation admissible, et je n'arrive pas à conclure que ce lien entre ces deux éléments est assez direct pour respecter le sous-alinéa 20(1)c)(i).

[47] Je ne dispose pas non plus d'éléments de preuve adéquats et suffisamment clairs pour autoriser d'autres déductions demandées au titre du revenu de location.

[48] En conclusion, l'appel de chacune des nouvelles cotisations est accueilli, et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour réexamen et établissement de nouvelles cotisations, au motif que l'appelant a droit aux déductions de revenu supplémentaires s'élevant à 7 855 \$, à 10 462 \$, à 12 520 \$, à 12 898 \$ et à 12 403 \$ pour les années d'imposition 2004, 2005, 2006, 2007 et 2008. De plus, les parties auront 30 jours à compter de la date du présent jugement pour soumettre à la Cour des observations écrites relativement aux dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 28^e jour de novembre 2019.

« B. Russell »

Le juge Russell

Traduction certifiée conforme
ce 5^e jour d'août 2020.

Mario Lagacé, jurilinguiste

Annexe A

ID SEULEMENT A-2(1)

Concessions de la Couronne – Frais de location

Mathias, Ralph 2015-4411(IT)G

La Couronne accepte que M. Mattias ait le droit de déduire les frais de location décrits ci-dessous. Le calcul et la justification de ces concessions sont exposés dans l'explication ci-jointe.

Les chiffres ayant été arrondis, leur total peut ne pas correspondre.

	2004	2005	2006	2007	2008
Véhicule à moteur et déplacements	–	–	–	–	–
Nettoyage et entretien	2 792	–	1 390	800	319
Commissions	2 733	2 544	2 382	2 227	2 239
Assurances	1 106	1 525	1 482	1 159	1 211
Frais juridiques et autres frais professionnels	2 017	–	284	–	533
Frais de gestion	1 952	1 817	1 701	2 725	2 859
Intérêts hypothécaires	15 644	20 913	26 940	31 870	30 693
Réparations	5 184	726	90	3 633	1 907
Fournitures	75	–	–	–	2 179
Taxes foncières	7 374	7 246	6 640	6 910	7 999
Jardinage et aménagement paysager	–	182	–	–	–
Services publics	–	–	45	46	31
Frais de bureau	–	15	414	–	13
Peinture	4 425	–	624	–	–
Plomberie	1 014	131	–	351	187
Réparation de serrures	78	–	–	–	–
Téléphone	–	–	14	–	13
Frais de condominium – pour 2014, 1053 rue 10 S W Calgary	–	–	–	2 314	2 479
Autres charges (y compris les frais de condo aux États-Unis)	7 731	6 812	7 118	6 810	7 938
Amortissement (DPA dans la déclaration canadienne)	–	–	–	268	250
Total des charges locatives, y compris les concessions	52 125	41 911	49 124	59 143	60 849
Total permis à la vérification	44 270	31 449	36 604	46 245	48 446
Total des concessions – voir les explications pour plus de détails	7 855	10 462	12 520	12 898	12 403

RÉFÉRENCE : 2019 CCI 271

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2015-4411(IT)G

INTITULÉ : RALPH MATHIAS c. SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Calgary (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 12 et 13 février 2019 et le 25 avril 2019

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge B. Russell

DATE DU JUGEMENT : Le 28 novembre 2019

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelant : M^e Jonathan N. Garbutt
Avocates de l'intimée : M^e Valerie Meier
M^e Emera Nguyen

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : M^e Jonathan N. Garbutt

Cabinet : Dominion Tax Law

Pour l'intimée :

M^e Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa (Canada)