

2004-2012(IT)I

ENTRE :

ALAN PURVES,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 8 décembre 2004 à Windsor (Ontario).

Devant : L'honorable juge E.A. Bowie

Comparutions :

Avocat de l'appellant :

M^e John R. Mill

Avocats de l'intimée :

M^e Gatien Fournier et

M^e Marie Eve Aubry

[TADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation d'impôt établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2002 est admis, avec dépens à l'appellant, et la nouvelle cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il la réexamine et en établisse une nouvelle au motif que l'appellant a droit au crédit demandé en application de l'article 122.3 de la *Loi*.

Signé à Ottawa, Canada, ce 25^e jour d'avril 2005.

"E.A. Bowie"

Le juge Bowie

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour de décembre 2005.

Joanne Robert, traductrice

Référence : 2005CCI290

Date : 20050425

Dossier : 2004-2012(IT)I

ENTRE :

ALAN PURVES,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Bowie

[1] Cet appel, entendu à Windsor (Ontario) sous le régime de la procédure informelle de la Cour, soulève une question quant au sens précis de certains termes du paragraphe 122.3(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*).

Faits

[2] M. Purves, bien que ne détenant pas de diplôme universitaire en génie, possède des compétences équivalentes et peut donc travailler comme ingénieur dans l'industrie automobile. Il y a quelques années, alors qu'il travaillait pour la compagnie Ford, il a rencontré M. Gary Claxton, directeur général de Comtech International Design Group Inc. (Comtech). Comtech est une société qui réside au Canada et qui exploite une entreprise consistant à fournir des services d'ingénierie de divers genres. M. Purves a postulé un emploi chez Comtech, et il a été embauché. Il travaille pour Comtech depuis lors. C'est précisément son emploi chez Comtech tout au long de l'année 2002 qui donne lieu au présent appel.

[3] En janvier 2002, Comtech a conclu un contrat avec Kelly Services Inc. (Kelly). Kelly est une société résidant aux États-Unis, dont l'établissement principal est situé à Troy, au Michigan. Je reproduis ici le préambule du contrat, de même que les clauses du contrat qui revêtent le plus d'importance pour les besoins du présent appel. Comtech est désigné dans le contrat « fournisseur à niveaux multiples », exerçant des activités en tant que « fournisseur d'employés techniques ».

[TRADUCTION]

Le présent accord avec le fournisseur à niveaux multiples (l'« accord ») est un accord conclu, à la date mentionnée ci-dessus, entre Kelly Services Inc. (« Kelly »), une société du Delaware, dont l'établissement principal est situé au 999 West Big Beaver Road, à Troy, au Michigan 48084, et le fournisseur susmentionné. Cet accord concerne les demandes que Kelly peut acheminer au fournisseur à niveaux multiples pour répondre aux besoins en main-d'oeuvre contractuelle qui sont signalés à Kelly par la General Motors en application de l'entente conclue entre le client et Kelly (à la date précitée).

Par cet accord, Kelly et le fournisseur à niveaux multiples nouent une relation afin de fournir des employés contractuels au client. En conséquence, eu égard aux ententes et aux engagements réciproques entre Kelly et le fournisseur à niveaux multiples, il est convenu de ce qui suit :

1. **ÉTENDUE DU TRAVAIL ET TARIFICATION.** Le fournisseur à niveaux multiples affectera ses employés chez le client, à la demande de Kelly, pour l'exécution de travaux conformément à la tarification et aux conditions en la matière, qui sont exposées à l'annexe A jointe au présent accord et qui en fait partie intégrante. Cet accord n'oblige en rien Kelly à acheminer au fournisseur à niveaux multiples les demandes de main-d'oeuvre contractuelle du client.

[...]

3. **OBLIGATIONS DU FOURNISSEUR À NIVEAUX MULTIPLES.** En plus d'affecter les employés à l'exécution des travaux de sous-traitance visés par le présent accord, le fournisseur à niveaux multiples doit recruter, rencontrer en entrevue, sélectionner et embaucher les candidats les mieux qualifiés pour exécuter de tels travaux. Le fournisseur à niveaux multiples doit : a) tenir tous les dossiers du personnel et livres de paie nécessaires relativement aux employés affectés aux lieux de travail du client; b) fournir sur demande, sous forme électronique, des dossiers historiques concernant la main-d'oeuvre contractuelle affectée chez le client; c) calculer les salaires et retenir les impôts fédéraux, les impôts d'État et les impôts locaux applicables, ainsi que les paiements fédéraux au titre de la sécurité sociale; d) verser le montant net des salaires et les avantages sociaux, le cas échéant, directement à ses employés; e) contracter une assurance

responsabilité, une assurance détournement et vols et une assurance pour l'indemnisation des accidentés du travail aux montants énoncés ci-après; et f) à la demande de Kelly, pour toute raison légalement valable, relever de ses fonctions ses employés affectés chez le client; pourvu que le présent accord ne porte en aucune façon atteinte au droit du fournisseur à niveaux multiples, à son seul gré en tant qu'employeur, d'embaucher, d'affecter et de réaffecter ses propres employés et (ou) de mettre fin à leur emploi.

Le fournisseur à niveaux multiples garantit que les employés affectés chez le client en vertu du présent accord exécuteront de manière satisfaisante les travaux qui leur sont confiés. Si ces travaux ne sont pas exécutés de façon satisfaisante, le fournisseur à niveaux multiples, sur préavis suffisant de Kelly, annulera tous les frais exigés pour cause de travail insatisfaisant. Selon les dispositions de la commande d'achat de GM, les personnes dont le travail est jugé insatisfaisant par l'acheteur (GM) au cours des cinq (5) premiers jours de travail seront retirées de leurs fonctions, sans aucuns frais pour l'acheteur au titre du temps consacré par la personne au travail.

[...]

6. **RÉMUNÉRATION DES SERVICES.** En contrepartie de l'exécution des travaux par le fournisseur à niveaux multiples en vertu du présent accord, Kelly convient de rémunérer ce dernier conformément aux lignes directrices relatives à la tarification énoncées à l'annexe A. Le fournisseur sera rémunéré sur une base mensuelle, 30 jours après la date de fin de la dernière semaine du mois précédent.

Le fournisseur à niveaux multiples dispose de 60 jours à partir de la date de réception du paiement pour porter à l'attention de Kelly toute erreur ou omission concernant le paiement. Kelly dispose de 60 jours à partir de la date de l'avis donné par le client pour porter à l'attention du fournisseur à niveaux multiples toute erreur ou omission concernant la facturation au client des services de la main-d'oeuvre contractuelle par le fournisseur à niveaux multiples.

Les pertes attribuables à la fraude qui sont portées à l'attention de Kelly ou du fournisseur à niveaux multiples seront réglées dès qu'elles auront été décelées, sans délai. Toutes les parties en cause au moment où la perte aura été décelée conviendront d'un règlement permettant d'indemniser Kelly ou le client.

En cas de résiliation du présent accord, Kelly sera tenu de payer le fournisseur à niveaux multiples pour tous les services satisfaisants rendus au moment de la résiliation.

Kelly avait de son côté conclu avec le General Motors Corporation (GMC) une entente selon laquelle elle fournissait à GMC des employés, y compris des

employés qualifiés pour travailler comme ingénieurs dans l'industrie automobile. Le contrat conclu entre Kelly et GMC n'a pas été déposé en preuve, mais personne ne conteste que c'était en vertu de ce contrat que M. Purves travaillait pour GMC.

[4] La preuve quant à l'attribution des fonctions que M. Purves était tenu d'exécuter et à la supervision de son travail est sommaire, mais il n'est pas contesté qu'il accomplissait ces fonctions aux États-Unis, et il semble que le travail ou les « projets » lui étaient confiés par le personnel de supervision de GMC, pour qui le travail était exécuté, et que la supervision quotidienne de son travail incombait au personnel de GMC. M. Claxton a bien affirmé qu'il se rendait sur le chantier pour [TRADUCTION] « voir comment les choses allaient », mais j'en ai déduit qu'il s'entretenait à l'occasion avec le personnel de supervision de GMC pour connaître son niveau de satisfaction, et non qu'il inspectait personnellement le fruit du travail pour s'assurer de sa qualité.

[5] M. Purves était employé par Comtech, et il fournissait ses services à GMC en acquittement de son obligation envers Kelly et de l'obligation de Kelly envers GMC. GMC avait des travaux d'ingénierie à attribuer à M. Purves dans le cadre de ses activités de conception et de fabrication, elle a confié ces travaux à M. Purves, elle a exercé un contrôle sur ce dernier pendant la réalisation des travaux et elle a utilisé le produit du travail à ses propres fins. Comtech n'avait conclu, avec GMC ou quelqu'un d'autre, aucun contrat selon lequel elle était chargée de livrer un produit, par opposition au travail de M. Purves. M. Purves n'avait pas de contrat avec GMC ou Kelly. Comtech était son employeur. C'était elle qui le rémunérait et qui avait le droit de le congédier, et elle se faisait rembourser son salaire par Kelly, qui elle se faisait rembourser par GMC.

[6] Le crédit que M. Purves a demandé dans les déclarations de revenus qu'il a produites pour 2000 est généralement appelé « crédit d'impôt pour emploi à l'étranger », soit « overseas employment tax credit » en anglais. Il y a, en anglais, une erreur d'appellation, bien sûr, parce qu'il n'est pas nécessaire de travailler outre-mer (« overseas ») pour avoir droit au crédit; il suffit de travailler hors du Canada. L'avocat m'a affirmé, au début de l'audition du présent appel, que des milliers de personnes se déplaçaient chaque jour entre l'Ontario et le Michigan pour leur travail. La *Loi* n'exige absolument pas qu'une personne vive à l'étranger au cours de la période de travail pour avoir droit au crédit, et les avocats de l'intimée n'ont pas laissé entendre que la *Loi* l'exige.

[7] Le paragraphe 122.3 de la *Loi* porte ce qui suit :

122.3(1) Where an individual is resident in Canada in a taxation year and, throughout any period of more than 6 consecutive months that commenced before the end of the year and included any part of the year (in this subsection referred to as the “qualifying period”)

(a) was employed by a person who was a specified employer, other than for the performance of services under a prescribed international development assistance program of the Government of Canada, and

(b) performed all or substantially all the duties of the individual's employment outside Canada

(i) in connection with a contract under which the specified employer carried on business outside Canada with respect to

(A) the exploration for or exploitation of petroleum, natural gas, minerals or other similar resources,

(B) any construction, installation, agricultural or engineering activity, or

(C) any prescribed activity, or

(ii) for the purpose of obtaining, on behalf of the specified employer, a contract to undertake any of the activities referred to in clause (i)(A), (B) or (C),

there may be deducted, from the amount

122.3. (1) Lorsqu'un particulier réside au Canada au cours d'une année d'imposition et que, tout au long d'une période de plus de 6 mois consécutifs ayant commencé avant la fin de l'année et comprenant une fraction de l'année (appelée la « période admissible » au présent paragraphe) :

a) d'une part, il a été employé par une personne qui était un employeur déterminé, dans un but autre que celui de fournir des services en vertu d'un programme, visé par règlement, d'aide au développement international du gouvernement du Canada;

b) d'autre part, il a exercé la totalité, ou presque, des fonctions de son emploi à l'étranger :

(i) dans le cadre d'un contrat en vertu duquel l'employeur déterminé exploitait une entreprise à l'étranger se rapportant à, selon le cas :

(A) l'exploration pour la découverte ou l'exploitation de pétrole, de gaz naturel, de minéraux ou d'autres ressources semblables,

(B) un projet de construction ou d'installation, ou un projet agricole ou d'ingénierie,

(C) toute activité visée par règlement,

(ii) dans le but d'obtenir, pour le compte de l'employeur déterminé, un contrat pour la réalisation des activités visées à la division (i)(A), (B) ou (C),

peut être déduite du montant qui serait, sans le présent article, l'impôt à payer par le

that would, but for this section, be the individual's tax payable under this Part for the year, an amount equal to ...

contribuable pour l'année en vertu de la présente partie une somme égale à ...

[8] D'entrée de jeu, les parties ont convenu que Comtech employait M. Purves, que Comtech est un employeur déterminé au sens donné à cette expression par le paragraphe 122.3(2), que M. Purves a exercé la totalité, ou presque, des fonctions de son emploi à l'étranger en 2002, et qu'il a occupé cet emploi pendant toute l'année 2002. En conséquence, le litige se résume à ceci : M. Purves a-t-il exercé ces fonctions dans le cadre d'un contrat en vertu duquel Comtech exploitait, à l'étranger, une entreprise se rapportant à un projet d'ingénierie?

[9] L'avocat de l'appelant soutient qu'étant donné que M. Purves est une personne qui exécute des travaux d'ingénierie et que ce sont ses services que l'appelant fournit en vertu de son contrat avec Kelly, il s'ensuit alors forcément que ses fonctions étaient exercées dans le cadre d'un contrat en vertu duquel Comtech exploitait une entreprise se rapportant à un projet d'ingénierie. Un ingénieur, a-t-il affirmé, fournit nécessairement des services d'ingénierie; donc si vous fournissez un ingénieur, vous fournissez des services d'ingénierie.

[10] Les avocats de l'intimée font valoir que même s'il peut arriver que Comtech fournisse, dans d'autres contextes, des services d'ingénierie à d'autres clients, ce qu'elle a fourni dans le cadre de son contrat avec Kelly ne constitue pas des services d'ingénierie, et qu'elle n'exploite donc pas une entreprise se rapportant à un projet d'ingénierie. Ce dont GMC a besoin, ce sont les services d'un ingénieur; Kelly est une entreprise de recrutement de personnel, et elle fournit des services de recrutement de personnel à GMC. Comtech fournit à Kelly exactement ce que ce Kelly fournit à GMC. L'entreprise que Comtech exploite dans le cadre de son contrat avec Kelly ne se rapporte donc pas à l'ingénierie, mais à la fourniture de personnel. Ce point de vue est étayé par la décision rendue par cette cour dans l'affaire *Fonta v. The Queen*¹, mais une décision contraire a récemment été rendue dans l'affaire *Claveri c. Canada*². Les décisions rendues dans ces deux causes

¹ [2002] 3 C.T.C. 2177

² 2005CCI192

reposaient sur des faits s'apparentant à ceux de l'espèce. L'avocat de l'appelant a invoqué la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Timmins c. Canada*³, mais j'estime que cette dernière n'est pas utile. L'arrêt *Timmins* porte sur le sens du terme « entreprise », une question qui n'est pas litigieuse en l'espèce.

[11] Lorsque le paragraphe 122.3(1) est ramené aux éléments litigieux en l'espèce, par retranchement des propos inutiles, il exige que l'appelant prouve qu'il :

[...] a exercé [...] [les] fonctions de son emploi à l'étranger dans le cadre d'un contrat en vertu duquel [Comtech] exploitait une entreprise à l'étranger se rapportant à [...] un projet [...] d'ingénierie.

Dans la mesure où cette question est pertinente en l'espèce, les activités de Comtech consistaient à fournir les services de l'appelant à GMC par l'intermédiaire de Kelly; ces services étaient fournis par Comtech en vertu du contrat que cette dernière avait conclu avec Kelly, et ils étaient fournis à Detroit dans l'établissement de GMC, où l'appelant exerçait ses fonctions. La seule question restante alors est de savoir si l'on peut considérer les activités de Comtech consistant à fournir des ingénieurs aux clients de Kelly comme « se rapportant à un projet d'ingénierie ». À mon avis, il faut répondre à cette question par l'affirmative. Dans l'affaire *Nowegijick c. La Reine*⁴, le juge Dickson, selon le titre qu'il portait alors, a affirmé ce qui suit :

À mon avis, les mots « quant à » ont la portée la plus large possible. Ils signifient, entre autres, « concernant », « relativement à » ou « par rapport à ». Parmi toutes les expressions qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c'est probablement l'expression « quant à » qui est la plus large.

[12] Il est incontestable que le volet des activités de Comtech qui a amené celle-ci à affecter l'appelant à des travaux chez GMC est un domaine qui est rattaché aux travaux que GMC devait faire faire, qui sont à coup sûr des travaux d'ingénierie – ou un « projet d'ingénierie », pour reprendre les termes de la *Loi*. Il s'ensuit que l'emploi de l'appelant est visé par l'article 122.3, et qu'il a droit au crédit que cette disposition prévoit.

³ [1999] 2 C.F. 563

⁴ [1983] 1 R.C.S. 29, p. 39

[13] Il se peut fort bien que le législateur n'ait pas eu à l'esprit des situations factuelles comme celle qui nous occupe quand il a promulgué l'article 122.3. Il semble bel et bien injuste que M. Purves, qui travaille à Detroit, mais qui rentre chez lui à Windsor tous les soirs, ait droit au crédit d'impôt, alors que ses voisins qui travaillent à Detroit, mais qui sont embauchés directement par GMC ou ceux qui travaillent pour des constructeurs d'automobiles situés à Windsor n'y ont pas droit. Les avocats de l'intimée ont porté devant moi le bulletin d'interprétation IT-497R4 et les notes techniques du ministère des Finances qui ont été publiées lors de la promulgation de l'article 122.3. Ces documents ne semblent pas traiter d'arrangements tels que celui qui fait litige en l'espèce. En revanche, la loi est claire. Si les dispositions de la *Loi* sont non équivoques, je dois alors les appliquer telles qu'elles sont rédigées⁵. La question de savoir si le libellé choisi par le rédacteur a créé une échappatoire qui n'était pas prévue relève du législateur, et c'est à lui d'y remédier s'il le juge indiqué.

[14] L'appel est admis. La cotisation est renvoyée au ministre pour qu'il la réexamine et en établisse une nouvelle au motif que l'appelant a droit au crédit demandé en application de l'article 122.3. L'appelant a droit à ses dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 25^e jour d'avril 2005.

“E.A. Bowie”

Le juge Bowie

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour de décembre 2005.

Joanne Robert, traductrice

⁵ *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312, p. 326 et 327, et *Shell Canada Ltée c. La Reine*, [1999] 3 R.C.S. 622, paragr. 43 à 48.

