

Dossier : 2012-1000(IT)I

ENTRE :

GOMEZ CONSULTING LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 8 avril 2013 à Ottawa, Canada

Devant : L'honorable juge Paul Bédard

Comparutions :

Représentant de l'appelante : M. Luis Gomez Almeida

Avocat de l'intimée : M^e Christopher Kitchen

JUGEMENT

Les appels à l'encontre des nouvelles cotisations établies au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2007, 2008 et 2009 sont rejetés, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 30^e jour d'avril 2013.

« Paul Bédard »

Juge Bédard

Traduction certifiée conforme
Ce 12^e jour de juin 2013.

C. Laroche, traducteur

Référence : 2013 CCI 135

Date : 20130430

Dossier : 2012-1000(IT)I

ENTRE :

GOMEZ CONSULTING LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Bédard

[1] Le 14 septembre 2010, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a établi de nouvelles cotisations concernant l'obligation fiscale de Gomez Consulting Ltd. (l'« appelante ») et rejeté du même coup la déduction pour petite entreprise dont celle-ci s'était prévaluée lors du calcul de son impôt à payer pour les années d'imposition 2007 et 2008, de même que la déduction de dépenses d'un montant de 10 000 \$, de 8 341 \$ et de 9 613 \$ pour les années d'imposition 2007, 2008 et 2009, respectivement. Le ministre a conclu que l'appelante était une entreprise de prestation de services personnels au cours des années d'imposition en litige et il a de ce fait rejeté les déductions pour petite entreprise réclamées par l'appelante au titre du paragraphe 125(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »), de même que les dépenses déduites par elle selon l'alinéa 18(1)p) de la Loi. Il a conclu que l'appelante était une entreprise de prestation de services personnels au motif que, n'eût été l'existence de l'appelante, il serait raisonnable de considérer M. Luis Gomez Almeida comme un employé de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») et de la Société canadienne d'hypothèques et de logement (les « clientes »), c'est-à-dire les entités auxquelles les services en question étaient fournis. Le présent appel a trait à ces nouvelles cotisations.

[2] Pour déterminer l'obligation fiscale de l'appelante concernant la période pertinente, le ministre s'est fondé sur les hypothèses de fait suivantes (lesquelles sont énumérées au paragraphe 10 de la réponse à l'avis d'appel) :

[TRADUCTION]

- a) au cours de la période pertinente, Luis Gomez Almeida était employé et seul actionnaire de l'appelante (**admis**);
- b) au cours de la période pertinente, l'appelante n'avait que deux employés, Luis Gomez Almeida et son épouse, Maria J. Riviere (**admis**);
- c) les activités de l'appelante consistaient à fournir des services de consultation en technologies de l'information (« TI ») (**admis**);
- d) l'appelante a conclu des ententes avec AQR Management Services Inc. (« AQR ») en vue de la prestation de services informatiques, par Luis Gomez Almeida, à l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») ainsi qu'à la Société canadienne d'hypothèques et de logement (la « SCHL »), et ce, de la manière suivante : (**admis**)

Date	Clientes	Du	AU
11 mars 2006	ARC	20 mars 2006	30 juin 2007
1 ^{er} mai 2006	ARC	1 ^{er} juillet 2006	31 mai 2007
1 ^{er} mai 2007	SCHL	1 ^{er} mai 2007	31 décembre 2007
1 ^{er} juin 2008	ARC	16 juin 2008	31 mars 2009

- e) les clientes autorisaient les travaux à exécuter (**admis**);
- f) les clientes autorisaient les heures de travail à consacrer aux travaux (**nié**);
- g) Luis Gomez Almeida était tenu d'être présent dans les locaux des clientes (**admis**);
- h) Luis Gomez Almeida exécutait les travaux sous le contrôle et la direction des clientes (**nié**);
- i) les services devaient être fournis par Luis Gomez Almeida et ne pouvaient pas être confiés à d'autres (**nié**);
- j) Luis Gomez Almeida inscrivait ses heures de travail sur des feuilles de temps (**admis**);
- k) les clientes approuvaient les feuilles de temps de Luis Gomez Almeida (**admis**);

- l) les clientes devaient autoriser les heures supplémentaires effectuées (**admis**);
- m) Luis Gomez Almeida était rémunéré à un tarif quotidien précis, pour 7,5 heures de travail par jour (**nié**);
- n) un bureau, un téléphone et un accès au réseau étaient fournis à Luis Gomez Almeida dans les locaux des clientes (**admis**);
- o) Luis Gomez Almeida n'a pas engagé de dépenses d'exploitation en vue de la prestation des services (**nié**);
- p) ni Luis Gomez Almeida ni l'appelante n'ont encouru un risque financier quelconque (**nié**);
- q) ni Luis Gomez Almeida ni l'appelante n'ont eu à effectuer un investissement quelconque en vue de la prestation des services (**nié**);
- r) Luis Gomez Almeida dépendait uniquement du revenu qu'il touchait dans le cadre des contrats conclus avec les clientes (**nié**);
- s) Luis Gomez Almeida n'a pas eu plus d'un client en même temps au cours de la période pertinente (**admis**);
- t) Luis Gomez Almeida n'a pas sollicité d'autres activités professionnelles au cours de la période visée par les contrats conclus avec les clientes (**admis**);
- u) AQR n'était pas associée à l'appelante au cours de la période pertinente (**admis**);
- v) l'appelante a déduit les sommes de 4 983 \$, 3 894 \$ et 3 545 \$ à titre de versements de TPS/TVH pour les années d'imposition 2007, 2008 et 2009, respectivement (**admis**);
- w) les versements de TPS/TVH ont été inclus dans les dépenses déduites rejetées, ainsi qu'il est indiqué ci-dessus au paragraphe 6, sous les rubriques [TRADUCTION] « Entreprise, taxes, permis et adhésion » et [TRADUCTION] « Retenues d'impôt » (**admis**);
- x) l'appelante a utilisé la méthode rapide de comptabilité pour calculer les versements de TPS/TVH (**admis**).

La position de l'appelante

[3] L'appelante fait valoir qu'au cours de la période pertinente elle n'était pas une « entreprise de prestation de services personnels », au sens du critère énoncé au paragraphe 125(7) de la Loi et que, de ce fait, la totalité des dépenses et des

déductions déclarées sont admissibles. Elle se fonde dans une large mesure sur l'intention des parties en l'espèce, comme en font foi les modalités des contrats conclus entre l'appelante et AQR au cours de la période pertinente (pièce A-1) (les « contrats »). Elle souligne que plusieurs décisions de la Cour ont mis l'accent sur l'importance de cette question depuis l'arrêt que la Cour d'appel fédérale a rendu dans l'affaire *Royal Winnipeg Ballet c. M.R.N.*, 2006 CAF 87, 2006 D.T.C. 6323 (Ang.) (C.A.F.) (« *Royal Winnipeg Ballet* »). Autrement dit, l'appelante soutient que c'est l'intention des parties de même que la relation tout entière dont il est question en l'espèce qui devraient prévaloir au moment de caractériser cette relation.

La position de l'intimée

[4] L'intimée fait valoir essentiellement qu'au vu du critère énoncé dans l'arrêt *Wiebe Door Services Ltd v. M.N.R.*, 87 DTC 5025 (« *Wiebe Door* »), n'eût été l'existence de l'appelante, il serait raisonnable de considérer M. Almeida comme un employé des clientes, c'est-à-dire les entités auxquelles les services ont été fournis. Autrement dit, selon l'intimée, l'appelante n'a pas établi qu'elle était un entrepreneur indépendant. Enfin, l'intimée est d'avis que l'intention n'est pas un aspect pertinent dans une affaire qui met en cause la détermination de l'existence d'une « entreprise de prestation de services personnes » au sens du paragraphe 125(7) de la Loi.

[5] L'appelante a appelé trois témoins : MM. Luis Gomez Almeida, Mario Ma et Jorge Arroso.

[6] Le témoignage de M. Almeida a essentiellement révélé ce qui suit :

- a) M. Almeida est un « programmeur-analyste d'applications », qui a conçu pour ses clientes des programmes comportant des opérations d'introduction et d'extraction de données;
- b) les travaux que M. Almeida a faits pour les clientes ne pouvaient être accomplis que dans les locaux de ces dernières. L'appelante a expliqué que M. Almeida avait accès aux locaux des clientes 24 heures sur 24, mais qu'il ne pouvait y faire entrer personne d'autre;
- c) M. Almeida devait remplir des feuilles de temps pour les clientes; sans ces feuilles, l'appelante n'aurait pas été rémunérée;
- d) M. Almeida travaillait dans le cadre d'une équipe. Il y avait un chef d'équipe qui s'assurait que les membres de l'équipe collaboraient

comme il faut. M. Almeida devait rendre compte au chef d'équipe, qui évaluait l'avancement des travaux qu'il avait accomplis;

- e) l'appelante était rémunérée sur une base quotidienne pour toutes les tranches de 7,5 heures de travail qu'exécutait M. Almeida et qu'autorisaient les clientes. S'il arrivait que M. Almeida accomplisse plus ou moins que 7,5 heures de travail, la base quotidienne était augmentée ou réduite de manière proportionnelle. En d'autres termes, l'appelante était rémunérée à l'heure. M. Almeida a ajouté que ni l'appelante ni lui n'avaient jamais reçu de primes pour ces travaux. Il a également expliqué que le tarif quotidien avait été l'objet de quelques négociations;
- f) les clientes fournissaient un poste de travail à M. Almeida;
- g) l'appelante obtenait des contrats du fait des connaissances de M. Almeida;
- h) les seules dépenses d'exploitation que l'appelante a engagées (téléphone cellulaire, etc.) n'étaient pas des dépenses d'exploitation engagées (ou exigées par les clientes) en rapport avec la prestation de services aux clientes;
- i) le seul risque de perte que couraient M. Almeida et l'appelante résidait dans l'éventuelle insolvabilité des clientes ou d'AQR, un risque fort peu probable selon la preuve;
- j) ni l'appelante ni M. Almeida n'avaient le droit de faire faire les travaux en sous-traitance sans l'accord du client.

[7] Le témoignage de M. Ma a essentiellement révélé ce qui suit :

- i. au cours de la période pertinente, M. Ma a fourni lui aussi à l'ARC des services de consultation en technologies de l'information (les « services de TI »); il a ajouté que M. Almeida et lui travaillaient à un certain moment au sein de la même équipe auprès de l'ARC et fournissaient essentiellement les mêmes services de TI;
- ii. l'ARC (Division des appels) a reconnu que M. Ma était un entrepreneur indépendant pendant qu'il lui fournissait des services de TI. Je tiens à signaler ici que la situation de M. Ma

diffère nettement de celle de M. Almeida, en ce sens que ce dernier avait sa propre société.

Analyse

[8] Les dispositions applicables de la Loi sont les suivantes :

125(7) « *entreprise de prestation de services personnels* » S'agissant d'une entreprise de prestation de services personnels exploitée par une société au cours d'une année d'imposition, entreprise de fourniture de services dans les cas où :

a) soit un particulier qui fournit des services pour le compte de la société – appelé « employé constitué en société » à la présente définition et à l'alinéa 18(1)*p*);

b) soit une personne liée à l'employé constitué en société,

est un actionnaire déterminé de la société, et où il serait raisonnable de considérer l'employé constitué en société comme étant un cadre ou un employé de la personne ou de la société de personnes à laquelle les services sont fournis, si ce n'était de l'existence de la société, à moins :

c) soit que la société n'emploie dans l'entreprise tout au long de l'année plus de cinq employés à temps plein;

d) soit que le montant payé ou payable à la société au cours de l'année pour les services ne soit reçu ou à recevoir par celle-ci d'une société à laquelle elle était associée au cours de l'année.

248(1) « *actionnaire déterminé* » S'agissant de l'actionnaire déterminé d'une société au cours d'une année d'imposition, contribuable qui, directement ou indirectement, à un moment donné de l'année, possède au moins 10 % des actions émises d'une catégorie donnée du capital-actions de la société ou de toute autre société qui est liée à celle-ci; pour l'application de la présente définition [...]

125(7) « *entreprise exploitée activement* » Toute entreprise exploitée par une société, autre qu'une entreprise de placement déterminée ou une entreprise de prestation de services personnels mais y compris un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial.

125(1) La société qui est tout au long d'une année d'imposition une société privée sous contrôle canadien peut déduire de son impôt payable par ailleurs pour l'année en vertu de la présente partie une somme égale au produit de la multiplication du taux de la déduction pour petite entreprise qui lui est applicable pour l'année par la moins élevée des sommes suivantes :

a) l'excédent éventuel du total des montants suivants :

(i) l'ensemble de toutes les sommes dont chacune est le revenu de la société pour l'année tiré d'une entreprise exploitée activement au Canada (autre que le revenu de la société pour l'année tiré d'une entreprise qu'elle exploite comme associé d'une société de personnes),

(ii) le revenu de société de personnes déterminé de la société pour l'année,

sur le total des montants suivants :

(iii) l'ensemble de toutes les sommes dont chacune est une perte de la société pour l'année provenant de l'exploitation d'une entreprise exploitée activement au Canada (autre qu'une perte de la société pour l'année provenant d'une entreprise qu'elle exploite comme associé d'une société de personnes),

(iv) la perte de société de personnes déterminée de la société pour l'année;

b) l'excédent éventuel du revenu imposable de la société pour l'année sur le total des montants suivants :

(i) les $\frac{10}{3}$ du total des sommes qui seraient déductibles, en application du paragraphe 126(1), de l'impôt payable par ailleurs par la société pour l'année en vertu de la présente partie si elles étaient déterminées compte non tenu des articles 123.3 et 123.4,

(ii) les $\frac{10}{4}$ du total des sommes qui seraient déductibles, en application du paragraphe 126(2), de l'impôt payable par ailleurs par la société pour l'année en vertu de la présente partie si elles étaient déterminées compte non tenu de l'article 123.4,

(iii) la fraction du revenu imposable de la société pour l'année qui n'est pas assujettie à l'impôt en vertu de la présente partie par l'effet de quelque loi fédérale;

c) le plafond des affaires de la société pour l'année.

18.(1) Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles :

[...]

p) une dépense, dans la mesure où elle est engagée ou effectuée par une société au cours d'une année d'imposition en vue de tirer un revenu d'une entreprise de prestation de services personnels, à l'exception :

(i) du salaire, du traitement ou d'une autre rémunération versé au cours de l'année à un actionnaire constitué en société de la société,

(ii) du coût, pour la société, de tout autre avantage ou allocation accordé à un actionnaire constitué en société au cours de l'année,

(iii) d'un montant dépensé par la société et lié à la vente de biens ou à la négociation de contrats par la société, lorsque le montant aurait été déductible dans le calcul du revenu d'un actionnaire constitué en société pour une année d'imposition tiré d'une charge ou d'un emploi s'il l'avait dépensé en vertu d'un contrat d'emploi qui l'obligeait à verser le montant,

(iv) d'un montant versé par la société au cours de l'année au titre des frais judiciaires ou extrajudiciaires engagés par elle en recouvrement des sommes qui lui étaient dues pour services rendus,

qui serait, si le revenu de la société était tiré d'une entreprise autre qu'une entreprise de prestation de services personnels, déductible dans le calcul de son revenu;

[9] Chaque affaire dans laquelle la question en litige consiste à savoir si une personne est un employé ou un entrepreneur indépendant doit être tranchée en fonction des faits qui lui sont propres. Suivant les circonstances de l'affaire, il convient d'attribuer l'importance appropriée à chacun des quatre volets (contrôle, propriété des instruments de travail, chance de profits et risque de pertes) qui composent le critère mixte énoncé dans l'arrêt *Wiebe Door* ainsi que dans l'arrêt *671122 Ontario Ltd. c. Sagaz Industries Canada*, [2001] 2 R.C.S. 983 (CSC). Par ailleurs, dans de récents arrêts de la Cour d'appel fédérale, l'intention des parties à un contrat est devenue un facteur important, dont le poids semble toutefois varier d'une affaire à une autre (*Royal Winnipeg Ballet; Wolf c. Canada*, [2002] 4 C.F. 396; *City Water International Inc. c. M.R.N.*, 2006 CAF 350; *Équipe de ski Capitale nationale Outaouais c. M.R.N.*, 2008 CAF 132).

[10] L'appelante se fonde dans une large mesure sur l'intention des parties, comme en font foi les modalités des contrats conclus. Pour ce qui est de la détermination de l'existence d'une entreprise de prestation de services personnels, je souscris à l'opinion qu'ont exprimée les juges Boyle et V.A. Miller dans leurs décisions *609309 Alberta Ltd. c. Canada*, 2010 CCI 166, et *1166787 Ontario Ltd. c. Canada*, 2008 CCI 93, 2008 D.T.C. 2722 (C.C.I. (procédure générale)), respectivement, à savoir qu'ils ne considéraient pas que l'intention était un facteur pertinent dans une affaire mettant en cause la détermination de l'existence d'une entreprise de prestation de services personnels au sens du paragraphe 125(7) de la Loi. Je signale également que le juge McArthur n'a pas tenu compte des intentions

des parties lorsqu'il a déterminé l'existence d'une entreprise de prestation de services personnels dans la décision 758997 *Alberta Ltd. c. Canada*, 2004 CCI 755, 2004 D.T.C. 3689 (C.C.I. (procédure générale)). Qui plus est, la Cour d'appel fédérale, dans l'arrêt *Dynamic Industries Ltd. c. Canada*, 2005 CAF 211, 2005 D.T.C. 5293 (C.A.F.), n'a pas pris en compte les intentions des parties au moment de déterminer l'existence d'une entreprise de prestation de services personnels.

[11] Examinons maintenant les faits : quels sont les facteurs qui donnent à penser que, n'eût été l'existence de l'appelante, on pourrait raisonnablement considérer que M. Almeida est une personne qui exploite sa propre entreprise?

[12] Les chances de profit de l'appelante et de M. Almeida se limitaient à 69,33 \$ de l'heure travaillée (dans le cas des contrats signés le 11 mars 2006 et le 1^{er} mai 2006), à 80 \$ de l'heure travaillée (dans le cas du contrat signé le 1^{er} mai 2007) ainsi qu'à 68 \$ de l'heure travaillée (dans le cas du contrat signé le 1^{er} juin 2008). M. Almeida n'a pas engagé de dépenses d'exploitation en vue de la prestation des services de TI. Le seul risque de pertes que couraient M. Almeida et l'appelante était de se retrouver victimes d'une éventuelle insolvabilité d'AQR ou des clientes, ce qui, d'après la preuve, était fort peu probable.

[13] Pour ce qui est de la propriété des instruments de travail, les clientes les fournissaient tous. Il ressort de la preuve qu'un bureau, un téléphone et un accès au réseau ont été fournis à M. Almeida dans les locaux des clientes. Aucun autre instrument de travail n'était nécessaire ou exigé par ces dernières. Je tiens à souligner que M. Almeida ne m'a pas convaincu qu'il était tenu par les clientes de posséder un téléphone cellulaire.

[14] Le critère du contrôle est très pertinent en l'espèce. Dans le cadre du contrat conclu avec AQR, M. Almeida était tenu de travailler dans les locaux mêmes des clientes. Il ne pouvait pas décider de travailler ailleurs que là. Il fallait qu'il soit présent sur place, où, dans le cadre d'une équipe organisée par les clientes, il s'occupait de projets précis que celles-ci prescrivaient. Il ne menait pas ses activités de façon indépendante. Il devait recourir à ses compétences professionnelles comme l'ordonnait le chef du projet. M. Almeida relevait du chef de l'équipe, qui évaluait l'avancement des travaux accomplis. Les projets s'étendaient sur une période de temps précise et il fallait qu'ils soient exécutés par M. Almeida en personne, dans un délai précis, sous la direction des clientes, et en se servant des instruments de travail et du bureau de ces dernières. Et, en terminant, je rappelle que l'appelante touchait un tarif horaire pour les travaux qu'accomplissait M. Almeida.

[15] Tout compte fait, au vu des facteurs énoncés dans l'arrêt *Wiebe Door*, je conclus que, n'eût été l'existence de l'appelante, on pourrait raisonnablement considérer que M. Almeida était un employé des clientes et que, de ce fait, l'appelante était une « entreprise de prestation de services personnels » au cours de la période pertinente; cela étant, le ministre a rejeté avec raison la déduction pour petite entreprise que l'appelante a déclarée lors du calcul de son obligation fiscale pour les années d'imposition 2007 et 2008.

[16] Ayant conclu que l'appelante était une « entreprise de prestation de services personnels », je suis d'avis que le ministre a rejeté avec raison les sommes de 10 660 \$, de 8 341 \$ et de 9 613 \$ pour les années d'imposition 2007, 2008 et 2009, respectivement, conformément à l'alinéa 18(1)*p*) de la Loi.

[17] Pour ces motifs, l'appel est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 30^e jour d'avril 2013.

« Paul Bédard »

Juge Bédard

Traduction certifiée conforme

Ce 12^e jour de juin 2013.

C. Laroche, traducteur

RÉFÉRENCE : 2013 CCI 135

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2012-1000(IT)I

INTITULÉ : GOMEZ CONSULTING LTD ET SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Ottawa, Canada

DATE DE L' AUDIENCE : Le 8 avril 2013

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Paul Bédard

DATE DU JUGEMENT : Le 30 avril 2013

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelante : M. Luis Gomez Almeida

Avocat de l'intimée : M^e Christopher Kitchen

AVOCATS INSCRITS
AU DOSSIER :

Pour l'appelante : S.O.

Nom :
Cabinet :

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