

A-39-08
2009 FCA 47

A-39-08
2009 CAF 47

Michel Grimard (*Appellant*)

Michel Grimard (*appelant*)

v.

c.

Her Majesty the Queen (*Respondent*)

Sa Majesté la Reine (*intimée*)

INDEXED AS: GRIMARD v. CANADA (F.C.A.)

RÉPERTORIÉ: GRIMARD c. CANADA (C.A.F.)

Federal Court of Appeal, Létourneau, Blais and Trudel, J.J.A.—Montréal, February 4, 2009; Ottawa, February 19, 2009.

Cour d'appel fédérale, juges Létourneau, Blais et Trudel, J.C.A.—Montréal, 4 février 2009; Ottawa, 19 février 2009.

Income Tax — Income Calculation — Deductions — Appeal from decision of Tax Court of Canada (T.C.C.) ruling relationship between appellant, Commission des lésions professionnelles (CLP) governed by contract of employment, thus confirming assessments by Minister of National Revenue — Appellant, medical specialist and assessor with CLP during taxation years at issue, reporting CLP income as professional income and deducting certain expenses — T.C.C. correct to rely on Civil Code of Québec in assessing legal nature of work relationship in question — Given relationship of legal subordination between appellant, CLP, contract one of employment — Expenses claimed by appellant not deductible from income as business expenses — Appeal dismissed.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) statuant que la relation entre l'appelant et la Commission des lésions professionnelles (CLP) était régie par un contrat de travail et confirmant de ce fait les cotisations établies par le ministre du Revenu national — L'appelant, un médecin spécialiste ayant fourni une prestation de travail comme assesseur auprès de la CLP pendant les années d'imposition en litige, a déclaré son revenu provenant de la CLP comme un revenu de profession et a déduit certaines dépenses encourues — C'est à bon droit que la C.C.I. s'est fondée sur le Code civil du Québec pour apprécier la nature juridique de la relation de travail en litige — Compte tenu du lien de subordination juridique entre l'appelant et la CLP, le contrat en était un de travail — Les dépenses réclamées par l'appelant n'étaient pas déductibles de son revenu à titre de dépenses d'entreprise — Appel rejeté.

Construction of Statutes — Applicable supplementary law — Interpretation Act, s. 8.1 acknowledges principle of complementarity of Quebec civil law to federal law — Parliament allowing for differences in treatment of Canadian litigants under federal legislation — In case at bar, Tax Court of Canada correct to rely on Civil Code of Québec in assessing legal nature of work relationship in question — Control over performance of work essential characteristic of contract of employment in civil law, but mere criterion in common law — However, no antimony between principles of Quebec civil law, common law criteria — Legal concept of subordination, control requiring indicia of supervision — Other common law criteria points of reference to characterize nature of relationship between two parties.

Interprétation des lois — Droit complémentaire applicable — L'art. 8.1 de la Loi d'interprétation reconnaît le principe de complémentarité du droit civil québécois au droit fédéral — Le législateur a permis qu'il y ait des disparités de traitement entre des justiciables canadiens en vertu des lois fédérales — En l'espèce, c'est à bon droit que la Cour canadienne de l'impôt s'est fondée sur le Code civil du Québec pour apprécier la nature juridique de la relation de travail en litige — Le contrôle de l'exécution du travail est une caractéristique essentielle du contrat de travail en droit civil, mais un critère parmi d'autres selon la common law — Il n'y a néanmoins pas antinomie entre les principes de droit civil québécois et les critères de common law — Le concept juridique de subordination ou contrôle fait appel à des indices d'encadrement — Les autres critères de la common law peuvent servir de points de repère pour qualifier la nature de la relation entre deux parties.

Employment Law — Characterization of work relationship — Appellant, medical specialist and assessor with Commission des lésions professionnelles (CLP), reporting CLP income as professional income — Tax Court of Canada finding relationship between appellant, CLP governed by contract of employment, confirming assessments by Minister of National Revenue — For contract of employment to exist, Civil Code of Québec, art. 2085 requiring control of work by employer — For contract for services, art. 2099 requiring lack of subordination between contractor, client — Concept of subordination requiring indicia of supervision — Common law criteria (ownership of tools, chance of profit, risk of loss, integration into business) points of reference in characterizing contract under Québec civil law — Here, CLP providing office, all work tools, appellant's work integral part of CLP's machinery, appellant working full time, on continuous basis, without risk of loss — Contract one of employment.

Judges and Courts — Appearance of bias on part of Judge — In his reasons, Judge referring to article Judge wrote while serving as judge — Publishing by judge of opinion on issue judge may eventually be called upon to rule may give rise to conclusion or perception of bias — In case at bar, person informed as to facts, circumstances, viewing matter realistically, practically, having thought matter through, could not reach such conclusion.

Civil Code — Contract of employment and contract of enterprise — Appellant, medical specialist, assessor with Commission des lésions professionnelles (CLP), reporting CLP income as professional income — For contract of employment to exist, Civil Code of Québec, art. 2085 requiring direction, control of work by employer — For contract for services, art. 2099 requiring lack of subordination between contractor, client — Given relationship of legal subordination between appellant, CLP, contract one of employment.

This was an appeal from a decision of the Tax Court of Canada (T.C.C.), which, relying on the *Civil Code of Québec* (Code), found that the relationship between the appellant and the Commission des lésions professionnelles (CLP) was governed by a contract of employment and, as a result, upheld the assessments made by the Minister of National Revenue for 1995 to 1998. The appellant, a medical specialist residing in Sherbrooke, worked as an assessor with the CLP during the taxation years at issue. During this period, he reported his

Droit de l'emploi — Qualification de la relation de travail — L'appelant, un médecin spécialiste ayant fourni une prestation de travail comme assesseur auprès de la Commission des lésions professionnelles (CLP), a déclaré son revenu provenant de la CLP comme un revenu de profession — La Cour canadienne de l'impôt a conclu que la relation entre l'appelant et la CLP était régie par un contrat de travail et a confirmé les cotisations établies par le ministre du Revenu national — L'art. 2085 du Code civil du Québec exige la présence d'un contrôle du travail par l'employeur dans le cas d'un contrat de travail — L'art. 2099 exige, pour un contrat d'entreprise, une absence de lien de subordination entre l'entrepreneur et le client — Ce concept de subordination fait appel à des indices d'encadrement — Les critères de la common law (propriété des outils, expectative de profits et risques de pertes, intégration dans l'entreprise) peuvent servir de points de repères dans la qualification d'un contrat en vertu du droit civil québécois — En l'espèce, la CLP fournissait un bureau et tous les outils de travail, le travail faisait partie intégrante des rouages de la CLP, l'appelant a travaillé à temps plein et de façon continue, et n'a subi aucun risque de perte — Il s'agissait d'un contrat de travail.

Juges et Tribunaux — Apparence de partialité de la part du juge — Dans ses motifs, le juge s'est référé à un article écrit dans l'exercice de ses fonctions — Le fait pour un juge de publier ses opinions sur une question qu'il peut être appelé à trancher peut mener à une conclusion ou une perception de partialité — En l'espèce, une personne bien renseignée quant aux faits et aux circonstances, qui étudierait la question en profondeur, de façon réaliste et pratique, ne pourrait en arriver à cette conclusion.

Code civil — Contrat de travail et contrat d'entreprise — L'appelant, un médecin spécialiste ayant fourni une prestation de travail comme assesseur auprès de la Commission des lésions professionnelles (CLP), a déclaré son revenu provenant de la CLP comme un revenu de profession — L'art. 2085 du Code civil du Québec exige, pour qu'il y ait contrat de travail, la présence d'une direction ou d'un contrôle du travail par l'employeur — L'art. 2099 exige, pour conclure à l'existence d'un contrat d'entreprise, une absence de lien de subordination entre l'entrepreneur et le client — Compte tenu du lien de subordination juridique entre l'appelant et la CLP, le contrat en l'espèce était un contrat de travail.

Il s'agissait d'un appel interjeté à l'encontre de la décision de la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) qui a conclu, en se fondant sur le *Code civil du Québec* (Code), que la relation entre l'appelant et la Commission des lésions professionnelles (CLP) était régie par un contrat de travail, et a confirmé de ce fait les cotisations établies par le ministre du Revenu national pour les années 1995 à 1998. L'appelant, un médecin spécialiste résidant à Sherbrooke, a fourni une prestation de travail comme assesseur auprès de la CLP pendant les années

CLP income as professional income and deducted the expenses incurred for the rent of an apartment in Montréal, office expenses, and travel between Montréal and Sherbrooke as business expenses. Following an audit by the Ministère du Revenu du Québec, it was determined that the assessors at the CLP had the status of employees, resulting in an adjustment of the appellant's income tax returns, the disallowance of some of the deductions he had claimed and the issuance of reassessments for the years in question by the Canada Revenue Agency.

The issues were whether the professional services supplied by the appellant were done so under a contract for services or a contract of employment; whether, if this was a contract for services, the expenses claimed by the appellant were deductible from his income as business expenses; and, lastly, whether, in this case, there was any bias or appearance of bias on the part of the judge of the Tax Court of Canada.

Held, the appeal should be dismissed.

By enacting section 8.1 of the *Interpretation Act*, Parliament acknowledged the principle of complementarity of Quebec civil law to federal law. In doing so, it allowed for differences in the treatment of Canadian litigants under federal legislation. In this case, the T.C.C. was correct to rely on the *Civil Code of Québec* in assessing the legal nature of the work relationship in question.

Article 2085 of the Code states that, for a contract of employment to exist, the work must be under the direction or control of an employer. For a contract for services to exist, article 2099 requires the lack of any subordination between the contractor and the client, that is lack of control over the performance of the work and free choice by the contractor of the means of performing the contract. The intention of the parties when the contract is concluded is not the only determining factor. The behaviour of the parties in performing the contract must concretely reflect this mutual intention, or else the contract will be characterized on the basis of actual facts.

While the two systems take a different approach to characterizing the nature of the contract of employment and the contract for services, there is no antinomy between the principles of Quebec civil law and the common law criteria on this question. Common law criteria can be of use in characterizing a contract of employment under Quebec civil law. Thus, while control over the performance of work is merely one criterion in common law, it is an essential characteristic of a contract of employment in civil law. The

d'imposition en question. Au cours de cette période, il a déclaré son revenu provenant de la CLP comme un revenu de profession et a déduit les dépenses encourues pour le loyer d'un appartement à Montréal, les frais de bureau ainsi que pour ses déplacements entre Montréal et Sherbrooke à titre de dépenses d'entreprise. Suite à une vérification du ministère du Revenu du Québec, il fut déterminé que les assesses avaient le statut de salariés auprès de la CLP, entraînant pour l'appelant une révision de ses déclarations de revenus, un refus de certaines déductions et l'émission de nouvelles cotisations pour les années en cause par l'Agence du revenu du Canada.

Les questions en litige étaient celles de savoir si les services professionnels étaient fournis par l'appelant en vertu d'un contrat de travail ou d'un contrat d'entreprise; s'il s'agissait d'un contrat d'entreprise, si les dépenses réclamées par l'appelant étaient déductibles de son revenu à titre de dépenses d'entreprise; et finalement, s'il y avait en l'espèce partialité ou apparence de partialité de la part du juge de la Cour canadienne de l'impôt.

Arrêt : l'appel doit être rejeté.

En adoptant l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, le législateur a reconnu le principe de complémentarité du droit civil québécois au droit fédéral. Le législateur a de ce fait permis qu'il y ait des disparités de traitement des justiciables canadiens en vertu des lois fédérales. En l'espèce, c'est à bon droit que la C.C.I. s'est fondée sur le *Code civil du Québec* pour apprécier la nature juridique de la relation de travail en litige.

L'article 2085 du Code exige, pour qu'il y ait contrat de travail, la présence d'une direction ou d'un contrôle du travail par l'employeur. L'article 2099 exige quant à lui, pour conclure à l'existence d'un contrat d'entreprise, une absence de lien de subordination entre l'entrepreneur et le client, soit une absence de contrôle de l'exécution du travail et le libre choix par l'entrepreneur des moyens d'exécution. L'intention des parties au moment de la formation du contrat n'est pas à elle seule déterminante. Le comportement des parties dans l'exécution du contrat doit refléter et actualiser cette intention commune, sinon la qualification du contrat se fera en fonction de ce que révèle la réalité factuelle.

S'il y a une différence d'approche quant à la caractérisation de la nature d'un contrat de travail ou d'entreprise entre les deux régimes, il n'y a néanmoins pas antinomie entre les principes de droit civil québécois et les critères de common law sur la question. Ces derniers peuvent être utiles dans la qualification d'un contrat en vertu du droit civil québécois. Ainsi, le contrôle sur l'exécution du travail est un critère parmi d'autres en common law, mais une caractéristique essentielle du contrat de travail en droit civil.

legal concept of subordination or control in civil law requires indicia of supervision. A court does not err in taking into consideration as points of reference the other criteria used under the common law, that is, the ownership of the tools, the chance of profit, the risk of loss, and integration into the business, to characterize the nature of a work relationship between two parties. These criteria are practical indicators of supervision, indicating the existence of legal subordination in Quebec civil law as well as in common law.

In this case, the T.C.C. examined the common law criteria. To determine if there was any subordination between the appellant and the CLP, the judge analysed the contract, reviewed the intention of the parties and examined their actual behaviour. The contract was silent as to its legal nature. The CLP gave the appellant an office and all the tools he needed to do his work (ownership of work tools). The T.C.C. also noted that the assessors' work was an integral part of the CLP's machinery and that the appellant had worked at the CLP's Montréal office full time and on a continuous basis (integration into the business), without incurring any risk of loss. In ruling that the contract between the parties was one of employment, the judge applied the definitions of contract of employment and contract for services provided for in the Code and used Quebec civil law as a supplement to federal law, as required by the *Interpretation Act*. He did not make any error in his determination of the legal system applicable to the issue raised in this case, and made no palpable and overriding error in his characterization of the work relationship between the parties.

In support of his conclusions, the Judge referred to an article he wrote while serving as a judge. It is perilous for a judge to publish his or her opinion on an issue on which he or she may eventually be called upon to rule, since this may give rise to a perception of bias especially on the part of a self-represented citizen. In this case, however, a person who is informed as to the facts and the circumstances, viewing the matter realistically and practically and having thought the matter through, could not reach this conclusion, the Judge referring to his article merely to reproduce the opinion of the Minister of Justice of Quebec and the state of the case law which he correctly applied to the facts of this case.

Lastly, the remedy in equity requested by the appellant for the harm he sustained because he was reassessed, the interest accrued since the reassessments were issued and the lengthy period of time taken by the Canada Revenue Agency to respond to the notices of objection he had filed several years previously cannot be awarded. The *Income Tax Act* establishes the tax liability of a taxpayer; the Court cannot exempt a taxpayer from its application or intervene with the

Le concept juridique de subordination ou contrôle en droit civil fait appel à des indices d'encadrement. Aucune erreur ne résulte de la prise en compte des autres critères mis de l'avant par la common law, soit la propriété des outils, l'expectative de profits et les risques de perte et l'intégration dans l'entreprise, comme points de repère pour qualifier la nature d'une relation de travail entre deux parties. Ces critères sont des indices pratiques d'encadrement, révélateurs d'une subordination juridique aussi bien en droit civil qu'en common law.

En l'espèce, la C.C.I. a examiné les critères de common law. Pour déterminer s'il existait ou non un lien de subordination entre l'appellant et la CLP, le juge a analysé le contrat, recherché l'intention des parties et examiné leur comportement en pratique. Le contrat était muet quant à sa nature juridique. Or, l'appellant se voyait fournir un bureau et tous les outils de travail nécessaires à l'exercice de sa fonction (propriété des outils de travail). La C.C.I. a également constaté que le travail d'assesseur est partie intégrante des rouages de la CLP et l'appellant y a travaillé à temps plein, de façon continue, aux bureaux de Montréal (intégration dans l'entreprise), sans subir par ailleurs aucun risque de pertes. En concluant que le contrat intervenu entre les parties en était un de travail, le juge a appliqué les définitions prévues au Code pour les contrats de travail et d'entreprise et s'est servi du droit civil québécois comme droit complémentaire au droit fédéral ainsi que l'exige la *Loi d'interprétation*. Il n'a commis aucune erreur dans la détermination du régime juridique applicable à la question soulevée, et l'exercice de qualification de la relation de travail que les parties entretenaient n'est entaché d'aucune erreur manifeste ou dominante.

Pour étayer ses conclusions, le juge s'est référé à un article qu'il avait écrit dans l'exercice de ses fonctions. Il est périlleux pour un juge de publier ses opinions sur une question qu'il sera éventuellement appelé à trancher comme ce fait peut, surtout chez le citoyen qui se représente lui-même, donner ouverture à une perception de partialité. En l'espèce toutefois, une personne bien renseignée quant aux faits et aux circonstances, qui étudierait la question en profondeur, de façon réaliste et pratique, ne pourrait en arriver à cette conclusion, le juge ne renvoyant à son article que pour référer à l'opinion du ministre de la Justice du Québec ou à l'état de la jurisprudence qu'il a correctement appliquée aux faits de la présente cause.

Finalement, le remède en équité demandé par l'appellant pour le préjudice qu'il subit du fait des nouvelles cotisations, du montant des intérêts accumulés depuis les nouveaux avis de cotisation et du long délai pris par l'Agence du revenu du Canada pour répondre aux avis d'opposition déposés plusieurs années auparavant ne peut être accordé. La responsabilité fiscale naît par l'effet de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; la Cour ne peut soustraire le contribuable à son application ou

payment of interest. The Minister may award the remedy he considers appropriate.

interférer avec le paiement des intérêts. C'est au ministre qu'il revient d'accorder le remède qu'il estimera approprié.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

An Act respecting industrial accidents and occupational diseases, R.S.Q., c. A-3.001.
An Act respecting occupational health and safety, R.S.Q., c. S-2.1.
Canada Labour Code, R.S.C., 1985, c. L-2, s. 3 "employee".
Civil Code of Québec, S.Q. 1991, c. 64, Arts. 1425, 1426, 2085, 2086, 2098, 2099.
Federal Law—Civil Law Harmonization Act, No. 1, S.C. 2001, c. 4.
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 8 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 5; 1999, c. 22, s. 4).
Interpretation Act, R.S.C., 1985, c. I-21, s. 8.1 (as enacted by S.C. 2001, c. 4, s. 8).

CASES CITED

APPLIED:

Housen v. Nikolaisen, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, 211 D.L.R. (4th) 577, [2002] 7 W.W.R.1; *Gilbert v. Canada*, [2000] 4 C.T.C. 24 (F.C.A.).

CONSIDERED:

Grimard c. Québec (Sous-ministre du Revenu), [2003] R.D.F.Q. 224 (C.Q.), affd 2005 QCCA 346, [2005] R.D.F.Q. 69; *Canada v. Construction Bérou Inc.*, [2000] 2 C.T.C. 174, (1999), 99 DTC 5868, 251 N.R. 115 (F.C.A.); *Canada v. Mont-Sutton Inc.*, [2000] 1 C.T.C. 311, (1999), 99 DTC 5733, 247 N.R. 235 (F.C.A.); *Vulcain Alarme Inc. v. M.N.R.*, [2000] 1 C.T.C. 48, (1999), 249 N.R. 1 (F.C.A.).

REFERRED TO:

St-Hilaire v. Canada (Attorney General), 2001 FCA 63, [2001] 4 F.C. 289, 204 D.L.R. (4th) 103, 14 C.C.E.L. (3d) 187; *D & J Driveway Inc. v. M.N.R.*, 2003 FCA 453, 322 N.R. 381; *Dynamex Canada Inc. v. Mamona*, 2003 FCA 248, 228 D.L.R. (4th) 463, 26 C.C.E.L. (3d) 35, 242 F.T.R. 159; *Wolf v. Canada*, 2002 FCA 96, [2002] 4 F.C. 396, [2002] 3 C.T.C. 3, 2002 DTC 6853; *9041-6868 Québec Inc. v. M.N.R.*, 2005 FCA 334, 350 N.R. 201; *Livreur Plus Inc. v. M.N.R.*, 2004 FCA 68, 326 N.R. 123; *Canada (Attorney General) v. Charbonneau* (1996), 41 C.C.L.I. (2d) 297, 207 N.R. 299 (F.C.A.); *Canada (Attorney General) v. Les Productions Bibi et Zoé Inc.*, 2004 FCA 54, 323 N.R. 356; *Committee for Justice and Liberty et al. v. National Energy Board et al.*, [1978] 1 S.C.R. 369, (1976), 68 D.L.R. (3d) 716, 9 N.R. 115.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Code canadien du travail, L.R.C. (1985), ch. L-2, art. 3 « employé ».
Code civil du Québec, L.Q. 1991, ch. 64, art. 1425, 1426, 2085, 2086, 2098, 2099.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 8 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 5; 1999, ch. 22, art. 4).
Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil, L.C. 2001, ch. 4.
Loi d'interprétation, L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 8.1 (édicte par L.C. 2001, ch. 4, art. 8).
Loi sur la santé et la sécurité du travail, L.R.Q., ch. S-2.1.
Loi sur les accidents du travail et les maladies professionnelles, L.R.Q., ch. A-3.001.

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Housen c. Nikolaisen, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *Gilbert c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 550 (C.A.) (QL).

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Grimard c. Québec (Sous-ministre du Revenu), [2003] R.D.F.Q. 224 (C.Q.), conf. par 2005 QCCA 346, [2005] R.D.F.Q. 69; *Canada c. Construction Bérou Inc.* (1999), 99 DTC 5841 (C.A.F.); *Canada c. Mont-Sutton Inc.* (1999), 99 DTC 5463 (C.A.F.); *Vulcain Alarme Inc. c. M.R.N.*, [1999] A.C.F. n° 749 (C.A.) (QL).

DÉCISIONS CITÉES :

St-Hilaire c. Canada (Procureur général), 2001 CAF 63, [2001] 4 C.F. 289; *D & J Driveway Inc. c. M.R.N.*, 2003 CAF 453; *Dynamex Canada Inc. c. Mamona*, 2003 CAF 248; *Wolf c. Canada*, 2002 CAF 96, [2002] 4 C.F. 396; *9041-6868 Québec Inc. c. M.R.N.*, 2005 CAF 334; *Livreur Plus Inc. c. M.R.N.*, 2004 CAF 68; *Canada (Procureur général) c. Charbonneau*, [1996] A.C.F. n° 1337 (C.A.) (QL); *Canada (Procureur général) c. Les Productions Bibi et Zoé Inc.*, 2004 CAF 54; *Committee for Justice and Liberty et autres c. Office national de l'énergie et autres*, [1978] 1 R.C.S. 369.

AUTHORS CITED

- Allard, M.-P. and C. Jacquier. “La valse-hésitation de la Cour d’appel fédérale dans l’application des lois fédérales au Québec” (2007–2008), 28 *R.P.F.S.* 19.
- Archambault, Pierre. “Contract of Employment: Why *Wiebe Door Services Ltd.* Does Not Apply in Quebec and What Should Replace It” in *The Harmonization of Federal Legislation with Quebec Civil Law and Canadian Bijuralism: Second Collection of Studies in Tax Law (2005)*. Montréal: Association de planification fiscale et financière, 2005, at 2:1–86.
- Gagnon, Robert P. *Le droit du travail du Québec*, 5th ed. Cowansville, Que.: Yvon Blais, 2003.
- Le Nouveau Petit Robert : dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*. Paris: Dictionnaires Le Robert, 2002.
- Le Petit Larousse Illustré*. Paris: Larousse, 2003.

APPEAL from a decision of the Tax Court of Canada (2007 TCC 755, 2008 DTC 4640) ruling relationship between appellant and Commission des lésions professionnelles governed by contract of employment, thus confirming assessments made by Minister of National Revenue for 1995 to 1998 and disallowing deduction of certain expenses as business expenses. Appeal dismissed.

APPEARANCES

- Michel Grimard* on his own behalf.
Claude Lamoureux for respondent.

SOLICITORS OF RECORD

- Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

The following is the English version of the reasons for judgment rendered by

[1] LÉTOURNEAU J.A.: This appeal involves three issues:

1. Did the appellant supply his professional services under a contract for services or a contract of employment?
2. If this was a contract for services, were the expenses claimed by the appellant deductible from his income as business expenses?

DOCTRINE CITÉE

- Allard, M.-P. et C. Jacquier. « La valse-hésitation de la Cour d’appel fédérale dans l’application des lois fédérales au Québec » (2007–2008), 28 *R.P.F.S.* 19.
- Archambault, Pierre. « Contrat de travail: pourquoi *Wiebe Door Services Ltd.* ne s’applique pas au Québec et par quoi on doit le remplacer », dans *L’harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien: Deuxième recueil d’études en fiscalité (2005)*. Montréal : Association de planification fiscale et financière, 2005, 2:1–86.
- Gagnon, Robert P. *Le droit du travail du Québec*, 5^e éd. Cowansville, QC : Yvon Blais, 2003.
- Le Nouveau Petit Robert : dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*. Paris : Dictionnaires Le Robert, 2002.
- Le Petit Larousse Illustré*. Paris : Larousse, 2003.

APPEL de la décision de la Cour canadienne de l’impôt (2007 CCI 755) statuant que la relation entre l’appelant et la Commission des lésions professionnelles était régie par un contrat de travail, confirmant de ce fait les cotisations établies par le ministre du Revenu national pour les années 1995 à 1998 et refusant la déduction de certaines dépenses à titre de dépenses d’entreprise. Appel rejeté.

ONT COMPARU

- Michel Grimard* pour son propre compte.
Claude Lamoureux pour l’intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

- Le sous-procureur général du Canada* pour l’intimée.

Voici les motifs du jugement rendus en français par

[1] LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A. : Cet appel soulève trois questions :

1. Les services professionnels fournis par l’appelant l’étaient-ils en vertu d’un contrat de travail ou d’un contrat d’entreprise?
2. S’il s’agissait d’un contrat d’entreprise, les dépenses réclamées par l’appelant étaient-elles déductibles de son revenu à titre de dépenses d’entreprise? et

3. Was there in this case any bias or appearance of bias on the part of the Judge of the Tax Court of Canada (Judge) who rendered the judgment under appeal [2007 TCC 755, 2008 DTC 4640]?

[2] The first issue, which is important and recurring, provides an opportunity to clarify matters on the one hand about the supposed opposition on this point between Quebec civil law and common law, and on the other hand about what the authors M.-P. Allard and C. Jacquier called [TRANSLATION] “The Federal Court of Appeal’s pussyfooting in the application of federal legislation in Quebec”, in an article published in the *Revue de planification fiscale et successorale*, Vol. 28, No. 1, 2007–2008, in which they concluded at page 58 that the result was uncertainty for Quebec litigants.

[3] I am including for reference purposes a table of contents of the points dealt with:

Table of Contents

	<u>Paragraph</u>
The facts on which this litigation is based and the ensuing procedures	4
Judgment of the Tax Court of Canada	14
Analysis of the grounds of appeal and the judgment	18
(a) Relevant legislative provisions.....	18
(b) Supplementary law applicable in this case	20
(c) Antimony between civil law and common law	27
(d) The role and jurisdiction of our Court in this appeal	45

3. Y avait-il en l’espèce partialité ou apparence de partialité de la part du juge de la Cour canadienne de l’impôt (juge) qui a rendu la décision dont il est fait appel [2007 CCI 755]?

[2] La première question, qui est d’importance et récurrente, fournit l’occasion d’apporter certaines précisions, d’une part quant à la soi-disant opposition sur la question entre le droit civil du Québec et la common law et, d’autre part, quant à ce que les auteurs M.-P. Allard et C. Jacquier ont appelé « La valse-hésitation de la Cour d’appel fédérale dans l’application des lois fédérales au Québec », dans un article publié dans la *Revue de planification fiscale et successorale*, vol. 28, n° 1, 2007–2008, où, à la page 58, elles concluent à de l’incertitude qui en découle pour les justiciables québécois.

[3] J’inclus, pour fin de référence, une table des matières des sujets traités :

Table des matières

	<u>Paragraphe</u>
Les faits à la source du litige et les procédures auxquelles ils ont donné naissance	4
La décision de la Cour canadienne de l’impôt	14
Analyse des motifs d’appel et de la décision .	18
a) Les dispositions législatives pertinentes	18
b) Le droit complémentaire applicable en l’espèce	20
c) L’antinomie droit civil et common law	27
d) Le rôle et les pouvoirs de notre Cour dans le présent appel.....	45

(e) Did the appellant supply his professional services under a contract for services or a contract of employment?	47	e) Les services professionnels fournis par l'appellant l'étaient-ils en vertu d'un contrat de travail ou d'un contrat d'entreprise?	47
(f) If this was a contract for services, were the expenses claimed by the appellant deductible from his income as business expenses?	68	f) S'il s'agissait d'un contrat d'entreprise, les dépenses réclamées par l'appellant étaient-elles déductibles de son revenu à titre de dépenses d'entreprise?	68
(g) Was there in this case any bias or appearance of bias on the part of the Judge of the Tax Court of Canada (Judge) who rendered the judgment under appeal?	69	g) Y avait-il en l'espèce partialité ou apparence de partialité de la part du juge de la Cour canadienne de l'impôt (juge) qui a rendu la décision dont il est fait appel?	69
Request for an equitable remedy	77	Demande d'un remède équitable	77
Conclusion	83	Conclusion	83

The facts on which this litigation is based and the ensuing procedures

[4] The appellant, Mr. Grimard, is representing himself. He is a medical specialist. He resides in Sherbrooke. He offers services as a consultant in environmental health matters and in occupational medicine.

[5] From 1995–1998, the years to which this litigation pertains, the appellant worked as a medical assessor with the administrative tribunal initially known as the Commission d'appel en matière d'accidents de travail et des maladies professionnelles. This tribunal was created by the Government of Quebec under the *Act respecting industrial accidents and occupational diseases*, R.S.Q., c. A-3.001 (AIAOD).

[6] This tribunal was replaced and continued in 1998 by the Commission des lésions professionnelles (CLP) as a result of a reform of administrative tribunals. I will use the abbreviation CLP to refer to either one of these two tribunals because the change of name of the

Les faits à la source du litige et les procédures auxquelles ils ont donné naissance

[4] L'appellant, M. Grimard, se représente seul. Il est médecin spécialiste. Il réside à Sherbrooke. Il offre des services à titre d'expert-conseil en matière de santé environnementale et de médecine du travail.

[5] Au cours des années 1995 à 1998 qui sont en litige, l'appellant a fourni une prestation de travail comme assesseur médical auprès du tribunal administratif connu à l'origine sous le nom de la Commission d'appel en matière d'accidents de travail et des maladies professionnelles. Ce tribunal fut créé par le gouvernement du Québec en vertu de la *Loi sur les accidents du travail et les maladies professionnelles*, L.R.Q., ch. A-3.001 (LATMP).

[6] Cette Commission fut remplacée et continuée en 1998 par la Commission des lésions professionnelles (CLP) suite à la réforme des tribunaux administratifs. J'utiliserai l'abréviation CLP pour référer à l'une ou l'autre des deux commissions puisque le changement

organization has no impact on the analysis to be made of the work relationship involving the appellant.

[7] The CLP had offices in Montréal. Accordingly, the appellant had to report there regularly for his work. The work performed by the CLP involved hearing and ruling on litigation concerning health matters under the AIAOD and the *Act respecting occupational health and safety*, R.S.Q., c. S-2.1 (AOHS).

[8] Although the appellant had rented an apartment in Montréal that he also used as an office, he maintained his principal residence in Sherbrooke. For the taxation years at issue, that is to say, 1995–1998, he reported his CLP income as professional income. He deducted expenses incurred for rent, office expenses and travel between Sherbrooke and Montréal on weekends. As office expenses in Montréal, the appellant included telephone, computer and stationery costs.

[9] Following an audit by the Quebec ministère du Revenu, it was determined that the assessors at the CLP had the status of employees. On March 31, 1998, the CLP was advised of this so that it could henceforth withhold source deductions of income tax and other payroll taxes that are the responsibility of employers (e.g., health insurance, employment insurance, pension plans, etc.).

[10] This determination of the status of assessors resulted in an adjustment of the appellant's income tax returns and some of the deductions he had claimed for his expenses were disallowed. The Canada Revenue Agency [which was then called the Department of National Revenue (Customs and Excise)] issued reassessments for the years in question, 1995–1998.

[11] The appellant appealed from the decision of the Quebec ministère du Revenu to the Court of Québec. It was not until July 9, 2003, that the Court rendered its judgment by which it upheld the decision of the Ministère, and therefore the appellant's status as an

de désignation de l'organisme n'a aucun impact sur l'analyse qui sera faite de la relation de travail impliquant l'appellant.

[7] La CLP possédait des bureaux à Montréal. L'appellant fut donc appelé à s'y rendre régulièrement pour fournir sa prestation de travail. Le travail de la CLP consiste à entendre et décider des litiges en matière de santé découlant de la LATMP et de la *Loi sur la santé et la sécurité du travail*, L.R.Q., ch. S-2.1 (LSST).

[8] L'appellant a conservé sa résidence principale à Sherbrooke. Mais il a loué à Montréal un appartement qui lui servait également de bureau. Pour les années d'imposition en litige, soit 1995 à 1998, il a déclaré son revenu provenant de la CLP comme un revenu de profession. Il en a déduit les dépenses encourues pour le loyer et les frais de bureau ainsi que pour ses déplacements entre Sherbrooke et Montréal effectués les fins de semaine. Au chapitre des frais de bureau générés à Montréal furent comptabilisés les frais de téléphone, d'ordinateur et de papeterie.

[9] Suite à une vérification du ministère du Revenu du Québec, il fut déterminé que les assesseurs de la CLP avaient statut de salariés auprès de celle-ci. Elle en fut informée le 31 mars 1998 afin qu'elle procède dorénavant aux retenues des impôts et autres charges sociales qui sont le lot des employeurs (ex. assurance-maladie, assurance-emploi, régimes de pension, etc.).

[10] Cette détermination du statut des assesseurs a entraîné pour l'appellant une révision de ses déclarations de revenus et un refus de certaines des déductions qu'il avait prises au titre de ses dépenses. De nouvelles cotisations furent émises par l'Agence du revenu du Canada [dont l'appellation légale était alors « ministère du Revenu national (Douanes et Accise) »] pour les années en cause, soit, je le répète, les années 1995 à 1998.

[11] L'appellant s'est pourvu en appel devant la Cour du Québec de la décision du ministère du Revenu du Québec. Ce n'est que le 9 juillet 2003 que fut rendue la décision de la Cour confirmant, à partir des critères de contrôle, propriété des outils, chances de profits et

employee, based on the criteria of control, ownership of the tools, chance of profit, risk of loss, and integration into the business: C.Q. No. 500-02-087518-002 [[2003] R.D.F.Q. 224].

[12] The judgment of the Court of Québec was appealed. On March 23, 2005, the Court of Appeal of Québec upheld the judgment of the Court of Québec: *Grimard c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2005 QCCA 346, [2005] R.D.F.Q. 69. It also found that the appellant could not deduct from his taxable income his travel expenses and expenses for the apartment in Montréal even if he were a self-employed worker under a contract for services. As far as the Court of Appeal was concerned, this was a secondary residence and the travel expenses were personal expenses that had not been incurred in order to gain or produce income.

[13] The appellant objected to the notices of reassessment issued by the Minister of National Revenue (Minister) for the period at issue. His appeals were heard on October 12, 2007, and a decision was rendered on December 20 of the same year. This decision and the issues it raised are the subject of the appeal before us.

Judgment of the Tax Court of Canada

[14] So as to avoid laborious repetitions, I will simply summarize the findings made by the Judge. In reviewing the first ground of appeal, I will have the opportunity to explain and analyse the Judge's reasoning.

[15] On the basis of the *Civil Code of Québec* [S.Q. 1991, c. 64] (Code), and more specifically Articles 2085, 2086, 2098 and 2099, as well as the contract signed by the parties, the Judge found, like the Court of Québec and the Court of Appeal of Québec, that the work relationship between the appellant and the CLP was that of an employer/employee governed under a contract of employment.

[16] In addition, at paragraph 45 of his reasons for decision, the Judge approved the finding of the Court of Appeal of Québec that the appellant's travel expenses

risques de pertes, et intégration dans l'entreprise, la décision dudit Ministère et donc le statut de salarié de l'appelant : C.Q. n° 500-02-087518-002 [[2003] R.D.F.Q. 224].

[12] Il y eut appel de la décision de la Cour du Québec. Le 23 mars 2005, la Cour d'appel du Québec confirmait la décision de la Cour du Québec : *Grimard c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2005 QCCA 346, [2005] R.D.F.Q. 69. Elle concluait également que les dépenses de déplacement ainsi que celles pour l'appartement à Montréal ne pouvaient être déduites par l'appelant de son revenu imposable, et ce même s'il avait été un travailleur autonome régi par un contrat d'entreprise. Pour la Cour d'appel, il s'agissait d'une résidence secondaire et les dépenses de déplacement, des dépenses personnelles qui n'étaient pas engagées pour produire du revenu.

[13] L'appelant s'est opposé aux nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national (ministre) pour la période en litige. Ses appels furent entendus le 12 octobre 2007 et jugement rendu le 20 décembre de la même année. De là l'appel et les questions dont nous sommes saisis.

La décision de la Cour canadienne de l'impôt

[14] Afin d'éviter de fastidieuses répétitions, je me contenterai de rapporter dans les grandes lignes les conclusions prises par le juge. En examinant le premier motif d'appel, j'aurai l'occasion d'énoncer et d'analyser la démarche suivie par le juge.

[15] En se fondant sur le *Code civil du Québec* [L.Q. 1991, ch. 64] (Code), et plus particulièrement sur les articles 2085, 2086, 2098 et 2099, ainsi que sur le contrat passé entre les parties, le juge a également conclu, à l'instar de ce que la Cour du Québec et la Cour d'appel du Québec avaient décidé précédemment, que la relation de travail entre l'appelant et la CLP en était une d'employeur/employé, régie par un contrat de travail.

[16] En outre, au paragraphe 45 des motifs de sa décision, le juge endosse la conclusion de la Cour d'appel du Québec que les frais de déplacement de

between Sherbrooke and Montréal and the expenses related to the rented apartment were personal expenses that could not be deducted from either employment income or business income.

[17] Accordingly, the Judge dismissed the appeals and upheld the assessments made by the Minister under the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1].

Analysis of the grounds of appeal and the judgment

(a) Relevant legislative provisions

[18] I will reproduce the provisions relevant for the comprehension and disposition of this appeal:

Interpretation Act [R.S.C., 1985, c. I-21, s. 8.1 (as enacted by S.C. 2001, c. 4, s. 8)]

8.1 Both the common law and the civil law are equally authoritative and recognized sources of the law of property and civil rights in Canada and, unless otherwise provided by law, if in interpreting an enactment it is necessary to refer to a province's rules, principles or concepts forming part of the law of property and civil rights, reference must be made to the rules, principles and concepts in force in the province at the time the enactment is being applied.

Civil Code of Québec

1425. The common intention of the parties rather than adherence to the literal meaning of the words shall be sought in interpreting a contract.

1426. In interpreting a contract, the nature of the contract, the circumstances in which it was formed, the interpretation which has already been given to it by the parties or which it may have received, and usage, are all taken into account.

...

2085. A contract of employment is a contract by which a person, the employee, undertakes for a limited period to do work for remuneration, according to the instructions and under the direction or control of another person, the employer.

l'appelant de Sherbrooke à Montréal et ceux relatifs à l'appartement loué constituaient des dépenses personnelles qui ne pouvaient être déduites aussi bien d'un revenu d'emploi que d'entreprise.

[17] En conséquence, le juge a rejeté les appels et confirmé les cotisations établies par le ministre en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1].

Analyse des motifs d'appel et de la décision

a) Les dispositions législatives pertinentes

[18] Je reproduis les dispositions pertinentes à la compréhension et à la solution du présent litige :

Loi d'interprétation [L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 8.1 (édicé par L.C. 2001, ch. 4, art. 8)]

8.1 Le droit civil et la common law font pareillement autorité et sont tous deux sources de droit en matière de propriété et de droits civils au Canada et, s'il est nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils en vue d'assurer l'application d'un texte dans une province, il faut, sauf règle de droit s'y opposant, avoir recours aux règles, principes et notions en vigueur dans cette province au moment de l'application du texte.

Code civil du Québec

1425. Dans l'interprétation du contrat, on doit rechercher quelle a été la commune intention des parties plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes utilisés.

1426. On tient compte, dans l'interprétation du contrat, de sa nature, des circonstances dans lesquelles il a été conclu, de l'interprétation que les parties lui ont déjà donnée ou qu'il peut avoir reçue, ainsi que des usages.

[...]

2085. Le contrat de travail est celui par lequel une personne, le salarié, s'oblige, pour un temps limité et moyennant rémunération, à effectuer un travail sous la direction ou le contrôle d'une autre personne, l'employeur.

2086. A contract of employment is for a fixed term or an indeterminate term.

...

2098. A contract of enterprise or for services is a contract by which a person, the contractor or the provider of services, as the case may be, undertakes to carry out physical or intellectual work for another person, the client or to provide a service, for a price which the client binds himself to pay.

2099. The contractor or the provider of services is free to choose the means of performing the contract and no relationship of subordination exists between the contractor or the provider of services and the client in respect of such performance.

[19] Before examining the first ground of appeal, it is appropriate to determine the supplementary law applicable in this case. On this point, the appellant argued that the Judge made an error of law. He took issue with the Judge for [TRANSLATION] “having systematically and deliberately set aside and disregarded the case law concerning the criteria developed in customary law to distinguish between an employee and a self-employed worker”: appellant’s memorandum of fact and law, at paragraphs 1, 19, 25 and 35. We will subsequently see how this was dealt with in the decision when analysing the first ground of appeal.

(b) Supplementary law applicable in this case

[20] In the article entitled [TRANSLATION] “The Federal Court of Appeal’s pussyfooting in the application of federal legislation in Quebec”, the authors concluded that our Court was pussyfooting around the issue of how Quebec private law supplements federal law. It is perhaps of some use to underline the fact that the source of this pussyfooting was the federal Department of Justice, of which one of the two authors was a part.

[21] In fact, in *Canada v. Construction Bérou Inc.*, [2000] 2 C.T.C. 174 (F.C.A.), heard on May 13, 1999, the Department strenuously argued that Quebec civil law had to be applied as supplementary law so as to prevent Quebec taxpayers from making deductions that other Canadian taxpayers everywhere else in Canada could make.

2086. Le contrat de travail est à durée déterminée ou indéterminée.

[...]

2098. Le contrat d’entreprise ou de service est celui par lequel une personne, selon le cas l’entrepreneur ou le prestataire de services, s’engage envers une autre personne, le client, à réaliser un ouvrage matériel ou intellectuel ou à fournir un service moyennant un prix que le client s’oblige à lui payer.

2099. L’entrepreneur ou le prestataire de services a le libre choix des moyens d’exécution du contrat et il n’existe entre lui et le client aucun lien de subordination quant à son exécution.

[19] Avant d’examiner le premier motif d’appel, il convient de déterminer le droit complémentaire applicable en l’espèce. À cet égard, l’appelant soutient que le juge a commis une erreur de droit. Il lui reproche d’avoir « systématiquement et délibérément écarté et ignoré la jurisprudence concernant les critères développés en droit coutumier afin de distinguer entre l’employé salarié et le travailleur autonome » : mémoire des faits et du droit de l’appelant, paragraphes 1, 19, 25 et 35. On pourra voir par la suite ce qu’il en fut dans la décision en analysant le premier motif d’appel.

(b) Le droit complémentaire applicable en l’espèce

[20] Dans l’article « La valse-hésitation de la Cour d’appel fédérale dans l’application des lois fédérales au Québec », les auteurs concluent à une tergiversation de notre Cour quant à la complémentarité du droit privé québécois au droit fédéral. Il n’est peut-être pas inutile de rappeler que cette tergiversation émanait du ministère fédéral de la Justice dont l’une des deux auteurs fait partie.

[21] En effet, dans l’affaire *Canada c. Construction Bérou Inc.* (1999), 99 DTC 5841 (C.A.F.), plaidée le 13 mai 1999, le ministère argumentait avec force qu’il y avait lieu d’appliquer le droit civil du Québec comme droit complémentaire afin que soient niées au contribuable québécois des déductions qui seraient admises partout ailleurs au Canada pour les autres contribuables canadiens.

[22] However, one month later, on June 16, and still in an attempt to prevent Quebec taxpayers from making certain deductions, this same Department argued in *Canada v. Mont-Sutton Inc.*, [2000] 1 C.T.C. 311 (F.C.A.), June 29, 1999, that the *Income Tax Act* had to be uniformly applied to all Canadians, no matter what provincial law stated. This is what our Court wrote at paragraph 24 of the reasons for judgment in *Construction Bérou Inc.*, a judgment handed down after the *Mont-Sutton Inc.*:

I should mention in passing that it is interesting to see that in the appeal case *Her Majesty the Queen and Mont-Sutton Inc.*, which was heard by this Court on June 16, 1999, the appellant admitted that the concept of a licence at common law does not exist in Quebec civil law. In order to deny a deduction to a taxpayer, the respondent argued that it was necessary to [TRANSLATION] “ensure a fair and equitable application of the Act throughout Canada” and that even if the concept of a licence was not part of Quebec civil law, “the provisions of the Act should be applied uniformly to everyone so far as possible whatever the legal system”. It is a matter for surprise that in the appeal at bar the respondent is using the special nature of Quebec civil law as a reason for denying the appellant a deduction which is granted to taxpayers and businessmen operating under the common law system. [Emphasis added.]

[23] It is obvious that our Court did not appreciate the fact that, in the public interest, the executive branch argued one thing and then the contrary on the same issue within the space of one month, with the decided intent of winning in both cases.

[24] Parliament decided to take a stance two years later. By enacting section 8.1 of the *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21, using the *Federal Law-Civil Law Harmonization Act. No. 1*, S.C. 2001, c. 4, it acknowledged the principle of complementarity of Quebec civil law to federal law when the conditions in section 8.1 are met. In so doing, it allowed for differences in the treatment of Canadian litigants under federal legislation.

[25] Our Court gave effect to section 8.1 in *St-Hilaire v. Canada (Attorney General)*, 2001 FCA 63, [2001] 4 F.C. 289, and, as we will see farther on when analysing the appellant’s work relationship with the CLP, I do not

[22] Or, un mois plus tard, soit le 16 juin, toujours dans l’optique de pouvoir refuser des déductions au contribuable québécois, ce même ministère plaidait dans l’affaire *Canada c. Mont-Sutton Inc.* (1999), 99 DTC 5463 (C.A.F.), 29 juin 1999, qu’il fallait appliquer la *Loi de l’impôt sur le revenu* de façon uniforme pour tous les canadiens et ce peu importe le régime de droit provincial. Voici ce que notre Cour écrivait au paragraphe 24 des motifs de la décision dans *Construction Bérou Inc.*, le jugement ayant été rendu après celui de l’affaire *Mont-Sutton Inc.* :

Je signale en passant qu’il est intéressant de noter que dans le dossier d’appel *Sa Majesté la Reine et Mont-Sutton Inc.*, lequel appel fut entendu par cette Cour le 16 juin 1999, l’appelante admettait que la notion de licence qui existe en common law n’existe pas en droit civil québécois. Or, aux fins de refuser une déduction à un contribuable, l’intimée plaidait qu’il était nécessaire de « favoriser une application juste et équitable de la Loi sur l’ensemble du territoire canadien » et que même si la notion de licence ne fait pas partie du droit civil québécois, « les dispositions de la Loi doivent s’appliquer de façon uniforme, dans la mesure du possible, à tous et ce peu importe le régime de droit ». On ne peut que s’étonner que, dans le présent appel, l’intimée invoque le particularisme du droit civil québécois pour refuser à l’appelante une déduction par ailleurs accordée aux contribuables et hommes d’affaires soumis au régime de la common law. [Je souligne.]

[23] De toute évidence, notre Cour n’a guère prisé qu’en l’espace d’un mois, l’exécutif plaide dans l’intérêt public, sur la même question, une chose et son contraire avec la ferme intention d’avoir gain de cause dans les deux affaires.

[24] Deux ans plus tard, le législateur fédéral a fini par se commettre. En adoptant l’article 8.1 de la *Loi d’interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21 par le biais de la *Loi d’harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*, L.C. 2001, ch. 4, il a reconnu le principe de complémentarité du droit civil québécois au droit fédéral lorsque les conditions de l’article 8.1 sont rencontrées. Ce faisant, il permettait par le fait même qu’il y ait disparités de traitement des justiciables canadiens en vertu des lois fédérales.

[25] Notre Cour a donné effet à l’article 8.1 dans l’arrêt *St-Hilaire c. Canada (Procureur général)*, 2001 CAF 63, [2001] 4 C.F. 289 et, comme on le verra plus loin en faisant l’analyse de la relation de travail de

believe that the subsequent judgments of our Court have challenged the principle laid down in *St-Hilaire*.

[26] In this case, the Judge was correct to rely on the Code in assessing the legal nature of the work relationship in question.

(c) Antinomy between civil law and common law

[27] However, it would be wrong to believe that there is antinomy between the principles of Quebec civil law on this point and what has been referred to as common law criteria, that is to say, control, ownership of the tools, chance of profit, risk of loss, and integration of the worker into the business.

[28] I acknowledge from the outset, and this is often the case, that there is a difference in conceptualization between common law and civil law that gives rise to another difference, this time in the approach taken to characterize the nature of the contract of employment and the contract for services. The civil law approach is Cartesian and synthetic, while the common law approach is analytical.

[29] Accordingly, Quebec civil law defines the elements required for a contract of employment or for services to exist. On the other hand, common law enumerates factors or criteria which, if present, are used to determine whether such contracts exist.

[30] Among other things, Article 2085 of the Code states that, for a contract of employment to exist, the work must be under the direction or control of an employer. Its equivalent for the contract for services, Article 2099, requires the lack of any subordination between the contractor and the client in respect of the performance of the contract.

[31] According to the *Le Nouveau Petit Robert* and the *Le Petit Larousse Illustré* dictionaries, subordination of a person involves his or her dependence on another person or his or her submission to that person's control. Therefore, a contract for services is characterized by a

l'appelant avec la CLP, je ne crois pas que les arrêts subséquents de notre Cour aient remis en question le principe de l'arrêt *St-Hilaire*.

[26] Dans la présente cause, c'est à bon droit que le juge s'est fondé sur le Code pour apprécier la nature juridique de la relation de travail en litige.

c) L'antinomie droit civil et common law

[27] Mais il serait erroné de croire qu'il y a antinomie entre les principes du droit civil québécois sur la question et ce qu'il est convenu d'appeler les critères de common law, soit le contrôle, la propriété des outils, l'expectative de profits et les risques de perte et, enfin, l'intégration du travailleur à l'entreprise.

[28] Je reconnais d'emblée, et c'est souvent le cas, qu'il y a une différence de conceptualisation entre le régime de common law et celui du droit civil, laquelle emporte une autre différence, cette fois-ci, au niveau de l'approche quant à la caractérisation de la nature du contrat de travail et de celle du contrat d'entreprise. L'une, l'approche de droit civil, se veut cartésienne et synthétique. L'autre, de common law, analytique.

[29] C'est ainsi que le droit civil québécois, quant à lui, définit les éléments requis pour l'existence d'un contrat de travail ou d'un contrat d'entreprise. Pour sa part, la common law énumère plutôt des facteurs ou critères qui, si présents, servent à déterminer l'existence ou non de tels contrats.

[30] L'article 2085 du Code exige, entre autres, pour qu'il y ait un contrat de travail, la présence d'une direction ou d'un contrôle du travail par l'employeur. Son pendant pour le contrat d'entreprise, l'article 2099, requiert une absence de lien de subordination entre l'entrepreneur et le client quant à l'exécution du contrat.

[31] Selon les dictionnaires *Le Nouveau Petit Robert* et *Le Petit Larousse Illustré*, la subordination d'une personne implique la dépendance de celle-ci à une autre ou son assujettissement au contrôle de cette dernière. Le contrat d'entreprise se caractérise donc par une absence

lack of control over the performance of the work. This control must not be confused with the control over quality and result. The Quebec legislator also added as part of the definition the free choice by the contractor of the means of performing the contract.

[32] A contract is concluded by the exchange of the consent of the parties to the contract. Therefore, when a contract is interpreted, Articles 1425 and 1426 of the Code require that the mutual intention of the parties be determined and that a certain number of factors be considered, such as the circumstances in which it was formed.

[33] As important as it may be, the intention of the parties is not the only determining factor in characterizing a contract: see *D & J Driveway Inc. v. M.N.R.*, 2003 FCA 453, 322 N.R. 381; *Dynamex Canada Inc. v. Mamona*, 2003 FCA 248, 228 D.L.R. (4th) 463. In fact, the behaviour of the parties in performing the contract must concretely reflect this mutual intention or else the contract will be characterized on the basis of actual facts and not on what the parties claim.

[34] In addition, as the Judge justly noted, third parties such as the State may have an interest in ensuring that laws establishing payroll taxes for employers and employees are complied with, whereas one or both of the parties to the contract may find it very tempting to avoid them or to benefit from tax benefits available to contractors but not to employees.

[35] By contrast, as I have already mentioned, common law has developed criteria for analysing the relationship between the parties. However, it must not be thought that these common law criteria are of no use (or that their use should be prohibited or that such use would be heresy) in characterizing a contract of employment under Quebec civil law.

[36] In *Wolf v. Canada*, 2002 FCA 96, [2002] 4 F.C. 396, our colleague Mr. Justice Décary cited the following excerpt written by the late Robert P. Gagnon in his book entitled *Le droit du travail du Québec*, 5th ed. (Cowansville: Yvon Blais, 2003), at pages 66–67, and

de contrôle de l'exécution du travail, un contrôle qu'il ne faut pas confondre avec celui de la qualité et du résultat. Le législateur québécois y ajoute également comme élément de définition le libre choix par l'entrepreneur des moyens d'exécution du contrat.

[32] Un contrat se forme par l'accord des volontés des parties à ce contrat. Donc, au stade de l'interprétation du contrat, les articles 1425 et 1426 du Code exigent que l'on recherche la commune intention des parties et que l'on tienne compte d'un certain nombre de facteurs dont, par exemple, les circonstances dans lesquelles il a été conclu.

[33] Pour importante qu'elle soit, l'intention des parties n'est pas à elle seule déterminante de la qualification du contrat : voir *D & J Driveway Inc. c. M.N.R.*, 2003 CAF 453; *Dynamex Canada Inc. c. Mamona*, 2003 CAF 248. De fait, le comportement des parties dans l'exécution du contrat doit refléter et actualiser cette intention commune, sinon la qualification du contrat se fera en fonction de ce que révèle la réalité factuelle et non de ce que prétendent les parties.

[34] En outre, comme le fait remarquer à juste titre le juge, des tiers, dont l'État, peuvent avoir un intérêt à ce que les lois créant des charges sociales pour l'employeur et l'employé soient respectées alors que la tentation peut-être grande pour l'une ou l'autre des parties au contrat, ou les deux, de vouloir les éviter ou de vouloir profiter d'avantages fiscaux qui s'offrent aux entrepreneurs, mais non aux employés.

[35] Par contraste, comme je l'ai déjà mentionné, la common law a développé des critères pour analyser la relation entre les parties. Mais il ne faut pas croire que ces critères dits de common law ne sont d'aucune utilité (voire même qu'ils seraient à proscrire et leur usage constituerait une hérésie) dans la qualification d'un contrat de travail en vertu du droit civil québécois.

[36] Dans l'affaire *Wolf c. Canada*, 2002 CAF 96, [2002] 4 C.F. 396, notre collègue, le juge Décary, citait l'extrait suivant de feu Robert P. Gagnon tiré de son volume *Le droit du travail du Québec*, 5^e éd. Cowansville : Yvon Blais, 2003, aux pages 66 et 67 et

clarifying the content of the notion of subordination in Quebec civil law:

[TRANSLATION] Historically, the civil law first developed a so-called strict or classical concept of legal subordination that was used as a test for the application of the principle of the civil liability of a principal for injury caused by the fault of his agents and servants in the performance of their duties (art. 1054 C.C.L.C.; art. 1463 C.C.Q.). This classical legal subordination was characterized by the immediate control exercised by the employer over the performance of the employee's work in respect of its nature and the means of performance. Gradually, it was relaxed, giving rise to the concept of legal subordination in a broad sense. The diversification and specialization of occupations and work techniques often mean that the employer cannot realistically dictate regarding, or even directly supervise, the performance of the work. Thus, subordination has come to be equated with the power given a person, accordingly recognized as the employer, of determining the work to be done, overseeing its performance and controlling it. From the opposite perspective, an employee is a person who agrees to be integrated into the operating environment of a business so that it may receive benefit of his work. In practice, one looks for a number of indicia of supervision that may, however, vary depending on the context: compulsory attendance at a workplace, the fairly regular assignment of work, imposition of rules of conduct or behaviour, requirement of activity reports, control over the quantity or quality of the work done, and so on. Work in the home does not preclude this sort of integration into the business. [Emphasis added.]

[37] This excerpt mentions the notion of control over the performance of work, which is also part of the common law criteria. The difference is that, in Quebec civil law, the notion of control is more than a mere criterion as it is in common law. It is an essential characteristic of a contract of employment: see *D & J Driveway*, at paragraph 16; and *9041-6868 Québec Inc. v. M.N.R.*, 2005 FCA 334, 350 N.R. 201.

[38] However, we may also note in the excerpt from Mr. Gagnon that, in order to reach the conclusion that the legal concept of subordination or control is present in any work relationship, there must be what the author calls [TRANSLATION] “indicia of supervision”, which have been called “points of reference” by our Court in *Livreur Plus Inc. v. M.N.R.*, 2004 FCA 68, 326 N.R. 123, at paragraph 18; and *Canada (Attorney General) v. Charbonneau* (1996), 41 C.C.L.I. (2d) 297 (F.C.A.), at paragraph 3.

précisant le contenu de la notion de subordination en droit civil québécois :

Historiquement, le droit civil a d'abord élaboré une notion de subordination juridique dite stricte ou classique qui a servi de critère d'application du principe de la responsabilité civile du commettant pour le dommage causé par son préposé dans l'exécution de ses fonctions (art. 1054 C.c.B.-C. ; art. 1463 C.c.Q.). Cette subordination juridique classique était caractérisée par le contrôle immédiat exercé par l'employeur sur l'exécution du travail de l'employé quant à sa nature et à ses modalités. Elle s'est progressivement assouplie pour donner naissance à la notion de subordination juridique au sens large. La diversification et la spécialisation des occupations et des techniques de travail ont, en effet, rendu souvent irréaliste que l'employeur soit en mesure de dicter ou même de surveiller de façon immédiate l'exécution du travail. On en est ainsi venu à assimiler la subordination à la faculté, laissée à celui qu'on reconnaîtra alors comme l'employeur, de déterminer le travail à exécuter, d'encadrer cette exécution et de la contrôler. En renversant la perspective, le salarié sera celui qui accepte de s'intégrer dans le cadre de fonctionnement d'une entreprise pour la faire bénéficier de son travail. En pratique, on recherchera la présence d'un certain nombre d'indices d'encadrement, d'ailleurs susceptibles de varier selon les contextes : présence obligatoire à un lieu de travail, assignation plus ou moins régulière du travail, imposition de règles de conduite ou de comportement, exigence de rapports d'activité, contrôle de la quantité ou de la qualité de la prestation, etc. Le travail à domicile n'exclut pas une telle intégration à l'entreprise. [Je souligne.]

[37] On retrouve dans cet extrait la notion de contrôle sur l'exécution du travail aussi présente dans les critères de la common law, à cette différence que la notion de contrôle est, en vertu du droit civil québécois, plus qu'un simple critère comme en common law. Elle est une caractéristique essentielle du contrat de travail : voir *D & J Driveway*, au paragraphe 16 de cette décision; et *9041-6868 Québec Inc. c. M.N.R.*, 2005 CAF 334.

[38] Mais on peut également noter dans l'extrait de M^e Gagnon que le concept juridique de subordination ou contrôle, pour que l'on puisse conclure à sa présence dans une relation de travail, fait aussi appel en pratique à ce que l'auteur appelle des indices d'encadrement, que notre Cour a qualifié de points de repère dans l'affaire *Livreur Plus Inc. c. M.N.R.*, 2004 CAF 68, au paragraphe 18; et dans l'affaire *Canada (Procureur général) c. Charbonneau*, [1996] A.C.F. n^o 1337 (C.A.) (QL), au paragraphe 3.

[39] For example, under Quebec civil law, integration of a worker within a business is an indicator of supervision that is important or useful to find in order to determine whether legal subordination exists. Is that not also a criterion or a factor that is used in common law to define the legal nature of an existing employment contract?

[40] Likewise, as a general rule, it is the employer and not the employee who makes the profits and incurs the losses of the business. In addition, the employer is liable for the employee's actions. Are these not practical indicators of supervision, indicating the existence of legal subordination in Quebec civil law as well as in common law?

[41] Finally, is the criterion of the ownership of work tools that is used by the common law not also an indicator of supervision that would be useful to examine? Depending on the circumstances, it may reveal the degree of an employee's integration into the business or his or her subordination to or dependence on it. It may help to establish the existence of legal subordination. In a contract of employment, more often than not, the employer supplies the employee with the tools required to perform the work. However, it seems to me to be much more difficult to conclude that there is integration into a business when the person performing the work owns his or her own truck with his or her name advertised on the side and containing some \$200 000 worth of tools to perform the tasks that he or she does and markets.

[42] It goes without saying, in both Quebec civil law and common law, that, when examined in isolation, these indicia of supervision (criteria or points of reference) are not necessarily determinative. For example, in *Vulcain Alarme Inc. v. M.N.R.*, [2000] 1 C.T.C. 48 (F.C.A.), the fact that the contractor had to use expensive special detection equipment supplied by the client to check and gauge toxic substance detectors was not considered to be sufficient in itself to transform what was a contract for services into a contract of employment.

[39] Par exemple, l'intégration du travailleur dans l'entreprise apparaît en droit civil québécois comme un indice d'encadrement qu'il importe ou qu'il est utile de rechercher en pratique pour déterminer l'existence d'un lien de subordination juridique. N'est-ce pas là également un critère ou un facteur recherché en common law pour définir la nature juridique de la relation de travail existante?

[40] De même, en règle générale, un employeur, et non l'employé, encaisse les profits et subit les pertes de l'entreprise. En outre, l'employeur est responsable des faits et gestes de son employé. Ne sont-ce pas là des indices pratiques d'encadrement, révélateurs d'une subordination juridique aussi bien en droit civil québécois qu'en common law?

[41] Enfin, le critère de la propriété des instruments de travail, mis de l'avant par la common law, n'est-il pas aussi un indice d'encadrement qu'il convient d'examiner? Car, selon les circonstances, il peut révéler une intégration du travailleur à l'entreprise et son assujettissement ou sa dépendance à celle-ci. Il peut contribuer à établir l'existence d'un lien de subordination juridique. Plus souvent qu'autrement dans un contrat de travail, l'employeur fournit à l'employé les instruments nécessaires à l'exécution de son travail. Par contre, il m'apparaît beaucoup plus difficile de conclure à une intégration dans l'entreprise lorsque la personne qui exécute le travail possède son propre camion, par exemple, arborant de la publicité à son nom et quelque 200 000 \$ d'outils pour accomplir les fonctions qu'il exerce et qu'il commercialise.

[42] Il va de soi, aussi bien en droit civil québécois qu'en common law, que ces indices d'encadrement (critères ou points de repère), lorsque chacun est pris isolément, ne sont pas nécessairement déterminants. Ainsi, par exemple, dans l'arrêt *Vulcain Alarme Inc. c. M.N.R.*, [1999] A.C.F. n° 749 (C.A.) (QL), le fait que l'entrepreneur devait se servir d'un coûteux appareil spécial de détection fourni par le donneur d'ouvrage pour vérifier et calibrer des détecteurs de substances toxiques ne fut pas jugé suffisant en soi pour transformer ce qui était un contrat d'entreprise en un contrat de travail.

[43] In short, in my opinion there is no antinomy between the principles of Quebec civil law and the so-called common law criteria used to characterize the legal nature of a work relationship between two parties. In determining legal subordination, that is to say, the control over work that is required under Quebec civil law for a contract of employment to exist, a court does not err in taking into consideration as indicators of supervision the other criteria used under the common law, that is to say, the ownership of the tools, the chance of profit, the risk of loss, and integration into the business.

[44] Let us now examine the reasoning followed and the principles applied by the judge to arrive at the conclusion that the parties in question were governed by a contract of employment.

(d) The role and jurisdiction of our Court in this appeal

[45] Before examining the grounds of appeal, I must determine the standard of review applicable in this case and thereby define the role and jurisdiction of our Court in connection with the Judge's decision.

[46] The role and jurisdiction of our Court in this appeal are established and governed by the standard of review developed by the Supreme Court of Canada in *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235. Questions of law are subject to the standard of correctness. Questions of fact or of mixed fact and law may only be reviewed by us if they contain a palpable and overriding error.

(e) Did the appellant supply his professional services under a contract for services or a contract of employment?

[47] It should be recalled that, contrary to the appellant's submission that this was a contract for services, the Judge considered that the contract concluded between the parties was a contract of employment. As already mentioned, in order to do so he applied the principles of civil law to the legal characterization of the appellant's work relationship. He

[43] En somme, il n'y a pas, à mon avis, d'antinomie entre les principes du droit civil québécois et les soi-disant critères de common law utilisés pour qualifier la nature juridique de la relation de travail entre deux parties. Dans la recherche d'un lien de subordination juridique, c'est-à-dire de ce contrôle du travail, exigé par le droit civil du Québec pour l'existence d'un contrat de travail, aucune erreur ne résulte du fait que le tribunal prenne en compte, comme indices d'encadrement, les autres critères mis de l'avant par la common law, soit la propriété des outils, l'expectative de profits et les risques de pertes, ainsi que l'intégration dans l'entreprise.

[44] Voyons maintenant la démarche suivie et les principes appliqués par le juge pour en arriver à la conclusion que les parties en cause étaient régies par un contrat de travail.

(d) Le rôle et les pouvoirs de notre Cour dans le présent appel

[45] Avant d'examiner les motifs d'appel, je dois déterminer la norme de contrôle applicable en l'espèce et, ainsi, définir le rôle et les pouvoirs de notre Cour à l'égard de la décision du juge.

[46] Le rôle et les pouvoirs de notre Cour à l'occasion du présent appel sont dictés et régis par la norme de contrôle élaborée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235. Les questions de droit sont soumises à la norme de la décision correcte. Celles de fait ou mixtes de fait et de droit ne sont révisables par nous que si elles sont empreintes d'une erreur manifeste et dominante.

(e) Les services professionnels fournis par l'appellant l'étaient-ils en vertu d'un contrat de travail ou d'un contrat d'entreprise?

[47] On se rappellera que, contrairement à la prétention de l'appellant qu'il s'agissait d'un contrat d'entreprise, le juge a plutôt estimé que le contrat intervenu entre les parties en était un de travail. Pour ce faire, tel que déjà mentionné, il a appliqué les principes du droit civil à la qualification juridique de la relation de travail de l'appellant. Il a aussi cité et analysé la jurisprudence de

also cited and analysed the case law of our Court on this point. He also considered Parliament's intention.

[48] As far as the intention of the parties was concerned, he reviewed the clauses of the contract and assessed the testimony given by the appellant as well as that given by the representatives of the CLP. He noted that the contract was silent as to its true legal nature: see paragraph 28 of his reasons for judgment. He identified the clauses of the contract that had indicia of supervision as well as clauses that had indicia of autonomous performance without any subordination: *ibid.*, at paragraphs 28–30.

[49] On the basis of the documentary and testimonial evidence the Judge concluded that the CLP did not question the legal nature of the contract. As far as it was concerned, it was essential to do away with some of the administrative constraints connected with recruitment and staffing in the public service: *ibid.*, at paragraph 32. In addition, what was important for the CLP was for the assessor to have status as a term contract worker and not as a permanent employee having job security. According to the Judge, this explained why the CLP did not determine the legal nature of the contract it offered and its tax consequences: *ibid.*, at paragraphs 33–34 of the decision.

[50] The Judge reached the following conclusion, at paragraphs 35–36 of his decision:

In my opinion, little weight should be given here to the understanding the two parties may have had of the nature of their contract at the time they entered into it. They never specifically contemplated whether Mr. Grimard was to be free to choose the means of performing his contract or whether he was to work without direction or control by the board.

In any event, as the courts have stated many times, the fact that the parties characterize their contract as a contract for services does not necessarily mean that it is one. One must look at their conduct to determine the true nature of their contractual relationship. In France, this is referred to as the application of the “reality principle”. Here, I have no hesitation in concluding, as indeed did the Court of Quebec and the Quebec Court of Appeal, that the parties' interpretation is not in keeping with reality: by its true nature, the contract in question is a contract of employment rather than a contract for

notre Cour en la matière. Il a également considéré l'intention du législateur.

[48] En ce qui a trait à l'intention des parties, il a examiné les clauses du contrat et évalué les témoignages de l'appelant ainsi que des représentants de la CLP. Il a noté que le contrat était muet quant à sa véritable nature juridique : voir le paragraphe 28 des motifs de la décision. Il a identifié des clauses du contrat qui tantôt contenaient des indices d'encadrement, tantôt des indices d'une libre exécution, sans lien de subordination : *ibid.*, aux paragraphes 28 à 30.

[49] De la preuve documentaire et testimoniale, le juge a conclu que la CLP ne s'était pas interrogée sur la nature juridique du contrat. Pour elle, il était primordial de pouvoir se libérer de certaines contraintes administratives reliées au recrutement et à l'embauche dans la fonction publique : *ibid.*, au paragraphe 32. En outre, ce qui était important pour la CLP, c'était que l'assesseur ait un statut de travailleur contractuel à durée déterminée et non de travailleur permanent jouissant de la sécurité d'emploi. C'est ce qui explique, selon le juge, que la CLP ne se soit pas arrêtée à la nature juridique du contrat qu'elle émettait et à ses conséquences fiscales : *ibid.*, aux paragraphes 33 et 34 des motifs de la décision.

[50] Aux paragraphes 35 et 36 des motifs de sa décision, le juge tire la conclusion suivante :

À mon avis, il ne faut pas accorder ici une grande importance à la compréhension que pouvait en avoir les deux parties de la nature de leur contrat lorsqu'elles l'ont conclu. Elles n'ont jamais envisagé de façon précise les questions de savoir si monsieur Grimard devait avoir le libre choix des moyens d'exécution de son contrat et s'il devait fournir son travail sans la direction ni le contrôle de la Commission.

De toute façon, comme on le mentionne à plusieurs reprises dans la jurisprudence, le fait que les parties aient qualifié leur contrat de contrat de service ne signifie pas nécessairement que c'en est un. Il faut déterminer de quelle façon les parties se sont conduites afin de déterminer la nature véritable de la relation contractuelle qui existait entre elles. C'est ce qu'on appelle en France l'application du « principe de la réalité ». Ici, je n'ai aucune hésitation à conclure que l'interprétation adoptée par les parties ne correspond pas à la réalité, comme ont d'ailleurs fait la Cour du Québec et la Cour d'appel du Québec : de par

services. The board had a right of direction or control over Mr. Grimard, and he provided his services under the board's direction or control. There was thus a relationship of subordination between him and the board.

[51] Paragraphs 37–46 show that the Judge looked for and analysed indicia of either supervision or unsupervised performance of the work. Contrary to what the appellant alleged, it is interesting to note that, in this regard, the Judge examined the common law criteria.

[52] For example, at paragraph 39, the Judge noted that the CLP gave the appellant “an office equipped with all the tools he needed to do his work.” In other words, he inquired into the ownership of the work tools.

[53] At paragraphs 42 and 43 the Judge examined the appellant's integration into the business. He noted that the board's organization chart showed that “the assessors' work is an integral part of the board's machinery.” He also linked this factor to the length of service (eight years), the fact that the appellant worked full time and on a continuous basis, the compensation conditions, the fact that the services were rendered to the CLP at its office and that all tools required to perform the work were supplied by the CLP. If the Judge's reference to the organization chart of the CLP may lead to the impression that he examined integration into the business from the point of view of the payor rather than from that of the employee, the other factors he noted correct that impression.

[54] Finally, the Judge examined the risk of loss to conclude that the appellant did not have any if he took a vacation (he was entitled to four weeks of paid vacation annually), if he did not work on statutory holidays (he was paid), if he had to travel in the performance of his work (his expenses were reimbursed), if he made a mistake in good faith in the performance of his work (he was covered by immunity from prosecution).

[55] The appellant was surprised by the fact that it was possible to conclude that he was an employee of the

sa nature véritable le contrat en cause est un contrat de travail plutôt qu'un contrat de service. En effet, la Commission avait un droit de direction ou de contrôle sur monsieur Grimard et ce dernier a rendu ses services sous la direction ou le contrôle de la Commission. Il existait ainsi un lien de subordination entre lui et la Commission.

[51] Une lecture des paragraphes 37 à 46 révèle que le juge a recherché et analysé des indices soit d'encadrement, soit de libre exécution du travail. Il est intéressant de voir, contrairement à ce que lui reproche l'appellant, qu'à ce titre le juge a examiné les critères de common law.

[52] Ainsi, au paragraphe 39, le juge retient le fait que l'appellant se voyait fournir par la CLP « un bureau doté de tous les outils nécessaires pour exercer ses fonctions ». En d'autres termes, il s'est préoccupé de la propriété des outils de travail.

[53] Aux paragraphes 42 et 43, le juge examine l'intégration de l'appellant dans l'entreprise. Il constate que, selon l'organigramme de la CLP, « le travail des assesseurs fait partie intégrante des rouages de la Commission ». Il lie ce facteur également à la durée des services (huit ans), au fait que l'appellant a travaillé à temps plein et de façon continue, aux modalités de rémunération, au fait que les services furent rendus à la CLP dans les bureaux de la CLP et que tous les outils de travail nécessaires à l'exercice du travail étaient fournis par la CLP. Si la référence par le juge à l'organigramme de la CLP peut donner l'impression qu'il a examiné l'intégration dans l'entreprise sous l'angle du payeur plutôt que celui du travailleur, les autres facteurs qu'il retient corrige celle-ci.

[54] Enfin, le juge s'est penché sur les risques de pertes pour conclure que l'appellant n'en avait aucun s'il prenait des vacances (il avait droit à quatre semaines de congé annuel rémunérées), s'il ne travaillait pas les jours fériés (il était rémunéré), s'il devait se déplacer pour exercer ses fonctions (ses dépenses lui étaient remboursées), s'il commettait de bonne foi une faute dans l'exercice de ses fonctions (il bénéficiait d'une immunité de poursuite).

[55] L'appellant s'étonne du fait qu'on puisse conclure qu'il était un employé de la CLP avant qu'on ne lui

CLP even before his status as a public service employee was granted on the day after the re-evaluation of his status by the Quebec ministère du Revenu. According to him, if he subsequently became an employee, it is because he was not one before.

[56] However, this situation, which seems contradictory from a factual point of view, is not so from a legal point of view. It is not unlikely, as the concept of employee is legally defined and interpreted on the basis of the context and for the purpose for which it is used.

[57] For example, the *Canada Labour Code* [R.S.C., 1985, c. L-2, s. 3] has a very broad and far-reaching definition of the term “employee” for the purpose of determining the composition of bargaining and certification units. However, the definition is more restrictive for the purpose of staffing and membership in the public service.

[58] In this case, the purpose was the following: characterize the legal nature of the contractual work relationship existing between the appellant and the CLP. To do so, the definitions of contract of employment and contract for services provided for in the Code had to be applied.

[59] The determination of the legal system applicable to the issue raised in this case, that is to say, the nature of the work relationship between the parties, is a question of law. On this point, the Judge did not make any error that requires or warrants our intervention. He used Quebec civil law as a supplement to federal law, as required under section 8.1 of the *Interpretation Act*.

[60] The application of the principles of Quebec civil law to the facts of the case raises questions of mixed fact and law.

[61] The Judge attempted to determine if there was any subordination between the appellant and the CLP. In order to do so, he analysed the contract, reviewed the intention of the parties and examined their actual behaviour. As we have seen, he took numerous indicia into consideration, including those used in common law

confère le statut d’employé de la fonction publique au lendemain de la réévaluation de son statut entreprise par le ministère du Revenu du Québec. Si je suis devenu employé après, c’est donc, conclut-il, que je ne l’étais pas avant.

[56] Cette situation en apparence contradictoire au plan factuel ne l’est cependant pas au plan juridique. Elle n’a rien de saugrenu. Car le concept d’employé reçoit sur le plan juridique une définition et une interprétation en fonction du contexte et de la fin pour lesquels il est utilisé.

[57] Ainsi, par exemple, le *Code canadien du travail* [L.R.C. (1985), ch. L-2, art. 3] adopte une définition très large et très englobante du terme « employé » pour les fins de détermination du contenu des unités d’accréditation et de négociation. Par contre, la définition est plus restrictive pour les fins de l’embauche dans la fonction publique et de son appartenance à celle-ci.

[58] Dans le cas présent, la finalité était la suivante : qualifier la nature juridique de la relation contractuelle de travail entre l’appelant et la CLP. De là, l’application des définitions prévues au Code pour les contrats de travail et ceux d’entreprise.

[59] La détermination du régime juridique applicable à la question soulevée par le présent litige, soit la nature de la relation de travail entre les parties, est une question de droit. À ce chapitre, le juge n’a pas commis d’erreur requérant ou justifiant notre intervention. Il s’est servi du droit civil québécois comme droit complémentaire au droit fédéral ainsi que l’exige l’article 8.1 de la *Loi d’interprétation*.

[60] L’application des principes du droit civil québécois aux faits de la cause soulève des questions mixtes de fait et de droit.

[61] Le juge s’est appliqué à déterminer s’il existait ou non un lien de subordination entre l’appelant et la CLP. Pour ce faire, il a analysé le contrat, recherché l’intention des parties et examiné le comportement des parties en pratique. Comme on l’a vu, il s’est arrêté à de nombreux indices, dont ceux qui sont utilisés dans les provinces de

provinces, which could enable him to determine the legal nature of the relationship of the parties.

[62] As is often the case in such matters, the Judge was confronted with sometimes contradictory indicia. He weighed them to finally reach the conclusion that the work relationship between the appellant and the CLP was governed under a contract of employment within the meaning of the Code.

[63] The appellant has raised many criticisms about the Judge's analysis of the legal situation, especially concerning the concept of integration into the business, the worker's control as opposed to control over the result of the work, and the fact that he was paid during absences due to illness.

[64] The appellant added that, in looking for the relationship of subordination, the Judge mistakenly took into consideration the fact that he was subject to a code of ethics. Likewise, the Judge allegedly put too much emphasis on the fact that the appellant performed his work under the authority of a commissioner within the decision-making process of the CLP.

[65] It is not clear that the Judge erred with respect to the payment of remuneration during an absence due to illness because, according to the Judge, the appellant had admitted that he could be paid even if he missed a day of work on account of illness: see paragraph 29 and footnote 21 of the reasons for decision. In any event, if there was a mistake, it is not in itself sufficient to invalidate the Judge's findings about the legal nature of the work relationship, which were based on the many other indicia of supervision.

[66] The application of a code of ethics by the CLP and the fact that the appellant performed his duties under the authority of a commissioner remain relevant indicia of supervision that the Judge could take into consideration. However, he also weighed these indicia by acknowledging the fact that the appellant "had considerable autonomy in performing his work, which consisted in using his medical expertise to answer the questions submitted to him by the board": see paragraph 38 of the reasons for decision.

common law, pouvant lui permettre d'établir la nature juridique de la relation entre les parties.

[62] Comme c'est souvent le cas en cette matière, le juge a été confronté à des indices parfois contradictoires. Il les a soupesés pour finalement en arriver à la conclusion que la relation de travail entre l'appellant et la CLP était régie par un contrat de travail au sens du Code.

[63] L'appellant fait plusieurs reproches au juge quant à son analyse de la situation juridique, notamment en ce qui a trait au concept d'intégration dans l'entreprise, au contrôle du travailleur par opposition au contrôle du résultat du travail et au fait qu'il était rémunéré lorsqu'il s'absentait pour cause de maladie.

[64] L'appellant ajoute que, dans sa recherche du lien de subordination, le juge a erronément tenu compte du fait qu'il était soumis à un code de déontologie. De même, le juge aurait trop mis d'emphase sur le fait que l'appellant exerçait sa fonction sous l'autorité d'un commissaire dans le cadre du processus décisionnel de la CLP.

[65] Il n'est pas évident que le juge se soit mépris sur l'existence d'une rémunération pendant une absence pour cause de maladie car, selon le juge, l'appellant aurait admis qu'il pouvait être rémunéré s'il manquait une journée pour cause de maladie : voir le paragraphe 29 et la référence de bas de page numéro 21 des motifs de la décision. Quoiqu'il en soit, si erreur il y a eu, celle-ci ne suffit pas, en soi, à invalider les conclusions du juge quant à la nature juridique de la relation de travail, fondées sur les nombreux autres indices d'encadrement.

[66] L'imposition d'un code de déontologie par la CLP et le fait que l'appellant exerçait sa fonction sous l'autorité d'un commissaire demeurent des indices d'encadrement pertinents dont le juge pouvait tenir compte. Mais il a aussi pondéré le poids de ces indices par une reconnaissance du fait que l'appellant « jouissait, en raison de son niveau d'expertise, d'une large autonomie relativement au travail qu'il devait accomplir, à savoir fournir son expertise médicale pour répondre aux questions que la Commission lui soumettait » : voir le paragraphe 38 des motifs de la décision.

[67] The Judge had to determine the legal nature of the overall relationship between the parties in a constantly changing working world: *Livreur Plus Inc. v. M.N.R.*, at paragraph 17; *Wolf v. Canada*, 2002 FCA 96, [2002] 4 F.C. 396; and *Canada (Attorney General) v. Les Productions Bibi et Zoé Inc.*, 2004 FCA 54, 323 N.R. 356. This is what he did. It is possible that, were a microscopic examination of the Judge's analysis of some of the indicia to be conducted, it would be necessary to make some distinctions and clarifications. However, I cannot find that there is such a palpable and overriding error in this analysis, to paraphrase the standard of the Supreme Court, that requires and warrants our intervention.

(f) If this was a contract for services, were the expenses claimed by the appellant deductible from his income as business expenses?

[68] In view of the conclusion I have reached and section 8 [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 5; 1999, c. 22, s. 4] of the *Income Tax Act*, the Judge did not commit any error in finding that the expenses claimed by the appellant were not deductible.

(g) Was there in this case any bias or appearance of bias on the part of the Judge of the Tax Court of Canada who rendered the judgment under appeal?

[69] The appellant submitted that the Judge should have [TRANSLATION] “recused himself to avoid being accused of bias”: see the appellant's memorandum of fact and law, at paragraphs 3 and 29. According to him, the Judge was biased and the issue was already prejudged: *ibid.*, at paragraphs 19, 24, 27, 34 and 36. As proof of this, he mentioned the fact that the Judge referred to an article that he himself wrote, entitled “Contract of Employment: Why *Wiebe Door Services Ltd.* Does Not Apply in Quebec and What Should Replace It”, in *The Harmonization of Federal Legislation with Quebec Civil Law and Canadian Bijuralism: Second Collection of Studies in Tax Law*

[67] Le juge devait rechercher et déterminer la nature juridique de la relation globale que les parties entretenaient entre elles dans un monde du travail en pleine évolution : voir *Livreur Plus Inc. c. M.N.R.*, au paragraphe 17; *Wolf c. Canada*, 2002 CAF 96, [2002] 4 C.F. 396; et *Canada (Procureur général) c. Les Productions Bibi et Zoé Inc.*, 2004 CAF 54. C'est ce qu'il a fait. Il est possible qu'un examen microscopique de l'exercice auquel le juge s'est livré puisse, à l'égard de certains indices d'encadrement qu'il a examinés, justifier un apport de nuances ou de précisions. Mais je ne peux conclure que l'ensemble de cet exercice est entaché d'erreurs manifestes et dominantes, pour paraphraser la norme de la Cour suprême, qui requièrent et justifient notre intervention.

f) S'il s'agissait d'un contrat d'entreprise, les dépenses réclamées par l'appellant étaient-elles déductibles de son revenu à titre de dépenses d'entreprise?

[68] Compte tenu de la conclusion à laquelle j'en suis venu et de l'article 8 [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 5; 1999, ch. 22, art. 4] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le juge n'a pas commis d'erreur en concluant que les dépenses réclamées par l'appellant n'étaient pas déductibles.

g) Y avait-il en l'espèce partialité ou apparence de partialité de la part du juge de la Cour canadienne de l'impôt qui a rendu la décision dont il est fait appel?

[69] L'appellant soumet que le juge aurait dû « se récuser pour éviter d'être taxé de partialité » : voir le mémoire des faits et du droit de l'appellant, aux paragraphes 3 et 29. Selon lui, le juge était biaisé et la question en litige était déjà préjugée : *ibid.*, aux paragraphes 19, 24, 27, 34 et 36. Il en prend à témoin le fait que le juge s'est référé à un article qu'il a écrit, intitulé « Contrat de travail : Pourquoi *Wiebe Door Services Ltd.* ne s'applique pas au Québec et par quoi on doit le remplacer », dans *L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien : Deuxième recueil d'études en fiscalité* (2005), Montréal : Association de planification

(2005), Montréal: Association de planification fiscale et financière, 2005, which he cited three times in support of his reasoning and conclusions. This is an article the Judge wrote while serving as a judge and the appellant discovered its existence only on reading the reasons for judgment.

[70] It is always difficult and even perilous for a serving judge to publish in an article his or her opinions on a subject or issue on which he or she may eventually be called upon to rule. This may give rise to a perception on the part of a litigant, especially a self-represented citizen, that the judge has already made up his or her mind and that the judge is not in any way willing to set aside a firm stance that he or she has previously taken and stated. In this area, perception is often and unfortunately just as or even more important than reality. Obviously this problem does not arise when the judge's opinions are given in a decision that he or she has rendered. Because a judge must apply the law consistently, he or she may, without any subsequent difficulty, cite as precedents the judgments he or she has previously rendered and which have become *res judicata*.

[71] I attentively and meticulously examined the reasons for the Judge's decision to determine if they could objectively give rise to a conclusion or a perception that he was biased. For the following reasons, I am satisfied that a person who is informed as to the facts and the circumstances, viewing the matter realistically and practically and having thought the matter through, could not reach this conclusion: see the test developed by the Supreme Court of Canada in *Committee for Justice and Liberty et al. v. National Energy Board et al.*, [1978] 1 S.C.R. 369, at page 394.

[72] The Judge first referred to the article he wrote, at paragraph 20 of his reasons. However, he simply did so to reproduce the comments of the Minister of Justice of Quebec concerning Article 2085 of the Code, which comments were included in this article. In fact, he reproduced the Minister's opinion on this point. The reference to his article was only for ease of consultation.

fiscale et financière, 2005, et qu'il a cité à trois reprises pour étayer son raisonnement et ses conclusions. Il s'agit d'un article que le juge a écrit alors qu'il était dans l'exercice de ses fonctions et dont l'appelant n'a appris l'existence qu'en lisant les motifs de la décision.

[70] Il est toujours délicat, voire même périlleux, pour un juge en exercice de publier dans un article ses opinions sur un sujet ou sur une question qu'il sera éventuellement appelé à trancher. Ce fait peut donner ouverture chez le plaideur, surtout le citoyen qui se représente lui-même, à une perception que le juge s'est déjà commis et qu'il n'est aucunement disposé à s'écarter des positions antérieures fermes qu'il a prises et qu'il a affichées. Dans ce domaine, la perception est souvent et malheureusement aussi, sinon plus importante que la réalité. Évidemment, cette problématique ne se pose pas lorsque les opinions émises par le juge le sont dans le cadre d'une décision judiciaire qu'il prend. Comme il se doit d'être constant dans l'application de la loi, il peut, sans difficulté par la suite, citer comme précédents les décisions qu'il a rendues et qui ont acquis l'autorité de la chose jugée.

[71] J'ai examiné attentivement et scrupuleusement les motifs de la décision du juge afin de déterminer s'ils pouvaient objectivement donner naissance à une conclusion ou à une perception que celui-ci manquait d'impartialité. Pour les raisons qui suivent, je suis satisfait qu'une personne bien renseignée quant aux faits et aux circonstances, qui étudierait la question en profondeur, de façon réaliste et pratique, ne pourrait en arriver à cette conclusion : voir le test élaboré par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Committee for Justice and Liberty et autres c. Office national de l'énergie et autres*, [1978] 1 R.C.S. 369, à la page 394.

[72] Le juge, pour la première fois, fait référence à l'article qu'il a écrit au paragraphe 20 de ses motifs. Mais il le fait simplement pour reproduire des commentaires du ministre de la Justice du Québec relativement à l'article 2085 du Code, commentaires qu'il avait inclus dans cet article. Il reproduit, en fait, l'opinion du ministre sur le sujet. Le renvoi à son article n'en est un que de pure facilité.

[73] This reference to the Minister's opinion was given in the detailed and serious analysis he made of the case law of our Court, of the Supreme Court of Canada and of Quebec authors. No reasonable apprehension of bias may be inferred from the analysis he made of the applicable law.

[74] The second reference the Judge made to his article was of the same nature as the first: see paragraph 26 of his reasons for decision. He repeated a quotation he had used of a relevant excerpt from a decision of the Superior Court of Québec about the interpretation of a contract for services.

[75] Finally, the last reference was made in paragraph 27 of his reasons for decision. In his article, the Judge discussed the state of the case law of our Court on the scope to be given to the intention of the parties in relation to the reality of how services are delivered. This was the case law he correctly applied to the facts of this case.

[76] For these reasons, I cannot allow the third ground of appeal raised by the appellant.

Request for an equitable remedy

[77] The appellant complained of the harm he sustained because he was reassessed for the years 1995, 1996, 1997 and 1998. The reassessments were issued following a new legal characterization of his work relationship with the CLP. More than 10 years have gone by since the reassessments were issued and, according to the appellant, the interest accrued during this period exceeds the initial amount of the contested assessments.

[78] There is no doubt that both the appellant and the CLP acted in good faith in defining their work relationship and the legal characterization they gave it. A letter dated July 8, 1996, sent by the CLP to Ms. S. Beauvais, certification agent, mentioned that the conciliation assessors (a status of assessor similar to that of the appellant), hired by contract (like the appellant), to deliver conciliation services, were, according to the CLP, bound by a contract for services and not a contract

[73] Cette référence à l'opinion du ministre s'insère dans l'analyse détaillée et sérieuse qu'il fait de la jurisprudence de notre Cour, de celle de la Cour suprême du Canada et de la doctrine québécoise. On ne peut inférer de l'analyse qu'il fait du droit applicable une crainte raisonnable de partialité.

[74] Le deuxième renvoi que le juge fait à son article est de même nature que le premier : voir le paragraphe 26 des motifs de sa décision. Il reprend une citation qu'il y avait insérée d'un extrait pertinent d'une décision de la Cour supérieure du Québec sur l'interprétation du contrat d'entreprise.

[75] Enfin, on retrouve le dernier renvoi au paragraphe 27 des motifs de la décision. Le juge fait, dans son article, état de la jurisprudence de notre Cour sur la portée qu'il convient de donner à l'intention des parties par rapport à la réalité que révèle l'exécution de la prestation de services. C'est cette jurisprudence qu'il a correctement appliquée aux faits de la présente cause.

[76] Pour ces raisons, je ne peux accueillir le troisième motif d'appel invoqué par l'appellant.

Demande de remède équitable

[77] L'appellant se plaint du préjudice qu'il subit du fait qu'il fut l'objet de nouvelles cotisations pour les années 1995, 1996, 1997 et 1998. Celles-ci furent émises suite à une nouvelle qualification juridique de sa relation de travail avec la CLP. Plus de dix années se sont écoulées depuis les nouveaux avis de cotisation et le montant des intérêts accumulés durant cette période dépasse, selon l'appellant, le montant original des cotisations contestées.

[78] Il ne fait pas de doute que tant l'appellant que la CLP étaient de bonne foi dans la définition de leur relation de travail et de la qualification juridique qu'ils y attachaient. Une lettre en date du 8 juillet 1996, adressée par la CLP à M^{me} S. Beauvais, agente d'accréditation, indiquait que les assesseurs à la conciliation (un statut d'assesseur comparable à celui de l'appellant), engagés par contrat (comme l'appellant) pour offrir des services de conciliation, étaient liés, selon la CLP, par un contrat

of employment: see appeal record, Vol. II, at Tab 11. It is obvious, and this is also shown in this matter, that the CLP considered that the contracts it awarded were contracts for services.

[79] The appellant complained of the fact that part of the harm he sustained was caused by the lengthy period of time taken by the Canada Revenue Agency to respond to the notices of objection he had filed several years previously. For these reasons, he requested that this Court award a remedy in equity.

[80] The *Income Tax Act* establishes the tax liability of a taxpayer. Our Court cannot exempt a taxpayer from its application or relieve a taxpayer from this responsibility.

[81] Likewise, we do not have the authority to intervene with the payment of interest. In *Gilbert v. Canada*, [2000] 4 C.T.C. 24, our Court wrote the following [at paragraphs 5–6]:

In his conclusions the appellant asked to be relieved from the payment of interest on the amount owed. In the circumstances, this is not a negligible amount since the notice of assessment dates back to 1984, for the 1981 taxation year.

We do not have jurisdiction to grant this request. The power to remit interest is a discretionary one and the Minister of National Revenue has been made responsible for exercising it by s. 220(3.1) of the *Income Tax Act*.

[82] In this regard, the Minister has the discretion necessary to relieve the taxpayer's burden. If considered appropriate and on request, the Minister may award the remedy he considers applicable in the circumstances.

Conclusion

[83] For these reasons, I would dismiss this appeal without costs.

BLAIS J.A.: I concur.

TRUDEL J.A.: I concur.

d'entreprise et non de travail : voir dossier d'appel, vol. II, sous l'onglet 11. De toute évidence, et cela ressort également dans le présent dossier, la CLP croyait que les contrats qu'elle octroyait étaient des contrats d'entreprise.

[79] L'appelant se plaint aussi du fait qu'une partie de son préjudice résulte du long délai pris par l'Agence du revenu du Canada pour répondre aux avis d'opposition qu'il avait déposés plusieurs années auparavant. Pour ces raisons, il demande à cette Cour un remède en équité.

[80] La responsabilité fiscale d'un contribuable naît par l'effet de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Notre Cour ne peut le soustraire à son application ou le relever de cette responsabilité.

[81] De même, nous ne disposons pas du pouvoir d'interférer avec le paiement des intérêts. Dans l'arrêt *Gilbert c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 550 (QL), notre Cour écrivait [aux paragraphes 5 et 6] :

Dans ses conclusions, l'appelant a demandé d'être relevé du paiement des intérêts sur le montant dû. Dans les circonstances, il ne s'agit pas d'un montant négligeable puisque l'avis de cotisation remonte à 1984 pour l'année d'imposition 1981.

Nous n'avons pas la compétence pour accéder à cette demande. Le pouvoir de faire une remise des intérêts est un pouvoir discrétionnaire dont l'exercice a été confié au ministre du Revenu national par l'article 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[82] Le ministre jouit de la discrétion nécessaire à ce niveau pour alléger le fardeau du contribuable. Sur demande, il pourra, s'il le juge opportun, accorder le remède qu'il estimera approprié dans les circonstances.

Conclusion

[83] Pour ces motifs, je rejeterais l'appel sans frais.

LE JUGE BLAIS, J.C.A. : Je suis d'accord.

LA JUGE TRUDEL, J.C.A. : Je suis d'accord.