

Dossier : 2007-3849(GST)G

ENTRE :

ADRIENNE ARNOLD ET JOHN R. ARNOLD,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 20 et 21 janvier 2010,
à Vancouver (Colombie-Britannique)

Devant : L'honorable juge en chef Gerald J. Rip

Comparutions :

Pour les appelants :

M. John R. Arnold

Avocat de l'intimée :

M^e David Everett

JUGEMENT

L'appel interjeté de la cotisation de taxe sur les produits et services établie en application de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont l'avis porte le numéro 11BU0402461 et est daté du 25 septembre 2006, est rejeté. Les dépens seront adjugés à l'intimée, si elle en fait la demande.

Signé à Ottawa, Canada, ce 20^e jour de mai 2010.

« Gerald J. Rip »

Juge en chef Rip

Traduction certifiée conforme
ce 18^e jour de novembre 2010.

François Brunet, réviseur

Référence : 2010 CCI 278
Date : 20100520
Dossier : 2007-3849(GST)G

ENTRE :

ADRIENNE ARNOLD ET JOHN R. ARNOLD,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge en chef Rip

[1] Adrienne Arnold et son époux, John R. Arnold, ont interjeté appel d'une cotisation de taxe sur les produits et services (la « TPS ») établie en application de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi ») pour les périodes de déclaration se terminant le 31 décembre de 2000, de 2001, de 2002, de 2003 et de 2004 en partant du principe qu'ils exploitaient une garderie. Par conséquent, les services qu'ils assurent constituent des fournitures exonérées aux termes de l'article 1 de la partie IV de l'annexe V de la Loi pendant les périodes en cause. La thèse de l'intimée est que M. et M^{me} Arnold assurent en fait des services récréatifs et qu'ils constituent des fournitures taxables.

[2] Selon le paragraphe 165(1) de la Loi, l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada est tenu payer une taxe calculée au taux de 5 % sur la valeur de la contrepartie de la fourniture. Le paragraphe 123(1) de la Loi définit les termes et expressions utilisés dans la Loi. L'expression « fourniture taxable¹ » est définie ainsi : « [f]ourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale ».

¹ Une fourniture énoncée à l'annexe V constitue une « fourniture exonérée » aux fins de la Loi. Le fournisseur d'une fourniture exonérée n'a donc pas à percevoir la TPS sur la fourniture (paragraphe 123(1)). La personne qui effectue une fourniture taxable doit percevoir la taxe payable par l'acquéreur et verser la taxe au gouvernement (paragraphe 221(1)).

L'expression « activités commerciales » est définie ainsi : « [c]onstituent des activités commerciales exercées par une personne [...] sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées ». L'expression « fourniture exonérée » est définie ainsi : « [f]ourniture figurant à l'annexe V ». Aucune taxe n'est imposée à l'acquéreur d'une fourniture exonérée. À la partie IV de l'annexe V, les services de garde d'enfants et de soins personnels sont inclus dans la liste de fournitures exonérées. L'article 1 de la partie IV de l'annexe V définit en ces termes les services de garde d'enfants :

SERVICES DE GARDE D'ENFANTS
ET DE SOINS PERSONNELS

1. La fourniture de services de garde d'enfants qui consistent principalement à assurer la garde et la surveillance d'enfants de quatorze ans ou moins pendant des périodes d'une durée normale de moins de vingt-quatre heures par jour. Est exclue la fourniture d'un service qui consiste à surveiller un enfant non accompagné, effectuée par une personne à l'occasion de la fourniture taxable par celle-ci d'un service de transport de passagers.

CHILD AND PERSONAL CARE
SERVICES

1. A supply of child care services, the primary purpose of which is to provide care and supervision to children 14 years of age or under for periods normally less than 24 hours per day, but not including a supply of a service of supervising an unaccompanied child made by a person in connection with a taxable supply by that person of a passenger transportation service.

[3] M. et M^{me} Arnold déclarent fournir des services de garde d'enfants, au sens de l'article 1 de la partie IV. Ils soutiennent donc que, comme il s'agit d'une fourniture exonérée, ils n'étaient pas tenus de percevoir la TPS.

[4] La Cour est appelée à se prononcer sur une deuxième question, ajoutée dans l'avis d'appel modifié : M. et M^{me} Arnold ont-ils droit à des crédits de taxe sur les intrants, en application de l'article 169 de la Loi, s'il s'avérait que les fournitures sont des fournitures taxables?

[5] Pendant toutes les périodes en cause, M. et M^{me} Arnold ont exercé leurs activités en société de personnes sous la raison sociale de Club Adagio. M. Arnold détenait 90 % de la participation de la société de personnes, et M^{me} Arnold détenait l'autre 10 %.

[6] L'intérêt de M^{me} Arnold pour la gymnastique rythmique était à la base de la création du Club Adagio. M^{me} Arnold s'intéresse et participe activement au monde de la gymnastique rythmique depuis le milieu des années 1980, si ce n'est pas depuis plus longtemps. Elle a été membre du conseil d'administration de nombreuses

organisations sportives de gymnastique rythmique, tant au niveau national qu'international, y compris la B.C. Rhythmic Gymnastics Federation, dont elle a été la présidente et vice-présidente. Elle a aussi été membre du conseil d'administration de la Canadian Rhythmic Sportive Gymnastic Federation, de l'Association canadienne des Jeux du Commonwealth, et elle a été membre du conseil de direction du Comité olympique canadien. Elle a été chef de la délégation canadienne dans le cadre de plusieurs championnats du monde de gymnastique rythmique. Elle est également juge de niveau international de gymnastique rythmique.

[7] M. et M^{me} Arnold ont commencé à participer aux activités du Club Adagio en 1990, au moment où, avec deux autres parents, ils ont embauché un entraîneur pour enseigner la gymnastique rythmique à leurs filles. Un programme de compétition a alors été élaboré, et d'autres enfants se sont joints au groupe. En 1995, le club dirigeait des activités de compétition et de récréation pour environ 75 filles, âgées entre 7 et 20 ans. M^{me} Arnold a quitté son travail afin d'oeuvrer bénévolement à titre d'administratrice unique du club. En 1995, elle a rencontré les parents des enfants et a demandé d'être rémunérée pour sa contribution.

[8] M^{me} Arnold s'est souvenue qu'à l'été 1995, sa famille et elle étaient partis en vacances. À leur retour, ils avaient appris que les deux parents qui avaient initialement mis sur pied le club avec M^{me} Arnold en 1990 avaient convaincu les autres parents de quitter le club et de mettre sur pied leur propre club. Les deux filles de M^{me} Arnold se sont donc retrouvées sans programme d'entraînement et sans entraîneur, et M^{me} Arnold se retrouvait sans travail.

[9] M^{me} Arnold soutiennent qu'après avoir perdu tous les membres du club, elle et sa famille ont [TRADUCTION] « reformé » le club et ont refait le programme. Selon M^{me} Arnold, l'idée était d'établir un programme de garde d'enfants après l'école avec un élément sportif. Le club devait mettre l'accent sur la garde d'enfants après l'école, mais a plus tard commencé à faire la promotion de programmes récréatifs et compétitifs. En février 1996, le club comptait 25 gymnastes et deux entraîneurs de haut niveau.

[10] M^{me} Arnold a décrit le programme de garde après l'école. Les enfants arrivaient au club entre 15 h et 15 h 30 et repartaient à compter de 18 h. Le club fermait à 19 h, mais si un parent n'était pas arrivé à cette heure-là pour reprendre son enfant, quelqu'un restait sur place avec l'enfant en attendant l'arrivée du parent. Une personne du Club Adagio était sur place pour accueillir les enfants à leur arrivée. On supervisait les enfants et on leur offrait une collation. Les enfants s'asseyaient, socialisaient, faisaient leurs devoirs scolaires, participaient à des activités, ou sinon,

relaxaient. M^{me} Arnold a insisté pour dire que les études étaient de première importance. Il n'était pas [TRADUCTION] « essentiel » que les enfants participent à une activité. Parmi les activités proposées, il y avait des jeux, du yoga et du conditionnement physique, qui comprenait au moins 30 minutes de gymnastique rythmique. Le programme était [TRADUCTION] « libre ». M. et M^{me} Arnold voulaient assurer un bon service pour une contrepartie valable. De plus, ils offraient un programme d'été pour les enfants.

[11] Lors de son témoignage à l'audience, M^{me} Arnold a affirmé qu'ils menaient les activités du programme de garde après l'école principalement dans le Vancouver Hellenic Centre (le « centre hellénique »), et quand ce centre n'était pas libre, ils menaient les activités à l'église Shaughnessy Heights, à Vancouver. Nulle part dans l'avis d'appel modifié n'est-il fait mention d'un programme de garde après l'école mené au centre hellénique ou ailleurs. Toutefois, il est précisé, aux paragraphes 3 et 4 de l'avis d'appel modifié, que [TRADUCTION] « l'objectif principal du Club Adagio, pendant toute la période en cause, était d'assurer la garde et la surveillance de jeunes filles âgées entre 4 et 13 ans », et qu'une partie de la garde et de la surveillance pouvait comporter de la gymnastique ou des activités récréatives.

[12] Selon M^{me} Arnold, initialement, le programme de garde après l'école était plus important que le volet de compétition, [TRADUCTION] « mais plus tard, le volet compétition a pris beaucoup plus d'importance ». M^{me} Arnold a reconnu que s'il n'y avait plus de programme de garde après l'école, le club [TRADUCTION] « avait tout de même quelques enfants inscrits au [programme] récréatif ». Elle a affirmé que le programme après l'école avait un [TRADUCTION] « bon taux de roulement, mais [que] certains enfants s'intéressaient plus au volet récréatif, alors que d'autres se dirigeaient plus vers la compétition ». Elle a estimé qu'environ une fille sur vingt, [TRADUCTION] « ou peut-être même moins », devenait une athlète de compétition. En 2001, M. et M^{me} Arnold ont atteint leur objectif, soit d'avoir un solide programme de compétition. À ce moment-là, ils ont décidé de prendre le [TRADUCTION] « plus haut niveau » du programme de compétition et de créer un autre club appelé le International Rhythmic Gymnastics Academy of Vancouver (« International »), qui était dirigé par leur fille. International n'enseignait qu'à des [TRADUCTION] « filles se livrant à la compétition », soit des filles qui participaient à des compétitions nationales et internationales. Selon M^{me} Arnold, International était complètement distinct du Club Adagio.

[13] Dans son témoignage, M^{me} Arnold a affirmé qu'elle essayait d'[TRADUCTION] « atténuer » les ambitions des enfants, étant donné que seulement une poignée d'entre eux pouvait potentiellement participer à des compétitions de niveau international et

même provincial. Elle a décrit la gymnastique rythmique comme étant un sport d'élite. Les athlètes de niveau national s'entraînent 40 heures par semaine. Elle a dit qu'elle avait des [TRADUCTION] « réserves » en ce qui a trait aux compétitions. Sa philosophie du sport était qu'il était bien de s'entraîner et de prendre cela au sérieux, mais pas à tout prix. Cependant, elle a avoué être une [TRADUCTION] « passionnée » de la gymnastique rythmique qui [TRADUCTION] « tent[ait] de faire avancer les Canadiens sur la scène internationale ».

[14] Pendant ce temps, selon ce qu'a affirmé M^{me} Arnold, le Club Adagio a continué de mener un [TRADUCTION] « petit » programme de compétition constitué d'une quinzaine de compétitrices de niveau provincial, et plus tard, d'autres ont aussi participé à des activités dans des centres satellites à Maple Ridge, à North Vancouver et à d'autres endroits dans la région de Vancouver.

[15] M^{me} Arnold a expliqué que les programmes dans les centres satellites étaient offerts en partenariat avec des gens de la région. Le Club Adagio recevait 60 % du revenu gagné par les centres satellites, et ces fonds étaient utilisés pour payer les entraîneurs et acheter de l'équipement.

[16] Initialement, Leanne Karpus avait été embauchée comme entraîneur par le Club Adagio, et elle a ensuite établi son propre club satellite à Maple Ridge. Les participantes, au club Maple Ridge, ne sont pas des athlètes de niveau très élevé. Au club Maple Ridge, on enseigne la base de la gymnastique rythmique. Selon M^{me} Karpus, l'intention n'est pas de faire progresser les athlètes au-delà du niveau récréatif de base. Elle a décrit le programme d'entraînement à Maple Ridge comme étant [TRADUCTION] « sécuritaire et amusant ».

[17] En 2008, une année qui n'est pas en cause, le volet compétition du Club Adagio était devenu important au point que M. et M^{me} Arnold et leur fille Megan ont fusionné leur deux clubs. L'organisme formé à la suite de cette fusion s'est inscrit sous le régime de la Loi et percevait la TPS. M^{me} Arnold a affirmé que [TRADUCTION] « chaque fois [qu'il s'agissait] strictement de sport, nous savions que nous devons percevoir la TPS ».

[18] Les entraîneurs pour le programme après l'école étaient des jeunes femmes, et, dans la plupart des cas, des étudiantes d'université, qui avaient déjà participé au programme de gymnastique rythmique et qui, selon les dires de M^{me} Arnold, [TRADUCTION] « comprenaient » les enfants et veillaient à ce qu'ils évoluent dans [TRADUCTION] « un milieu sûr et sain ». Ces personnes n'avaient pas reçu de formation particulière en matière de garde d'enfants et n'étaient pas accréditées par la

Province de la Colombie-Britannique pour ce qui est de la prestation de services de garde d'enfants.

[19] Megan Arnold était au service du Club Adagio au centre hellénique et était conseillère à l'église Shaughnessy. Elle travaillait également à son propre club, après qu'il a été mis sur pied. Elle a affirmé que le programme de garde d'enfants après l'école devait faire découvrir la gymnastique rythmique aux enfants. Toutefois, le programme de garde après l'école n'était, ni plus ni moins, que des [TRADUCTION] « jeux amusants » où on surveillait les enfants et où on s'occupait de leur santé. Megan Arnold a affirmé que les parents des enfants participant au programme de garde voulaient que leurs enfants bénéficient d'un programme prônant l'activité physique et non l'oisiveté. Pendant que les enfants s'amusaient, elle cherchait des éléments prometteurs.

[20] Selon Megan Arnold, dans le programme après l'école, les enfants aimaient parler de l'école et de leur vie à la maison. Parmi les activités pratiquées, il y avait des jeux de ballon, de ruban, de cerceaux et de corde. Pendant les après-midis, après l'école, du lundi au vendredi, Megan Arnold supervisait normalement entre 8 et 14 enfants âgés de 8 à 13 ans. Les enfants n'étaient pas tous présents chaque jour. La fréquence à laquelle chaque enfant venait au club variait selon les exigences des parents. Les enfants plus jeunes devaient prendre des pauses pour aller aux toilettes. De temps à autre, la personne qui supervisait était appelée à administrer des médicaments à certains enfants. Megan Arnold a décrit le programme de garde après l'école comme constituant, en fait, [TRADUCTION] « de la garde d'enfants améliorée, avec de la gymnastique rythmique ».

[21] Aujourd'hui, la société de personnes des appelants porte le nom Adagio Rhythmic Academy (l'« Académie »). Le site Web de l'Académie présente l'historique du club, de 1990 à aujourd'hui². Dans le site Web, l'historique est divisé en quatre périodes, soit les premières années (1990-1993), les années intermédiaires (1993-1996), le passé récent (1996-2000) et les dernières années (2000-aujourd'hui). Selon son site Web, le Club Adagio est consacré à la gymnastique rythmique. Il n'y a aucune mention du programme de garde après l'école. Il est précisé dans le site qu'une fois le programme élite transféré à International, en 2001 :

[TRADUCTION]

² L'imprimé de l'historique tiré du site Web du Club Adagio a été présenté en preuve et est daté du 11 janvier 2007.

Le Club Adagio continuerait d'être un important programme provincial compétitif et récréatif, et y serait aussi ajouté le nouveau programme Maple Ridge. Le Club Adagio, comme prévu, servirait de système de recherche d'éléments prometteuses et de système de soutien pour la nouvelle International Academy, et les deux clubs collaboraient, bénéficieraient de l'expérience de l'autre, partageraient leurs installations et organiseraient des activités de concert.

[22] M^{me} Arnold a affirmé que cet historique du Club Adagio a été rédigé en 2006 afin de mettre l'accent sur le volet compétitif du programme.

[23] M^{me} Arnold a parlé des différents entraîneurs qui ont travaillé au Club Adagio, surtout ceux qui y ont travaillé après la séparation et la réorganisation du club. Le premier, Blagovesta Borisova Ignatova, s'est finalement jointe à Megan Arnold dans la mise sur pied d'International. M^{me} Arnold a affirmé que M^{me} Ignatova entraînait les plus jeunes enfants ainsi que les gymnastes de compétition et participait aussi au programme après l'école. Certains entraîneurs travaillaient seulement auprès des débutants dans les installations principales ainsi que dans les clubs satellites, comme Maple Ridge et North Vancouver. Les seuls employés qui figurent dans le site Web du Club Adagio sont des entraîneurs de gymnastique rythmique qui semblent n'avoir aucune formation en garde d'enfants.

[24] Là encore, dans ce qui semble être un document publicitaire ou un dépliant, le Club Adagio annonce ses programmes de gymnastique rythmique pour 2005, soit la période après les périodes visées par le présent appel. La publicité ne fait aucunement mention d'un quelconque service de garde. M^{me} Arnold a affirmé qu'on n'annoncerait pas des services de garde dans une publicité pour un programme compétitif. Selon elle, en 2005, le programme de garde après l'école avait [TRADUCTION] « perdu de l'importance », et le club mettait davantage l'accent sur la gymnastique rythmique récréative et de compétition. M^{me} Arnold a déclaré que le club était fondé sur un programme après l'école qui y amenait des jeunes filles s'inscrivant aux programmes récréatif et de compétition.

[25] Tous les registres d'inscription au programme de garde après l'école pour les périodes en cause étaient détruits à la fin de chaque année. M^{me} Arnold a affirmé n'avoir ni dossier ni document annonçant le programme après l'école. Elle a affirmé qu'elle ne pensait pas qu'elle pourrait un jour faire l'objet d'une vérification. Elle n'était pas en mesure d'indiquer avec certitude quelle était la proportion de participantes qui étaient là seulement pour les services de garde et celles qui étaient là pour recevoir un entraînement.

[26] John Arnold est un psychologue qui exploite une entreprise de consultant et, depuis 1977, un cabinet privé. Même si sa participation dans la société de personnes exploitant le Club Adagio était de 90 %, cela [TRADUCTION] « ne correspondait pas à [sa] participation dans l'entreprise ». Il a affirmé ne rien savoir de ce qui se passait dans l'entreprise.

[27] Néanmoins, dans son témoignage, M. Arnold a affirmé que le programme de garde après l'école constituait une relation d'attachement émotionnel à long terme dans le cadre de laquelle le club prenait soin des enfants et de leurs besoins. Il a dit que le club avait eu à congédier certaines personnes qui n'étaient pas attentives aux besoins des enfants. Le club suivait le guide santé, publié par le gouvernement de la Colombie-Britannique, qui énumérait diverses caractéristiques, y compris un programme quotidien bien organisé proposant des activités adaptées au niveau de développement des enfants. Selon ce guide santé, les locaux doivent avoir suffisamment d'espace pour permettre aux enfants de s'adonner tant à des activités calmes qu'à des activités de groupe. Elles doivent aussi avoir une aire de jeux à l'extérieur, des fournitures, de l'équipement et d'autre matériel sécuritaires pour les enfants.

[28] C'est M. Arnold qui représentait le club lors des entretiens avec Julie Cheng, à l'époque vérificatrice de dossiers d'entreprise auprès de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), qui a mené la vérification de l'entreprise à propriétaire unique de M. Arnold ainsi que de la société de personnes de M. et M^{me} Arnold. Dans les notes que M^{me} Cheng a prises lors de sa première rencontre avec M. Arnold, le 14 juillet 2005, il est précisé que 70 % des activités commerciales concernent la gymnastique de compétition et que 30 % des activités concernent la gymnastique récréative. À l'audience, M. Arnold a déclaré que ces chiffres devraient être inversés. Il n'a cependant pas donné de chiffre représentant le nombre ou la proportion de participantes qui allaient au centre hellénique uniquement pour les services de garde et de surveillance.

[29] Dans son témoignage, M. Arnold a affirmé que parce que son comptable – un comptable en management accrédité (« CMA ») – l'avait avisé que son entreprise de consultant était assujettie à la TPS, il s'était informé, en 1990, pour savoir si le Club Adagio était tenu de percevoir la TPS. Son comptable lui a répondu que le Club Adagio était exonéré de la TPS étant donné qu'il s'agissait principalement d'un programme de surveillance et que les enfants étaient âgés de moins de 14 ans. À la suite de la vérification menée à l'égard des périodes en cause, M. Arnold a retenu les services d'un comptable agréé afin d'établir un avis d'opposition.

[30] M. Arnold a indiqué que le paragraphe 9 de l'avis d'appel modifié était erroné :

[TRADUCTION]

Les employés de l'appelante ne possèdent aucune formation d'entraîneurs. Ils ne sont pas des experts en gymnastique rythmique ou en toute autre activité athlétique. Ils sont principalement chargés de veiller au soin, à la surveillance et à la protection des enfants.

[31] Plus haut dans l'avis d'appel modifié, l'appelante soutient que, pendant toute la période en cause, les services du Club Adagio consistaient principalement à assurer la garde et la surveillance de jeunes filles âgées de 4 à 13 ans.

[32] C'est M. Arnold qui s'occupait de la tenue des comptes et des registres du Club Adagio. Les registres pour les années 2000 à 2004 se trouvaient à la résidence de la famille Arnold. Dans son témoignage, M. Arnold a dit qu'il croyait avoir remis les registres à M^{me} Cheng. Cependant, il n'y avait pas, dans ces registres, de baux pour les locaux utilisés par Club Adagio, d'ententes avec les parents ou de document indiquant le nombre d'enfants inscrits pour toutes les périodes. M. Arnold a confirmé que M^{me} Arnold avait détruit tous les registres d'inscription.

[33] M. Arnold a dit que l'ARC avait une estimation du nombre d'enfants inscrits au Club Adagio. Selon lui, M^{me} Arnold [TRADUCTION] « n'a jamais fait la ventilation du nombre d'enfants inscrits au programme de compétition et au programme récréatif ». Il n'a jamais discuté avec M^{me} Cheng du programme au centre hellénique. Dans un lettre datée du 20 juin 2006 adressée à M^{me} Cheng, un certain Ralph Mueller, CMA, a mentionné que le Club Adagio fournissait des [TRADUCTION] « programmes seulement après l'école et pendant les mois d'été pour les enfants de 5 à 13 ans, et ce, exclusivement en collaboration avec des centres communautaires et l'école St. Georges ». (Dans sa lettre, M. Mueller parle des [TRADUCTION] « camps d'entraînement Adagio ». Je tiens pour acquis qu'il est question du Club Adagio.)

[34] M. Arnold ne savait pas si le Club Adagio menait ses activités à divers endroits au cours d'une même semaine ou à un même endroit pendant les cinq jours de la semaine. Il ne voyait rien à redire au fait que les parents ont pu devoir reconduire leurs enfants à divers endroits, différents jours de la semaine.

[35] L'avocat de l'intimée a demandé à M. Arnold quelles mesures de diligence raisonnable il avait prises dans l'exploitation d'un service de garde d'enfants. M. Arnold ne s'en souvenait pas, mais a affirmé qu'il a [TRADUCTION] « toujours su »

qu'il n'était pas nécessaire d'obtenir un permis de la Province pour exploiter une installation de garde d'enfants.

[36] Lorsque l'avocat de l'intimée l'a renvoyé à la *Community Care Facility Act*³ (la Loi sur les installations de soin communautaires, ou la « Loi de la C.-B. ») et au *Child Care Licensing Regulation*⁴ (le Règlement sur la délivrance de permis de garde d'enfants, ou le « Règlement ») de la Colombie-Britannique, M. Arnold a déclaré qu'il n'en avait [TRADUCTION] « jamais entendu parler ». Il a dit ne jamais s'être informé sur le sujet étant donné que M^{me} Arnold et lui avaient l'intention de mettre sur pied un programme de gymnastique et non un programme de garde après l'école.

[37] Au sens de la Loi de la C.-B., un [TRADUCTION] « local de soin communautaire » est un local où on fournit des soins, de la surveillance, de la formation sociale ou éducative, gratuitement ou moyennant une contrepartie, à au moins trois personnes qui n'ont pas de lien avec la personne exploitant l'installation. L'article 3 de la Loi de la C.-B. est rédigé en ces termes :

[TRADUCTION]

3 La personne ne doit pas

- a) exploiter, annoncer ou autrement donner l'impression qu'elle exploite un local de soin communautaire,
[...]

à moins qu'elle détienne un permis valide et en vigueur ou bien un permis provisoire délivré en vertu de la présente loi l'autorisant à fournir les services qui sont offerts dans le local.

[38] Les articles 61 à 65 du Règlement régissant la prestation de services de garde après l'école pour des écoliers et des élèves âgés de moins de 13 ans. Le Règlement indique les exigences en matière d'installations, le nombre maximal d'heures de garde, la taille des groupes ainsi que la proportion d'employés par rapport au nombre d'enfants.

[39] Les dispositions antérieures visent, entre autres, les qualifications des employés, les demandes de certification, les registres et les consentements.

³ 1996, R.S.B.C. c. 60.

⁴ B.C. Reg. 319/89 O.C. 1476/89.

[40] La vérification menée par Julie Cheng à l'égard de M. et M^{me} Arnold a été faite aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR ») et de la TPS. M^{me} Cheng s'est entretenue avec M. Arnold pour discuter de l'examen des dossiers. Pendant leurs discussions, ils ont abordé les questions de l'entreprise du Club Adagio, des dépenses effectuées, du nombre d'employés, et d'autres questions connexes. Comme M. et M^{me} Arnold n'avaient pas produit de déclaration de TPS, un deuxième entretien a eu lieu le 21 décembre 2005. Selon les notes prises par M^{me} Cheng, M. Arnold avait affirmé, entre autres, que [TRADUCTION] « la société de personnes [était] un endroit où on offr[ait] à des jeunes filles des cours de gymnastique rythmique de niveau compétitif ou récréatif ». M^{me} Cheng a conclu que la société de personnes devait être inscrite aux fins de la TPS et qu'elle le ferait au nom de M. Arnold.

[41] Lors du contre-interrogatoire de M^{me} Cheng, M. Arnold lui a demandé pourquoi elle n'a pas accordé une très grande importance aux heures d'ouverture quotidiennes du Club Adagio, soit de 16 h à 19 h. Il a aussi remis en cause la conclusion qu'a tirée M^{me} Cheng à la suite d'un entretien tenu le 5 septembre 2006, soit que le programme de garde d'enfants était lié à la fonction principale qui était de fournir des programmes récréatifs et de compétition aux filles.

[42] L'expression « services de garde d'enfants » n'est pas définie dans la Loi. Toutefois, plusieurs exemples de services de garde d'enfants sont énoncés au début de la définition de « frais de garde d'enfants », qui se trouve au paragraphe 63(3) de la LIR :

« frais de garde d'enfants » Frais engagés au cours d'une année d'imposition dans le but de faire assurer au Canada la garde de tout enfant admissible du contribuable, en le confiant à des services de garde d'enfants, y compris des services de gardienne d'enfants ou de garderie ou des services assurés dans un pensionnat ou dans une colonie de vacances, [...]	"child care expense" means an expense incurred in a taxation year for the purpose of providing in Canada, for an eligible child of a taxpayer, child care services including baby sitting services, day nursery services or services provided at a boarding school or camp . . .
--	--

[43] Cependant, les alinéas 63(3)*a*) et *d*) présentent les conditions dans lesquelles les services doivent être assurés :

<i>a</i>) d'une part, pour permettre au contribuable, ou à la personne assumant les frais d'entretien de l'enfant pour l'année, qui résidait avec l'enfant au moment où les frais ont été engagés d'exercer l'une des activités	<i>(a)</i> to enable the taxpayer, or the supporting person of the child for the year, who resided with the child at the time the expense was incurred,
--	---

suivantes :

(i) remplir les fonctions d'une charge ou d'un emploi,
(ii) exploiter une entreprise, soit seul, soit comme associé participant activement à l'exploitation de l'entreprise,
[...]

(i) to perform the duties of an office or employment, [or]
(ii) to carry on a business either alone or as a partner actively engaged in the business,
...

toutefois [...]

except that ...

d) pour plus de précision, les frais médicaux visés au paragraphe 118.2(2) et les autres frais payés au titre des soins médicaux ou hospitaliers, de l'habillement, du transport, de l'éducation et de la pension et du logement, sauf dispositions contraires à la présente définition.

(d) for greater certainty, any expenses described in subsection 118.2(2) and any other expenses that are paid for medical or hospital care, clothing, transportation or education or for board and lodging, except as otherwise expressly provided in this definition,

are not child care expenses;

[44] Bref, l'alinéa 63(3)a) de la LIR dispose que les frais de garde d'enfants doivent avoir été engagés pour permettre au parent de remplir les fonctions d'une charge ou d'un emploi ou bien d'exploiter une entreprise. C'est là la question clé dans au moins deux des décisions publiées portant sur le paragraphe 63(3)⁵. D'autres décisions portent sur la question de savoir si les frais ont été engagés pour de la garde d'enfants ou pour des activités récréatives⁶. Toutes ces décisions concernaient des appels en matière d'impôt sur le revenu.

[45] La définition de « frais de garde d'enfants » énoncée au paragraphe 63(3) de la LIR et la définition de « services de garde d'enfants » énoncée à l'article 1 de la partie IV de l'annexe V de la Loi sont presque analogues. Le paragraphe 63(1) de la LIR dispose qu'un parent peut déduire dans le calcul de son revenu pour l'année un montant au titre des frais de garde d'enfants. En bref, l'alinéa 63(3)a) de la LIR définit les frais de garde d'enfants, aux fins de cette loi, comme étant des frais engagés dans le but de faire assurer la garde d'un enfant. Par conséquent, compte tenu des faits allégués par M. et M^{me} Arnold, les frais engagés par un parent concernent des services de garde d'enfants fournis par M. et M^{me} Arnold. Si ce que

⁵ *Jones c. Canada*, 2006 CCI 501; *Bailey c. Canada*, 2005 CCI 305.

⁶ Par exemple, *Levine c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 1487, *Bell c. Canada*, [2000] A.C.I. n° 844, *Malecek v. Canada*, 2007 DTC 833.

fournissent M. et M^{me} Arnold sont bel et bien des services de garde d'enfants, à ce moment-là, les frais engagés par le parent peuvent être déduits dans le calcul du revenu de celui-ci aux fins de la LIR, et les services constituent une fourniture exonérée et libre de TPS. Les dispositions au paragraphe 63(3) de la LIR et à l'article 1 de la partie IV de l'annexe V de la Loi traduisent l'intention du législateur : soit que les frais engagés par un parent pour des services de garde d'enfants ne doivent pas être alourdis par l'impôt ou les taxes.

[46] En l'espèce, les appelants doivent faire face à deux difficultés au moins. D'abord, aucun parent n'est venu témoigner. Je n'ai donc aucune preuve que ce que les parents visaient, en inscrivant leur enfant au Club Adagio, était principalement l'obtention de services de garde. Ensuite, M. et M^{me} Arnold n'ont aucun registre du nombre d'enfants pour lesquels ils ont fournis les services de garde au cours d'une année donnée, de l'âge de ces enfants et des montants payés pour les services, entre autres choses.

[47] Il tombe sous le sens que lorsqu'un parent confie son enfant à une personne qui assure des services de garde, il ne s'attend pas à ce que son enfant soit simplement surveillé ou relégué dans une salle, à ne rien faire. Un bon prestataire de services de garde d'enfants veille à ce que l'enfant participe à une activité quelconque, que ce soit une activité éducative ou récréative. Il peut y avoir chevauchement entre les services de garde d'enfants (qui constituent une « fourniture exonérée ») et les services d'entraînement et de récréation (qui ne constituent pas une « fourniture exonérée »). Lorsqu'il y a chevauchement, on doit établir quel service est essentiel à la fourniture et quel service n'est que rattaché à la fourniture. Autrement dit, quel est le véritable service offert par le fournisseur?

[48] Selon les éléments de preuve dont je suis saisi, la création du Club Adagio et l'essor qu'il a pris au fil des années sont attribuables à M^{me} Arnold et à sa passion pour la gymnastique rythmique. Le Club Adagio a été créé en vue de former des athlètes de haut niveau et c'était là l'essentiel de ses activités. C'est ce qui ressort des documents promotionnels du Club Adagio ainsi que du témoignage de M^{me} Arnold. Toute autre activité n'était qu'une activité annexe. Cependant, on doit tenir compte des activités qui étaient proposées aux enfants et de la différence d'âge entre eux. La durée d'attention, la discipline et les capacités d'une jeune fille de 13 ans sont très différentes de celles d'une fillette de 4 ans. À moins que la fillette en question soit à la gymnastique rythmique ce qu'un Sidney Crosby ou un Wayne Gretzky est au hockey sur glace, ses parents l'ont inscrite au Club Adagio pour qu'on en prenne soin, qu'on la surveille et, peut-être, qu'on la divertisse, et non pour qu'on développe son talent ou qu'on lui enseigne une discipline. La description qu'a fait

Megan Arnold du programme après l'école, soit qu'il s'agissait [TRADUCTION] « de la garde d'enfants améliorée, avec de la gymnastique rythmique » peut s'avérer vraie dans le cas de fillettes de 4 ans. Toutefois, je doute qu'une jeune fille de 13 ans voudrait qu'on dise qu'elle bénéficie de la [TRADUCTION] « garde d'enfants améliorée » ou qu'elle voudrait participer à une telle activité. Je doute aussi que M. et M^{me} Arnold avaient l'intention d'offrir des services de garde d'enfants pour les filles plus âgées.

[49] À un certain moment entre les âges de 4 et de 13 ans, la fillette devient jeune fille et acquiert la capacité et l'intérêt de participer à certaines activités. La durée de son attention est plus grande et son corps peut endurer certains exercices qu'il n'aurait pas pu endurer auparavant et que la jeune fille n'aurait pas pu exécuter lorsqu'elle était plus jeune. C'est là que l'on peut dire que M. et M^{me} Arnold n'assuraient plus de services de garde d'enfants, mais plutôt une activité récréative, peu importe le niveau. La garde d'enfants, dans la mesure où elle peut alors exister, découle du programme de gymnastique rythmique assuré par les appelants, et cette fourniture n'est alors plus une « fourniture exonérée ». Les frais payés par les parents ne sont alors pas engagés dans le but d'embaucher une personne pour veiller sur les enfants pour les protéger, comme l'a constaté le juge Archambault dans la décision *Levine c. Canada*⁷, par exemple. Ils ont plutôt été engagés dans le but de permettre à l'enfant d'acquérir certaines habilités.

[50] Encore une fois, malheureusement, aucun élément de preuve n'a été versé en ce qui a trait aux capacités des différents groupes d'âge ou en ce qui a trait aux activités que leur proposaient M. et M^{me} Arnold. De plus, les appelants n'ont aucun registre indiquant le nombre d'enfants inscrits au programme de garde après l'école du Club Adagio pendant les périodes en cause et l'âge de chacun d'eux⁸.

[51] En ce qui a trait à la deuxième question en litige, soit celle du crédit de taxe sur les intrants, je n'ai été saisi d'aucune preuve à l'appui d'une telle demande. Aucun élément de preuve n'a été produit quant au loyer payé pour les installations utilisées par le Club Adagio ou pour le coût de l'équipement, et rien ne prouve que la TPS a été perçue sur ces montants.

⁷ [1995] A.C.I. n° 1487, paragraphes 13 et 14.

⁸ Comme les appelants se représentaient eux-mêmes, après avoir rédigé les présents motifs, j'ai organisé la tenue d'une conférence téléphonique avec les parties afin de les aviser de mes conclusions tirées aux paragraphes 48 et 49 des présentes et qu'il se pourrait qu'elles veuillent discuter de la possibilité de régler le présent appel à l'amiable. Les parties m'ont avisé qu'elles ne pouvaient pas régler à l'amiable.

[52] Par conséquent, en raison du manque de preuves et compte tenu des faits, je dois rejeter l'appel. Les dépens seront adjugés à l'intimée, si elle en fait la demande.

Signé à Ottawa, Canada, ce 20^e jour de mai 2010.

« Gerald J. Rip »

Juge en chef Rip

Traduction certifiée conforme
ce 25^e jour de septembre 2010.

François Brunet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2010 CCI 278

N° DE DOSSIER : 2007-3849(GST)G

INTITULÉ : ADRIENNE ARNOLD ET
JOHN R. ARNOLD c.
SA MAJESTÉ LA REINE

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

DATE DE L'AUDIENCE : Les 20 et 21 janvier 2010

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge en chef Gerald J. Rip

DATE DU JUGEMENT : Le 20 mai 2010

COMPARUTIONS :

Pour les appelants : M. John R. Arnold (un des appelants)
Avocat de l'intimée : M^e David Everett

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour les appelants :

Nom :
Cabinet :

Pour l'intimée :

Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada