



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES ET
AUX FIDUCIES

DATE : LE 24 JANVIER 2024

OBJET : **REVENU SITUÉ DANS UNE RÉSERVE – FONCTIONS D'UN EMPLOYÉ
EXERCÉES DANS UNE RÉSERVE – LOCATION D'UN LOCAL DANS UNE
RÉSERVE**
N/RÉF. : 23-066111-001

Nous donnons suite à votre demande ***** dans laquelle vous nous posez des questions à l'égard de l'emplacement du revenu d'emploi gagné par un Indien.

FAITS

Notre compréhension des faits est la suivante :

- ***** , ci-après « Contribuable », est un « Indien » au sens de la définition de cette expression prévue à l'article 725.0.1 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».
- Contribuable ne réside pas dans une « réserve » au sens de la définition de cette expression prévue à l'article 725.0.1 de la LI.
- Contribuable exerce un emploi pour un employeur qui ne réside pas dans une réserve.
- Pour l'année d'imposition 20X1, Contribuable prétend qu'il a droit à la déduction pour un revenu situé dans une réserve prévue au paragraphe *e* de l'article 725 de la LI pour les raisons suivantes :

-
- Il éprouve des difficultés à faire du télétravail à partir de sa résidence.
 - Il a loué un local dans la réserve de ***** (au Québec) pour travailler.
 - Il a effectué, en télétravail, 100 % des tâches liées à son emploi à partir du local loué à ***** (au Québec).
 - Revenu Québec a refusé la déduction pour un revenu situé dans une réserve réclamée par Contribuable pour les raisons suivantes :
 - Contribuable n'avait aucune obligation liée à son emploi de louer un local dans une réserve.
 - Ses conditions d'emploi ne prévoient rien à cet effet.
 - Son employeur ne rembourse pas la location du local.
 - Contribuable a logé un avis d'opposition afin de contester la décision de Revenu Québec de refuser la déduction pour un revenu situé dans une réserve prévue au paragraphe *e* de l'article 725 de la LI.

INTERPRÉTATION DEMANDÉE

Vous nous demandez si, pour l'année d'imposition 20X1, le revenu d'emploi gagné par Contribuable était situé dans une réserve et, par conséquent, lui donnait droit à la déduction prévue au paragraphe *e* de l'article 725 de la LI.

ANALYSE

Selon le paragraphe *e* de l'article 725 de la LI, un particulier qui est un Indien peut déduire dans le calcul de son revenu imposable pour une année d'imposition un montant qu'il inclut dans le calcul de son revenu pour l'année et qui constitue un revenu situé dans une réserve. Pour les fins de cette disposition, l'analyse de l'emplacement d'un revenu doit se faire en fonction de l'article 87 de la Loi sur les Indiens (L.R.C. (1985), ch. I-5), ci-après « Loi ».

– **L'article 87 de la Loi sur les Indiens**

Nous reproduisons ci-dessous le paragraphe (1) de l'article 87 de la Loi :

87 (1) Nonobstant toute autre loi fédérale ou provinciale, mais sous réserve de l'article 83 et de l'article 5 de la [*Loi sur la gestion financière des premières nations*](#), les biens suivants sont exemptés de taxation :

- a) le droit d'un Indien ou d'une bande sur une réserve ou des terres cédées;
- b) les biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve.

Une jurisprudence abondante a établi qu'un revenu est considéré comme un bien meuble pour l'application de l'article 87 de la Loi. Afin de déterminer l'emplacement d'un revenu, les tribunaux utilisent la méthode des « facteurs de rattachement » développée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Williams c. Canada*¹ :

[...] Il faut d'abord identifier les divers facteurs de rattachement qui peuvent être pertinents. On doit ensuite analyser ces facteurs pour déterminer le poids à leur accorder afin d'identifier l'emplacement du bien, en tenant compte de trois choses : (1) l'objet de l'exemption prévue dans la *Loi sur les Indiens*, (2) le genre de bien en cause et (3) la nature de l'imposition de ce bien. Il s'agit donc de déterminer, relativement à chaque facteur de rattachement, le poids qui devrait lui être accordé pour décider si l'imposition en cause de ce type de bien représenterait une atteinte aux droits de l'Indien à titre d'Indien sur une réserve.

Ainsi, que ce soit pour situer l'emplacement d'un revenu d'emploi², d'un revenu d'entreprise³ ou d'un revenu de placement⁴, la jurisprudence nous enseigne qu'il faut, d'une part, identifier les facteurs pertinents et, d'autre part, déterminer si ces facteurs permettent de rattacher le revenu à une réserve.

¹ [1992] 1 RCS 877.

² En plus de l'arrêt *Williams*, précité, note 1, voir, entre autres, *Canada c. Shilling*, 2001 CAF 178 et *Canada c. Boubard*, 2008 CAF 392.

³ Voir *Southwind c. Canada*, [1998] 2 C.F. F-52.

⁴ *Succession Bastien c. Canada*, 2011 CSC 38.

– **Les lignes directrices**

Dans le but d'aider les communautés indiennes, l'Agence du revenu du Canada, ci-après « ARC », a élaboré des lignes directrices⁵ qui tiennent compte de différents facteurs de rattachement pour déterminer, notamment, l'emplacement d'un revenu d'emploi gagné par un Indien.

La ligne directrice 1⁶ de l'ARC prévoit que :

Lorsqu'un Indien accomplit au moins 90 % des tâches liées à son emploi dans une réserve, tout son revenu d'emploi sera habituellement exonéré d'impôt, sur le revenu.

– **Emplacement de l'emploi**

L'emplacement de l'emploi ou le lieu où un employé exerce ses fonctions est un facteur de rattachement auquel les autorités fiscales et les tribunaux ont toujours accordé une grande importance. À ce sujet, la Cour d'appel fédérale, dans la décision *Canada c. Shilling*⁷, a souligné l'importance à accorder au facteur de rattachement relatif à l'emplacement de l'emploi :

[33] L'importance à accorder à l'un quelconque de ces facteurs peut varier selon les faits d'une affaire donnée, et ce, même si le bien en question (un revenu d'emploi) et l'impôt (un impôt sur le revenu) appartiennent à une même catégorie. Néanmoins, la jurisprudence donne à entendre qu'il faut prêter une attention particulière à la nature du travail accompli par l'employé et aux circonstances y afférentes. [...]

[Notre soulignement]

⁵ ARC, Lignes directrices, « Exonération du revenu selon la Loi sur les Indiens », 21 novembre 2013, en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/autochtones/exoneration-revenu-selon-loi-indiens.html>.

⁶ Le bulletin d'interprétation IMP. 725-2/R2 « Revenu d'un Indien provenant d'une charge ou d'un emploi » du 30 septembre 2015, ci-après « Bulletin », énonçait les mêmes règles. Ce bulletin a été archivé étant donné que Revenu Québec est harmonisé avec l'ARC au niveau de la déduction pour un revenu situé dans une réserve et dorénavant, nous nous référons aux lignes directrices de l'ARC.

⁷ *Shilling*, précité, note 2, paragr. 33.

Cet avis a été repris dans l'arrêt *Canada v. Monias*⁸ :

[33] Bien que le poids à accorder aux facteurs de rattachement particuliers doit toujours dépendre des faits de chaque affaire, l'emplacement et la nature de l'emploi, ainsi que les circonstances y afférentes, seront généralement très importants lorsqu'il s'agit de déterminer où se situe le revenu d'emploi d'un Indien aux fins de l'article 87.

[...]

[37] Il n'y a pas de doute que le fait d'effectuer le travail hors des réserves est une indication que le revenu d'emploi n'est pas situé sur une réserve : *Shilling*, précité, aux paragraphes 47 et 48. Toutefois, le lieu de l'emploi ne permet pas à lui seul de trancher la question : *Bell c. Canada* (1998), 98 DTC 1857 (C.C.I.), à la page 1863. [...]

[Nos soulignements]

À la lumière de ce qui précède, on comprend que dans l'analyse de l'emplacement d'un revenu d'emploi gagné par un Indien, le lieu où les tâches sont exécutées est généralement un facteur déterminant. Cependant, les autorités fiscales ont émis certaines réserves à l'égard de ce facteur, particulièrement dans des situations impliquant du télétravail effectué à partir d'un endroit, un domicile ou un local, situé dans une réserve.

Dans l'interprétation technique 2012-0437531E5⁹, l'ARC a fait les commentaires suivants :

Nous sommes d'avis que le fait que les fonctions d'un emploi soient accomplies dans une réserve constitue habituellement un facteur de rattachement important. En effet, les Lignes directrices tiennent compte de ce facteur, parmi d'autres, et contiennent différents exemples de situations d'emploi pouvant donner lieu à l'exonération. Il est toutefois à noter que tous les exemples montrent des situations dans lesquelles l'employé travaille dans un lieu qui est déterminé par l'employeur. Ceci est le cas, même si les Lignes directrices ne font pas de référence particulière à l'emplacement où l'employé est tenu d'exécuter ses tâches d'emploi.

⁸ 2001 CAF 239, paragr. 33. Voir aussi *Horn c. Canada*, 2008 CAF 352, paragr. 9.

⁹ ARC, Interprétation technique 2012-0437531E5, « Télétravail et revenu d'emploi d'un Indien – Article 87 de la Loi sur les Indiens », 10 juillet 2012.

Sous réserve de ce qui suit, nous sommes d’avis que les Lignes directrices s’appliqueraient aux situations de télétravail lorsque l’employé est tenu par l’employeur d’acquitter à domicile les fonctions de son emploi, et ce, en vertu d’une entente formelle de télétravail entre l’employeur et l’employé. Ceci ne s’applique pas aux situations où l’employé travaille à la maison lorsque cela l’acommode. De plus, les Lignes directrices ne sont pas applicables lorsqu’il est raisonnable de considérer que l’une des raisons principales de l’existence d’une entente rendant obligatoire le travail à domicile dans une réserve est d’établir un facteur de rattachement entre le revenu d’emploi et la réserve.

[Nos soulignements]

L’ARC a confirmé sa position dans l’interprétation technique 2020-087299117¹⁰ :

Afin de déterminer l’endroit où les tâches liées à l’emploi sont accomplies aux fins de ces lignes directrices, l’ARC est d’avis que l’endroit le plus pertinent est celui où l’Employé est tenu d’accomplir les tâches liées à son emploi en vertu de ses conditions d’emploi. Dans les situations de travail à domicile, si les conditions d’emploi exigent que l’Employé travaille pour une certaine période à un endroit spécifique, comme un bureau à domicile, nous sommes d’avis qu’il s’agit de l’endroit où l’Employé doit accomplir les tâches liées à son emploi pendant cette période. Généralement, si le bureau à domicile est situé dans une réserve, les tâches liées à l’emploi sont considérées pendant cette période comme étant accomplies dans une réserve.

[Notre soulignement]

Dans le cas présent, en se basant sur ces deux interprétations techniques, nous sommes d’avis que les Lignes directrices ne s’appliquent pas à un employé qui loue un local dans une réserve pour y exécuter les tâches liées à son emploi.

D’une part, on note que, dans le cas de Contribuable, une entente formelle autorisant le télétravail dans le local loué par Contribuable n’a pas été conclue avec son employeur. En effet, tel que mentionné dans l’énoncé des faits, les conditions d’emploi de Contribuable ne prévoient rien à cet effet.

¹⁰ ARC, Interprétation technique 2020-087299117, « Revenu d’emploi d’un Indien en travail à domicile », 4 février 2021.

D'autre part, il appert des faits qui nous ont été soumis que Contribuable loue ledit local dans le seul but d'établir un facteur de rattachement avec une réserve. En effet, Contribuable pourrait effectuer du télétravail à partir de son domicile qui n'est pas situé dans une réserve, mais il a fait le choix de louer un local à ***** (au Québec) pour y travailler, et ce, sans aucune exigence de son employeur. Tout indique que cette dépense de location a été faite dans l'intention d'obtenir la déduction prévue au paragraphe *e* de l'article 725 de la LI.

CONCLUSION

Nous sommes d'avis que le revenu d'emploi gagné par Contribuable lors de l'année d'imposition 20X1 n'était pas situé dans une réserve puisque les Lignes directrices ne s'appliquaient pas à sa situation. En effet, Contribuable et son employeur ne résidaient pas dans une réserve et l'employeur n'exigeait pas que les tâches liées à l'emploi soient exécutées dans une réserve. Ainsi, Contribuable ne pouvait pas bénéficier de la déduction prévue au paragraphe *e* de l'article 725 de la LI.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec *****.