

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20180510

Dossier : A-358-16

Référence : 2018 CAF 91

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE WEBB  
LE JUGE NEAR  
LE JUGE LASKIN**

**ENTRE :**

**HELEN BELL**

**appelante**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

Audience tenue à Vancouver (Colombie-Britannique), le 7 décembre 2017.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 10 mai 2018.

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LE JUGE WEBB**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**LE JUGE NEAR  
LE JUGE LASKIN**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20180510

Dossier : A-358-16

Référence : 2018 CAF 91

**CORAM : LE JUGE WEBB  
LE JUGE NEAR  
LE JUGE LASKIN**

**ENTRE :**

**HELEN BELL**

**appelante**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LE JUGE WEBB**

[1] La Cour est saisie d'un appel interjeté à l'encontre du jugement de la Cour canadienne de l'impôt (la CCI) daté du 27 juillet 2016 (2016 CCI 175). La CCI a conclu que certaines primes que Helen Bell avait reçues de Reel Steel Ltd. (Reel Steel) au cours des années d'imposition 2005 à 2008 n'étaient pas exemptées de taxation aux termes de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, L.R.C. 1985, c. I-5.

[2] Pour les motifs qui suivent, je rejetterais l'appel.

I. Le contexte

[3] Reel Steel installe des barres d'armature destinées à des projets de construction qui, lors des années en litige, consistaient en des gratte-ciel et des tours d'habitation dans la région métropolitaine de Vancouver ainsi que dans la région intérieure sud de la Colombie-Britannique. Au cours des années visées par l'appel, aucun des clients de Reel Steel n'était situé dans une réserve.

[4] Helen Bell détenait 51 p. 100 des actions de Reel Steel, et son époux, Michael (Mike) Bell, détenait le reste, soit 49 p. 100. Elle est une Indienne inscrite conformément à la *Loi sur les Indiens*, mais pas Mike Bell. Elle était la présidente et l'unique administratrice de Reel Steel au cours des années d'imposition visées par l'appel et, pendant cette période, elle n'a vécu en aucun moment dans une réserve.

[5] Le bureau de Reel Steel était situé dans la Réserve indienne Capilano 5, une réserve au sens de la *Loi sur les Indiens*. Helen Bell n'était pas membre de la Bande indienne Capilano, mais elle était membre d'une autre bande. Elle exécutait la plupart de ses fonctions professionnelles au bureau de Reel Steel.

[6] La juge de la CCI a ainsi décrit les rôles respectifs de Helen et de Mike Bell au sein de Reel Steel :

**59** L'appelante et Mike tenaient des rôles importants au sein de Reel Steel. C'est leur travail acharné à tous les deux qui a fait la réussite de Reel Steel. Toutefois, la preuve n'indique pas que le rôle de l'appelante était plus important.

**60** Le rôle de Mike, en plus d'installer des barres d'armatures aux côtés des employés, était de gérer les travaux de construction, y compris de s'occuper des clients, de s'assurer que les projets étaient dotés de façon adéquate (incluant l'embauche des travailleurs de la construction) et d'assurer la gestion générale de tous les chantiers.

**61** L'appelante jouait généralement deux rôles principaux. L'un d'entre eux était d'être responsable des tâches administratives, notamment les achats, la facturation, les comptes clients, les comptes fournisseurs, la paie, les affaires bancaires et la comptabilité. L'autre rôle important était de s'assurer du bien-être des employés, en s'occupant notamment des avantages sociaux, de la formation en matière de sécurité et du signalement des accidents. La contribution de l'appelante, à l'égard des employés, allait plus loin puisqu'elle était très active dans la création d'une culture d'entreprise positive. L'appelante a organisé plusieurs événements sociaux, comme des soupers et des dîners, et a même prévu la fourniture de fleurs pour les épouses et les conjointes le jour de la Saint-Valentin.

[7] Au cours des années d'imposition visées par l'appel, Reel Steel a payé les salaires et primes (en sus du salaire) suivants à Helen et à Mike Bell :

<b>Année</b>	<b>Salaire de Helen Bell</b>	<b>Primes de Helen Bell</b>	<b>Salaire de Mike Bell</b>	<b>Primes de Mike Bell</b>
2005	79 000 \$	351 000 \$	75 150 \$	0
2006	105 600 \$	257 500 \$	101 282 \$	0
2007	101 760 \$	715 000 \$	103 760 \$	0
2008	232 150 \$	2 037 000 \$	137 800 \$	0
<b>Total :</b>	<b>518 510 \$</b>	<b>3 360 500 \$</b>	<b>417 992 \$</b>	<b>0</b>

[8] Helen Bell avait conclu avec Reel Steel une entente de service prévoyant qu'elle toucherait des primes égales à 50 p. 100 du revenu net de la compagnie. Or, les primes qui ont

été versées au cours des années d'imposition visées par l'appel étaient à peu près égales à 100 p. 100 du revenu net de Reel Steel.

[9] La question soumise à la CCI consistait à savoir si les primes versées à Helen Bell au cours de la période de 2005 à 2008 (inclusivement) étaient exemptées de taxation par le jeu de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Nul n'a demandé s'il aurait fallu inclure une partie des primes dans le revenu de Mike Bell.

## II. La décision de la Cour canadienne de l'impôt

[10] La juge de la CCI a conclu que les primes étaient un revenu d'emploi. Elle a toutefois jugé que le salaire payé à Helen Bell constituait une rémunération adéquate pour les services qu'elle fournissait. Elle était donc d'avis que les primes n'étaient pas raisonnables et a indiqué, au paragraphe 82, qu'elles étaient « en substance [...] simplement des montants distribués par la société à un actionnaire clé ». Par conséquent, la juge a analysé les activités de Reel Steel pour déterminer les facteurs de rattachement pertinents qui s'appliquaient aux primes versées à Helen Bell. La quasi-totalité des activités de Reel Steel étant générée et effectuée hors réserve, selon la juge, les facteurs de rattachement n'étaient pas suffisants pour conclure que les primes étaient exemptées de taxation au sens de la *Loi sur les Indiens*.

## III. La question en litige

[11] Dans le présent appel, la question en litige consiste à savoir si la juge de la CCI a commis une erreur en prenant en considération les activités de Reel Steel pour déterminer si les primes

payées à Helen Bell étaient exemptées de taxation par le jeu de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

IV. La norme de contrôle applicable

[12] La norme de contrôle qui s'applique aux questions de droit est celle de la décision correcte et, pour ce qui est de toute question de fait ou question mixte de fait et de droit (sans question de droit isolable), la norme applicable est celle de l'erreur manifeste et dominante (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235).

V. Analyse

[13] L'alinéa 87(1)b) de la *Loi sur les Indiens* prévoit que « les biens meubles d'un Indien [...] situés sur une réserve » sont exemptés de taxation. Pour déterminer si un bien particulier d'un Indien inscrit satisfait à ce critère d'exemption, il est nécessaire que le tribunal détermine et examine les facteurs qui rattachent ce bien à une réserve.

[14] Dans l'arrêt *Succession Bastien c. Canada*, 2011 CSC 38, [2011] 2 R.C.S. 710 (*Bastien*), le juge Cromwell, s'exprimant au nom des juges majoritaires de la Cour suprême du Canada, fait remarquer ce qui suit :

**16** Lorsque l'emplacement d'un bien n'est pas facile à déterminer d'un point de vue objectif, en raison de la nature du bien ou du type d'exemption dont il est question, les tribunaux doivent appliquer la méthode des facteurs de rattachement décrite dans *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877, pour déterminer où le bien est situé. Même si elle peut parfois sembler relever davantage de la métaphysique que du droit, la recherche de l'emplacement d'un bien est ce qu'exige la *Loi sur les Indiens*. Vu la complexité de cet exercice, il n'est généralement pas possible d'appliquer un test simple, standardisé, pour décider où se situe un bien immatériel. [...]

**17** L'emplacement d'un tel bien étant toujours théorique, il existe un risque qu'on lui en attribue un de façon arbitraire. Une autre possibilité serait de toujours appliquer la même règle stricte, mais cette solution a ses limites. Le juge Gonthier a exprimé des réserves quant à l'utilisation d'un critère unique. En effet, lorsqu'un ou deux facteurs exercent une influence déterminante, il y a possibilité de manipulation ou d'abus, et on peut craindre qu'une telle analyse ne serve pas l'objet de l'exemption établie dans la *Loi sur les Indiens* : *Williams*, p. 892.

**18** En réponse à ce problème, le juge Gonthier a établi, dans *Williams*, un test en deux étapes. À la première étape, le tribunal détermine quels facteurs de rattachement du bien meuble immatériel à un emplacement peuvent être pertinents. De l'avis du juge Gonthier, « [u]n facteur de rattachement n'est pertinent que dans la mesure où il identifie l'emplacement du bien en question aux fins de la *Loi sur les Indiens* » (p. 892). Par conséquent, même dans ce cadre relativement métaphysique, l'accent est manifestement mis sur l'attribution d'un emplacement physique au bien en cause. Les facteurs de rattachement mentionnés dans *Williams* comprennent notamment la résidence du débiteur et celle de la personne qui reçoit les prestations, l'endroit où celles-ci sont versées et l'emplacement de l'emploi ayant donné droit aux prestations : *Williams*, p. 893. Comme l'a indiqué le juge Gonthier, la pertinence des facteurs de rattachement potentiellement pertinents varie selon le genre de bien et la nature de l'imposition. Par exemple, « la pertinence des facteurs de rattachement peut varier selon qu'il s'agit de prestations d'assurance-chômage, de revenu d'emploi ou de prestations de pension » (p. 892). Pour tenir compte de cette réalité et faire en sorte que l'analyse serve à déterminer l'emplacement du bien pour l'application de la *Loi sur les Indiens*, le tribunal procède, à la deuxième étape, à une analyse téléologique de ces facteurs dans le but de déterminer quel poids accorder à chacun. Dans le cadre de cette analyse, il prend en considération l'objet de l'exemption prévue par la *Loi sur les Indiens*, le genre de bien en cause et la nature de l'imposition du bien (p. 892).

[15] Comme le signale la Cour suprême du Canada, pour établir si un bien particulier (en l'occurrence, les primes versées à Helen Bell) est exempté de taxation, il faut tout d'abord déterminer les facteurs pertinents susceptibles de rattacher ce bien à une réserve. Le tribunal doit ensuite déterminer le poids à accorder à ces facteurs particuliers. En l'espèce, la juge de la CCI a fait référence à l'arrêt *Bastien* de la Cour suprême du Canada et, aussi, aux principes de base découlant de l'arrêt *Bastien* que notre Cour a résumés dans l'arrêt *Kelly c. Canada*, 2013 CAF 171.

[16] Dans le présent appel, Helen Bell reconnaît que la juge de la CCI estimait qu'il y avait lieu d'appliquer le critère des facteurs de rattachement. Cependant, affirme-t-elle au paragraphe 36 de son mémoire, la juge de la CCI a commis une erreur :

[TRADUCTION]

- a) en faisant effectivement abstraction de l'admission de l'intimée ainsi que de sa propre conclusion selon laquelle les primes avaient été versées en raison de l'emploi de l'appelante;
- b) en concluant que le versement des primes à l'appelante était un « abus » de l'exemption prévue à l'article 87, même après avoir conclu que le déménagement du bureau dans la réserve n'était pas abusif;
- c) en levant en fait le voile de la personnalité juridique pour lier le revenu que l'appelante tirait d'un emploi dans une réserve aux activités de la société.

[17] Bien qu'elle qualifie d'erreurs les trois éléments qui précèdent, Helen Bell prétend essentiellement que la juge de la CCI a commis une erreur en ne limitant pas son analyse aux facteurs de rattachement pertinents qui ont été relevés à l'égard d'un revenu d'emploi. Elle soutient qu'après avoir conclu que, n'eût été l'exemption prévue à l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, il aurait fallu inclure les primes dans les revenus de Helen Bell en application de l'article 5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1 (la LIR), les facteurs de rattachement qu'il aurait fallu examiner en l'espèce ne sont que ceux que l'on a relevés dans d'autres situations d'emploi. En particulier, elle invoque la décision *Desnomie c. La Reine*, 1998 CanLII 255, où la CCI a conclu que les facteurs de rattachement qui se rapportent à un revenu d'emploi sont :

1. la résidence de l'employeur;
2. la résidence de l'employé;



3. l'endroit où le travail est accompli;
4. la nature des services fournis et les circonstances spéciales dans lesquelles ces services sont fournis.

[18] La Cour a souscrit à ces facteurs dans le cadre de l'appel de la décision *Desnomie* (2000 CanLII 15192). Helen Bell soutient que l'analyse aurait dû se limiter à ces quatre facteurs de rattachement et, en particulier, que le lieu où elle effectuait son travail serait le facteur le plus important. Selon elle, la juge de la CCI n'aurait pas dû s'interroger sur le caractère raisonnable ou non des primes. Il n'était donc pas justifié que la juge prenne en considération les activités de Reel Steel en vue de déterminer les facteurs qui rattachaient à une réserve les primes qui avaient été versées à Helen Bell.

[19] Je conviens avec Helen Bell qu'il n'y avait pas lieu de s'enquérir du caractère raisonnable ou non des primes dans l'examen des activités de Reel Steel servant à déterminer les facteurs de rattachement applicables en l'espèce. La seule question en litige dans la présente affaire consiste à savoir si le plein montant des primes devrait être imposable entre les mains de Helen Bell au titre de la LIR ou exempté de taxation en application de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Il faudrait déterminer les facteurs de rattachement en prenant pour base, non pas le caractère raisonnable ou non du montant de la rémunération, mais plutôt les circonstances liées au paiement de celle-ci.

[20] Certes, la question du caractère raisonnable ou non des primes ne saurait justifier que l'on examine les activités de Reel Steel pour déterminer les facteurs de rattachement pertinents, mais je ne suis pas d'accord pour dire que la juge de la CCI a commis une erreur en examinant la manière dont Reel Steel mène ses activités. Les facteurs de la décision *Desnomie* ont été énoncés

relativement à une relation d'emploi sans lien de dépendance. De même, dans chacune des autres affaires d'emploi que Helen Bell a invoquées, l'employeur et l'employé n'entretenaient aucun lien de dépendance.

[21] Dans la présente affaire, Helen Bell entretient un lien de dépendance avec Reel Steel. Elle est l'actionnaire majoritaire et l'unique administratrice de la compagnie, et le seul autre actionnaire est son époux. Dans l'arrêt *Bastien*, la Cour suprême du Canada déclare que le tribunal devrait examiner tant le fond que la forme au moment de déterminer l'emplacement des revenus pour l'application de l'exemption fiscale :

**62** Évidemment, lorsqu'il détermine l'emplacement des revenus pour l'application de l'exemption fiscale, le tribunal devrait examiner tant le fond que la forme de l'opération génératrice de revenus. Il s'agit de déterminer si le rattachement du revenu à la réserve est assez fort pour qu'on puisse affirmer qu'il y est situé. Dans le cadre de l'analyse, aucun poids ne doit être accordé aux liens artificiels ou trompeurs. Par exemple, si, sur le fond, les revenus de placements sont générés par les activités de placement hors réserve d'un Indien, alors ce facteur donnera fortement à penser qu'une importance moindre devrait être accordée à la forme juridique du véhicule de placement. On ne trouve rien de tel dans le présent dossier. Les manœuvres irrégulières de la part de contribuables indiens visant à échapper à l'impôt sur le revenu peuvent être traitées de la même manière que dans le cas de contribuables non indiens.

[22] À mon avis, pour déterminer si le revenu d'emploi que paie une société contrôlée par l'employé est exempté aux termes de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, il serait approprié d'examiner les activités qu'exploite cette société en vue de déterminer les facteurs de rattachement pertinents. Un exemple montrera pourquoi il serait utile d'examiner les activités de la société dans un cas où l'employé contrôle son employeur.

[23] Supposons qu'il y ait deux personnes ayant chacune le statut d'Indien inscrit. L'une d'elles exploite une entreprise à titre de propriétaire unique. L'autre est l'unique actionnaire d'une compagnie, et le revenu net pour chaque année est payé à cette personne sous forme de primes. Supposons ensuite que les faits liés à la résidence des deux personnes ainsi qu'au lieu et à l'exploitation des entreprises sont identiques. Ces deux personnes verront leur revenu imposé aux termes de dispositions différentes de la LIR – la première en fonction du bénéfice généré par l'entreprise (art. 9 de la LIR), et la seconde en fonction du revenu d'emploi que la société a payé (art. 5 de la LIR). Cependant, il ne me semble pas indiqué d'appliquer des facteurs de rattachement différents pour déterminer si le revenu de chaque personne serait exempté aux termes de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

[24] Il pourrait résulter de l'application de facteurs de rattachement différents aux deux personnes que le revenu d'entreprise gagné par le propriétaire unique ne serait pas exempté de taxation aux termes de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, tandis que le revenu d'emploi gagné par la seconde personne le serait, même si la seule différence entre les deux est la structure juridique de l'entreprise. L'exemption que prévoit la *Loi sur les Indiens* devrait dépendre, non pas de la structure juridique choisie par une personne pour exploiter son entreprise, mais plutôt de la nature des activités et des opérations qui génèrent le revenu en question.

[25] En l'espèce, les activités ayant généré les primes étaient essentiellement celles de la compagnie appartenant à Helen et Mike Bell, car ils étaient les seuls actionnaires de Reel Steel. Helen Bell était aussi l'actionnaire majoritaire et l'unique administratrice de la société. À mon

avis, il valait mieux dans ce cas-ci prendre en considération les facteurs de rattachement qui se rapporteraient aux activités de Reel Steel, plutôt que ceux qui se rapportent au revenu d'emploi.

[26] La juge de la CCI n'a donc pas commis d'erreur en prenant en considération les activités de Reel Steel pour déterminer les facteurs de rattachement applicables à l'emplacement des primes versées à Helen Bell.

[27] Helen Bell n'a contesté que le droit de la juge de la CCI d'examiner les activités de Reel Steel pour déterminer les facteurs de rattachement pertinents. Elle n'a mis en doute aucune des conclusions de fait que la juge a tirées à propos de l'exploitation de l'entreprise ni le poids relatif qu'elle a accordé à ces facteurs. À mon avis, il était indiqué dans les circonstances de l'espèce que la juge de la CCI prenne en considération les activités de Reel Steel afin de déterminer les facteurs qui étaient pertinents pour rattacher les primes à une réserve, pour les besoins de l'exemption de taxation prévue à l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Par conséquent, il n'est pas justifié de modifier la décision de la juge de la CCI, à savoir que les primes de Helen Bell n'étaient pas visées par l'exemption que prévoit l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

[28] Je rejetterais donc l'appel avec dépens.

« Wyman W. Webb »

---

j.c.a.

« Je suis d'accord

D.G. Near, j.c.a. »

« Je suis d'accord

J.B. Laskin, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme  
Marie-Luc Simoneau, jurilinguiste

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**APPEL D'UN JUGEMENT DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT  
DATÉ DU 27 JUILLET 2016, N<sup>O</sup> (2013-1806(IT)G)**

**DOSSIER :** A-358-16

**INTITULÉ :** HELEN BELL c. SA MAJESTÉ LA  
REINE

**LIEU DE L'AUDIENCE :** VANCOUVER  
(COLOMBIE-BRITANNIQUE)

**DATE DE L'AUDIENCE :** LE 7 DÉCEMBRE 2017

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LE JUGE WEBB

**Y ONT SOUSCRIT :** LE JUGE NEAR  
LE JUGE LASKIN

**DATE DES MOTIFS :** LE 10 MAI 2018

**COMPARUTIONS :**

Bill Maclagan, c.r.  
Eric D. Brown  
Matthew W. Turnell  
Pavanjit Mahil Pandher

POUR L'APPELANTE

POUR L'INTIMÉE

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

Blake, Cassels & Graydon LLP  
Vancouver (Colombie-Britannique)

Nathalie G. Drouin  
Sous-procureure générale du Canada

POUR L'APPELANTE

POUR L'INTIMÉE