

Dossier : 2010-1429(IT)G

ENTRE :

ALLEN BERG,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 4 juin 2012, à Toronto (Ontario)

Devant : L'honorable juge Randall Boccock

Comparutions :

Avocats de l'appelant : Me David Nathanson, c.r.
Me Adrienne Woodyard

Avocats de l'intimée : Me André LeBlanc
Me Steven Leckie

JUGEMENT

1. L'appel interjeté des avis de nouvelle cotisation pour les années d'imposition 2002, 2003 et 2004 est accueilli en partie, et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation, conformément à ce qui suit :

- a) l'appelant a fait un don de bienfaisance valide à l'organisme de bienfaisance enregistré Cheder Chabadi lors de chacune des années d'imposition 2002 et 2003;
 - b) le montant du don de bienfaisance relativement aux parts de temps partagé acquises en 2002 est de 242 000 \$;
 - c) le montant du don de bienfaisance relativement aux parts de temps partagé acquises en 2003 est de 133 950 \$.
2. Pour les raisons énoncées dans les motifs du jugement ci-joints, chaque partie assumera ses propres frais relativement à l'appel.

Signé à Ottawa, Canada, ce 19^e jour de novembre 2012.

« R.S. Boccock »

Juge Boccock

Traduction certifiée conforme
ce 12^e jour de février 2013.

François Brunet, réviseur

Référence : 2012 CCI 406

Date : 20121119

Dossier : 2010-1429(IT)G

ENTRE :

ALLEN BERG,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Boccock

I. La nature de l'appel

[1] La Cour est saisie d'un appel relatif à de nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national (le « ministre ») au moyen d'un avis de nouvelle cotisation daté du 19 juin 2009, pour l'année d'imposition de 2002, et d'avis de nouvelle cotisation datés tous les deux du 4 juin 2007, pour les années d'imposition 2003 et 2004 respectivement (les « nouvelles cotisations »). Les nouvelles cotisations rejetaient les dons de bienfaisance déduits, qui s'élevaient à 2 420 000 \$, 1 786 000 \$ et 718 380 \$, pour les années d'imposition 2002, 2003 et 2004 respectivement.

[2] Les parties ont déposé un exposé conjoint des faits partiel. Par la suite, au début de l'audience, l'appelant s'est désisté de son appel ayant trait à une perte en capital déduite relativement à certaines commissions de garantie dont il sera question plus loin dans les présents motifs, qui s'élevaient respectivement à 254 100 \$ et

183 065 \$ pour les années d'imposition 2002 et 2003 (le « point en litige abandonné »).

II. Les faits et les questions en litige

a) *Les faits constants*

[3] Le 19 novembre 2002 et le 12 février 2003, l'appelant a participé à un programme de dons de bienfaisance (le « programme de dons ») et a conclu, avec Young Island Timeshare Inc. (« YITI ») et SVG Bancorp. (« SVG »), une série de transactions de don prédéterminées (les « transactions de don »).

[4] Aux termes d'une entente conclue le 19 novembre 2002, l'appelant a acquis 68 parts de temps partagé (les « parts de temps partagé acquises en 2002 »), de YITI. La convention d'achat stipulait le paiement par l'appelant des montants suivants :

- a) 60 500 \$ devant être payé à la signature;
- b) 181 500 \$ devant être payé le 16 décembre 2002;
- c) 2 178 000 \$ devant être payé au moyen d'un billet à ordre au nom de YITI (le « billet à ordre de 2002 »).

[5] Au moment de signer le billet à ordre de 2002, l'appelant a reçu de YITI une décharge écrite à l'égard de ses obligations apparentes aux termes du billet à ordre. L'appelant avait assorti sa participation au programme de dons de la condition de recevoir cette décharge (la « décharge »).

[6] L'appelant a signé le même jour un contrat de nantissement, par lequel il remettait à YITI les parts de temps partagé acquises en 2002, en garantie de ses obligations apparentes aux termes du billet à ordre de 2002. Il a également conclu, avec SVG, une entente de garantie par laquelle cette dernière s'engageait à garantir le paiement des obligations apparentes de l'appelant aux termes du billet à ordre de 2002, en contrepartie du paiement à SVG, par l'appelant, d'une commission de 508 200 \$ (la « commission de garantie de 2002 »). Immédiatement après cela, YITI a signé un acte de délaissement libérant l'appelant de son nantissement des parts de temps partagé acquises en 2002.

[7] Le 6 décembre 2002, l'appelant a transféré à Cheder Chabad les parts de temps partagé acquises en 2002. Cheder Chabad était, à toutes les époques pertinentes, un

« organisme de bienfaisance enregistré » au sens du paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »). Cheder Chabad (l'« organisme de bienfaisance ») a remis à l'appelant un reçu faisant par ailleurs état des renseignements prescrits (le « reçu de 2002 »), conformément à l'alinéa 118.1(2)a) de la Loi.

[8] Le reçu de 2002 faisait état d'un don de 2 420 000 \$. Ce montant ne correspondait toutefois pas à la juste valeur marchande des parts de temps partagé acquises en 2002. Cette valeur marchande était de 242 000 \$, soit une somme égale au total des deux paiements en argent comptant.

[9] Lors du calcul de ses impôts exigibles pour l'année d'imposition 2002, l'appelant a déduit un crédit d'impôt relativement au montant du don inscrit sur le reçu de 2002, soit 2 420 000 (le « reçu de don gonflé »).

[10] Un an plus tard, lors de l'année d'imposition de 2003, l'appelant a conclu une deuxième série de transactions de don (les « transactions de don de 2003 ») qui étaient quasi identiques à la transaction de don de 2002. Les transactions de don de 2003 différaient seulement quant au montant exigible à la signature et au montant du billet à ordre de 2003. En 2003, ces montants ont consisté en un paiement au comptant de 133 950 \$ et un billet à ordre de 1 652 050 \$. Le contrat de nantissement, la commission de garantie et le transfert des parts ont été consignés de manière semblable. De même, la juste valeur marchande des parts de temps partagé acquises en 2003 était de 133 950 \$, et non de 1 786 000 \$, le montant qui était inscrit sur le reçu de don de bienfaisance (le « reçu de don gonflé »).

[11] Lors du calcul de ses impôts exigibles relativement aux années d'imposition 2003 et 2004, l'appelant a déduit un crédit d'impôt correspondant pour dons de bienfaisance, relativement aux dons de 1 067 620 \$ et de 718 380 \$ respectivement.

[12] L'appelant n'a jamais eu l'intention de payer quelque montant que ce soit, ni relativement au billet à ordre de 2002, ni relativement au billet à ordre de 2003 (collectivement, les « billets à ordre »). Jusqu'à présent, il n'a effectué aucun paiement relativement à ces billets.

[13] Les billets à ordre, les contrats de nantissement et les ententes de garantie (les « documents de transaction ») étaient de simples simulacres et n'ont jamais reflété des obligations véritables de l'appelant envers YITI ou SVG.

[14] La commission de garantie de 2002 ainsi que celle de 2003 (collectivement, les « commissions de garantie ») n'ont pas été payées pour satisfaire à une obligation quelconque de l'appelant aux termes des billets à ordre ou pour libérer l'appelant d'une telle obligation. Les commissions de garantie ont plutôt été payées à la seule fin de permettre à l'appelant de participer au programme de dons.

[15] L'appelant avait assorti sa participation au programme de dons de la condition que lui soient remis des reçus aux fins de l'impôt, faisant état de montants s'élevant au total de la prétendue juste valeur marchande des parts de temps partagé acquises en 2002 et en 2003. Si le ministre en avait admis la validité, ces montants gonflés auraient donné droit, à l'appelant, à des crédits d'impôt fédéraux et provinciaux excédant ses débours au comptant pour les biens donnés à l'organisme de bienfaisance.

[16] En établissant les nouvelles cotisations, le ministre n'a pas reconnu que l'appelant avait le droit de déduire quelque portion que ce soit des montants de don de bienfaisance inscrits sur les reçus de don gonflés, y compris en ce qui avait trait aux portions en argent comptant qui avaient été payées au titre du programme de dons pour acquérir les parts de temps partagé de 2002 ainsi que celles de 2003 (les « parts transférées »). Ces montants étaient de 242 000 \$ et 133 950 \$ respectivement (les « montants des dons en argent comptant »).

[17] En établissant les nouvelles cotisations le ministre a supposé que :

- a) l'appelant avait reçu des avantages en échange de sa participation au programme de dons selon ce qui suit :
 - i) un [TRADUCTION] « prêt à un taux d'intérêt déraisonnable », pour une durée de vingt ans de la part de YITI;
 - ii) l'élément de garantie du programme de dons, lequel prévoyait le paiement intégral des billets à ordre à une fraction de leur valeur;
- b) en conséquence, le transfert des parts de temps partagé ne constituait pas un don valide, aux termes de l'article 118.1 de la *Loi*, pour l'un des motifs suivants :
 - i) les conventions d'achat étaient [TRADUCTION] « sans effet juridique ou incomplètes »;

- ii) les montants inscrits sur les reçus de don aux fins de l'impôt ne correspondaient pas à la juste valeur marchande des parts de temps partagé;
- iii) il ressortait des conditions énoncées dans les billets à ordre qu'il n'y avait pas de prêt véritable.

b) Les conclusions de fait préliminaires

[18] La Cour conclut que l'appelant a, directement ou indirectement, donné des instructions pour qu'un ou plusieurs organismes de bienfaisance additionnels soient sélectionnés, pour une meilleure correspondance avec le type de donataires privilégié par l'appelant. La Cour conclut que l'organisme de bienfaisance donataire final a été choisi par l'appelant de préférence à ceux figurant dans une liste antérieure d'organismes de bienfaisance présentée à l'appelant par le promoteur.

[19] Il est de fait incontestable que les documents de transaction visaient tout le temps à constituer, pour le programme de dons, un habillage qui, s'il avait réussi, aurait créé suffisamment d'opacité pour que l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») ne remarque pas les valeurs excessives des reçus de don gonflés et, donc, la valeur réelle du don des parts transférées. De même, la Cour conclut que le simulacre visait à tromper l'administration fiscale et nul autre.

[20] Quoiqu'on ait beaucoup insisté sur le moment choisi par l'appelant pour obtenir la décharge et sur le fait qu'il avait besoin de la décharge comme d'un simple simulacre, la Cour conclut, en se fondant sur témoignage de l'appelant ainsi que sur son caractère et son expérience de vie, que la ruse de la valeur gonflée des parts transférées, bien qu'elle ait eu pour but de tromper l'administration fiscale, apparaissait, par ailleurs, tout simplement trop authentique à l'appelant. Par conséquent, l'appelant voulait s'assurer qu'il ne se ferait pas [TRADUCTION] « avoir » à l'avenir par une demande surprise de paiement à l'égard des billets à ordre qui avaient pour seul but de tromper l'ARC. L'appelant ainsi que les conseillers professionnels dont il avait retenu les services voulaient s'assurer, au moyen de la décharge [TRADUCTION] « de double protection », que l'appelant lui-même ne serait pas à long terme la dupe visée par l'obligation fictive dont la validité pourrait être invoquée à l'avenir. Il semblait donc nécessaire de conserver la décharge non datée jusqu'au moment où elle serait requise, pour se prémunir contre la possibilité de la présentation-surprise du billet à ordre après que les reçus de don gonflés eurent cessé d'être utiles.

c) *La question à trancher*

[21] Le paragraphe 118.1 de la Loi ne définit pas le terme « don ». Il est essentiel sur le plan juridique, parmi d'autres exigences, que le don existe en droit afin que l'appelant puisse utiliser le montant du don pour déduire un crédit d'impôt correspondant pour don de bienfaisance. La Cour conclut que l'intention de l'appelant relativement au programme de dons était double. En premier lieu, il voulait maximiser son reçu de don aux fins de l'impôt en signant tous les documents qui lui étaient présentés relativement aux programmes de dons. En deuxième lieu, il avait l'intention de donner une contrepartie valable pour le privilège de participer dans le programme de dons et il l'a fait, sachant très bien qu'il s'agissait là d'un prix de participation essentiel. Cependant, il ne voulait pas que la déductibilité de la contrepartie valable qu'il avait payée au comptant (quoique sa valeur fût une fraction du montant inscrit sur les reçus de don gonflés) fût à quelque moment mise en péril à cause de l'allégation que son intention de faire un don devait être considérée comme nulle ou non existante du fait du programme de dons. Ce dernier point est la question juridique précise à laquelle doit répondre la Cour, soit la question de savoir si le plan d'ensemble du programme de dons, du reçu de don gonflé et/ou des faux documents de transaction soumis en vain par l'appelant à l'ARC vicie l'intention de faire un don ou l'intention libérale relativement aux parts transférées à l'organisme de bienfaisance.

III. Le résumé des conclusions

a) *Les conclusions de l'appelant*

[22] L'appelant soutient que les avantages fiscaux additionnels recherchés par le contribuable, qu'ils soient légitimes ou non, qu'ils soient réels ou feints ou qu'ils soient acceptés ou rejetés, ne peuvent être assimilés à des avantages reçus en contrepartie des parts transférées, de sorte que l'intention de faire un don soit annulée du fait de l'avantage fiscal recherché.

[23] Le désir ou le motif qu'avait l'appelant d'obtenir un résultat ultérieur (un crédit d'impôt gonflé) concorde avec la valeur du don en argent comptant, mais ne l'annule pas, pas plus qu'il n'annule le don même ni le reçu et l'acceptation donnés par l'organisme de bienfaisance à l'égard des parts transférées. Une valeur réelle a été payée par l'appelant pour les parts transférées, et il n'a reçu aucun avantage de l'organisme de bienfaisance donataire ou de toute autre partie.

[24] La ruse du don de bienfaisance gonflé (ou le [TRADUCTION] « programme de dons de bienfaisance », pour citer l'euphémisme de l'appelant), quelle que soit la façon dont on l'interprète, comporte néanmoins, en même temps, l'intention de faire un don, l'appauvrissement de l'appelant et le don sans condition du montant en argent comptant à l'organisme de bienfaisance, sans que l'appelant reçoive une contrepartie réciproque. Selon l'arrêt de principe d'actualité, qui sera analysé plus loin, ne permet pas de confondre l'intention de faire un don qui est incontestable avec le motif ou le but prédominant de l'utilisation d'un stratagème de don de bienfaisance gonflé aux fins d'impôts, lorsqu'une valeur réelle peut néanmoins être attribuée aux biens donnés et que la seule contrepartie ou les seuls avantages reçus sont des reçus de don de bienfaisance aux fins de l'impôt (bien que ce soit des reçus gonflés). Les faux documents de transaction, qu'ils aient ou non été accompagnés par une décharge sans effet, ne peuvent constituer une contrepartie, puisqu'ils n'avaient aucune valeur juridique. L'appelant soutient en outre que, non seulement son motif intéressé ne suffit pas à vicier l'intention de faire un don sans la réception d'un autre avantage, mais que les modifications proposées en 2003 de certains articles de la Loi et de certaines règles issues de celle-ci, qui ont trait aux dons de bienfaisance hybrides, prévoient clairement que, dans une perspective de politique éventuelle, le législateur reconnaît qu'un avantage conféré au donateur et un don valable peuvent co-exister avec la [TRADUCTION] « transaction ». Quoi qu'il en soit, comme tout ce que l'appelant a à quelque moment cherché à obtenir et a reçu est un reçu aux fins de l'impôt, aucun avantage n'a été reçu par lui, ni ne lui est revenu, qui suffirait pour vicier l'intention de faire un don.

b) Les conclusions de l'intimée

[25] Quoique des incitations fiscales, sous la forme de crédits d'impôt, ne vicient généralement pas l'intention de faire un don, les avantages reçus en l'espèce le font. Les conditions d'évaluation gonflée de la convention d'achat, des billets à ordre, des contrats de nantissement, de la décharge, de l'entente de garantie et des reçus de don gonflés ont donné lieu à un avantage, qualitatif de même que quantitatif, et il en résulte un avantage conféré au donateur autre que le simple reçu de don gonflé qu'il a recherché. La demande de l'appelant tendant à ce que les documents de transaction et le montant du don en argent comptant soient considérés séparément n'est pas recevable, en raison de l'absence d'une intention subsistante de la part de l'appelant d'être appauvri par les dons à l'organisme de bienfaisance. De plus, l'appelant aurait dû savoir que la valeur des parts était gonflée à cause des faux documents de transaction et, par conséquent, aurait dû savoir que les montants des reçus de don gonflés étaient inexacts et contrevenaient à l'alinéa 118.1(2)a).

[26] L'ampleur de l'avantage fiscal injustifié, les avantages précieux éventuels conférés à l'appelant au moment de l'acquisition des parts transférées et la non-déclaration ainsi que la dissimulation par l'appelant de certains documents (collectivement, les « faits viciant le don »), tout cela va dans le sens d'un avantage précieux transféré à l'appelant, qui est suffisant pour annuler l'intention de faire un don, conformément à la jurisprudence pertinente. Au moment de la transaction, les avantages existaient et ont été cruciaux pour amener l'appelant à participer au programme de dons et à signer les documents de transaction.

IV. Analyse

[27] En fait, la Cour conclut que le but et le motif de l'appelant pour [TRADUCTION] « conclure le marché », selon l'expression utilisée par l'appelant lui-même pour désigner le programme de dons, étaient principalement de signer tous les documents que lui présentait le promoteur (y compris les décharges juridiquement superflues) afin d'obtenir un reçu aux fins de l'impôt d'un montant neuf fois plus élevé que les montants des dons en argent comptant. En ce qui a trait à certains éléments constitutifs d'un don de bienfaisance, la Cour ne conclut pas qu'il a été satisfait à l'exigence d'un transfert et d'une acceptation des parts. De plus, sauf s'il ressort de la jurisprudence que les faits viciant le don, lorsqu'ils existent, annulent l'intention de faire le don des parts transférées présente en l'espèce, alors la déductibilité revendiquée par l'appelant jusqu'à concurrence du montant du don en argent comptant est permise par la Loi.

[28] Par l'arrêt de principe *Friedberg v. R.*¹ la Cour d'appel fédérale enseigne ainsi :

[TRADUCTION]

[4] La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne définit pas le mot « don », et ce sont les principes généraux du droit concernant les dons que les tribunaux appliquent en pareille circonstance. [...] Par conséquent, un don est le transfert volontaire du bien d'un donateur à un donataire, en échange duquel le donateur ne reçoit pas d'avantage ni de contrepartie (voir le juge Heald dans *The Queen v. Zandstra* [1974] C.T.C. 503, 74 D.T.C. 6416, à la page 509 (D.T.C 6420)). L'avantage fiscal qui est conféré par un don n'est généralement pas considéré comme un « avantage » au sens où on l'entend dans cette définition, car, s'il en était ainsi, bien des donateurs seraient dans l'impossibilité de se prévaloir des déductions relatives aux dons de charité.

¹ 92 DTC 6031 (C.A.F.)

[...]

[9] Il est clair qu'il est possible de faire un don « profitable » dans le cas de certains biens culturels. Lorsque le coût réel de l'acquisition du don est bas et que la juste valeur marchande est élevée, il est possible que les avantages fiscaux du don soient plus grands que le coût de l'acquisition. Un incitatif important à donner des biens d'importance culturelle et nationale est ainsi créé par ces avantages. Mais ces dispositions ne bénéficient pas à tous les dons. Tout dépend de la façon dont la transaction est caractérisée, car on ne peut pas donner ce dont on n'est pas propriétaire.

[29] Au moins jusqu'à concurrence du montant du don en argent comptant, l'appelant a, concrètement et intentionnellement transféré sa propriété des parts transférées à l'organisme de bienfaisance sans avoir attendu auparavant, et sans avoir reçu par la suite, une contrepartie ou un avantage de l'organisme de bienfaisance ou d'un tiers, hormis les reçus de don gonflés. Les reçus de don de bienfaisance, selon la jurisprudence *Friedberg*, ne sont pas considérés comme des contreparties suffisantes pour vicier l'intention de faire un don, en l'absence de preuve que le donateur n'était pas propriétaire des biens transférés, qu'il ne les avait pas acquis et qu'il n'avait pas le pouvoir de les donner. La Couronne n'a avancé aucune thèse de ce genre en l'espèce.

[30] Dans une affaire de reçus de don gonflés émis conformément à un programme de dons de bienfaisance ayant trait à des tableaux, la Cour a rendu la décision suivante dans l'affaire *Paradis c. R.*² :

[37] Traitons d'abord de la première condition. Le ministre prétend que la motivation principale de M. Paradis en acquérant les tableaux et en les transférant aux donataires était strictement d'obtenir un avantage fiscal et non de se dépouiller en leur faveur. Je ne nie pas que cette motivation ait joué un rôle important dans les gestes qu'a posé M. Paradis au cours des années pertinentes. Toutefois, je ne crois pas qu'il soit pertinent de tenir compte de l'avantage fiscal pour déterminer la validité d'un don en droit québécois. Je crois que cette question doit se décider strictement dans le cadre de la relation juridique établie entre M. Paradis et chacun des donataires.

[38] Prenons le cas du don du tableau Messier-Leduc. Par son achat de la Galerie des Maîtres Anciens, M. Paradis est devenu le propriétaire de ce tableau. En vertu de l'entente de don, M. Paradis l'a aliéné sans contrepartie versée par le Musée de Joliette et par conséquent le Musée de Joliette s'est enrichi d'un nouveau tableau et M. Paradis s'est appauvri de la valeur de ce tableau. Je ne crois pas que l'on puisse considérer le reçu pour fins fiscales comme une contrepartie du tableau. Le reçu ne

² [1997] 2 C.T.C. 2557

constitue qu'un document établissant la réception d'un don par le Musée de Joliette. Il est vrai que ce document est nécessaire pour réclamer la valeur du don pour les fins du crédit d'impôt pour dons. Par contre, la mesure dans laquelle M. Paradis aura droit à cet avantage ne dépend pas du Musée de Joliette. C'est la Loi qui la détermine. À mon sens, cet avantage fiscal ne doit pas être pris en compte pour déterminer si M. Paradis s'est appauvri.

[39] S'il fallait en tenir compte, plusieurs dons pourraient ne pas être admissibles pour les fins du calcul du crédit d'impôt pour dons. Je ne crois pas que cette approche soit conforme à l'esprit de la Loi. C'est d'ailleurs l'approche qu'a adoptée la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Friedberg c. La Reine*, (5 décembre 1991) A-65-89, [92 D.T.C. 6031].⁶ Voici les propos que tenait le juge Linden à la page 3 :

Par conséquent, un don est le transfert volontaire du bien d'un donateur à un donataire, en échange duquel le donateur ne reçoit pas d'avantage ni de contrepartie (voir le juge Heald dans *La Reine c. Zandstra* [1974] 2 C.F. 254, à la p. 261). L'avantage fiscal qui est conféré par un don n'est généralement pas considéré comme un « avantage » au sens où on l'entend dans cette définition car s'il en était ainsi, bien des donateurs seraient dans l'impossibilité de se prévaloir des déductions relatives aux dons de charité.

[40] Le don ne constitue pas non plus un simulacre. Le Musée est devenu véritablement le propriétaire du tableau. De plus, M. Paradis n'a assujéti le don de ce tableau à aucune condition. Je ne crois pas que M. Paradis pourrait demander la rétrocession du tableau au Musée de Joliette parce qu'il n'a pas obtenu tous les avantages fiscaux qu'il avait escomptés. Il va de soi que s'il avait assujéti les dons à l'obtention d'avantages fiscaux, il en serait tout autrement.

[41] Ici, je suis satisfait qu'à l'égard de chacun des dons pour lesquels il a réclamé un crédit d'impôt, M. Paradis désirait avantager les donataires en se privant de la valeur de ses tableaux. Les transferts de tableaux en faveur des donataires constituent des dons au sens de la Loi.

[31] La jurisprudence *Paradis* est cohérente dans son approche selon laquelle, même lorsque des reçus gonflés à une valeur supérieure aux coûts d'acquisition des biens transférés sont remis, un tel avantage secondaire ne constitue pas, en soi, une contrepartie suffisante pour annihiler l'intention de faire un don.

[32] De même, sur la question de savoir si des avantages fiscaux supplémentaires potentiels constituent un avantage, la Cour a observé par la décision *Doubinin c. La Reine*³ aux paragraphes 18 et 19 :

³ 2004 CCI 438, [2004] 3 C.T.C. 2297

[18] L'appelant n'a pas participé à un stratagème frauduleux d'évasion fiscale. Il est possible qu'il ait été motivé par un avantage fiscal potentiel, cependant je ne crois pas que cela puisse être considéré comme la contrepartie d'un don parce que les avantages fiscaux ne sont pas considérés comme des avantages. [...]

[19] Je conclus que, selon ces faits et mon admission du témoignage de l'appelant qu'il avait l'intention requise, pour faire en sorte que son don de bienfaisance de 6 887 \$ soit un don de bienfaisance fait à un organisme de bienfaisance enregistré pour lequel il recevrait un avantage. Il s'agit d'un don authentique qui n'a pas été donné dans l'espoir de recevoir un avantage matériel, ni aucune autre contrepartie de PPF. [Note : PPF est un bienfaiteur remarquable qui aurait pu payer un montant de donation très important à un organisme de bienfaisance pour le compte des contribuables.] Le don de PPF n'était qu'une simple possibilité qui ne devrait s'appliquer en l'espèce pour révoquer le droit de l'appelant à la déduction dans les circonstances.

[33] Invariablement, donc, en l'absence d'un avantage additionnel ou d'une contrepartie autre que des reçus de don aux fins de l'impôt gonflés, supplémentaires ou additionnels, la jurisprudence de notre Cour et de la Cour d'appel fédérale s'est montrée réticente à écarter l'intention de faire un don lorsque le don sous-jacent avait une valeur réelle et n'était pas par ailleurs amalgamé à un avantage réel ou potentiel autre que le reçu de don aux fins de l'impôt, aussi gonflé ou insoutenable eut-il été.

[34] Quant au degré de l'avantage reçu par le donateur, la jurisprudence enseigne que même de légers avantages secondaires relatifs à un programme de dons annihilent l'intention de faire un don. Dans la décision *Maréchaux c. La Reine*⁴, en première instance, notre Cour a observé :

[32] Si la définition susmentionnée est appliquée aux faits de la présente affaire, il est clair que l'appelant n'a pas effectué de don à la fondation puisqu'il obtenait un important avantage en échange du don.

[33] L'avantage découle de l'entente de financement. Le prêt de 80 000 \$ ne portant pas intérêt que l'appelant a reçu, auquel vient s'ajouter l'option de vente prévue, constituait un avantage important qui était donné en échange du don. Le financement n'était pas accordé indépendamment du don. Les deux étaient inextricablement liés par les ententes pertinentes.

[34] Pour les besoins du présent appel, il n'est pas nécessaire d'attribuer une valeur à l'avantage. Toutefois, il semble être de l'ordre de 70 000 \$ (les 80 000 \$ reçus moins la dépense de 10 000 \$), moins une légère réduction pour le risque que

⁴ 2009 CCI 587, [2010] 2 C.T.C. 2099

présentait l'option de vente si elle n'avait aucun effet. Il s'agit certes d'un avantage important.

[35] J'aimerais également faire remarquer que, même en l'absence de l'option de vente, le financement conférait un important avantage. Il est évident en soi qu'un prêt de 20 ans ne portant pas intérêt constitue un avantage économique considérable pour le débiteur. J'aimerais également faire remarquer qu'il n'était pas raisonnable de s'attendre à ce que le dépôt de garantie de 8 000 \$ atteigne un montant de près de 80 000 \$ en 20 ans. La preuve soumise par M. Johnson le montrait clairement, même si l'on tient compte des divergences d'opinions au sujet de certaines des hypothèses qu'il a émises.

[...]

[46] Cependant, je tiens à faire de brèves remarques au sujet de la question de savoir si l'appelant a effectué un don partiel en déboursant de l'argent de sa propre poche.

[47] L'appelant n'a pas plaidé ce point, avec raison, à mon avis.

[48] Dans certaines conditions, il peut être approprié de partager une opération en deux parties, de sorte qu'il y a d'une part un don et d'autre part quelque chose d'autre.

[49] Eu égard aux faits particuliers de la présente affaire, il n'est pas approprié de partager ainsi l'opération. Dans ce cas-ci, il n'y a qu'un seul arrangement interdépendant, et aucune partie de cet arrangement ne peut être considérée comme un don que l'appelant a effectué sans s'attendre à quoi que ce soit en échange. Sur ce point, je me suis fondée sur la décision suivante que l'avocat de l'intimée a citée : *Hudson Bay Mining and Smelting Co. v. The Queen*, 89 DTC 5515 (C.A.F.).

[35] La décision du juge de première instance dans l'affaire *Maréchaux* fut confirmée par la Cour d'appel fédérale⁵. Les faits dont la Cour est saisie en l'espèce peuvent aisément en être distingués, puisque l'intimée a concédé, dans l'exposé conjoint des faits partiel, que les documents de transaction étaient des simulacres et qu'ils ne constituaient donc pas des documents ayant un effet juridique. Sur le plan juridique, les documents de transaction n'ont conféré aucun avantage réel ou potentiel à l'appelant, sinon le camouflage que procuraient les reçus de don gonflés requis pour accroître la prétendue valeur du don au-delà des montants des dons en argent comptant, ces documents de transaction ne donnant lieu, selon ce qu'a reconnu l'intimée, à aucun droit, aucune obligation ni aucun avantage sur le plan juridique.

⁵ 2010 CAF 287, 2010 DTC 5174 (CAF)

[36] L'on pourrait encore se demander : pourquoi une décharge a-t-elle alors été accordée relativement à un simulacre? L'idée selon laquelle l'appelant croyait que la décharge (dont l'existence a été dissimulée jusqu'après les interrogatoires préalables) démontrait qu'un avantage existait sur le plan juridique est incompatible avec le fait que l'intimée a reconnu que les documents de transaction étaient faux et constituaient des simulacres. Quoique la non-communication de la décharge jusque plus tard dans le processus du litige n'était pas une conduite appropriée de la part l'appelant, elle révèle son désir distinct de ne pas devenir la victime de sa propre ruse. Elle n'avait pas traité au montant du don en argent comptant à l'organisme de bienfaisance, mais à son aversion pour l'idée qu'on pourrait lui demander de régler par la suite une dette qui n'existait pas et pour les contentieux judiciaires qui pourraient vraisemblablement découler d'une telle demande. Si l'intimée n'avait pas reconnu que les documents de transaction étaient des simulacres, le témoignage de l'appelant quant à son point de vue sur l'efficacité juridique de la décharge relativement aux documents de transaction, au moins au début, aurait alors pu être pertinent relativement à l'existence possible d'un avantage, outre celui des reçus de don gonflés. Étant donné la reconnaissance de ce fait par l'intimée, cela n'est plus du ressort de la Cour.

[37] L'intimée a invoqué la décision *Webb c. La Reine*⁶, pour démontrer la volonté de notre Cour de démarquer une série de décisions de la jurisprudence *Friedberg*, par laquelle la Cour a observé ce qui suit aux paragraphes 16, 17 et 18 :

[16] Il s'est écrit beaucoup de documents au sujet des dons de bienfaisance au cours des années. Cependant, la loi est selon moi très claire. Je suis lié par la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *La Reine c. Friedberg*, entre autres. Ce cas et les autres du genre indiquent clairement que pour qu'un montant soit considéré comme un don fait à un organisme de bienfaisance, il doit être versé sans qu'il n'y ait d'avantage ou de contrepartie directs ou indirects pour le donateur, et sans qu'il n'y ait d'attente d'avantage ou de contrepartie. En d'autres mots, l'intention du donateur doit être entièrement libérale.

[17] Les circonstances que j'ai mentionnées m'amènent à conclure qu'il n'y avait rien du tout de libéral au sujet du paiement qu'a fait M. Webb à ABLE. Son intention était de recevoir un crédit d'impôt pour un don de bienfaisance, en plus d'un remboursement important du montant qu'il avait versé, de sorte qu'une fois additionnés, les deux éléments dépasseraient le montant de 30 000 \$ pour lequel il a écrit le chèque.

[18] Pendant la plaidoirie, on m'a renvoyé à la récente décision rendue par M^{me} la juge Campbell dans l'affaire *Doubinin c. La Reine* et à son affirmation dans la première phrase du paragraphe 18 :

⁶ 2004 CCI 619, [2005] 3 C.C.I. 2068

« L'appelant n'a pas participé à un stratagème frauduleux d'évasion fiscale. Il est possible qu'il ait été motivé par un avantage fiscal potentiel, cependant je ne crois pas que cela puisse être considéré comme la contrepartie d'un don parce que les avantages fiscaux ne sont pas considérés comme des avantages. »

Selon mon interprétation des propos de M^{me} la juge Campbell, l'intention n'est pas de donner de l'extension à ce qui a été dit par M. le juge Linden dans l'affaire *Friedberg* et de donner à entendre qu'un stratagème par lequel une personne est en mesure de demander pour des dons de bienfaisance des crédits d'impôt d'un montant dépassant les dons réellement effectués, grâce à la production de faux reçus ou au remboursement d'une partie du don, est une transaction normale et qui ne serait pas considérée comme procurant un avantage dans le contexte de la définition de ce qui constitue un don. Comme l'a indiqué M. le juge Linden dans l'affaire *Friedberg* :

« [...] un don est le transfert volontaire du bien d'un donateur à un donataire, en échange duquel le donateur ne reçoit pas d'avantage ni de contrepartie. »

Bien sûr, je suis lié par cette définition et je ne considère pas que cette définition a été restreinte par les propos de M^{me} la juge Campbell dans l'affaire *Doubinin*. De toute évidence, le montant payé dans le cas qui nous intéresse ici ne correspond pas à cette définition, et l'appel pour l'année 1998 sera également rejeté.

[Renvois omis.]

[38] Comme cela est noté dans l'affaire *Webb*, laquelle relevait du régime de la procédure informelle, le contribuable devait recevoir, et a bel et bien reçu, un remboursement égal à 75 pour 100 de son don initial. De fait, il est aisé d'opérer une distinction entre les faits de cette affaire et les faits de la présente espèce : aucune somme n'a été remboursée à l'appelant.

[39] La conclusion fut différente dans l'affaire *Lockie c. La Reine*⁷, qui fut rendue après la décision *Webb* et qui relevait, elle aussi, du régime de la procédure informelle. Dans l'affaire *Lockie*, la Cour a examiné la jurisprudence pertinente et a conclu que l'existence d'une certaine contrepartie viciait l'intention de faire un don :

[27] Dans la décision *Klotz c. La Reine*, 2004 CCI 147, 2004 DTC 2236, [2004] 2 C.T.C. 2892, le juge en chef adjoint Bowman (tel était alors son titre) a dit ce qui suit :

⁷ 2010 CCI 142, [2010] 5 C.T.C. 2035

22 Une chose est claire, quoique ce ne soit probablement pas pertinent aux fins qui nous occupent : c'était purement l'avantage fiscal espéré qui amenait M. Klotz à participer à ce programme. L'élargissement des horizons culturels ou intellectuels des étudiants de la FSU n'entraîne pas en ligne de compte. M. Klotz n'a jamais demandé ce que la FSU allait faire des gravures. En 1999, la FSU a reçu 1 450 gravures de divers donateurs et a probablement remis des reçus s'élevant à au moins 1 450 000 \$.

[...]

25 Il est inutile de parler plus longtemps du donateur. M. Klotz a fait un don en masse de gravures à tirage limité à la FSU. Il n'a pas vu ces gravures et il ne les a pas eues en sa possession. Ce qu'étaient ces gravures, à qui elles étaient destinées ou ce que l'on en faisait lui importait peu. Il cherchait uniquement à obtenir un reçu pour don de bienfaisance. Rien de tout cela n'est ici pertinent. Le fait d'avoir une âme charitable n'est pas une condition de l'obtention d'un crédit d'impôt pour don de bienfaisance. Les gens font des dons de bienfaisance pour bien des raisons : à des fins fiscales, commerciales, par vanité, pour des motifs d'ordre religieux, à cause de pressions sociales. Aucun motif en soi ne vicie les conséquences fiscales d'un don de bienfaisance.

[28] L'intimée a cité la décision rendue par le juge Little, de la présente cour, dans l'affaire *McPherson c. La Reine*, 2006 CCI 648, [2007] 2 C.T.C. 2277, 2007 DTC 326, à l'appui de la thèse selon laquelle l'appelant n'avait pas fait un don valide. Toutefois, il ressort clairement de la décision du juge Little que le contribuable, dans cette affaire-là, n'avait pas fait de don parce qu'il s'attendait à recevoir une commission clandestine. Voici ce que le juge Little a dit :

22 Il est bien établi en droit (et selon le bon sens) que l'anticipation et la réception d'une commission clandestine en argent comptant équivalant à 75 p. 100 du don vicie ce don (voir *La Reine c. Friedberg*, précité).

23 D'après les preuves circonstanciées que j'ai exposées ci-dessus, j'ai conclu que les sommes transférées à ABLE par l'appelant en 1996 ne constituent pas un don, parce que l'appelant s'attendait à recevoir une commission clandestine équivalant à 75 p. 100 du montant qu'il avait versé.

[29] Dans la décision *Webb c. La Reine*, 2004 CCI 619, [2005] 3 C.T.C. 2068, le juge Bowie a conclu que le contribuable n'avait pas fait de don à un organisme de bienfaisance, qui semble être le même organisme que celui qui était en cause dans l'affaire *McPherson*. Le juge Bowie a dit ce qui suit :

15 [...] Malgré tout, les éléments de preuve fournis me convainquent que M. Webb a fait le paiement de 30 000 \$, comme je l'ai déjà dit, au moins dans la perspective de recevoir le remboursement d'une importante partie de son don, par le truchement de ABLE ou par un moyen indirect, en plus du reçu comme tel.

16 Il s'est écrit beaucoup de documents au sujet des dons de bienfaisance au cours des années. Cependant, la loi est selon moi très claire. Je suis lié par la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *La Reine c. Friedberg*, entre autres. Ce cas et les autres du genre indiquent clairement que pour qu'un montant soit considéré comme un don fait à un organisme de bienfaisance, il doit être versé sans qu'il n'y ait d'avantage ou de contrepartie directs ou indirects pour le donateur, et sans qu'il n'y ait d'attente d'avantage ou de contrepartie. En d'autres mots, l'intention du donateur doit être entièrement libérale.

17 Les circonstances que j'ai mentionnées m'amènent à conclure qu'il n'y avait rien du tout de libéral au sujet du paiement qu'a fait M. Webb à ABLE. Son intention était de recevoir un crédit d'impôt pour un don de bienfaisance, en plus d'un remboursement important du montant qu'il avait versé, de sorte qu'une fois additionnés, les deux éléments dépasseraient le montant de 30 000 \$ pour lequel il a écrit le chèque.

[...]

[30] Dans la décision *Norton c. La Reine*, 2008 CCI 91, 2008 DTC 2701, [2008] 5 C.T.C. 2499, le juge Archambault a également conclu qu'aucun don n'avait été effectué. Dans cette affaire, l'organisme de bienfaisance qui avait remboursé en partie le montant versé était celui qui était en cause dans les affaires *McPherson* et *Webb*.

[Renvois omis.]

[40] Continuant d'appliquer ces principes aux faits de l'affaire *Lockie*, la Cour a en outre décidé :

[31] En l'espèce, l'appelant n'a pas reçu de contrepartie de In Kind Canada ou de quelque autre personne participant au programme. L'appelant a uniquement obtenu un reçu de In Kind Canada, lequel était fondé sur ce qui, selon CEI et In Kind Canada, représentait la juste valeur marchande des produits. L'appelant n'a pas reçu de contrepartie ou d'avantage si ce n'est qu'il a obtenu un crédit en vertu de la Loi à l'égard du montant du don consenti à In Kind Canada.

[32] C'est le rendement possible de l'investissement qui intéressait l'appelant, mais étant donné que le seul avantage que l'appelant a obtenu se rapporte au montant du crédit qu'il a reçu en vertu de la Loi (crédit qui, comme l'a affirmé l'appelant, était fondé sur la juste valeur marchande des biens qu'il avait transférés à In Kind Canada, telle qu'elle avait été déterminée par CEI et par In Kind Canada, mais qui sera déterminée en fonction de la juste valeur marchande réelle de ces produits), cet avantage à lui seul, dans ces conditions, ne peut pas vicier le don. Je conclus donc que l'appelant a de fait effectué un don en faveur de In Kind Canada lorsqu'il a remis les produits à cet organisme de bienfaisance en 2003.

[41] À la lumière de cette jurisprudence constante, et comme aucun avantage n'a, en fait, été reçu dans la présente affaire, à part les reçus de don gonflés, il faudrait que la Cour décide que le motif sans rapport à une œuvre de bienfaisance ou le but sans rapport à une œuvre de bienfaisance qui existe en même temps en l'espèce est de telle importance qu'il a pour effet de révoquer ou d'annuler l'intention de faire un don en ce qui a trait au montant du don en argent comptant. Bref, étant donné l'absence d'un avantage confirmé pour l'appelant, le motif et le but prédominants doivent annuler les montants des dons en argent comptant qui existent dans les faits et le don même de ces montants.

[42] Si une telle règle de droit existait, il semble que la Cour d'appel de l'Ontario dans *McNamee v. McNamee*⁸ l'ait rejetée, lorsqu'elle a observé, aux paragraphes 33, 34, 35, 36 et 37 de sa décision :

[TRADUCTION]

[33] Le juge de première instance a conclu que M. McNamee Sr. n'avait pas l'intention de donner les actions à ses fils; il avait plutôt l'intention de réaliser le gel successoral afin de protéger sa société contre les créanciers (et d'éviter d'éventuelles conséquences fiscales). [...]

[34] Avec respect, cette analyse confond l'intention avec le motif ou le but sous-jacent. Il ne s'agit pas des mêmes concepts, et les traiter comme tels constitue une erreur de droit. Le fait que le but ou le motif principal de M. McNamee Sr., lorsqu'il a transféré les actions, était de geler la succession ne signifie pas qu'il n'avait pas l'intention de donner les actions afin de réaliser ce but. Si le juge de première instance s'était concentré sur l'intention de M. McNamee Sr. en ce qui avait trait au transfert même des actions, plutôt que sur son but ou son motif ultime pour réaliser le gel successoral, il aurait compris – selon les preuves qui m'ont été présentées – que M. McNamee Sr. avait bien l'intention de donner les actions : la documentation à cet égard (la déclaration de don) est claire; le fait qu'il n'a pas vendu les actions aux garçons parce qu'ils n'avaient pas d'argent – comme le juge

⁸ 2011 ONCA 533, 335 DLR (4th) 704

du procès l'a noté ci-dessus – renforce la notion que le transfert était effectué par voie de don, et il n'y avait pas de « contrepartie » en droit, comme nous l'avons déjà expliqué. L'intention en ce qui concerne le transfert des actions était de l'effectuer à titre gratuit. Le transfert faisait partie de la structure de la société qui mettait en place le gel successoral. Et le gel successoral était le motif ou le but ultime.

[35] S'il avait opéré ces distinctions, le juge de première instance aurait reconnu que M. McNamee Sr. avait l'intention requise, comme donateur, de transférer les actions au moyen d'un don.

[36] Dans son analyse, le juge de première instance s'est appuyé sur la décision *Traversy v. Glover* (2006), 30 R.F.L. (6th) 372, de la Cour supérieure, laquelle, au paragraphe 39, fait référence à l'extrait suivant de la définition de « *gift* » (« don ») dans le *Black's Law Dictionary*, 5^e édition (St. Paul, Minnesota : West Group, 1979) :

[TRADUCTION]

En droit fiscal, un paiement est un don s'il est fait sans condition, en conséquence d'une générosité désintéressée, par affection, respect ou charité, ou en vertu de motivations semblables, et non en conséquence de la force contraignante d'une obligation morale ou juridique quelconque ou de la perspective d'avantages de nature économique.

[37] Cette citation est introuvable dans les éditions ultérieures de ce dictionnaire. Quoi qu'il en soit, nous ne sommes pas convaincus que les dons [TRADUCTION] « inspirés par l'affection, le respect ou la charité, ou par d'autres impulsions semblables » soient le seul type d'intention du donateur qui puisse fonder un don valide – [TRADUCTION] « dans l'esprit, disons, de boutons de manchette sous l'arbre de Noël » dans les mots du juge de première instance. En l'espèce, l'intention de transférer les actions était un objectif parfaitement légitime sur le plan juridique, soit de soutenir la restructuration de la société sous la forme d'un gel successoral. Avec respect, dans la mesure où la jurisprudence *Traverzy* ainsi que le juge de première instance dans la présente affaire arguent que l'intention du donateur ne doit être inspirée que par l'altruisme pour qu'un don soit valide, nous rejetons cette thèse. Un transfert de biens au moyen d'un don peut également être motivé par des fins commerciales, pourvu que le transfert soit à titre gratuit, c'est-à-dire, comme la juge McLachlin (tel était alors son titre) l'a dit dans la décision *Peter c. Beblow*, précité, pourvu que le don comporte « le fait de donner volontairement à autrui sans attente de rémunération ».

[43] La Cour a par la suite considéré les conséquences de la jurisprudence *McNamee* dans une décision récente, *Kossow c. R.*⁹ La Cour est tirée la conclusion de fait suivante au paragraphe 69 :

[TRADUCTION]

[69] En l'espèce, les dons de Mme Kossow à Ideas ne se distinguaient pas du financement qu'elle avait reçu de Talisker. Ses dons étaient assortis de la condition que ses demandes de prêts sans intérêt fussent acceptées. Je conclus que, comme dans *Maréchaux*, Mme Kossow n'a pas fait un don au sens de l'article 118.1 de la Loi. Les prêts sans intérêt de 25 ans constituaient des [TRADUCTION] « avantages importants » reçus par elle en échange de ses dons. L'appelante a pu transférer 50 000 \$, 60 000 \$ et 50 000 \$ à Ideas en utilisant seulement 17 000 \$, 20 400 \$ et 17 000 \$ de son propre argent en 2000, 2001 et 2002 respectivement. Elle a accompli cela sans avoir à payer l'intérêt sur un prêt commercial pour la différence.

[44] En considérant ces faits au regard de la jurisprudence *McNamee*, la Cour a conclu :

[TRADUCTION]

[71] L'avocate de Mme Kossow soutient qu'un don n'est vicié que lorsqu'il existe une preuve de contrepartie de la part du donataire au donateur. À l'appui de sa thèse, l'avocate invoque l'arrêt récent de la Cour d'appel de l'Ontario dans l'affaire *McNamee v. McNamee*, 2011 ONCA 533, par lequel elle a observé :

[TRADUCTION]

31 Il convient de rappeler que le point en litige n'est pas de savoir si le donateur (ou, d'ailleurs, le donataire) a tiré un avantage quelconque du gel successoral (M. McNamee Sr. a réalisé sa planification d'entreprise; les garçons ont reçu leurs actions ordinaires). La question est de savoir si le donataire a donné une contrepartie quelconque au donateur pour le transfert des actions. Pour les motifs exposés ci-dessus, l'appelant n'a donné aucune contrepartie à cet égard. Le fait que M. McNamee Sr. a réalisé les buts de sa planification d'entreprise – y compris celui de limiter sa valeur dans la société à 2 millions de dollars, avec le droit d'en retirer davantage s'il le voulait; la protection à l'égard de ses créanciers et le fait de se soustraire à des conséquences fiscales possibles à son décès – ne constitue pas une contrepartie qu'il aurait reçue de l'appelant. Et nous ajouterions que le fait que l'appelant a conservé son emploi auprès de McNamee Concrete ne constitue pas non plus une contrepartie pour le transfert des actions dans les circonstances.

⁹ 2012 TCC 325

L'appelant reçoit un bon salaire pour ses services à titre d'employé dans la société, et le vague espoir du père que ses fils continuent la société ne constitue pas une contrepartie accordée par les garçons. Les actions n'ont pas été transférées afin de garantir la participation continue des fils dans la société; elles ont été transférées pour donner effet au plan de gel successoral. Le motif sous-jacent à la conduite d'un donateur n'est pas la même chose qu'une contrepartie accordée par le donataire. [Non souligné dans l'original.]

[72] Je suis d'avis que l'appelante a interprété les observations de la Cour d'appel de l'Ontario sans tenir compte du contexte et qu'elle a mal compris leur portée. Ces observations se rattachent à une question de droit de la famille relativement à laquelle il existait un différend quant à savoir si les actions reçues par le mari, du père de celui-ci, faisaient partie des biens matrimoniaux. La question était de savoir si les actions avaient été données au mari par son père.

[73] De plus, les observations faites à l'occasion de l'affaire *McNamee* n'étaient pas censées être d'application générale. Il faut les interpréter au regard des faits de cette affaire particulière. La Cour d'appel de l'Ontario n'a pas restreint la définition du mot « don ». Elle ne visait pas à modifier la définition du don. Elle s'est appuyée sur la définition suivante de « don » pour statuer :

[TRADUCTION]

24 Les éléments essentiels d'un don légalement valide ne sont pas en cause. Il doit y avoir 1) intention de faire un don de la part du donateur, sans contrepartie ou attente de rémunération, 2) acceptation du don par le donataire et 3) un acte suffisant de délivrance ou de transfert des biens pour conclure la transaction : *Cochrane v. Moore*, (1890), 25 Q.B.D. 57 (C.A.), aux pages 72 et 73; Mossman et Flanagan, précité, à la page 441, Bruce Ziff, *Principles of Property Law*, 5^e édition (Toronto : Carswell, 2010), à la page 157.

[45] En parvenant à sa décision, la Cour a conclu ainsi aux paragraphes 74 et 75 :

[TRADUCTION]

[74] Les avocats ont également soutenu que, si je conclus que l'appelante a reçu un avantage en contrepartie du don, l'appelante devrait avoir droit à un crédit d'impôt pour la portion en argent comptant de son don, soit 10 000 \$, en 2002.

[75] Je rejette cette thèse. De même que dans l'affaire *Maréchaux*, « [d]ans ce cas-ci, il n'y a qu'un seul arrangement interdépendant ». Aucune portion du don n'a été donnée à titre de don sans attente de contrepartie.

[46] Invariablement, l'existence d'un bénéfice quelconque, hormis un reçu aux fins de l'impôt, conféré à un contribuable dans le cadre d'un programme de dons vicie ou annihile entièrement l'intention de faire un don. La jurisprudence *Kossow* reprend cet enseignement. À cet égard, la jurisprudence *Kossow* est conforme à la jurisprudence issue de la jurisprudence *Friedberg*. Cependant, l'arrêt *Kossow* n'enseigne pas que l'intention de faire un don peut être annihilée du fait de la simple ampleur ou du quantum exagéré d'un reçu gonflé de don de bienfaisance, en l'absence de fait d'un autre avantage réel ou potentiel conféré au donateur ou reçu par lui.

V. Décision

[47] L'intention de faire un don ne prédominait pas chez l'appelant et n'était peut-être présente en lui que marginalement, lorsqu'il a donné les parts transférées à l'organisme de bienfaisance. En fait, l'appelant avait l'intention de donner les parts transférées, acquises avec les montants des dons en argent comptant, sans la condition de recevoir un avantage quelconque, hormis les reçus aux fins de l'impôt, tout aussi gonflés de manière inique ces reçus fussent-ils. Il est constant que l'appelant n'avait reçu aucune contrepartie, sauf la possibilité du reçu gonflé aux fins de l'impôt et le crédit d'impôt gonflé concordant pour don de bienfaisance.

[48] Le fait demeure toutefois que, dans la mesure où le montant du don en argent comptant concernait les parts transférées, l'appelant s'est appauvri en raison du transfert, a payé une contrepartie valable pour le transfert et avait l'intention de donner et a cédé les parts transférées, lesquelles ont été, par ailleurs, reçues par l'organisme de bienfaisance. Quels que soient les reproches que l'on puisse faire relativement au programme de dons, en droit, le montant du don en argent comptant satisfait au critère juridique relatif au don de bienfaisance. L'appelant n'ayant reçu aucun avantage, hormis les reçus gonflés aux fins de l'impôt, nulle jurisprudence n'enseigne que l'intention de faire un don, selon la définition qui en est donnée dans la jurisprudence relative à l'article 118.1 de la Loi, a été viciée ou annulée jusqu'à concurrence de la valeur du don en argent comptant.

[49] En conséquence, l'appel est accueilli jusqu'à concurrence des dons de bienfaisance s'élevant à 254 100 \$ en 2002 et à 283 065 \$ en 2003.

VI. Les dépens

[50] Dans leurs observations, les deux parties ont demandé les dépens quelle que soit l'issue de l'instance. Normalement, donc, l'appelant aurait droit aux dépens. De plus, une approche de principe est nécessaire lorsque les dépens sont refusés à la

partie dont le recours est accueilli. Quoique l'appelant a vu retenue sa thèse relativement à la question principale dont la Cour est saisie, la Cour n'accordera pas les dépens à l'appelant, pour les motifs suivants qui, à l'appréciation de la Cour, constituent des circonstances spéciales :

- i) dans ses premières déclarations et dans ses rapports subséquents avec l'ARC, l'appelant n'a pas été franc ni quant à la nature juridiquement obligatoire des documents de transaction (dont il a finalement convenu qu'ils constituaient des simulacres) ni quant aux reçus de don gonflés;
- ii) l'appelant n'a pas révélé, jusqu'après le processus d'interrogatoire préalable, soit par inadvertance, soit par manque de diligence, l'existence de la décharge;
- iii) l'appelant a avisé la Cour, au début de l'audience, qu'il se désistait du point en litige abandonné, mais il a néanmoins négocié relativement à ce même point et l'a poursuivi, en le mentionnant même dans l'exposé conjoint partiel des faits daté de seulement dix (10) jours avant l'audience;
- iv) les dépens doivent tenir compte de la façon dont l'appelant a utilisé les documents de transaction et les reçus de don gonflés comme des simulacres et une ruse dans le seul but de dérouter l'ARC dans sa détermination de la juste valeur marchande exacte des parts transférées.

Signé à Ottawa, Canada, ce 19^e jour de novembre 2012.

« R.S. Bocock »

Juge Bocock

Traduction certifiée conforme
ce 12^e jour de février 2013.

François Brunet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2012 CCI 406

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2010-1429(IT)G

INTITULÉ : ALLEN BERG ET SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L' AUDIENCE : Le 4 juin 2012

MOTIFS DU JUGEMENT : L' honorable juge Randall Boccock

DATE DU JUGEMENT : Le 19 novembre 2012

COMPARUTIONS :

Avocats de l' appelant : Me David Nathanson, c.r.
Me Adrienne Woodyard

Avocats de l' intimée : Me André LeBlanc
Me Steven Leckie

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l' appelant :

Nom : David C. Nathanson, c.r.

Cabinet : Davis LLP
Toronto (Ontario)

Pour l' intimée :

William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa (Canada)