

Dossiers : 2008-2759(IT)G
2008-2779(IT)G
2014-3231(IT)G

ENTRE :

V. ROSS MORRISON,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec l'appel de
Dieter Eisbrenner portant le numéro de dossier 2015-858(IT)G
du 17 au 20 avril 2018, du 25 au 27 avril 2018, du 30 avril au 4 mai 2018
et les 14 et 16 mai 2018, à Toronto (Ontario)

Devant : L'honorable juge John R. Owen

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocats de l'intimée :

M^e Ronald MacPhee, M^e Ryan Gellings
et M^e Stephen Ji

JUGEMENT

Conformément aux motifs du jugement ci-joints, les appels interjetés à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA ») pour les années d'imposition 2003 et 2005 sont rejetés et l'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la LTA pour l'année d'imposition 2004 est accueilli en partie conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Compte tenu du succès partiel de l'appelant, il n'y aura pas d'adjudication des dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 7^e jour de novembre 2018.

« J.R. Owen »

Juge Owen

Traduction certifiée conforme
Ce 22^e jour d'octobre 2019

François Brunet

Dossier : 2015-858(IT)G

ENTRE :

DIETER EISBRENNER,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de
V. Ross Morrison portant les numéros de dossier 2008-2759(IT)G, 2008-
2779(IT)G et 2014-3231(IT)G du 17 au 20 avril 2018, du
25 au 27 avril 2018, du 30 avril au 4 mai 2018 et les 14 et 16 mai 2018, à
Toronto (Ontario)
Devant : L'honorable juge John R. Owen

Comparutions :

Avocats de l'appelant : Shane Greaves, Martin Gentile,
Justin Kutyan et Kelly Ng

Avocats de l'intimée : Ronald MacPhee, Ryan Gellings et
Stephen Ji

JUGEMENT

Conformément aux motifs du jugement ci-joints, l'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* pour les années d'imposition 2005 et 2006 est rejeté avec dépens adjugés à l'intimée conformément au tarif de l'annexe II des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*.

Signé à Ottawa, Canada, ce 7^e jour de novembre 2018.

« J.R. Owen »

Juge Owen

Référence : 2018 CCI 220
Date : 20181107
Dossiers : 2008-2759(IT)G
2008-2779(IT)G
2014-3231(IT)G

ENTRE :

V. ROSS MORRISON,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée,

Dossier : 2015-858(IT)G

ET ENTRE :

DIETER EISBRENNER,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Owen

I. Introduction

[1] Notre cours est saisie d'appels interjetés par M. V. Ross Morrison et M. Dieter Eisbrenner (les « appelants ») de nouvelles cotisations visant à corriger l'impact fiscal de leur participation à des programmes de dons de produits pharmaceutiques (les « programmes ») qui ont existé de 2003 à 2008. M. Morrison a participé au programme de dons appelé Canadian Gift Initiative (le « programme CGI ») en 2003 et au programme de dons appelé Canadian Humanitarian Trust (le « programme CHT ») en 2004 et 2005; M. Eisbrenner a participé au programme CHT en 2005. Les appels ont été entendus sur preuve commune.

[2] M. Morrison est avocat et il s'est représenté lui-même avec l'aide d'un associé. M. Eisbrenner était représenté par un avocat nommé peu avant l'audience.

[3] La semaine précédant le début de l'audition de ces appels, prévue pour quatre semaines, M. Rosen a retiré son appel. M. Rosen était le propriétaire de World Health Initiatives Inc. (« WHI »), créateur et fondateur du programme CHT. À la suite de la réception de la preuve par affidavit quant aux difficultés éprouvées pour signifier en personne une assignation à M. Rosen, j'ai rendu une ordonnance en faveur de l'intimée afin de permettre la signification indirecte de l'assignation.

[4] Au début de l'audition des appels, M. Miller, un ancien employé de Canadian Donations Limited (« CDL »), la mercaticienne du programme CGI et du programme CHT, a abandonné son appel.

[5] Les appelants ont cité à témoigner les personnes suivantes :

- M. Morrison.
- M. Eisbrenner.

- M. Eric Richard Miller, employé de CDL en 2004, 2005 et 2006.
- M. Kevin O'Brien, directeur général de Canadian Physicians for Aid and Relief (« CPAR ») pendant les années d'imposition en cause dans les présents appels.
- M. Robert Edison Barnett, président du conseil d'administration d'Escarpment Biosphere Foundation (« EBF ») pendant les années d'imposition en cause dans les présents appels.
- M^{me} Shirley Gremyachev, fondatrice et directrice de Universal Aide Society.
- M. Max Zive, pharmacien, président de Zipharm International Inc. et expert-conseil en ce qui concerne le programme CGI et le programme CHT.
- M. Philip J. Rosenberg, pharmacien et expert-conseil en ce qui concerne le programme CHT.

[6] L'intimée a appelé à témoigner les personnes suivantes :

1. M. Ronald Eugene Monahan, vérificateur de dossiers importants à l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») et vérificateur principal des particuliers qui ont participé au programme CHT en 2004, 2005 et 2006.
2. M. Richard Alan Wilson, vérificateur de l'évitement fiscal à l'ARC et vérificateur principal des particuliers qui ont participé au programme CGI après le départ à la retraite du vérificateur principal initial en septembre 2006.
3. M. Claude Senecal, agent d'échange d'information auprès de l'autorité compétente canadienne (l'« ACC »).

[7] L'intimée a également cité M. Ernst Rudolf Berndt, PhD., qui était qualifié comme expert en matière de mesure des valeurs pour les produits pharmaceutiques génériques.

A. Les hypothèses de fait du ministre du Revenu national

[8] En appréciant à nouveau la participation des appelants au programme CHT, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a formulé des hypothèses de fait qui n'ont pas été discutées par les éléments de preuve présentés par les appelants. Les hypothèses de fait du ministre formulées dans les actes de procédure du ministre sont reproduits intégralement à l'annexe A des présents motifs.

II. La preuve

A. Le programme CGI

[9] M. Morrison a participé au programme CGI en 2003. M. Eisbrenner n'a pas participé au programme CGI.

[10] Le fondateur du programme CGI était Canadian Gift Initiatives Inc. (« CGI »). CGI a retenu les services de CDL pour commercialiser le programme de CGI.

[11] M. Morrison a conclu un contrat d'achat avec CGI le 30 septembre 2003 (le « contrat CGI ») en vertu duquel il acceptait d'acheter de CGI [TRADUCTION] « certaines marchandises [...] figurant à l'annexe A des présentes » pour un prix d'achat net de 9 500 \$.¹

[12] M. Morrison a témoigné qu'une personne autre que lui-même lui avait inscrit la plupart des renseignements manuscrits du contrat de CGI² et qu'il n'y avait aucune mention de produits pharmaceutiques dans le contrat d'achat lorsqu'il a signé celui-ci.³ Selon ce que M. Morrison a compris, les produits pharmaceutiques seraient constitués d'un amalgame des médicaments énumérés dans le matériel promotionnel du programme de CGI.⁴

¹ Pièce R-2. Le prix d'achat a été ainsi défini à la section 2 du contrat de CGI : 10 000 \$ moins un rabais de 500 \$.

² Lignes 11 à 14 de la page 76 de la transcription des débats (la « transcription »).

³ Lignes 18 à 21 de la page 77 de la transcription.

⁴ Lignes 26 à 28 de la page 71 de la transcription, lignes 1 à 7 de la page 72 de la transcription et pièce R-5, onglet B.

[13] À l'article 4 du contrat de CGI, un « X » dans une case indique que M. Morrison a l'intention de faire don des produits pharmaceutiques à un organisme de bienfaisance enregistré et qu'il désigne CGI pour faciliter le don. L'organisme de bienfaisance enregistré n'est pas désigné dans le contrat de CGI.⁵

[14] M. Morrison a payé le prix d'achat de 9 500 \$ par chèque du 7 octobre 2003 à un cabinet d'avocats. Le chèque a été encaissé le 30 octobre 2003.⁶

[15] M. Morrison a exécuté un acte de cession intitulé [TRADUCTION] « ACTE DE DONATION À UN ORGANISME DE BIENFAISANCE » daté du 7 novembre 2003 en faveur d'EBF (l'« acte de CGI »).⁷ Le nom de l'organisme de bienfaisance et la date ont été inscrits par une personne autre que M. Morrison.⁸

[16] M. Morrison ne savait pas si l'acte de CGI était joint au contrat de CGI.⁹ M. Morrison ne savait pas non plus s'il avait signé le contrat de CGI et l'acte de CGI à la même date, mais il a admis que c'était possible même si les documents comportaient deux dates différentes (le 30 septembre et le 7 novembre).¹⁰

[17] EBF a délivré à M. Morrison un reçu aux fins de l'impôt de 56 502,80 \$ daté du 11 novembre 2003.¹¹ À ce reçu étaient annexés une facture datée du 5 novembre 2003 et un document non daté intitulé « Annexe de la valeur du don » identifiant certains produits pharmaceutiques et indiquant la valeur attribuée à ces produits. M. Morrison ne connaissait pas spécifiquement les produits pharmaceutiques qu'il avait achetés ni la valeur de ces produits jusqu'à ce qu'il reçoive le reçu aux fins de l'impôt.¹²

[18] Dans sa déclaration de revenus de 2003,¹³ M. Morrison a demandé le montant indiqué dans le reçu aux fins de l'impôt à titre de don à EBF et a déclaré

⁵ Lignes 10 à 24 de la page 78 de la transcription.

⁶ Lignes 9 à 28 de la page 81 de la transcription, lignes 1 à 13 de la page 82 de la transcription et pièce R-3.

⁷ Lignes 25 à 28 de la page 78 de la transcription, ligne 1 de la page 79 de la transcription et pièce R-9.

⁸ Lignes 22 à 28 de la page 79 de la transcription.

⁹ Lignes 21 à 28 de la page 80 de la transcription et lignes 1 à 8 de la page 81 de la transcription.

¹⁰ Lignes 14 à 27 de la page 82 de la transcription.

¹¹ Pièce R-4.

¹² Lignes 17 à 25 de la page 71 de la transcription, lignes 22 à 28 de la page 77 de la transcription et lignes 1 à 9 de la page 78 de la transcription.

¹³ Pièce R-1.

un gain en capital de 47 002,80 \$ (c.-à-d. 56 502,80 \$ - 9 500 \$) provenant de la disposition des produits pharmaceutiques indiqués dans les pièces jointes au reçu aux fins de l'impôt.

[19] M. Wilson a déclaré que l'ARC n'a pas contesté la thèse de M. Morrison selon laquelle il avait acheté des produits pharmaceutiques de CGI et qu'il les avait transférés à EBF.¹⁴ L'ARC a toutefois contesté la valeur des produits pharmaceutiques en se fondant sur une évaluation obtenue d'un évaluateur employé par l'ARC.¹⁵ L'ARC a établi une nouvelle cotisation à l'égard de M. Morrison lui refusant la totalité du don, sauf 1 759,35 \$, que M. Morrison a demandé dans sa déclaration de revenus de 2003. M. Morrison n'a pas rendu de témoignage d'expert relativement à la valeur des produits pharmaceutiques. M. Morrison s'est plutôt fié aux évaluations obtenues par le programme de CGI, qui utilisaient les valeurs du Formulaire des médicaments de l'Ontario¹⁶

[20] M. Morrison a déclaré qu'il était au courant de l'avantage fiscal éventuel découlant de la participation au programme de CGI, mais que l'économie d'impôt n'était pas la principale raison pour laquelle il participait au programme.¹⁷ M. Morrison a exposé ainsi ce qui le motivait :

[TRADUCTION] Ce qui m'a motivé, c'est la possibilité de participer à un programme qui impliquait la distribution de médicaments essentiels, de produits pharmaceutiques si l'on veut, à des personnes dans le besoin dans des pays en voie de développement.¹⁸

B. Le programme de CHT

[21] Le programme de CHT a remplacé le programme de CGT après 2003 en raison de modifications de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR ») proposées et

¹⁴ Lignes 22 à 28 de la page 1332 de la transcription et lignes 1 à 7 de la page 1333 de la transcription.

¹⁵ Lignes 8 à 20 de la page 1333 de la transcription.

¹⁶ Lignes 3 à 22 de la page 886 de la transcription et pièce A-58.

¹⁷ Lignes 25 à 28 de la page 95 de la transcription et lignes 1 à 2 de la page 96 de la transcription.

¹⁸ Lignes 8 à 11 de la page 96 de la transcription.

publiées au début de décembre 2003, qui portaient sur la soi-disant disposition « des achats à bas prix et des dons d'un montant élevé ». ¹⁹

[22] M. Monahan a déclaré que, selon les déclarations de revenus produites auprès de l'ARC et la vérification du programme de CHT effectuée par l'ARC, il y avait environ 6 500 participants au programme de CHT en 2004, 10 000 participants en 2005 et 10 500 participants en 2006. ²⁰ Le montant des dons réclamés par les participants au programme de CHT au cours de ces trois années était d'environ 222 millions de dollars pour les dons en espèces et de 600 millions de dollars pour les dons en nature. ²¹

[23] M. Miller a déclaré que Stephen Rosen avait structuré le programme de la CHT et qu'au fil du temps, il en était devenu la figure de proue. ²² À partir de 2004, M. Miller a organisé des événements publics et privés pour promouvoir le programme de CHT auprès des particuliers. ²³ Stephen Rosen a pris la parole à presque tous ces événements. ²⁴ De 2004 à 2006, CDL a conclu des ententes avec au moins 200 représentants autorisés (agents) qui ont sollicité des participants au programme de CHT. ²⁵

[24] Le matériel promotionnel du programme de CHT, qui comprenait au moins une présentation vidéo réalisée par des professionnels, indique que les produits pharmaceutiques ont été notamment distribués à grande échelle au Vietnam, en Équateur, au Malawi et en Afrique subsaharienne. ²⁶

[25] L'avocat de l'intimée a signalé au cours de l'audience que l'intimée ne conteste pas l'existence de produits pharmaceutiques et leur distribution à

¹⁹ De manière générale, selon les modifications estimées que le montant du don d'un bien acquis devait correspondre au coût dudit bien au donateur, sous réserve de certaines exceptions.

²⁰ Lignes 2 à 26 de la page 1162 de la transcription. M. Miller a déclaré un nombre semblable de participants (lignes 13 à 21 de la page 311 de la transcription).

²¹ Lignes 24 à 28 de la page 1164 de la transcription, page 1165 de la transcription et lignes 1 à 9 de la page 1166 de la transcription.

²² Lignes 3 à 17 de la page 312 de la transcription.

²³ Lignes 10 à 28 de la page 291 de la transcription, pages 292 à 304 de la transcription et lignes 1 à 15 de la page 305 de la transcription.

²⁴ Lignes 12 à 15 de la page 298 de la transcription et lignes 17 à 25 de la page 299 de la transcription.

²⁵ Lignes 2 à 27 de la page 285 de la transcription. Le nombre de représentants a augmenté chaque année.

²⁶ Par exemple, la pièce A-18 (brochure d'une page intitulée [TRADUCTION] « Vos dons à l'œuvre ») et la pièce A-34 (CD de la vidéo promotionnelle). La vidéo a été remise aux représentants autorisés du programme de CHT et a été jouée lors d'événements de marketing (lignes 24 à 27 de la page 310 de la transcription).

l'extérieur du Canada. L'intimée conteste le fait que diverses ²⁷ Canadian Humanitarian Trusts (« CHT ») ont acquis des produits pharmaceutiques qui ont été distribués aux appelants.²⁸

[26] M. Morrison et M. Eisbrenner ont participé au programme de CHT en 2004 et en 2005. Les présents appels ne portent pas sur la participation de M. Eisbrenner en 2004. Une partie du montant des dons demandé par M. Eisbrenner dans sa déclaration de revenus de 2005 a été reportée à son année d'imposition 2006.²⁹

[27] Selon le matériel promotionnel du programme de CHT, le programme comportait les éléments suivants :³⁰

- Le client fait un don en argent à une fondation de bienfaisance enregistrée (la fondation A)
- Le client présente une demande à WHI afin d'être considéré comme un bénéficiaire potentiel de catégorie A de CHT
- CHT convertit le titre en Essential Medicine Units [TRADUCTION] (unités de médicaments essentiels) de l'Organisation mondiale de la Santé (« l'OMS ») pour le bénéfice du candidat retenu (le client)
- Le client choisit de faire don d'unités de médicaments essentiels de l'OMS (« unités de ME de l'OMS ») à une fondation de bienfaisance enregistrée (la fondation B)
- La fondation A émet un reçu d'impôt pour le don en espèces; la fondation B émet un reçu d'impôt pour la valeur nette³¹ des unités de ME de l'OMS

²⁷ Il ressort de la preuve qu'il existait plusieurs fiducies de CHT, chacune se distinguant uniquement par les chiffres romains suivant leur nom (pièces A-24, A29 et R-20). Pour faciliter la consultation, je désignerai les fiducies de CHT du programme de CHT en 2004 et en 2005 sous la désignation « CHT ».

²⁸ Lignes 4 à 9 de la page 583 de la transcription et lignes 4 à 9 de la page 584 de la transcription.

²⁹ Pièce A-33, pages 10 et 13. M. Eisbrenner a interjeté appel de la nouvelle cotisation établie pour ses années d'imposition 2005 et 2006.

³⁰ Pièce R-11 sous l'onglet B et pièce A-13.

³¹ Le matériel promotionnel indiquait qu'il y avait un privilège sur les unités de ME de l'OMS au moment où elles ont été distribuées aux bénéficiaires de catégorie A.

- Les unités de ME de l'OMS sont distribuées aux nécessiteux des pays en développement

[28] Le matériel promotionnel n'explique pas comment les produits pharmaceutiques se rendent jusqu'à CHT pour être distribués aux bénéficiaires de catégorie A. M. Miller a indiqué que Crunin Investments (« Crunin ») était le fondateur de CHT³² mais aucun des témoins n'a pu expliquer comment Crunin avait acquis des produits pharmaceutiques prétendument donnés en vertu de CHT.

[29] Certains organismes de bienfaisance enregistrés du Canada ont participé au programme de CHT aux termes de l'un des trois rôles possibles.³³ Le premier rôle était celui d'un organisme de bienfaisance recueillant des dons en espèces (c.-à-d. une fondation A). Ces organismes de bienfaisance ont reçu des dons en espèces des participants et émis des reçus d'impôt aux participants. M. Miller a déclaré qu'Alberta Distribution Relief Agency (« ADRA »), Living Waters Ministry Trust et Phoenix Community Works Foundation (« PCWF ») étaient des organismes de bienfaisance ayant recueilli des dons en espèces de 2004 à 2006.³⁴

[30] Le deuxième rôle était celui d'un organisme de bienfaisance recueillant des dons en nature (c.-à-d. une fondation B). Ces organismes de bienfaisance ont reçu des dons en nature des participants sous forme de certificats délivrés par la CHT et ont délivré des reçus aux fins de l'impôt aux participants. M. Miller a déclaré que Choson Kallah Foundation (« CKF »), Meoroth Charitable Foundation (« MCF »), Resources for Life Foundation et New Hope Ministries Institute étaient des organismes de bienfaisance ayant recueilli des dons en nature de 2004 à 2006.³⁵ Le ministre a présumé qu'Adventist Society International était également un organisme de bienfaisance recueillant des dons en espèces.³⁶

[31] Le troisième rôle était celui d'un organisme de bienfaisance distributeur. Ces organismes de bienfaisance ont reçu des dons en espèces remis aux organismes de bienfaisance recueillant des dons en espèces et des certificats remis aux organismes

³² Lignes 11 à 17 de la page 321 de la transcription.

³³ Voir dans son ensemble le témoignage de M. Miller aux lignes 22 à 28 de la page 281 de la transcription, aux pages 282 à 284 de la transcription et à la ligne 1 de la page 285 de la transcription.

³⁴ Lignes 4 à 13 de la page 424 de la transcription.

³⁵ Lignes 14 à 28 de la page 424 de la transcription et lignes 1 à 4 de la page 425 de la transcription.

³⁶ Voir par exemple le paragraphe 18t) de la réponse à l'avis d'appel de M. Eisbrenner pour ses années d'imposition 2005 et 2006 (la « réponse Eisbrenner »).

de bienfaisance recueillant des dons en nature. M. Miller a déclaré que CPAR et EBF étaient des organismes de bienfaisance distributeurs de 2004 à 2006.³⁷ Les organismes de bienfaisance distributeurs n'ont pas délivré de reçus officiels.

[32] Les organismes de bienfaisance distributeurs et WHI ont conclu des ententes concernant les dons en espèces et en nature reçus par ces organismes. Les ententes stipulaient que l'organisme de bienfaisance distributeur déposerait toutes les sommes reçues dans un compte en fiducie distinct détenu par un cabinet d'avocats et que l'organisme de bienfaisance signerait une lettre d'instruction irrévocable enjoignant au cabinet d'avocats de payer les sommes reçues comme suit :

- 1 % au compte général de l'organisme de bienfaisance distributeur;
- 1,57 % de la valeur totale non grevée des produits pharmaceutiques que l'organisme de bienfaisance distributeur reçoit à un organisme de bienfaisance recueillant des dons en nature désigné;
- 1 % (plus la TPS applicable) à WHI en tant que frais pour ses services;
- 32,68 % (plus la TPS applicable) à WHI pour la sollicitation de fonds et de produits pharmaceutiques;
- le solde du compte en fiducie de WHI pour couvrir tous les coûts associés à la distribution des produits pharmaceutiques.³⁸

[33] Le ministre a présumé que les organismes de bienfaisance participant au programme de CHT ne conservaient collectivement que 3,3 % de l'argent reçu par les organismes de bienfaisance recueillant des dons en espèces en 2004 et pas plus de 3 % de l'argent reçu par les organismes de bienfaisance recueillant des dons en espèces en 2005 et 2006.³⁹ L'avocat de l'intimée a demandé à M. Miller si les

³⁷ Lignes 5 à 11 de la page 425 de la transcription.

³⁸ Lignes 26 à 28 de la page 502 de la transcription, lignes 1 à 7 de la page 503 de la transcription, lignes 3 à 10 de la page 515 de la transcription, lignes 1 à 20 de la page 720 de la transcription, lignes 9 à 18 de la page 743 de la transcription et pièces A-39, A-41, A-63 et A-67. Les pièces A-40, A-43, A-61 et A-62 font état des ententes avec les cabinets d'avocats.

³⁹ Alinéa 18(ee) de la réponse Eisbrenner, alinéa 14(cc) de la deuxième réponse modifiée à l'avis d'appel de M. Morrison pour son année d'imposition 2004 (la « réponse Morrison de 2004 ») et alinéa 13(cc) de la réponse à l'avis d'appel de M. Morrison pour son année d'imposition 2005 (la « réponse Morrison de 2005 ») (Je ferai

organismes de bienfaisance recueillant des dons en espèces conservaient 1 % de l'argent comptant reçu des participants, mais M. Miller a déclaré qu'il n'était pas au courant des dispositions prises avec les organismes de bienfaisance recueillant des dons en espèces.⁴⁰

[34] La documentation ayant trait à la participation d'une personne au programme de CHT comprenait les éléments suivants (les « documents de CHT ») :

- Une demande de bénéficiaire de catégorie A présentée à WHI (une « demande »)
- Un certificat délivré par CHT (un « certificat ») attestant que la personne désignée sur les certificats avait été nommée bénéficiaire de catégorie A de CHT et était propriétaire d'un nombre particulier d'unités de ME de l'OMS assujetties à un privilège décrit dans une page annexée au certificat également libellée de façon à permettre jusqu'à concurrence de trois transferts de titre. Le certificat indique que la description des unités de ME de l'OMS figure à l'annexe du certificat.
- Un acte de donation désignant WHI comme mandataire chargé de prendre toutes les mesures nécessaires pour effectuer le don des unités de ME de l'OMS à un donataire

[35] M. Morrison et M. Eisbrenner ont tous deux déclaré qu'il n'existait aucun lien entre le don en espèces indiqué dans le matériel publicitaire à titre de « stade 1 » et le reste des étapes indiquées dans le matériel publicitaire à titre de « stade 2 », et qu'il n'existait aucune obligation d'effectuer un don en espèces pour être assimilé à un bénéficiaire de catégorie A potentiel de CHT.⁴¹

référence à la réponse Morrison de 2004 et à la réponse Morrison de 2005 en recourant à la désignation collective « les réponses Morrison »).

⁴⁰ Lignes 23 à 28 de la page 434 de la transcription et lignes 1 à 3 de la page 435 de la transcription.

⁴¹ Lignes 17 à 28 de la page 128 de la transcription, lignes 1 à 23 de la page 129 de la transcription, lignes 12 à 26 de la page 249 de la transcription, lignes 26 à 28 de la page 250 de la transcription, lignes 1 à 21 de la page 251 de la transcription et lignes 1 à 22 de la page 256 de la transcription.

[36] M. Morrison a déclaré avoir fait un don en argent en 2004 et en 2005, et M. Eisbrenner a déclaré avoir fait deux dons en argent en 2005. Ces dons en espèces ont été versés par chèque.⁴²

[37] Les chèques des appelants indiquent que ces dons en espèces ont été versés en fiducie à un cabinet d'avocats au nom de l'organisme de bienfaisance bénéficiaire. Les cabinets d'avocats désignés comme bénéficiaires sur les chèques des appelants sont les mêmes que les cabinets d'avocats qui ont accepté de tenir les comptes en fiducie pour CPAR et EBF.⁴³ M. Miller a déclaré qu'il savait que ces deux cabinets d'avocats intervenaient à ce titre pour les organismes de bienfaisance recueillant des dons en espèces.⁴⁴

[38] Les appelants ont chacun présenté une demande à WHI pour être désignés bénéficiaires de catégorie A de CHT et recevoir des unités de ME de l'OMS ayant une valeur minimale prescrite.⁴⁵ Les demandes présentées par les appelants n'indiquaient pas la valeur stipulée des unités de ME de l'OMS, qui a été inscrite par une personne autre que les appelants.⁴⁶ Les appelants ne savaient pas de quelle manière la valeur stipulée avait été déterminée.⁴⁷ Les appelants ont déclaré qu'ils n'avaient aucune garantie d'être désignés bénéficiaires de catégorie A de CHT; M. Miller a témoigné que les représentants autorisés avaient reçu instruction de ne pas fournir de telles garanties aux participants.⁴⁸

[39] CHT a délivré des certificats à chacun des appelants indiquant qu'ils avaient été acceptés comme bénéficiaires de catégorie A de CHT et qu'ils avaient le droit de recevoir un nombre prescrit d'unités de ME de l'OMS assujetties à un

⁴² Pièces R-14, A-19 et A-21. Le chèque constituant le don en espèces de M. Morrison pour 2005 n'a pas été déposé en preuve; toutefois, M. Morrison a témoigné qu'un chèque correspondant au montant du reçu officiel qui lui a été remis aurait été fait à un cabinet d'avocat, en fiducie, pour le compte de l'organisme de bienfaisance ayant délivré le reçu (lignes 15 à 18 de la page 142 de la transcription).

⁴³ Pièces A-40, A-43, A-61 et A-62. Les cabinets d'avocats étaient Daigle & Hancock LLP (« D&H LLP ») et Jonathan J. Sommer, avocat.

⁴⁴ Lignes 27 à 28 de la page 318 de la transcription et lignes 1 à 4 et 22 à 27 de la page 319 de la transcription.

⁴⁵ Pièce R-15 pour M. Morrison et pièces A-23 et A-28 pour M. Eisbrenner. La demande de M. Morrison pour 2005 n'a pas été déposée en preuve.

⁴⁶ Lignes 26 à 28 de la page 124 de la transcription, lignes 1 à 3 de la page 125 de la transcription, lignes 2 à 5 de la page 215 de la transcription, lignes 21 à 22 de la page 257 de la transcription et lignes 10 à 14 de la page 260 de la transcription. La demande de M. Morrison pour 2005 n'a pas été déposée en preuve.

⁴⁷ Lignes 8 à 11 de la page 126 de la transcription, lignes 21 à 28 de la page 257 de la transcription, ligne 1 de la page 258 de la transcription et lignes 15 à 20 de la page 260 de la transcription.

⁴⁸ Lignes 2 à 10 de la page 130 de la transcription, lignes 8 à 22 de la page 256 de la transcription, lignes 24 à 28 de la page 369 de la transcription et lignes 1 à 15 de la page 370 de la transcription.

privilège.⁴⁹ La page jointe aux certificats définit le privilège sur les unités de ME de l'OMS et indique que le titre des unités de ME de l'OMS est transféré d'abord à l'organisme de bienfaisance recueillant des dons en nature désigné sur la page, puis à l'un des organismes de bienfaisance distributeurs. Les certificats déposés en preuve comportent un timbre où figure la mention « quittance » sur la page portant le nom de KP Innovispharm Ltd. (« KP Innovispharm »).

[40] Les appelants ignorent pourquoi il y avait un privilège sur les unités de ME de l'OMS.⁵⁰ M. Barnett a déclaré qu'EBF avait reçu les certificats des unités de ME de l'OMS sans le timbre de quittance.⁵¹ M. O'Brien et M. Barnett ont témoigné qu'à leur connaissance, les certificats assortis des deux sections sur le transfert de titres remplies représentaient la propriété des produits pharmaceutiques par les organismes de bienfaisance distributeurs.⁵² M. O'Brien a déclaré que, de 2004 à 2006, CPAR a reçu [TRADUCTION] « une multitude de boîtes contenant des certificats ».⁵³

[41] Les appelants ont chacun signé des actes de donation.⁵⁴ Le nom du donataire a été inscrit par quelqu'un d'autre que les appelants après que les actes de donation aient été présentés à WHI.⁵⁵ M. Eisbrenner explique qu'au moment où les actes de donation ont été présentés à WHI, il n'aurait pas su à qui il voulait faire un don ni s'il était bénéficiaire de catégorie A.⁵⁶

[42] Un parent de M. Eisbrenner a rempli, pour le compte de celui-ci, sa deuxième demande et son deuxième acte de donation pour 2005 et a émis le chèque en paiement du deuxième don en espèces de M. Eisbrenner. M. Eisbrenner

⁴⁹ Pièce R-20 pour M. Morrison et pièces A-24 et A-29 pour M. Eisbrenner. Le certificat de M. Morrison pour 2005 n'a pas été déposé en preuve. Il ressort du matériel promotionnel du programme de CHT que le privilège était égal à 16 % de la valeur attribuée aux unités de ME de l'OMS (pièce A-16).

⁵⁰ Lignes 19 et 20 de la page 126 de la transcription, lignes 26 à 28 de la page 127 de la transcription, lignes 5 à 28 de la page 216 de la transcription et lignes 1 à 16 de la page 217 de la transcription.

⁵¹ Lignes 25 à 28 de la page 725 de la transcription et lignes 1 à 3 de la page 726 de la transcription.

⁵² Lignes 12 à 28 de la page 595 de la transcription, page 596 de la transcription, lignes 2 à 7 de la page 606 de la transcription, lignes 9 à 21 de la page 710 de la transcription, lignes 17 à 26 de la page 724 de la transcription et lignes 9 à 18 de la page 744 de la transcription.

⁵³ Lignes 26 à 28 de la page 597 de la transcription.

⁵⁴ Pièce R-17 pour M. Morrison et pièces A-25 et A-30 pour M. Eisbrenner. L'acte de donation de M. Morrison pour 2005 n'a pas été déposé en preuve.

⁵⁵ Lignes 18 à 28 de la page 131 de la transcription, lignes 1 à 10 de la page 132 de la transcription, lignes 24 à 28 de la page 220 de la transcription et lignes 1 à 13 de la page 221 de la transcription.

⁵⁶ Lignes 24 à 28 de la page 220 de la transcription, lignes 1 à 13 de la page 221 de la transcription et lignes 9 à 20 de la page 228 de la transcription.

a témoigné qu'il avait procédé de cette façon parce qu'il n'avait pas été en mesure de remplir la demande à temps.⁵⁷

[43] Les appelants ont reçu des reçus officiels pour chacun des dons en espèces et en nature et ont réclamé les montants indiqués sur les reçus à titre de dons dans leurs déclarations de revenus pour les années d'imposition pertinentes.⁵⁸ Les montants des dons en espèces déclarés par les appelants dans leurs déclarations de revenus pour 2004 et 2005 étaient les suivants :

Nom de l'appelant	2004	2005 ⁵⁹
Morrison	15 350 \$	15 075 \$
Eisbrenner	S/O	39 966 \$

[44] Les montants des dons en nature déclarés par les appelants dans leurs déclarations de revenus pour 2004 et 2005 étaient les suivants :⁶⁰

Nom de l'appelant	2004	2005
Morrison	41 108,82 \$	37 815,15 \$
Eisbrenner	S/O	124 459,25 \$

[45] Les reçus des dons en nature comprenaient une annexe énumérant les produits pharmaceutiques par nom et la valeur attribuée à ces produits.⁶¹ M. Miller a déclaré que Matthew Rosen avait préparé les reçus officiels délivrés par les organismes de bienfaisance recueillant des dons en espèces et les organismes de bienfaisance recueillant des dons en nature, mais qu'à sa connaissance, il n'avait pas signé ces reçus officiels.⁶²

[46] M. Morrison n'avait pas connaissance des produits pharmaceutiques spécifiques qui lui auraient été distribués par CHT jusqu'à ce qu'il reçoive un reçu officiel de l'organisme de bienfaisance recueillant des dons en nature.⁶³

⁵⁷ Lignes 4 à 16 de la page 225 de la transcription.

⁵⁸ Les pièces R-10 et R-21 sont les déclarations de revenus de 2004 et 2005 de M. Morrison et la pièce A-33 représente la déclaration de revenus de M. Eisbrenner pour 2005.

⁵⁹ Le ministre a accordé les crédits d'impôt pour dons de bienfaisance à l'égard des dons en espèces des appelants en 2005.

⁶⁰ Le ministre a refusé le crédit d'impôt pour don de bienfaisance à l'égard des dons en nature des appelants au cours des deux années.

⁶¹ Pièces A-26, A-31 et R-19.

⁶² Lignes 8 à 28 de la page 394 de la transcription et lignes 1 à 12 de la page 395 de la transcription.

⁶³ Lignes 8 à 17 de la page 131 de la transcription.

M. Eisbrenner a rejeté la thèse de l'avocat de l'intimée voulant que les reçus aient constitué la première indication des produits pharmaceutiques spécifiques qui lui auraient été présumément distribués par CHT, mais il ne pouvait se rappeler du moment où il avait obtenu ces renseignements.⁶⁴

[47] La valeur attribuée aux dons en nature était fondée sur l'une de trois méthodes. Ces méthodes ont été définies en termes généraux dans une lettre de Philip J. Rosenberg à Stephen Rosen datée du 15 juillet 2004 :

[TRADUCTION] Une fois établies la sécurité et l'efficacité des produits pharmaceutiques, l'évaluation optimale de chaque produit s'effectue à l'aide soit du Formulaire du régime de médicaments gratuits de l'Ontario/Index comparatif des médicaments, comme le prescrit la Loi sur le régime de médicaments gratuits de l'Ontario (valeurs de la liste des médicaments assurés de l'Ontario), soit du prix prescrit pour le produit par les deux principaux grossistes canadiens en produits pharmaceutiques (McKesson Canada et Kohl & Frisch Limited), selon la plus élevée de ces valeurs. Lorsque de tels prix ne sont pas disponibles, l'évaluation est alors dérivée du « prix de gros moyen du Livre rouge » dont on aura retranché 25 %. (Le Livre rouge figure parmi l'une de ses deux références du Conseil d'examen du prix des médicaments brevetés (CEPMB), organisme quasi judiciaire indépendant créé par le législateur en 1987 en vertu de la Loi sur les brevets dans le but de protéger les intérêts des consommateurs et de contribuer à la santé des canadiens en s'assurant que les prix exigés par les fabricants de médicaments brevetés ne sont pas excessifs. Le CEPMB fait également référence au barème des prix du gouvernement fédéral des États-Unis, qui n'est pas pertinent ou applicable en l'occurrence).⁶⁵

[48] M. Rosenberg a préparé des évaluations de produits par molécule (par dose) pour CHT en se fondant sur des listes de produits pharmaceutiques fournies par Matthew Rosen, qui était la personne-ressource de M. Rosenberg dans le cadre du programme de CHT.⁶⁶ M. Rosenberg a choisi de se fier au formulaire du Programme de médicaments de l'Ontario/Index comparatif des médicaments comme référence par défaut de la valeur des produits pharmaceutiques parce que le donateur était résident canadien et que le donataire était un organisme de bienfaisance canadien.⁶⁷

⁶⁴ Lignes 15 à 28 de la page 265 de la transcription, page 266 de la transcription et lignes 1 à 13 de la page 267 de la transcription.

⁶⁵ Pièce R-12. La pièce A-78 décrit plus en détail l'approche de M. Rosen à l'égard de l'évaluation des produits pharmaceutiques.

⁶⁶ Lignes 15 à 28 de la page 1021 de la transcription, ligne 1 de la page 1022 de la transcription et pièce A-80.

⁶⁷ Lignes 25 à 28 de la page 993 de la transcription et lignes 1 à 9 de la page 994 de la transcription.

[49] En contre-interrogatoire, M. Rosenberg a reconnu qu'il n'était pas évaluateur agréé et qu'il n'avait aucune expérience en matière d'évaluation des produits pharmaceutiques destinés à être utilisés sur les marchés à l'extérieur du Canada.⁶⁸ M. Rosenberg a convenu qu'il n'avait reçu aucun document démontrant que l'importation et la vente des produits pharmaceutiques identifiés par Matthew Rosen avaient été approuvées au Canada et qu'il savait que l'importation et la vente de ces produits n'avaient pas été approuvées au Canada.⁶⁹ M. Rosenberg n'a pas demandé ni examiné les factures des achats de produits pharmaceutiques et a convenu qu'il n'avait aucun intérêt envers le prix d'achat réel des produits pharmaceutiques.⁷⁰

[50] M. Morrison a témoigné que bien qu'il croyait que les produits pharmaceutiques étaient distribués dans des pays en développement et que sa participation était motivée par cette croyance, il n'a pas validé cette croyance de manière indépendante, il n'avait aucune connaissance de l'existence des produits pharmaceutiques et n'avait aucune connaissance non plus quant à la prise de possession ou non des produits pharmaceutiques par les organismes de bienfaisance.⁷¹

[51] M. Eisbrenner a témoigné qu'il s'est fié aux certificats à titre de preuve que les produits pharmaceutiques avaient été transférés à l'organisme de bienfaisance dont le nom figure sur la page jointe au certificat et qu'il ne possédait aucun renseignement autre que ceux figurant dans les documents de CHT.⁷²

[52] M. Zive a déclaré qu'il avait inspecté des produits pharmaceutiques identifiés par le programme de CHT dans un entrepôt en Hollande et qu'il avait rendu visite à trois des fabricants qui fournissaient les produits pharmaceutiques pour déterminer s'ils suivaient de bonnes pratiques de fabrication, mais non pas pour inspecter des produits pharmaceutiques identifiés par le programme de

⁶⁸ Lignes 2 à 8 de la page 1012 de la transcription.

⁶⁹ Lignes 17 à 24 de la page 1018 de la transcription. L'article 3 de la demande de désignation à titre de bénéficiaire de catégorie A (pièces A23 et A-28) stipule que le demandeur [TRADUCTION] « peut ne pas être en mesure d'importer les produits pharmaceutiques au Canada ».

⁷⁰ Lignes 24 à 28 de la page 1019 de la transcription et lignes 1 à 10 de la page 1020 de la transcription.

⁷¹ Lignes 12 à 28 de la page 123 de la transcription et lignes 1 à 13 de la page 124 de la transcription.

⁷² Lignes 9 à 28 de la page 268 de la transcription, page 269 de la transcription et lignes 1 à 3 de la page 270 de la transcription.

CHT.⁷³ M. Zive et M. O'Brien ont déclaré qu'ils avaient effectué un voyage de surveillance au Vietnam⁷⁴ et M. Miller a déclaré qu'il s'était rendu en Équateur en 2006.⁷⁵

[53] Les appelants n'avaient aucune connaissance du fonctionnement du programme de CHT au-delà de ce qui était indiqué dans le matériel promotionnel du programme, les documents de CHT et les reçus officiels. Aucun des témoins, notamment M. O'Brien et M. Barnett,⁷⁶ n'avait de connaissance directe de l'identité de la personne qui avait acheté les produits pharmaceutiques des fabricants ou qui (le cas échéant) avait transféré les produits pharmaceutiques à CHT aux fins de distribution aux bénéficiaires de catégorie A.

[54] L'avocat de M. Eisbrenner a tenté de retracer plusieurs personnes associées au programme de CHT, mais sans succès. Stephen Rosen a été cité à comparaître par l'intimée, mais il ne s'est pas présenté à l'audience et il ne m'a pas été demandé de lancer un mandat d'arrêt sur le siège à son endroit.

[55] M. Monahan a témoigné qu'il a été en mesure d'identifier les produits pharmaceutiques associés au programme de CHT en se fondant sur les documents produits par l'avocat de WHI et en les comparant à d'autres renseignements obtenus au cours de la vérification du programme de CHT par l'ARC.⁷⁷ M. Monahan s'est servi de cette information pour identifier les fabricants et leur présenter des demandes de copies des factures des produits pharmaceutiques identifiés dans le cadre du programme de CHT.⁷⁸ En guise de réponse, M. Monahan a reçu les copies des factures des fabricants (les « factures »).⁷⁹ M. Monahan a déclaré que, d'après les factures, les seuls acheteurs des produits pharmaceutiques que l'ARC a identifiés dans le cadre du programme de CHT étaient MedPharm, Amstelfarma (le propriétaire de l'entrepôt en Hollande) et

⁷³ Lignes 18 à 28 de la page 890, page 891, lignes 1 à 10 de la page 892, page 894 et lignes 1 à 13 de la page 895 de la transcription.

⁷⁴ Lignes 5 à 12 de la page 544 de la transcription et de la pièce A-51.

⁷⁵ Lignes 16 à 28 de la page 341, page 342 et lignes 1 à 10 de la page 343 de la transcription.

⁷⁶ Lignes 3 à 9 de la page 592, lignes 9 à 23 de la page 593, lignes 18 à 27 de la page 594, lignes 9 à 25 de la page 597, lignes 5 à 21 de la page 710, lignes 22 à 28 de la page 726, lignes 1 à 21 de la page 727 et lignes 6 à 22 de la page 753 de la transcription.

⁷⁷ Lignes 25 à 28 de la page 1218, pages 1219 à 1228 et lignes 1 à 23 de la page 1229 de la transcription.

⁷⁸ Lignes 24 à 28 de la page 1229, pages 1230 à 1232, lignes 1 à 12 de la page 1233, lignes 26 à 28 de la page 1245 et lignes 1 à 10 de la page 1246 de la transcription et pièces R-31 à R-39.

⁷⁹ Ligne 28 de la page 1251, lignes 1 à 23 de la page 1252, lignes 8 à 28 de la page 1253 et ligne 1 de la page 1254 de la transcription et de la pièce R-42.

PK Bonapharm.⁸⁰ Au cours de la vérification, l'ARC n'a trouvé aucun élément de preuve dont il ressort que les produits pharmaceutiques identifiés dans le cadre du programme de CHT par WHI ont été achetés par Crunin ou KP Innovispharm.⁸¹ M. Monahan a fait la déclaration suivante :

[TRADUCTION] Nous avons contesté un document intitulé « Convention de vente et d'approvisionnement entre KPI et Crunin » qui est censé de démontrer que KP Innovispharm a bel et bien pris possession du produit. Mais ce que nous avons constaté, après avoir passé en revue tous les fabricants, c'est qu'il n'y a jamais eu d'indication, de document, notamment d'expédition, de facture ou de transfert d'argent indiquant que KP Innovispharm ait été propriétaire de ces médicaments à quelque moment que ce soit.

[...]

Toutefois, selon l'information que nous avons reçue des fabricants, rien n'indique que KP Innovispharm ait fait l'acquisition de produits pharmaceutiques. Rien ne prouve qu'elle ait été à quelque époque propriétaire des produits pharmaceutiques. Nous en sommes donc venus à la conclusion, en examinant les factures et les documents d'expédition des fabricants, que KP Innovispharm n'a jamais été propriétaire de ces médicaments et n'a donc jamais pu transférer le titre de ces médicaments à Crunin.⁸²

[56] WHI a identifié KP Innovispharm comme le titulaire d'un privilège sur les produits pharmaceutiques. Après que l'ARC eut obtenu des détails sur les transferts de fonds des comptes en fiducie des avocats, M. Monahan a demandé à l'ACC de présenter, à l'autorité compétente de Chypre (l'« AC de Chypre »), une demande d'obtention de la Banque de Chypre des déclarations pour KP Innovispharm. M. Senecal a déclaré que l'ACC avait présenté cette demande et reçu des relevés bancaires de l'AC de Chypre (les « relevés bancaires »).⁸³

[57] M. Monahan a témoigné que, selon la vérification, environ 116 millions de dollars ont été déposés dans le compte bancaire chypriote de KP Innovispharm entre 2004 et 2006 à partir des comptes en fiducie détenus par M. Sommer et M. Hancock. Ce nombre correspondait au montant du privilège sur les produits pharmaceutiques identifiés par WHI. Toutefois, il est ressorti de l'examen par l'ARC des relevés bancaires que cette somme n'avait pas été versée par

⁸⁰ Lignes 18 à 28 de la page 1237 de la transcription et lignes 1 à 7 de la page 1238 de la transcription.

⁸¹ Lignes 7 à 23 de la page 1236 de la transcription.

⁸² Lignes 17 à 23 de la page 1236 de la transcription, ligne 28 de la page 1279 de la transcription et lignes 1 à 7 de la page 1280 de la transcription.

⁸³ Pièce R-43.

KP Innovispharm aux fabricants de produits pharmaceutiques, que 70 millions de dollars avaient été transférés à une société dont la raison sociale est Hever International – que l’ARC estimait (selon les relevés bancaires) être la propriété effective de Leonard Bellam – et qu’un transfert de 22 millions de dollars fut effectué au bénéfice de PK Bonapharm, l’une des sociétés effectuant l’achat de produits pharmaceutiques – que l’ARC estimait (selon les relevés bancaires) être également la propriété effective de Leonard Bellam.⁸⁴

[58] L’avocat de M. Eisbrenner s’est opposé à l’admission des factures et des relevés bancaires au motif que le contenu de ces documents constituait du oui-dire. Après avoir pris connaissance des observations écrites, j’ai conclu que les factures et les relevés bancaires étaient admissibles à titre de preuve de la véracité de leur contenu en vertu de l’exception consacrée à la règle du oui-dire.⁸⁵

C. La preuve d’experts

[59] M. Berndt a préparé un rapport d’expert⁸⁶ et a témoigné à titre d’évaluateur expert pour l’intimée.

[60] M. Berndt estime que la méthode d’évaluation des produits pharmaceutiques retenue par le programme de CHT surestime considérablement la valeur des produits pharmaceutiques :

[TRADUCTION] [...] Je comprends que les montants des dons des appelants sont fondés sur ces méthodes. À mon avis, les méthodes proposées par M. Rosenberg et M. Marigold entraîneraient une surestimation importante de la juste valeur marchande des produits. Plus précisément, les deux méthodes recommandent que la juste valeur marchande soit estimée au moyen d’un prix courant canadien qui, comme l’AWP et la WAC aux États-Unis, est généralement beaucoup plus élevé que les coûts d’acquisition réels des médicaments génériques d’ordonnance au Canada.

⁸⁴ Lignes 21 à 28 de la page 1185 de la transcription, lignes 1 à 5 de la page 1186 de la transcription, lignes 7 à 28 de la page 1193 de la transcription, page 1194 de la transcription, lignes 1 à 24 de la page 1195 de la transcription, lignes 18 à 28 de la page 1204 de la transcription, lignes 1 à 3 de la page 1205 de la transcription, lignes 6 à 28 de la page 1206 de la transcription, pages 1207 à 1210 de la transcription et lignes 1 à 24 de la page 1211 de la transcription.

⁸⁵ Lignes 13 à 28 de la page 1362 de la transcription, pages 1363 à 1374 de la transcription et lignes 1 à 8 de la page 1375 de la transcription.

⁸⁶ “Expert Report Concerning the Fair Market Value of Certain Generic Prescription Drugs” [TRADUCTION] (Rapport d’expert concernant la juste valeur marchande de certains médicaments d’ordonnance génériques) du 6 novembre 2016 (le « rapport Berndt ») (pièce R-28).

M. Rosenberg et M. Marigold recommandent que la juste valeur marchande d'un médicament générique soit estimée selon le prix courant de ce médicament générique dans le formulaire provincial de l'Ontario ou dans les catalogues des plus importants grossistes pharmaceutiques canadiens. M. Rosenberg affirme en outre que les prix de catalogue des grossistes sont, dans la plupart des cas, identiques à ceux du formulaire des médicaments de l'Ontario. M. Rosenberg affirme que les prix de catalogue des grossistes reflètent « le montant effectivement payé par les pharmacies pour les produits pharmaceutiques », et M. Marigold affirme de même qu'ils reflètent « ce que les pharmacies elles-mêmes paient pour les produits pharmaceutiques ». M. Rosenberg et M. Marigold font erreur.

[...]

Les rabais sur les médicaments génériques au Canada ont été estimés à au moins 40 % en moyenne, pouvant même aller jusqu'à 80 %. Par conséquent, les pharmacies canadiennes paient jusqu'à 80 % de moins que les prix de catalogue des grossistes pour les produits pharmaceutiques génériques. Les prix de catalogue des grossistes que M. Rosenberg et M. Marigold recommandent n'ont donc aucun lien avec les prix de transaction effectivement facturés et perçus par les fabricants de médicaments génériques au Canada. Par conséquent, je suis d'avis que les méthodes et recommandations de M. Rosenberg et de M. Marigold donnent des mesures inappropriées de la juste valeur marchande des médicaments d'ordonnance génériques et surestiment considérablement les prix réels des transactions.

Dans mon estimation de la juste valeur marchande, je ne tiens pas compte des prix de catalogue tels les prix de l'AWP, les prix de la WAC, les prix de formulaire provinciaux ou les prix de catalogue des grossistes parce qu'ils ont tendance à surestimer les prix des transactions pour les médicaments d'ordonnance génériques concrètement facturés et perçus par les fabricants et ne se prêtent donc pas à cette fin.⁸⁷

[61] M. Berndt conclut comme suit :

D'après mes recherches, mon expérience et ma compréhension des marchés des médicaments d'ordonnance génériques, tels que résumés ci-dessus, je suis d'avis que les prix facturés par les fabricants de médicaments génériques aux distributeurs, aux grossistes et aux points de vente au détail comme les pharmacies et les hôpitaux constituent une mesure appropriée de la juste valeur marchande des médicaments d'ordonnance génériques. Dans la présente section, je décris deux sources de données sur les prix des fabricants et les méthodes que

⁸⁷ Paragraphes 30, 31, 33 et 34 du rapport Berndt.

j'utilise pour calculer les prix moyens des fabricants pour les produits à partir de chaque source de données.⁸⁸

[62] La première source de données est constituée des factures que M. Monahan a obtenues des fabricants. M. Berndt reconnaît que ces données sont incomplètes et qu'elles ne portent pas sur tous les produits pharmaceutiques identifiés dans le programme de CHT. À la lumière de son analyse de ces données, M. Berndt a préparé la pièce 5 de son rapport d'expert.

[63] La deuxième source de données est constituée de la base de données MIDAS publiée par QuintilesIMS (anciennement IMS). En ce qui concerne cette dernière, M. Berndt observe dans son rapport :

[TRADUCTION] [...] Les données de MIDAS sont largement utilisées par les chercheurs pour examiner les prix des médicaments d'ordonnance dans différents marchés internationaux. Les données de MIDAS et les données sur les ventes et les quantités produites par IMS de façon plus générale (telles la National Prescription Audit et la National Sales Perspective) sont vues comme « l'étalon-or » pour ces types de données. [...] ⁸⁹

[64] À partir de la base de données de MIDAS, M. Berndt a préparé la pièce 4 de son rapport d'expert. Il a dit que ces données fixent un plafond à la valeur des produits pharmaceutiques.

III. L'analyse

A. Le fardeau de la preuve concernant les hypothèses de fait

[65] L'avocat de M. Eisbrenner a fait valoir que, étant donné que les seuls faits dont M. Eisbrenner a connaissance sont ceux exposés aux alinéas 18(yy) à 18(ccc) et 18(qq) et à l'alinéa 18(eee) jusqu'au sous-alinéa 18(iii) de la réponse Eisbrenner, et que par souci d'équité procédurale, M. Eisbrenner ne doit pas être tenu de démolir les hypothèses qui demeurent et dont il n'a pas connaissance. Le ministre doit plutôt assumer le fardeau de la preuve relativement à la majorité de ses hypothèses de fait.

⁸⁸ Paragraphe 22 du rapport Berndt. Voir aussi les lignes 17 à 28 de la page 1066 de la transcription et les lignes 1 à 21 de la page 1067 de la transcription.

⁸⁹ Paragraphe 35 du rapport Berndt.

[66] M. Morrison n'a pas soulevé l'argument du fardeau de la preuve dans ses observations. Toutefois, il ressort clairement du témoignage de M. Morrison que sa connaissance des hypothèses de fait du ministre selon les réponses Morrison est également très limitée.⁹⁰

[67] Lors du contre-interrogatoire, l'avocat de l'intimée a demandé à M. Morrison s'il soutenait qu'il n'avait aucun accès aux hypothèses de fait à propos desquelles il n'avait aucune connaissance. M. Morrison a répondu qu'il ignorait à quels renseignements il aurait pu avoir accès et qu'il ne pouvait dire de manière explicite qu'il n'avait pas accès à quelque renseignement que ce soit.⁹¹

(1) Le droit concernant les hypothèses de fait et le fardeau de la preuve

[68] Le fardeau de la preuve dans les affaires fiscales et le lien entre ce fardeau et les hypothèses de fait formulées par le ministre ont fait l'objet de nombreuses gloses dans la jurisprudence fiscale. Dans l'arrêt *House c. Canada*, 2011 CAF 234 (« l'arrêt *House* »), la Cour d'appel fédérale a observé :

Pour trancher la question dont elle est saisie, il importe que la Cour garde à l'esprit l'arrêt de la Cour suprême du Canada, *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336 (*Hickman*), dans lequel la juge L'Heureux-Dubé a énoncé, aux paragraphes 92 à 95 de ses motifs, les principes qui régissent le fardeau de la preuve dans le domaine de la fiscalité :

1. Dans le domaine de la fiscalité, la norme de preuve est la prépondérance des probabilités.
2. Le contribuable a la charge initiale de « démolir » les présomptions sur lesquelles le ministre se fonde pour établir sa cotisation.
3. Le contribuable s'acquitte de cette charge initiale lorsqu'il présente une preuve *prima facie*.
4. Lorsque le contribuable a établi une preuve *prima facie*, le fardeau de la preuve passe alors au ministre qui doit réfuter cette preuve en démontrant, selon la prépondérance des probabilités, l'exactitude de ses présomptions (en l'espèce, la présomption que Hunt River détenait à la fin de l'année d'imposition 2002 un

⁹⁰ Lignes 20 à 28 de la page 146 de la transcription, pages 147 à 161 de la transcription et lignes 1 à 25 de la page 162 de la transcription.

⁹¹ Lignes 5 à 28 de la page 168 de la transcription et lignes 1 à 2 de la page 169 de la transcription.

placement à long terme de 305 000 \$ qu'elle a transféré à l'appelant en 2003).

5. Si le ministre ne présente aucune preuve satisfaisante, le contribuable a gain de cause.⁹²

[Je souligne.]

[69] Dans l'arrêt *Sarmadi c. Canada*, 2017 CAF 131 (« l'arrêt *Sarmadi* »), le juge Webb a passé en revue le droit en matière de fardeau de la preuve et a conclu :

61 À mon avis, il devrait incomber à un contribuable de prouver, selon la prépondérance des probabilités, les faits qu'il allègue dans son avis d'appel et qui sont niés par la Couronne. Dans la plupart des cas, ceci devrait mettre un terme à la discussion sur le fardeau de preuve parce que les hypothèses de fait du ministre dans le cadre de l'imposition d'une nouvelle cotisation au contribuable seraient généralement incompatibles avec les faits plaidés par le contribuable relativement aux faits substantiels sur lesquels la nouvelle cotisation a été fondée.

62 Si, en imposant une nouvelle cotisation au contribuable, le ministre a présumé de certains faits qui ne sont pas incompatibles avec les faits allégués par le contribuable, il semblerait également logique d'exiger que le contribuable prouve, selon la prépondérance des probabilités, que ces faits présumés par le ministre (qui sont en litige et qui ne relèvent pas de la connaissance exclusive ou particulière du ministre) ne sont pas exacts. L'exigence qu'un contribuable réfute les faits présumés par le ministre dans le cadre de l'imposition d'une nouvelle cotisation ne fait que déplacer le fardeau sur la personne qui a connaissance (ou qui devrait avoir connaissance) des faits. Le fardeau passe également à la personne qui a indirectement affirmé, lors de la production de sa déclaration de revenus, certains faits qui seraient incompatibles avec les faits présumés par le ministre au moment d'imposer une nouvelle cotisation au contribuable.

63 Lorsque tous les éléments de preuve ont été présentés, le juge de la Cour de l'impôt devrait alors (et seulement alors) déterminer si le contribuable s'est acquitté de ce fardeau. Si le contribuable a réfuté, selon la prépondérance des probabilités, les faits particuliers présumés par le ministre, en se fondant sur tous les éléments de preuve, aucun fardeau n'est déplacé sur le ministre de réfuter la preuve que le juge de la Cour de l'impôt a estimé avoir été établie par le contribuable. Soit le contribuable a réfuté les faits présumés, soit il ne l'a pas fait.

⁹² Paragraphe 30.

[70] Le juge Stratas, s'exprimant au nom de la majorité, n'a pas exprimé un avis définitif sur la question du fardeau de la preuve mais a toutefois formulé les utiles observations suivantes :

69 J'ai lu les motifs du juge Webb sur la question du fardeau de la preuve des appels en matière d'impôt. Je le félicite pour son examen de cette question.

70 Cette question avait été préalablement examinée par la Cour. Les motifs de mon collègue reviennent d'une certaine façon sur cette question et la formulent de manière quelque peu différente. Je trouve les propos de mon collègue réfléchis, inspirants et intéressants.

71 Toutefois, à ce moment-ci et dans les présentes circonstances, je refuse d'exprimer un avis définitif sur l'exactitude de ses vues concernant ce point fondamental. Les perspectives des commentateurs pourraient aider. Les juges de la Cour de l'impôt pourraient avoir une perspective utile. De plus, dans le cadre d'un appel futur devant la Cour où cette question aurait de l'importance, un autre avocat pourrait également apporter sa contribution.

[71] Bien que je sois lié par la jurisprudence *House* de la Cour fédérale d'appel et que ma décision reposera sur les principes qu'elle consacre et sur la jurisprudence allant dans le même sens, à la lumière des observations énoncées dans l'arrêt *Sarmadi*, je présenterai d'abord mon analyse de la question du fardeau de la preuve dans les affaires fiscales comme nous l'invite le juge Stratas. Je crois que cette approche est conforme à la doctrine professée par la Cour suprême du Canada par l'arrêt *Canada c. Craig*, 2012 CSC 43, où le juge Rothstein a observé :

Mais peu importe l'explication fournie, la cour d'appel en l'espèce se devait d'exposer dans ses motifs ce qu'elle considérait problématique dans *Moldowan*, comme elle l'avait fait dans *Gunn*, au lieu de l'écarter.⁹³

(2) Analyse du droit en matière de fardeau de la preuve dans les affaires fiscales

[72] Je commencerai par faire observer qu'il n'y a que deux fardeaux reconnus par le droit canadien, soit le fardeau de la preuve (que j'appellerai le « fardeau de persuasion ») et le fardeau de présentation. Dans l'arrêt *R c. Fontaine*, 2004 CSC 27 (« l'arrêt *Fontaine* »), une formation unanime de neuf juges de la Cour définit sommairement ces deux fardeaux aux paragraphes 10 à 12 :

⁹³ Paragraphe 21.

La question qui nous intéresse est la charge de présentation — et non la charge de persuasion [c'est-à-dire la charge de la preuve] — afférente à la défense d'automatisme avec troubles mentaux.

La « charge de présentation » n'est pas la charge de la preuve. Elle détermine si une question doit être laissée au juge des faits, alors que la « charge de persuasion » détermine la façon de trancher la question.

Ces deux questions sont fondamentalement différentes. La première est une question de droit; la seconde est une question de fait. [...] [La Cour souligne].

[73] La partie à laquelle incombe le fardeau de la preuve a la responsabilité de s'assurer qu'il y a suffisamment d'éléments de preuve de l'existence ou de l'inexistence d'un fait ou d'une question en particulier pour satisfaire au critère préliminaire pour ce fait ou cette question en particulier, mais n'est pas tenue de prouver quoi que ce soit en réalité.⁹⁴ La question de savoir si le fardeau de la preuve est acquitté est une question de droit tranchée par le juge d'instance.⁹⁵ Parmi les exemples courants où le fardeau de persuasion doit être acquitté, il y a le cas du demandeur sur requête en non-lieu du défendeur, le cas de la Couronne sur requête en verdict imposé de l'accusé et le cas de l'accusé dans le but de présenter certains moyens de défense positifs devant le juge des faits.

[74] La partie à laquelle incombe le fardeau de persuasion doit prouver les faits à l'égard de la ou des questions en cause selon la norme de preuve civile ou pénale. La norme de preuve civile est toujours fondée sur la prépondérance des probabilités : *F.H. c. McDougall*, 2008 CSC 53 (« *McDougall* ») et *Merck Frosst Canada Ltd. c. Canada (Santé)*, 2012 CSC 3 (« *Merck Frosst* ») au paragraphe 94.

⁹⁴ Dans l'arrêt *R. c. Schwartz*, [1988] 2 R.C.S. 443, 466 à 467, le juge en chef Dickson a expliqué, dans un jugement dissident, la différence importante entre le fardeau de persuasion et le fardeau de présentation :

La partie à laquelle incombe la charge de présentation n'est pas tenue de convaincre le juge des faits de quoi que ce soit, elle n'a qu'à faire ressortir les éléments de preuve qui suggèrent l'existence de certains faits. L'expression "charge de la preuve" devrait être limitée à la charge de persuasion, étant donné qu'on peut soulever une question sans la prouver.

⁹⁵ Voir l'arrêt *R. c. Cinous*, 2002 CSC 29 au paragraphe 91 et l'arrêt *R. c. Arcuri*, 2001 CSC 54 au paragraphe 24, dans lesquels la Cour suprême a reproduit la déclaration suivante (aux paragraphes 91 et 24, respectivement) tirée de la décision du XIX^e siècle de la Chambre des Lords dans l'arrêt *Metropolitan Railway Co. v. Jackson* (1877), 3 App. Cas. 193 qui statuait sur une affaire de négligence :

[TRADUCTION] Le juge doit remplir certaines fonctions et les jurés d'autres. Le juge doit d'abord décider si l'on peut raisonnablement, au vu de la preuve, conclure à [ce dont il est question]; les jurés doivent pour leur part décider si l'on doit conclure, au vu de la preuve, à [. . .] [ce dont il est question]. [Italiques omis.]

[75] Comme l'a observé le juge Webb dans l'arrêt *Sarmadi*,⁹⁶ c'est le juge des faits qui détermine si le fardeau de persuasion est respecté à la conclusion de l'affaire (après que les éléments de preuve des deux parties eurent été versés au dossier). Dans l'arrêt *Robins c. National Trust Co.*, [1927] A.C. 515 (« *Robins* »), le Conseil privé définit le rôle du fardeau de persuasion comme suit :

[TRADUCTION] Toutefois, le fardeau de la preuve en tant que facteur déterminant de l'ensemble de l'affaire ne peut être invoqué que si le juge estime que les éléments de preuve en faveur et contre sont à ce point équilibrés qu'il ne peut en arriver à une conclusion certaine. Le fardeau de la preuve permettra alors de trancher la question. Mais si le juge, après avoir entendu et soupesé la preuve, tire une conclusion déterminante, la question du fardeau de la preuve n'est alors pas pertinente et n'a pas besoin d'être examinée davantage.⁹⁷

[76] Le droit matériel détermine lequel des deux fardeaux, le cas échéant, incombe à une partie. Habituellement, la partie à laquelle incombe le fardeau de persuasion d'un fait ou d'une question doit également assumer le fardeau de la preuve pour ce fait ou cette question. Dans les actions civiles, le demandeur assume habituellement le fardeau de persuasion parce qu'il recherche la modification du statu quo.⁹⁸

[77] Fait important, une fois que le fardeau de persuasion ou le fardeau de la preuve est attribué à une partie, ce fardeau n'est pas « déplacé » vers l'autre partie. Les auteurs SLB font le commentaire suivant à ce sujet :

[TRADUCTION] La jurisprudence fait souvent référence au déplacement du fardeau de la preuve ou du fardeau de persuasion (juridique). À l'exception de l'application des présomptions de droit ou de dispositions législatives réfutables, ces fardeaux ne sont pas déplacés.⁹⁹

⁹⁶ Paragraphe 63.

⁹⁷ Les auteurs Sopinka, Lederman et Bryant de l'ouvrage *The Law of Evidence in Canada* [TRADUCTION] (Le droit de la preuve au Canada) (5^e éd., 2018) (« SLB ») expliquent le processus comme suit au paragraphe 5.60 :

[TRADUCTION] Le fardeau de la preuve (juridique) persuasif entre en vigueur lorsque le juge d'instance donne instruction au jury (ou à lui-même, selon le cas) à la conclusion de l'affaire de déterminer à quelle partie incombe le fardeau de prouver un fait ou une question. Le juge d'instance donne également instruction au jury quant au degré de conviction nécessaire pour trancher en faveur du proposant. Si le proposant n'a pas convaincu le juge des faits au degré approprié, il n'aura pas gain de cause sur cette question.

⁹⁸ SLB au paragraphe 5.62.

⁹⁹ SLB au paragraphe 3.46. Voir également *Phipson on Evidence* [TRADUCTION] (La preuve selon Phipson) (18^e éd., 2013) à la page 162 et J. Kenneth McEwan, *Sopinka on the Trial of an Action* [TRADUCTION] (L'instruction d'une action selon Sopinka) (3^e éd., 2016) au paragraphe 4.3.

[78] Une présomption ou une règle légale peut prévoir que le fait par une partie de se décharger d'un fardeau résulte en un fardeau distinct pour l'autre partie. Bien que l'on fasse souvent référence à cette règle à l'aide de l'expression familière « déplacement du fardeau », il existe en fait deux fardeaux distincts à assumer. La présomption ou la règle légale détermine le fardeau qui doit être assumé par chaque partie (c.-à-d. le fardeau de persuasion ou le fardeau de la preuve).

[79] La jurisprudence de la Cour suprême du Canada, *Anderson Logging Co. c. The King*, [1925] R.C.S. 45, confirmée à [1926] A.C. 140 (PC) (« *Anderson Logging* »), et *Johnston c. M.N.R.*, [1948] R.C.S. 486 (« *Johnston* ») a tranché depuis longtemps la question de savoir à qui incombe le fardeau de persuasion dans les appels fiscaux civils (par opposition aux appels criminels) portant sur le bien-fondé d'une cotisation fiscale.¹⁰⁰

[80] Dans l'arrêt *Anderson Logging*, la Cour a observé au paragraphe 9 :

Il [le contribuable] doit démontrer que la cotisation contestée n'aurait jamais dû être établie; c'est-à-dire qu'il doit faire la preuve de faits qui permettent d'affirmer que la cotisation n'était pas autorisée par la loi fiscale ou qui jettent un tel doute sur la question qu'en vertu des principes auxquels il a été fait allusion, la responsabilité de l'appelant ne peut être retenue.

[81] Dans l'arrêt *Johnston*, le juge Rand, au nom de la majorité, et le juge Kellock, par jugement concordant, ont chacun confirmé à leur manière que, dans un appel portant sur le bien-fondé d'une cotisation d'impôt sur le revenu, c'est au contribuable qu'incombe le fardeau de persuasion.

[82] Le juge Rand a observé :

[TRADUCTION] 7. Nonobstant le fait que l'on y fasse référence au paragraphe 63(2) en tant qu'action prête pour le procès ou l'audience, l'instance constitue l'appel de l'imposition; **et comme l'imposition est fondée sur certains faits et certaines dispositions de la loi, ce sont soit ces faits, soit l'application de la loi**

¹⁰⁰ C'est au ministre qu'incombe le fardeau de persuasion en ce qui a trait aux pénalités et aux cotisations imposées en dehors du délai de prescription prévu par la loi (selon le paragraphe 163(3) de la LIR et l'arrêt *M.N.R. v. Taylor*, 61 D.T.C. 1139 (C. de l'É.)). De plus, il y a des questions préliminaires pour lesquelles un fardeau de persuasion précis est imposé au ministre. Par exemple, si le contribuable affirme que le ministre n'a pas établi de cotisation à son endroit ou ne lui a pas envoyé l'avis de cotisation, le fardeau de la preuve incombe dans un tel cas au ministre (*Aztec Industries Inc. c. The Queen*, 179 N.R. 383 (C.A.F.) au paragraphe 12).

qui sont contestés. Tous les faits que l'évaluateur ou le ministre a découverts ou présumés doivent ensuite être admis de la manière dont ils ont été traités par ces personnes, à moins que l'appelant ne les remette en question. Si le contribuable avait l'intention de contester le fait qu'il était soutien de son épouse selon la signification des règles mentionnées, il aurait dû soulever la question dans son plaidoyer; **ce faisant, le fardeau lui aurait incombé, comme c'est le cas pour tout appelant, de prouver que la conclusion ci-après n'était pas justifiée.** À cette fin, il pourrait présenter des éléments de preuve à la Cour, même s'ils n'ont pas été présentés à l'évaluateur ou au ministre, **mais il lui incombait de démolir le fait fondamental sur lequel reposait l'imposition.**

[...]

9. Par conséquent, je ne suis pas en mesure d'admettre la thèse selon laquelle la procédure fait l'objet d'un changement fondamental lorsque les actes de procédure sont assujettis à des directives. Les allégations nécessaires à l'appel dépendent de l'interprétation de la loi et de son application aux faits et les actes de procédure ont pour but de faciliter la détermination des questions en litige. Bien entendu, il faut supposer que la Couronne, comme elle le doit, a pleinement divulgué aux contribuables les conclusions de fait et les décisions de droit spécifiques qui ont donné lieu à la controverse. Mais à moins que la Couronne ne soit placée dans la position d'un demandeur ou d'un appelant, je ne vois pas comment les actes de procédure pourraient déplacer le fardeau. Puisque le contribuable, dans ce cas-ci, doit établir quelque chose, il me semble que ce quelque chose est l'existence de faits ou de lois qui démontrent une erreur par rapport à l'impôt qu'on lui exige.

[Je souligne.]

[83] Le juge Kellock a observé :

[TRADUCTION] 14 Le savant juge de première instance a conclu qu'il incombait à l'appelant d'établir les faits à l'appui de cette affirmation et qu'il ne l'a pas fait.

[...]

19 En lisant les dispositions de la loi, en commençant par l'article 58, j'ai constaté que la personne qui s'oppose à une cotisation est tenue de présenter au ministre, dans le cadre de son appel, les éléments de preuve et les motifs à l'appui de son opposition. C'est à elle de justifier son objection. Si elle ne le fait pas, elle n'aura pas gain de cause, à mon avis, dans son appel. Cela ne veut pas dire, bien sûr, que si elle présente au ministre les faits qui lui donnent gain de cause, le ministre peut arbitrairement rejeter l'appel. Aucune question de ce genre ne se pose ici, et je ne prends aucune décision en ce sens.

20 Je suis en outre d'avis que cette situation persiste jusqu'au moment où l'affaire est portée devant la Cour de l'Échiquier en vertu des dispositions de l'article 63. Je considère que les actes de procédure, qui peuvent être déposés en vertu du paragraphe 2 de cet article, ne font que définir les questions qui se posent relativement aux documents qui doivent être déposés devant le tribunal sans modifier le fardeau de la preuve qui existe avant qu'une telle ordonnance ne soit rendue. Par conséquent, à mon avis, le savant juge ci-après avait raison de dire que le fardeau de la preuve incombait à l'appelant.

[Je souligne.]

[84] Outre le fait qu'il impute le fardeau de persuasion au contribuable, la jurisprudence *Johnston* est souvent citée à l'appui du principe portant que le fardeau de « démolir » les hypothèses de fait du ministre incombe au contribuable. Ce « fardeau » ne constitue pas un fardeau de persuasion distinct pour le contribuable. Comme le démontrera l'analyse qui suit, le ministre doit établir le fondement factuel de la cotisation et, pour s'acquitter du fardeau de persuasion, le contribuable doit s'assurer que le dossier contient des éléments de preuve qui établissent, selon la prépondérance des probabilités, que les faits présumés ne sont pas exacts ou n'existent pas.¹⁰¹

[85] Le juge Rand fait observer qu'une cotisation fiscale est fondée sur certains faits et certaines dispositions du droit et enseigne que les faits sur lesquels la cotisation est fondée doivent être tenus pour véridiques, à moins que le contribuable ne les conteste. Selon le juge Rand, il incombe au contribuable de [TRADUCTION] « démolir le fait fondamental sur lequel reposait la cotisation ».

[86] Bien que le mot « démolir » ne soit pas employé pour définir la norme de preuve relative au fardeau de persuasion, il s'avère qu'en raison de la signification du mot—et du fait que le fardeau de présentation n'exige aucune preuve—le juge Rand définit le fardeau de persuasion incombant au contribuable, lequel doit être acquitté selon la prépondérance des probabilités. Le juge Rand fait remarquer que le fardeau de persuasion du contribuable vise les faits sur lesquels repose l'imposition.

¹⁰¹ Le contribuable peut également contester la validité des hypothèses de fait invoquées par le ministre et l'exactitude de la cotisation même si les hypothèses de fait sont exactes. La première option est discutée plus en détail plus loin dans les présents motifs.

[87] Cette interprétation est renforcée lorsque le juge Rand observe plus loin que le contribuable [TRADUCTION] « doit établir [...] l'existence des faits [...] indiquant une erreur par rapport à l'impôt qui lui est exigé ».

[88] Élément important, ni le juge Rand ni le juge Kellock ne disent quoi que ce soit au sujet d'un fardeau de persuasion imposé au ministre ou du déplacement du fardeau de persuasion vers le ministre. Ceci s'explique par le fait que le fardeau de persuasion n'incombe qu'à l'une des parties en ce qui a trait à une question telle que la validité d'une cotisation et par le principe de droit portant que dès que le fardeau de persuasion a été attribué à l'une des parties par le droit matériel, en l'absence de présomption ou de règle légale, celui-ci continue d'incomber à cette partie.

[89] Le juge Rand reconnaît que les faits sur lesquels l'évaluation est fondée peuvent prendre la forme d'hypothèses de fait avancées par le ministre ou de faits découverts et plaidés par le ministre. Aujourd'hui, il n'existe qu'une seule catégorie de faits au départ retenus comme exacts : les hypothèses de fait énoncées dans la réponse qui ont été formulées par le ministre lorsqu'il a émis ou confirmé la cotisation du contribuable.¹⁰²

[90] Le juge Rand observe que [TRADUCTION] « [i]l faut, bien sûr, présumer que la Couronne, conformément à son devoir, a pleinement divulgué au contribuable la constatation précise des faits et les décisions de droit qui ont donné lieu à la controverse ». De nos jours, il est admis que, pour que l'on reconnaisse que les faits allégués comme hypothèse sont à l'appui de la cotisation et, par conséquent, dont exacts, le ministre est tenu de plaider ces faits présumés de façon complète et exacte.¹⁰³ Il s'agit d'une question d'équité envers le contribuable, auquel incombe le fardeau de persuasion de réfuter le bien-fondé ou l'existence des faits sur lesquels repose la cotisation.

[91] Dans l'arrêt *House*, la Cour d'appel fédérale cite l'enseignement de la juge L'Heureux-Dubé dans l'arrêt *Hickman Motors Ltd. c. Canada*,

¹⁰² *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, 2003 CAF 294 aux paragraphes 29 à 41 et *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, 2007 CAF 188 (l'arrêt *Anchor Pointe 2007* ») au paragraphe 28.

¹⁰³ *Anchor Pointe 2007* au paragraphe 29. L'alinéa 49(1)(d) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (Procédure générale)* (les « Règles générales ») exige que toute réponse comprenne « les conclusions ou les hypothèses de fait sur lesquelles le ministre s'est fondé en établissant sa cotisation ».

[1997] 2 R.C.S. 336 (« l'arrêt *Hickman Motors* ») qui selon lequel il est clair que le contribuable n'a qu'à présenter une preuve de prime abord pour démolir les hypothèses de fait du ministre et déplacer le fardeau de persuasion vers le ministre.

[92] En ce qui concerne l'affaire *Hickman Motors*, la Cour suprême a rendu trois jugements. Trois des quatre juges majoritaires ont suivi l'approche générale retenue par la juge L'Heureux-Dubé et sa solution, mais ont tranché l'appel pour des motifs plus circonscrits. S'exprimant au nom de ces trois juges, le juge McLachlin (tel était alors son titre) a observé :

1 Bien que je souscrive à la démarche générale et à la conclusion du juge L'Heureux-Dubé, je préfère trancher le pourvoi sur un fondement un peu plus étroit.

2 Pour bénéficier de la déduction pour amortissement en cause, (1) *Hickman Motors Ltd.* doit avoir eu une source de revenu tiré d'une entreprise à laquelle se rapporte l'actif (par. 20(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63), et (2) l'actif doit avoir été acquis aux fins de produire un revenu (*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945, al. 1102(1)c)).

3 Pour ce qui est de la première question, tout comme le juge L'Heureux-Dubé, je suis d'avis que la preuve établit qu'*Hickman Motors Ltd.* a exploité l'entreprise de location de machinerie et, ainsi, possédait une source de revenu tiré d'une entreprise se rapportant à l'actif à l'égard duquel la déduction pour amortissement a été réclamée. Cela étant établi, il est inutile d'examiner la question des « sous-sources ».

4 La seconde question est de savoir si l'actif à l'égard duquel a été réclamée la déduction pour amortissement a été acquis aux fins de produire un revenu, de façon à éviter l'exclusion établie au par. 1102(1) du Règlement [...]

[...]

6 Pour peu qu'*Hickman Motors Ltd.* n'ait pas commencé à l'utiliser à une autre fin que la production d'un revenu (al. 13(7)a)), le bien demeure admissible à une déduction pour amortissement. Rien ne prouve que cela se soit produit.

7 [...] L'actif en l'espèce n'a eu qu'une seule fonction, produire un revenu. Qu'*Hickman Motors* ait pu avoir l'intention de le transférer par la suite à *Hickman Equipment (1985) Ltd.* n'a aucune importance. La preuve ne permet qu'une seule conclusion : il s'agissait d'éléments d'actif d'une entreprise reliés à la production d'un revenu.

[Je souligne.]

[93] Dans son jugement, la juge McLachlin observe qu'à la lumière de la preuve, il n'existait qu'un seul point de vue raisonnable des faits. On en infère nettement que le fardeau de persuasion ne fut pas un facteur déterminant dans la décision de trois des quatre juges majoritaires.¹⁰⁴ Conséquemment, je soutiens respectueusement que les observations de la juge L'Heureux Dubé sur la question du fardeau étaient incidentes.

[94] La juge L'Heureux Dubé observe aux paragraphes 92, 93 et 94 :

Il est bien établi en droit que, dans le domaine de la fiscalité, la norme de preuve est la prépondérance des probabilités [...] et que, à l'intérieur de cette norme, différents degrés de preuve peuvent être exigés, selon le sujet en cause, pour que soit acquittée la charge de la preuve [...] En établissant des cotisations, le ministre se fonde sur des présomptions [...] et la charge initiale de « démolir » les présomptions formulées par le ministre dans sa cotisation est imposée au contribuable [...] Le fardeau initial consiste seulement à « démolir » les présomptions exactes qu'a utilisées le ministre, mais rien de plus [...]

L'appelant s'acquitte de cette charge initiale de « démolir » l'exactitude des présomptions du ministre lorsqu'il présente au moins une preuve prima facie [...]

Lorsque l'appelant a « démolir » les présomptions du ministre, le « fardeau de la preuve [...] passé [...] au ministre qui doit réfuter la preuve prima facie » faite par l'appelant et prouver les présomptions : [...] Ainsi, dans la présente affaire, la charge est passée au ministre, qui doit prouver ses présomptions suivant lesquelles il existe « deux entreprises » et il n'y a « aucun revenu ».

[Je souligne.]

[95] La juge L'Heureux-Dubé reprend la doctrine de l'arrêt *Johnston* portant que le contribuable n'a qu'à démolir les hypothèses de fait spécifiques du ministre. Le juge L'Heureux-Dubé reconnaît également que le fardeau de persuasion imposé au contribuable doit être acquitté selon la prépondérance des probabilités. La juge L'Heureux-Dubé ajoute que ce fardeau peut être acquitté en présentant une preuve de prime abord et que l'acquiescement du fardeau du contribuable impose un fardeau de persuasion au ministre. Les observations de la juge L'Heureux-Dubé au sujet d'une preuve de prime abord suffisante pour démolir les hypothèses de fait semblent fondées sur son opinion selon laquelle « la norme de preuve est la prépondérance des probabilités [...] et que, à l'intérieur de cette norme, différents degrés de preuve peuvent être exigés, selon le sujet en cause, pour que soit acquittée la charge de la preuve ».

¹⁰⁴ Voir la citation tirée de l'arrêt *Robins* ci-dessus.

[96] Avec égards, la jurisprudence postérieure de la Cour suprême du Canada, (*McDougall* et *Merck Frosst*) enseigne clairement qu'il n'existe qu'une seule norme de preuve au civil—soit la prépondérance des probabilités—et que bien que les éléments de preuve nécessaires pour satisfaire à cette norme dépendent de toutes les circonstances, la norme elle-même demeure invariable.¹⁰⁵ De plus, l'expression « preuve *prima facie* » est habituellement utilisée pour qualifier le fardeau de la preuve et non le fardeau de persuasion. Paciocco et Stuesser, auteurs de *The Law of Evidence* [TRADUCTION] (Le droit de la preuve) (7^e éd., 2015), définissent la norme de la preuve de prime abord (*prima facie*) comme suit :

[TRADUCTION] La norme de la preuve *prima facie* est un exemple important de « fardeau de présentation ». Elle sert de processus de sélection pour déterminer s'il est justifiable et raisonnable de déferer une affaire au juge des faits désigné par la loi pour rendre une décision fondée sur des faits. [...] ¹⁰⁶

[97] Selon la doctrine des arrêts *Anderson Logging* et *Johnston*, le fardeau de persuasion lié au bien-fondé de la cotisation incombe au contribuable. Avec égards, ce fardeau de persuasion ne peut être « déplacé » vers le ministre et il n'existe aucune présomption ou règle légale selon laquelle, lorsque le contribuable s'est acquitté du fardeau de persuasion, un fardeau de la preuve ou un fardeau de persuasion distinct incombe au ministre.

[98] Faire reposer le fardeau de persuasion sur le contribuable signifie qu'en principe, le contribuable doit pouvoir invoquer des éléments de preuve au dossier dont il ressort, selon la prépondérance des probabilités, que les faits sur lesquels la cotisation est fondée sont erronés ou n'existent pas.

[99] Les éléments de preuve sur lesquels se fonde le contribuable peuvent être présentés lors de l'interrogatoire, du contre-interrogatoire ou du réinterrogatoire des témoins de l'une ou l'autre des parties ou peuvent être présentés par la

¹⁰⁵ Dans l'arrêt *Merck Frosst*, la Cour suprême observe au paragraphe 94 :

Il est maintenant bien établi en droit qu'il n'existe, en common law, qu'une seule norme de preuve en matière civile, soit celle de la prépondérance des probabilités [...] [L]a preuve qui sera nécessaire pour satisfaire à cette norme dépendra de la nature de la thèse que le tiers cherche à faire valoir et du contexte particulier de l'affaire.

¹⁰⁶ À la page 589.

production de documents par l'une ou l'autre des parties ou par tout autre moyen autorisé par la Cour¹⁰⁷ ou les Règles générales.¹⁰⁸

[100] Les parties peuvent s'entendre sur les faits par la voie d'aveux dans les actes de procédure ou d'aveux dans un exposé des faits convenus.¹⁰⁹ Tout fait exposé dans l'avis d'appel qui n'est pas rejeté dans la réponse est réputé admis à moins que la réponse n'indique que l'intimée n'a pas connaissance du fait.¹¹⁰

[101] Dans de nombreux appels en matière d'impôt, les faits présumés par le ministre et exposés dans la réponse sont les seuls faits à l'appui de la cotisation du contribuable.¹¹¹ Bien que le ministre puisse choisir de présenter des preuves à l'appui des hypothèses de fait, même si elles sont considérées comme avérées, il s'agit d'une décision purement tactique prise par le ministre.

[102] Si le ministre ne fait pas état d'hypothèse de fait dans la réponse, cela n'a aucune incidence sur l'issue de l'appel, à moins que le fait ne soit établi par la preuve au dossier à la fin de l'audience. Dans l'arrêt *Pollock c. Canada (Ministre du Revenu National)*, 161 N.R. 232 (C.A.F.) (« l'arrêt *Pollock* »), la Cour d'appel fédérale observe à ce sujet :

[TRADUCTION] Toutefois, lorsque le ministre n'a invoqué aucune hypothèse ou que certaines ou l'ensemble des hypothèses invoquées ont été réfutées avec succès, il demeure loisible au ministre, à titre de défendeur, d'établir le bien-fondé de sa cotisation s'il le peut. Dans le cadre de cette démarche, le ministre porte le fardeau ordinaire de toute partie à une poursuite, c'est-à-dire de prouver les faits qui appuient sa thèse, à moins que ces faits n'aient déjà été mis en preuve par la partie adverse. [...] ¹¹²

[Je souligne.]

¹⁰⁷ Voir les articles 143 à 146 des Règles générales.

¹⁰⁸ Le paragraphe 100(1) des Règles générales permet à une partie de consigner les éléments de preuve présentés à l'interrogatoire préalable de l'autre partie si ces éléments de preuve sont admissibles par ailleurs. Les articles 129 à 132 permettent à une partie de demander à l'autre partie d'admettre la véracité des faits ou l'authenticité des documents, ces aveux pouvant être versés au dossier lors de l'audience.

¹⁰⁹ Sous réserve des observations du juge Noel (qui était juge à ce moment) dans l'arrêt *Hammill c. Canada*, 2005 CAF 252 aux paragraphes 28 à 32. Dans cette affaire, l'aveu du ministre selon lequel le contribuable était engagé dans une entreprise de nature commerciale était une conclusion mélangée de droit et de fait.

¹¹⁰ Paragraphe 49(2) des Règles générales.

¹¹¹ Cela vaut *a fortiori* pour les appels instruits en vertu de la procédure informelle de la Cour.

¹¹² Page 237, article 20.

[103] Le fardeau « ordinaire » du ministre cerné par la Cour dans l'arrêt *Pollock* n'est ni un fardeau de présentation ni un fardeau de persuasion; il s'agit d'un fardeau tactique.¹¹³ La Cour suprême du Canada explique la nature du fardeau tactique dans l'arrêt *R. c. Darrach*, 2000 CSC 46 (« l'arrêt *Darrach* ») comme suit :

Il y a une différence importante entre un fardeau de preuve relatif à une infraction, ou un fardeau de présentation, et la nécessité, sur le plan tactique, de répondre afin de soulever un doute raisonnable au sujet d'une preuve *prima facie* établie par le ministère public [TRADUCTION] « [L]e droit criminel n'impose à l'accusé aucun fardeau de présentation l'obligeant à réfuter la preuve du ministère public, et l'accusé peut refuser de présenter des éléments de preuve. Néanmoins, s'il décide de ne produire aucun élément de preuve, l'accusé court le risque d'être déclaré coupable » [...] Lorsqu'aucune obligation juridique ni aucun fardeau de présentation n'incombent à l'accusé, la simple pression d'ordre tactique qui peut amener ce dernier à participer au procès ne contrevient ni au principe interdisant l'auto-incrimination (al. 11c) ni au droit à un procès équitable (al. 11d)¹¹⁴

[104] Le contribuable peut contester la thèse portant que le ministre a effectivement présumé les faits plaidés comme tels dans la réponse au moment où la cotisation a été émise ou confirmée. Dans l'arrêt *Canada c. Loewen*, 2004 C.A.F. 146, la Cour d'appel fédérale observait :

Les hypothèses de fait du ministre qui sont énoncées dans les actes de procédure de Sa Majesté sont tenues pour avérées à moins qu'elles ne soient réfutées ou qu'il ne soit démontré que le ministre n'a pas formulé les hypothèses qu'on lui impute. Il incombe au contribuable de démontrer que les hypothèses du ministre sont fausses ou encore que celui-ci ne les a jamais formulées. [...] ¹¹⁵

[Je souligne.]

[105] Si le contribuable fait la preuve, selon la prépondérance des probabilités, que les hypothèses de fait énoncées dans la réponse n'ont pas été concrétisées, ou que ces hypothèses de fait ont été concrétisées après la délivrance ou la confirmation de la cotisation, les faits controversés sont exclus de l'examen effectué par la Cour à la fin de l'audience à moins—comme c'est le cas en l'absence d'hypothèses de

¹¹³ Cela est confirmé par l'observation de la Cour selon laquelle toute partie à une poursuite peut porter un fardeau ordinaire – un fardeau de la preuve ou un fardeau de persuasion est attribué à une partie ou à l'autre par le droit matériel.

¹¹⁴ Au paragraphe 50. Voir également SLB au paragraphe 3.52.

¹¹⁵ Paragraphe 8, citant *Canada (Minister of National Revenue - M.N.R.) c. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 R.C.É. 676.

fait—qu’il n’y ait des éléments de preuve au dossier portant sur ces faits.¹¹⁶ Si ces éléments de preuve ne figurent pas au dossier lorsque le contribuable a terminé son plaidoyer¹¹⁷, le ministre doit, à toutes fins pratiques, les présenter dans sa preuve (qu’un fardeau tactique incomberait au ministre).

[106] Outre les hypothèses de fait, le ministre doit faire état de tout autre fait important pertinent à la cotisation.¹¹⁸ Toutefois, si le ministre souhaite s’appuyer sur des faits importants exposés dans la réponse, il doit pouvoir invoquer des éléments de preuve au dossier à l’appui de ces faits. Si ces éléments de preuve ne figurent pas au dossier lorsque le contribuable a terminé son plaidoyer, le ministre doit, à toutes fins pratiques, les présenter en preuve à l’appui de sa cause (c’est-à-dire qu’un fardeau tactique incombe au ministre).

[107] Dans le cas des appels interjetés en vertu de la procédure générale, le contribuable est tenu de présenter les faits matériels à l’appui de l’appel de la cotisation.¹¹⁹ Cela est nécessaire pour définir les questions en litige entre les parties aux fins de production et de communication préalable ainsi qu’en prévision du procès.¹²⁰

[108] En matière d’appels interjetés dans le cadre de la procédure informelle de la Cour, il n’y a pas d’exigence stricte imposée au contribuable quant à la présentation des faits importants.¹²¹ En pratique, il est assez courant pour les contribuables qui interjettent appel en vertu de la procédure informelle exposer peu de faits, voire aucun, dans l’avis d’appel et à l’audience de l’appel; ils orientent simplement leur témoignage vers les hypothèses de fait énoncées dans la réponse.

[109] Les principes qui précèdent ont été résumés succinctement comme suit par la Cour d’appel fédérale dans l’arrêt *Anchor Pointe 2007* :

¹¹⁶ La preuve portant sur de tels faits est importante puisque les faits sont exposés dans la réponse, même s’ils ne sont pas traités comme des hypothèses de fait.

¹¹⁷ Cela comprend les éléments de preuve obtenus par le contre-interrogatoire des témoins du contribuable par l’intimée.

¹¹⁸ Alinéa 49(1)e) des Règles générales.

¹¹⁹ Article 48 et formule 21(1)a) des Règles générales.

¹²⁰ *Beima c. Canada*, 2016 CAF 205 au paragraphe 17.

¹²¹ Article 4 des *Règles de la Cour canadienne de l’impôt (procédure générale)*. L’utilisation du formulaire à l’annexe 4 de ces règles est facultative.

27 Dans notre système fiscal fondé sur l'autodéclaration, le ministre émet des hypothèses de fait pour déterminer l'obligation fiscale du contribuable. Comme l'a dit le juge Rothstein, alors juge à la Cour d'appel fédérale, dans l'arrêt *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, précité, « [l]a Couronne a pour pratique de divulguer dans ses actes de procédure les hypothèses de fait sur lesquelles le ministre s'est fondé pour établir le montant de la dette fiscale »; voir le paragraphe 2. Pour reprendre les termes du juge en chef adjoint Bowman, maintenant juge en chef de la Cour canadienne de l'impôt, « ces hypothèses sont censées représenter une communication complète et honnête des faits sur lesquels le ministre du Revenu national s'est fondé en établissant la cotisation » : *Holm et al. c. La Reine*, 2003 DTC 755, paragraphe 9.

28 Lorsque les hypothèses sont plaidées, les contribuables ont le fardeau initial de réfuter, selon la prépondérance des probabilités, les hypothèses de fait du ministre : voir *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, précité, paragraphe 2, *Hickman Motors Ltd c. Canada* [1997] 2 R.C.S. 336, paragraphe 92. Les hypothèses non plaidées n'ont pas d'effet sur le fardeau de la preuve, ni dans un sens, ni dans l'autre : voir *La Reine c. Bowens*, 96 DTC 6128, page 6129, *Pollock c. La Reine*, 94 DTC 6050, page 6053.

29 L'équité exige que les faits allégués comme hypothèses soient complets, précis, exacts et énoncés de façon honnête et franche afin que le contribuable sache bien clairement ce qu'il devra prouver : *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, précité, paragraphe 23, *Holm et al. c. La Reine*, précité, *Canada c. Loewen*, [2004] 4 R.C.F. 3, paragraphe 9. (C.A.F.), *Grant c. La Reine et al.*, 2003 DTC 5160, page 5163, *First Fund Genesis Corporation c. Sa Majesté la Reine*, 90 DTC 6337, page 6340, *Shaughnessy c. Sa Majesté la Reine*, 2002 DTC 1272, paragraphe 13, *Stephen c. Canada*, [2001] A.C. I. n° 250, paragraphe 6.

[Je souligne.]

[110] La Cour d'appel fédérale qualifie le fardeau de persuasion imposé au contribuable de fardeau initial de réfuter, selon la prépondérance des probabilités, les faits que le ministre a présumés. Il ressort du mot « initial » que le contribuable passe en premier dans les appels fiscaux où le fardeau de persuasion lui incombe.¹²² Si le contribuable présente des arguments fort convaincants qui en eux-mêmes lui permettent de s'acquitter de son fardeau de persuasion,¹²³ le ministre est alors confronté à la décision tactique quant à savoir s'il doit présenter

¹²² Paragraphe 135(2) des Règles générales. Dans les cas où le fardeau de persuasion incombe uniquement au ministre, celui-ci passe en premier.

¹²³ On ne peut bien sûr savoir si le contribuable s'est acquitté du fardeau de persuasion qu'une fois tous les éléments de preuve examinés lorsque la preuve est close. Par conséquent, toute appréciation de la preuve du contribuable par le ministre au moment où le contribuable termine son plaidoyer est conjecturale.

une preuve en tant que partie intégrante de la cause du ministre (c'est-à-dire une preuve venant en supplément de celle déjà au dossier lorsque le contribuable termine son plaidoyer, obtenue notamment par le contre-interrogatoire des témoins du contribuable). Le fardeau de produire une preuve incombant au ministre dans de telles circonstances n'est qu'un fardeau tactique; le fardeau de persuasion en ce qui concerne le bien-fondé de la cotisation incombe toujours au contribuable.

(3) Analyse du fardeau de la preuve des appelants

[111] Dans l'arrêt *Hickman Motors*, le juge L'Heureux-Dubé a réitéré le principe consacré par l'arrêt *Johnston* selon lequel le contribuable n'a qu'à démolir les hypothèses de fait avérées formulées par le ministre. La question en l'espèce est de savoir si les appelants sont tenus de démolir les hypothèses de fait dont ils déclarent ne pas être au courant dans leurs réponses.

[112] Conformément à la jurisprudence *Pollock*, lorsque les hypothèses de fait sont plaidées mais ne sont pas considérées comme avérées, la ministre porte le fardeau habituel (tactique) de toute partie à une action, à savoir de prouver les faits qui appuient sa thèse, à moins que ces faits n'aient déjà été mis en preuve par le contribuable. Je ne crois pas que la jurisprudence *House* enseigne le contraire, car elle ne porte que sur les hypothèses de fait qui sont considérées comme avérées.

[113] La question dans les présents appels est de savoir si l'une ou l'autre des hypothèses de fait du ministre devrait être « rétrogradée » à des faits importants qui doivent être établis par la preuve au dossier. Dans l'arrêt *Transocean Offshore Ltd. c. Canada*, 2005 CAF 104 (« l'arrêt *Transocean* »), la Cour a observé :

34 Dans la décision *Redash*, le juge a déclaré ce qui suit concernant les hypothèses factuelles non connues de l'appelante (au paragraphe 31) :

[...] Les perceptions de fait qui ne sont connues que de l'intimée et qui sont présentées dans la réponse à l'avis d'appel comme des hypothèses, n'étant pas connues de l'appelante et difficiles ou impossibles à réfuter sans que cette dernière n'ait à fournir un effort extraordinaire ou à engager des frais importants, ne doivent pas être considérées comme des faits simplement parce qu'ils n'ont pas été précisément réfutés par l'appelante dans son témoignage.

Dans ces circonstances, les hypothèses de fait ne peuvent pas remplacer le devoir de l'intimée de présenter des preuves pour justifier ou appuyer ce qui peut être pertinent afin de contrer ou influencer la version des faits de l'appelante.

35 Cet énoncé part du principe général que, dans un appel en matière d'impôt, les hypothèses factuelles de la Couronne sont considérées comme vraies à moins d'être réfutées (voir la décision Pollock, précité). Elle part aussi du principe que ce principe général, comme tous les principes généraux, comporte des exceptions. La justification du principe général est que le contribuable connaît ou peut connaître tous les faits relatifs à l'établissement de l'impôt sur le revenu. Le juge des faits est habilité à tirer une conclusion défavorable à l'égard d'une partie qui possède ou peut raisonnablement être présumée posséder des éléments de preuve ayant trait aux faits contestés, mais ne les produit pas. Il se peut cependant que l'équité exige que l'on ne fasse pas porter au contribuable le fardeau de réfuter une hypothèse factuelle de la Couronne. Il pourrait s'agir, par exemple, d'un fait dont seule la Couronne aurait connaissance, mais je ne crois pas que ce soit le cas en l'espèce.

[Je souligne.]

[114] Dans l'arrêt *Anchor Pointe 2007*, la Cour a fait une observation analogue :

35 Il est bien établi en droit que, sauf exception, le fardeau de preuve initial à l'égard des hypothèses de fait retenues par le ministre lorsqu'il a établi l'obligation fiscale du contribuable et le montant à payer incombe au contribuable. Dans l'arrêt *Les Voitures Orly Inc./Orly Automobiles Inc. c. La Reine*, 2005 CAF 425, 2006 DTC 1114, au paragraphe 20, la Cour a réaffirmé dans les termes suivants l'importance de la règle :

En résumé, nous ne trouvons aucun mérite aux prétentions de l'appelante selon lesquelles celle-ci n'a plus la charge de réfuter les hypothèses faites par le ministre. Nous souhaitons réaffirmer fermement et fortement le principe selon lequel le fardeau de la preuve imposé au contribuable ne doit pas être renversé à la légère ou arbitrairement. L'attribution du fardeau de la preuve au contribuable repose sur un motif très simple et concret énoncé il y a plus de 80 ans dans les arrêts *Anderson Logging Co. c. British Columbia*, [1925] R.C.S. 45; *Pollock c. Canada (Ministre du Revenu National)* (1993), 161 N.R. 232 (C.A.F.); *Vacation Villas of Collingwood Inc. c. Canada*, (1996) 133 D.L.R. (4th) 374 (C.A.F.); *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, 2003 CAF 294. Ce motif est qu'il s'agit de l'entreprise du contribuable. C'est lui qui sait comment et pourquoi son entreprise fonctionne comme elle le fait et pas autrement. Il connaît et possède des renseignements dont le ministre ne dispose pas. Il possède des renseignements qui

sont à sa portée et sur lesquels il exerce un contrôle. Le système fiscal est fondé sur l'autocotisation. Tout renversement de la charge du contribuable de fournir et de rapporter les renseignements dont il a connaissance ou qu'il contrôle peut mettre en danger l'intégrité, le caractère contraignant et, par conséquent, la crédibilité du système. Ceci dit, nous reconnaissons que dans certaines circonstances le renversement du fardeau de la preuve peut être justifié, mais ce n'est pas le cas en l'espèce.

36 Je conviens avec le juge Bowman, alors juge en chef adjoint de la Cour de l'impôt, qu'il peut y avoir des cas où les hypothèses de fait invoquées relèvent de la connaissance exclusive ou particulière du ministre et que la règle concernant le fardeau de la preuve peut avoir des conséquences inévitables au point de justifier une mesure corrective : voir la décision *Holm et al. c. La Reine*, précitée, paragraphe 20.

[Je souligne.]

[115] La Cour d'appel fédérale fait valoir deux points importants dans ces arrêts. Premièrement, la question de savoir si les hypothèses de fait doivent être considérées comme avérées est une question d'équité envers le contribuable. Deuxièmement, les hypothèses concernant des faits qui sont exclusivement ou particulièrement connus du ministre peuvent ne pas être considérées comme avérées. Le mot « peuvent » au deuxième point indique simplement qu'en déterminant si les hypothèses de fait sont avérées ou non, la Cour doit déterminer si une décision positive serait injuste envers le contribuable dans les circonstances. S'il n'y a pas d'injustice envers le contribuable, l'hypothèse peut être aussi avérée, même si elle est exclusive ou particulière à la connaissance du ministre. L'issue dans tel ou tel cas dépend de toutes les circonstances pertinentes.

[116] La signification du mot « exclusive » est claire : le ministre est la seule personne qui possède les renseignements. Je présume que le mot « particulière » est utilisé de la même façon, avec les acceptions suivantes : « appartenir au ministre » ou « être propre au ministre ».

[117] J'ai beaucoup de mal à comprendre comment les faits rassemblés par le ministre au moyen de la vérification des appelants et des programmes auxquels ils ont participé sont exclusifs ou particuliers au ministre.¹²⁴ À l'exception de la

¹²⁴ Le témoignage de M. Monahan porte que le ministre a formulé des hypothèses de fait fondées en partie sur les renseignements produits par l'avocat de WHI. Lorsqu'il s'est avéré que certains de ces renseignements ne

vérification, les faits ne sont pas du ressort du ministre et sont clairement connus des autres intervenants aux programmes, même si les appelants ne les connaissent pas.

[118] Les appelants ont délibérément choisi de participer aux programmes sans savoir ou presque ce qui se passait en coulisses, pour ainsi dire. Dans de telles circonstances, il n'est pas injuste envers les appelants de permettre au ministre de présumer de ce qui s'est passé en coulisses.

[119] J'admets que dans la décision *Redash Trading Inc. v. The Queen*, 2004 CCI 446, au paragraphe 31, (cité dans l'arrêt *Transocean*), la Cour a fait référence à des hypothèses de fait « n'étant pas connus de l'appelante et difficiles ou impossibles à réfuter sans que cette dernière n'ait à fournir un effort extraordinaire ou à engager des frais importants ». En l'espèce, les appelants ne se sont pas renseignés sur ce qui s'est passé en coulisses. Si les appelants s'étaient renseignés et avaient été ignorés ou avaient reçu des réponses insatisfaisantes, ils auraient alors clairement eu la possibilité de ne pas participer aux programmes. En participant aux programmes sans autre enquête, les appelants ont accepté le risque que les faits en coulisses ne correspondent pas à leurs attentes.

[120] Je conclus donc que les hypothèses de fait du ministre énoncées dans la réponse Eisbrenner et les réponses Morrison doivent être considérés comme avérées (sauf rétractation expresse de l'intimée) et que conformément aux principes consacrés par l'arrêt *House*, le contribuable doit présenter à tout le moins une preuve *prima facie* pour démolir des hypothèses de fait. Si les appelants présentent une preuve *prima facie* qui infirme les hypothèses de fait du ministre, il incombe alors au ministre d'établir ces faits.

B. Le programme de CGI

[121] Comme il a été signalé au début, seul M. Morrison a participé au programme de CGI. L'intimée définit comme suit la question en litige en ce qui concerne l'appel interjeté par M. Morrison au sujet de la nouvelle cotisation pour son année d'imposition 2003 (la « nouvelle cotisation de 2003 ») :

concordaient pas avec les renseignements obtenus ultérieurement par le ministre de façon indépendante, le ministre a renoncé aux hypothèses de fait et a plaidé les faits nouveaux à titre de faits matériels.

[TRADUCTION] La seule question qui se pose en ce qui concerne le don de M. Morrison dans le cadre du programme de CGI en 2003 est la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques qu'il a donnés. Le ministre a établi une cotisation à l'égard de l'appelant au motif que les produits pharmaceutiques avaient une juste valeur marchande de 1 759 \$ conformément à l'International Drug Price Indicator Guide (l'Indicateur de Prix Internationaux des Médicaments), par opposition au montant de 56 502 \$ réclamé par l'appelant.¹²⁵

[122] Cette position se reflète dans les hypothèses de fait formulées par le ministre à l'appui de la nouvelle cotisation de 2003, comme l'indique le paragraphe 14 de la deuxième réponse modifiée à l'avis d'appel de M. Morrison pour son année d'imposition 2003 (la « réponse Morrison de 2003 ») :

[TRADUCTION] (bb) en 2003, l'appelant a conclu une entente avec le fondateur en vertu de laquelle l'appelant a acheté des produits pharmaceutiques du fondateur et les a donnés à EBF;

(cc) le prix d'achat des produits pharmaceutiques par l'appelant du fondateur était de 10 000 \$, montant assujéti à un escompte de 500 \$, pour un débours total en espèces de 9 500 \$;

(dd) en 2003, les produits pharmaceutiques achetés par l'appelant ont été donnés à EBF;

[...]

(hh) la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques au moment où ils ont été donnés par l'appelant en 2003 ne dépassait pas 1 759,80 \$, conformément au 2003 International Drug Price Indicator Guide (l'Indicateur de Prix Internationaux des Médicaments de 2003).

[123] M. Wilson a été interrogé sur le fondement de la nouvelle cotisation de l'année d'imposition 2003 de M. Morrison :

Q. L'ARC a-t-elle contesté le fait que les participants ont effectivement acheté les produits pharmaceutiques?

R. Nous n'avons pas contesté cela.

Q. Dans le cadre de leur participation, les donateurs signalent un acte de donation de produits pharmaceutiques à certains organismes de bienfaisance. Vous êtes au courant de cela?

¹²⁵ Paragraphe 87 des observations écrites de l'intimée.

R. C'est exact.

Q. L'ARC a-t-elle contesté le fait que les participants ont donné des produits pharmaceutiques à des organismes de bienfaisance?

R. Non. Nous n'avons pas contesté cela.

Q. L'ARC a-t-elle contesté un aspect quelconque des dons associés au programme de CGI?

R. Oui. Nous avons contesté la valeur des dons.¹²⁶

[124] M. Morrison a soutenu que le montant du don doit être tel qu'il est indiqué dans le reçu d'impôt qu'il a reçu pour son don à EBF (56 502,80 \$), ou à tout le moins les 9 500 \$ en argent comptant qu'il a payés pour les produits pharmaceutiques. En ce qui concerne ce dernier point, M. Morrison a fait valoir que le montant en espèces représentait plus de 20 % du montant du reçu de 56 502,80 \$, moins le montant en espèces (47 002,80 \$) et que, par conséquent, le paragraphe 248(30) de la LIR joue.¹²⁷

[125] M. Berndt est d'avis que les évaluations des produits pharmaceutiques produites par le programme de CHT étaient erronées pour plusieurs raisons, notamment et principalement, la non-utilisation d'un prix non contrôlé comparable d'un marché approprié pour évaluer les médicaments génériques.

[126] Selon le témoignage de M. Zive,¹²⁸ l'approche d'évaluation retenue par Pharmaspec pour le programme de CGI était la même que celle retenue par M. Rosenberg dans le cadre du programme de CHT. Dans les deux cas, les valeurs attribuées aux produits pharmaceutiques étaient fondées principalement sur les prix stipulés dans le formulaire des médicaments de l'Ontario. Cette approche s'explique par le fait que le donateur et le donataire étaient résidents de l'Ontario. M. Zive a déclaré que le prix indiqué dans le formulaire était présumé représenter la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques qu'il a examinés.

¹²⁶ Lignes 22 à 28 de la page 1332 de la transcription et lignes 1 à 7 de la page 1333 de la transcription.

¹²⁷ Les règles sur les dons en nature consacrées par les paragraphes 248(35) à 248(37) de la LIR ne s'appliquaient pas au don de M. Morrison à EBF en 2003. Selon ces règles, le don constitue le moindre des deux montants suivants : ce qu'il en a coûté à M. Morrison pour faire l'acquisition des produits pharmaceutiques et la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques.

¹²⁸ Lignes 3 à 22 de la page 886 de la transcription.

[127] Je n'ai pris connaissance d'aucun élément de preuve dont il ressort que les médicaments génériques visés par le programme de CGI et le programme de CHT pouvaient être importés au Canada aux fins de vente. Étant donné que les produits pharmaceutiques n'ont pas été importés (et ne pouvaient pas l'être) au Canada aux fins de vente, la méthode d'évaluation retenue pour le programme de CGI est manifestement erronée puisqu'elle utilise un marché canadien (Ontario) pour évaluer les produits pharmaceutiques génériques qui ne peuvent être vendus dans ce marché.

[128] Il ressort de la preuve qu'un prix d'achat sans lien de dépendance pour les produits pharmaceutiques sur le marché international pertinent correspond à une valeur inférieure à 9 500 \$. Par exemple, le prix d'achat payé à CGI en vertu de la convention d'achat signée par M. Morrison (pièce R- 2) incluait tous les « coûts d'assurance, d'emballage, d'expédition et de livraison »; j'en déduis donc que le prix d'achat payé par CGI pour les produits pharmaceutiques était considérablement inférieur aux 9 500 \$ payés par M. Morrison. Le ministre a présumé que le prix d'achat de 9 500 \$ incluait également des droits payables à CGI et aucune preuve n'a été présentée pour démolir cette hypothèse.¹²⁹ Le bon sens me dit qu'une partie importante des 9 500 \$ a été retenue par CGI pour payer ses dépenses (y compris celles liées à la promotion du programme de CGI) et réaliser un profit.

[129] M. Morrison n'a pas présenté de preuve indépendante de la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques dont il a fait don à EBF en 2003. Le ministre a présumé que [TRADUCTION] « la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques au moment où l'appelant en a fait don en 2003 ne dépassait pas 1 759,80 \$, vu l'Indicateur de Prix Internationaux des Médicaments de 2003 ». ¹³⁰ Pour les motifs déjà énoncés, les évaluations utilisées par le programme de CGI pour émettre des reçus officiels étaient manifestement erronées et ne démolissent pas cette hypothèse.

[130] J'admets qu'il est possible de faire l'acquisition de produits pharmaceutiques à un prix inférieur à leur « juste valeur marchande » et d'en faire don à un organisme de bienfaisance enregistré, et que l'ultime bénéficiaire des produits pharmaceutiques puisse les tenir pour « inappréciables »; cependant,

¹²⁹ Alinéa 14(s) de la réponse Morrison de 2003.

¹³⁰ Alinéa 14(hh) de la réponse Morrison de 2003.

M. Morrison n'a présenté aucune preuve digne de foi de la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques à l'époque où il en a fait don. Par conséquent, je conclus que la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques dont a fait don M. Morrison à EBF en 2003 ne dépassait pas 1 759,80 \$.

[131] Le paragraphe 248(30) de la LIR n'est d'aucune utilité pour M. Morrison parce que l'existence du don de M. Morrison à EBF en 2003 n'est pas en cause, mais seulement la juste valeur marchande de celui-ci. M. Morrison a fait l'acquisition de produits pharmaceutiques d'une valeur de 1 759,80 \$ pour 9 500 \$ et a fait don de ces produits pharmaceutiques à EBF. Il n'y a aucun avantage à tirer du trop-payé des produits pharmaceutiques. Même si M. Morrison s'est peut-être vu délivrer un reçu officiel de 56 502,80 \$, vu les faits présumés et la preuve, le montant gonflé du reçu officiel n'était pas le résultat de « simulacres de documents » et n'était donc pas un avantage qui viciait le don.¹³¹

C. Le programme de CHT

(1) Les nouvelles cotisations faisant l'objet du litige

[132] Le ministre a d'abord établi une nouvelle cotisation à l'égard des appelants afin de rejeter leur demande de crédits d'impôt pour dons de bienfaisance en 2004 (pour M. Morrison) et en 2005 (pour les deux appelants). Après que les appelants eurent déposé des avis d'opposition à ces nouvelles cotisations, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'année d'imposition 2005 des appelants afin de leur accorder un crédit d'impôt pour don de bienfaisance fondé sur le montant des dons en espèces déclarés par les appelants dans leurs déclarations de revenus pour l'année d'imposition 2005.

[133] Par conséquent, pour l'année d'imposition 2005 seulement, M. Eisbrenner a eu droit à un crédit d'impôt pour don de bienfaisance de 39 966 \$ pour un don en espèces et M. Morrison a eu droit à un crédit d'impôt pour don de bienfaisance de 15 075 \$.

¹³¹ *Canada c. Castro*, 2015 CAF 225 (*Castro*) aux paragraphes 45 à 48. Contrairement à ce qui était en cause dans l'affaire *Canada c. Berg*, 2014 CAF 25, M. Morrison n'a pas effectué une série complexe d'opérations visant à tromper les autorités fiscales. Il a simplement acheté des produits pharmaceutiques, en a fait don à un organisme de bienfaisance et a déclaré un gain en capital en fonction du prix qu'il a payé pour les produits pharmaceutiques et de la juste valeur marchande attribuée aux produits pharmaceutiques par l'organisme de bienfaisance.

(2) Les dons en nature

[134] L'intimée soutient qu'aucun des appelants n'a effectué de don au sens de la common law à CKF ou MCF en 2004 et 2005 et que même s'il y avait eu don, le montant de l'avantage relativement au don a réduit à zéro le montant admissible du don, et de toute façon, la valeur attribuée aux produits pharmaceutiques énumérés dans les reçus officiels délivrés aux appelants était très largement supérieure à la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques du marché où on en a fait l'acquisition et l'utilisation.

[135] Selon la common law, pour qu'il y ait don, il faut (1) qu'il y ait intention de donner de la part du donateur, sans considération ni expectation de rémunération; (2) qu'il y ait acceptation du don par le donataire; (3) qu'il y ait acte de transmission ou de cession suffisant du bien pour mener à bien la transaction.¹³² Je discuterai d'abord la troisième exigence.

[136] Il ressort de la preuve que les appelants ont demandé à WHI d'être désignés bénéficiaires de catégorie A de CHT et qu'ils ont reçu des certificats de CHT censés représenter la propriété de produits pharmaceutiques particuliers.¹³³ Ces certificats ont ensuite été transférés par les appelants à CKF ou à MCF. Les certificats constituent la seule preuve d'acquisition, de propriété et de transfert de produits pharmaceutiques par les appelants.

[137] M. O'Brien a déclaré dans son témoignage que CPAR avait acquis la propriété des produits pharmaceutiques de MCF par l'intermédiaire du certificat uniquement et qu'il avait cru comprendre que MCF avait reçu le certificat des donateurs individuels. M. Barnett a témoigné qu'EBF recevrait des certificats de parts de fiducie. Ni M. O'Brien ni M. Barnett ne savaient comment les produits pharmaceutiques s'étaient retrouvés dans le programme de CHT.

[138] Ni l'un ni l'autre des appelants n'a pu identifier les produits pharmaceutiques prétendument représentés par les certificats obtenus de CHT. Les seuls documents qui identifient explicitement les produits pharmaceutiques censés

¹³² Arrêt *McNamee v. McNamee*, 2011 ONCA 533 aux paragraphes 23 à 25.

¹³³ Pièces A-24 et A-29 pour M. Eisbrenner et pièce R-20 pour M. Morrison.

avoir été donnés à CKF et MCF sont les reçus officiels préparés par Matthew Rosen.

[139] Dans la réponse Morrison de 2014, le ministre a invoqué les hypothèses de fait suivantes :

- il n’y avait aucune preuve de l’existence des produits pharmaceutiques
- les participants n’ont jamais pris possession d’un produit pharmaceutique ou n’en ont jamais acquis le titre
- les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés n’ont jamais pris possession de produits pharmaceutiques au Canada
- aucun produit pharmaceutique lié au programme de CHT n’est jamais entré au Canada
- CHT n’a jamais acquis le titre des produits pharmaceutiques
- si les produits pharmaceutiques ont existé
 - Crunin a acheté les produits pharmaceutiques en vrac d’une société chypriote, KP Innovispharm Limited, et les a transférés à CHT.
 - la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques au moment où les participants les ont transférés à l’organisme de bienfaisance canadien enregistré n’était pas supérieure à ce que Crunin a versé à KP Innovispharm Limited¹³⁴

[140] Dans la réponse Morrison de 2004, le ministre a plaidé les faits matériels suivants :

- Malgré les hypothèses formulées aux sous-alinéas 14(mm)(i) à (iv), le ministre affirme maintenant que :

¹³⁴ Alinéas 14(hh) à (ll) de la réponse Morrison de 2004 et sous-alinéas 14(mm)(i) et (v) de la réponse Morrison de 2004.

- KP Innovispharm n'a jamais fait l'acquisition des produits pharmaceutiques
- KP Innovispharm n'a jamais été propriétaire des produits pharmaceutiques
- KP Innovispharm n'a jamais eu de titre sur les produits pharmaceutiques
- Malgré l'hypothèse formulée au sous-alinéa 14(mm)(i), le ministre affirme maintenant que Crunin n'a jamais acquis de produits pharmaceutiques de KP Innovispharm¹³⁵

[141] Dans la réponse Eisbrenner et la réponse Morrison 2005, le ministre a invoqué les hypothèses de fait suivantes :

- les participants n'ont jamais pris la possession physique d'un produit pharmaceutique ou n'en ont jamais acquis le titre
- les organismes de bienfaisance en nature n'ont jamais pris possession de produits pharmaceutiques au Canada
- aucun produit pharmaceutique lié au programme de CHT n'est jamais entré au Canada;
- CHT n'a jamais acquis le titre des produits pharmaceutiques
- Crunin a acheté les produits pharmaceutiques en vrac de KP Innovispharm
- la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques au moment où les participants les ont transférés aux organismes de bienfaisance recueillant des dons en nature n'était pas plus élevée que ce que Crunin a versé à KP Innovispharm¹³⁶

¹³⁵ Paragraphes 15 et 16.

¹³⁶ Alinéas 13(jj) à (nn) de la réponse Morrison de 2005 et alinéa 13(rr) de la réponse Morrison de 2005, et alinéas 18(kk) à (oo) de la réponse Eisbrenner et alinéa 18(ss) de la réponse Eisbrenner.

[142] Dans la réponse Morrison de 2005 et la réponse Eisbrenner, le ministre a plaidé les faits matériels suivants :

- Malgré les hypothèses formulées aux alinéas 13(nn), (o), (pp) et (qq), le ministre affirme maintenant que :
 - KP Innovispharm n'a jamais acheté les produits pharmaceutiques;
 - KP Innovispharm n'a jamais été propriétaire des produits pharmaceutiques;
 - KP Innovispharm n'a jamais eu de titre sur les produits pharmaceutiques.
- Malgré l'hypothèse formulée à l'alinéa 13(nn), Crunin n'a jamais acquis de produits pharmaceutiques de KP Innovispharm¹³⁷

[143] La réponse Morrison de 2004 indique, à titre d'hypothèse de fait, que CHT n'a jamais acquis le titre des produits pharmaceutiques et à titre d'hypothèse de fait subsidiaire, que Crunin a acquis puis transféré les produits pharmaceutiques à CHT et que la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques à l'époque où les participants les ont transférés aux organismes de bienfaisance recueillant des dons en nature ne dépassait pas ce que Crunin a payé à KP Innovispharm.

[144] La réponse Morrison de 2005 et la réponse Eisbrenner ne présentent pas explicitement d'autres hypothèses de fait et ne présument pas que Crunin a transféré des produits pharmaceutiques à CHT. Néanmoins, l'hypothèse selon laquelle CHT n'a jamais acquis le titre de propriété des produits pharmaceutiques ne concorde toujours pas avec l'hypothèse selon laquelle la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques au moment où les participants les ont transférés aux organismes de bienfaisance recueillant des dons en nature n'était pas plus élevée que ce que Crunin a versé à KP Innovispharm.

[145] La Cour d'appel fédérale enseigne que, bien que le ministre puisse avancer divers moyens de droit juridiques fondés sur les mêmes faits, celui-ci ne peut plaider subsidiairement des faits présumés [TRADUCTION] « lorsque ce faisant, le

¹³⁷ Paragraphes 14 et 15 de la réponse Morrison de 2005 et alinéas 19(a), (b), (c) et (d) de la réponse Eisbrenner.

fondement sur lequel sa cotisation reposait serait fondamentalement altéré au point d'en faire une toute nouvelle cotisation ». ¹³⁸

[146] Je ne vois pas comment les autres hypothèses de fait énoncées dans les réponses susmentionnées modifient fondamentalement le fondement des nouvelles cotisations en question puisque la thèse d'établissement de la cotisation du ministre était et demeure qu'il n'y avait pas de don valide de produits pharmaceutiques à un organisme de bienfaisance enregistré. L'une ou l'autre des versions des faits appuie cette thèse d'établissement de la cotisation. Quoi qu'il en soit, dans la mesure où il y a des hypothèses « subsidiaires » ou « contradictoires », j'ai interprété la jurisprudence *Schultz* dans le sens où seules les hypothèses « subsidiaires » ou « contradictoires » doivent être écartées.

[147] En fin de compte, ces questions sont sans portée pratique parce que l'intimée a bel et bien plaidé des faits importants au lieu d'hypothèses de fait subsidiaires dans la réponse Morrison de 2004 et de faits contradictoires dans la réponse Morrison de 2005 et dans la réponse Eisbrenner, et a présenté des éléments de preuve à l'appui de ces faits importants.

[148] M. Morrison et M. Eisbrenner ne connaissaient aucune des hypothèses de fait et des faits importants énoncés ci-dessus et n'ont produit nul élément de preuve tendant à établir l'acquisition de produits pharmaceutiques par CHT, à l'exception des certificats qui sont censés transférer aux appelants le titre de propriété des produits pharmaceutiques.

[149] L'intimée a présenté comme élément de preuve les factures et les relevés bancaires pour établir que les produits pharmaceutiques recensés dans le programme de CHT par WHI ont été vendus par les fabricants de ces produits pharmaceutiques directement à Amstelfarma, PK Bonapharm et Medpharm, et qu'aucune somme n'a été déboursée à partir du compte bancaire de KP Innovispharm à Chypre afin de payer des produits pharmaceutiques.

[150] Dans le cas des ventes effectuées à Medpharm et à PK Bonapharm, les factures identifient fréquemment Amstelfarma comme destinataire (c.-à-d. la

¹³⁸ *Schultz c. Canada*, [1996] 1 C.F. 423 (« *Schultz* ») au paragraphe 24.

personne à qui les produits pharmaceutiques ont été livrés). Aucune des factures fournies par les fabricants ne fait état de la vente des produits pharmaceutiques à KP Innovispharm, à Crunin ou à CHT ni ne fait référence à la livraison des produits pharmaceutiques à KP Innovispharm, Crunin ou CHT.

[151] M. Zive a déclaré avoir inspecté des produits pharmaceutiques associés au programme de CHT à l'entrepôt d'Amstelfarma, en Hollande. M^{me} Gremyachev a témoigné que Universal Aide avait apporté son aide pour l'expédition des produits pharmaceutiques à des organismes de bienfaisance de divers pays à des fins de distribution dans ces pays. M. Zive, M. O'Brien et M. Barnett ont témoigné que des produits pharmaceutiques ont été accumulés ou entreposés par Amstelfarma dans son entrepôt en Hollande avant d'être expédiés à des organismes de bienfaisance de divers pays étrangers. Aucun témoin n'avait vérifié de façon indépendante la façon dont les produits pharmaceutiques ont été acquis ni l'entité qui les a acquis.

[152] À la lumière de l'ensemble du témoignage de M. Monahan relativement aux résultats de la vérification du programme de CHT et de l'absence de tout élément de preuve contraire, je conclus que les certificats transmis aux appelants par la CHT ne constituent pas des éléments de preuve dignes de foi dont il ressort que les produits pharmaceutiques ont été acquis par CHT et distribués aux appelants par CHT. Je conclus dans les faits que ces certificats ne constituent que de simples pièces sans valeur utilisées par WHI pour donner l'impression aux participants au programme de CHT que les produits pharmaceutiques étaient transférés de CHT aux participants et par la suite transférés des participants à des organismes de bienfaisance recueillant des dons en nature, alors qu'en réalité, les produits pharmaceutiques liés au programme de CHT étaient directement vendus par les fabricants desdits produits à des entités étrangères et étaient stockés dans un entrepôt en Hollande pour être ensuite distribués à des organismes de bienveillance dans divers pays, de façon à présenter une façade d'activité caritative que WHI (par l'intermédiaire de CDL) pourrait utiliser pour effectuer la mise en marché du programme de CHT.

[153] Par conséquent, je conclus que M. Morrison n'a pas effectué de don en nature de produits pharmaceutiques à MCF en 2004 ou à CKF en 2005 et que M. Eisbrenner n'a pas effectué deux dons en espèce de produits pharmaceutiques à CKF en 2005 étant donné que la troisième exigence relative à un don de biens selon la common law, soit qu'il y ait un acte de transmission ou de cession

suffisant du bien pour mener à bien la transaction, n'est pas réalisée. En termes simples, peu importe les déclarations de la WHI dans les documents du Programme de CHT (notamment les certificats), les appelants ne pouvaient faire don d'aucun produit pharmaceutique à MCF et à CKF.

(3) Les dons en espèces

[154] Les nouvelles cotisations de l'année d'imposition 2005 des appelants ont donné lieu à un crédit d'impôt pour don de bienfaisance pour les dons en espèces à PCWF déclarés par les appelants pour cette année-là. Par conséquent, seule la demande de crédit d'impôt de M. Morrison pour don de bienfaisance pour le don en espèces de 15 530 \$ qu'il a déclaré dans sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 2004 est en cause dans les présents appels.

[155] En établissant une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2004 de M. Morrison, le ministre a supposé que le paiement de M. Morrison au moyen d'un chèque émis à D&H LLP en fiducie pour ADRA (pièce R-14) constituait un droit pour la participation de M. Morrison à CHT.¹³⁹ Le ministre a en outre présumé que les organismes de bienfaisance participant au programme de CHT n'avaient pas conservé plus de 3,3 % de l'argent donné par les participants au programme de CHT aux organismes de bienfaisance recueillant des dons en espèces.¹⁴⁰

[156] L'intimée soutient que le paiement de 15 530 \$ de M. Morrison en 2004 ne constituait pas un don selon la common law parce qu'il s'agissait d'un paiement effectué dans l'espoir de recevoir, en échange, des avantages économiques importants sous forme de reçus de dons de bienfaisance gonflés et de crédits d'impôt pour dons de bienfaisance connexes. L'intimée soutient en outre que M. Morrison n'a pas fait le paiement en espèces à un organisme de bienfaisance enregistré, mais à un avocat en fiducie, et que seulement 1 % du paiement a finalement été reçu par l'organisme de bienfaisance recueillant des dons en espèces qui a délivré des reçus.

[157] M. Morrison soutient que le paiement de 15 530 \$ en 2004 constituait un don et que, comme il s'agissait de plus de 20 % du total des dons réclamés par lui

¹³⁹ Alinéa 14(ss) de la réponse Morrison de 2004.

¹⁴⁰ Alinéa 14(cc) de la réponse Morrison de 2004.

en 2004 dans le cadre du programme de CHT, vu le paragraphe 248(30) de la LIR, est admissible la portion en espèces des dons.

[158] Je retiens la thèse portant que M. Morrison a émis un chèque de 15 530 \$ de bonne foi à D&H LLP en fiducie au profit d'ADRA à titre de don à cet organisme de bienfaisance. Le don en espèces a été versé par M. Morrison à même ses propres fonds. Bien que M. Morrison ait pu s'attendre à recevoir, en contrepartie du paiement, des produits pharmaceutiques de CHT pour effectuer un don en nature à des fins caritatives, la réalité juridique et économique nous indique que, contrairement aux prétentions figurant dans le matériel de marketing mis au point par CDL pour le compte de WHI, il n'a reçu aucun produit pharmaceutique de CHT et n'a effectué que des dons nominaux à MCF en 2004. Par conséquent, le don en espèces n'a pas procuré d'avantages complémentaires à M. Morrison.

[159] Dans l'arrêt *La Reine c. Friedberg*, 92 D.T.C. 6031 (C.A.F.), la Cour d'appel fédérale a reconnu que, pour vicier un don, un avantage ou une contrepartie doit effectivement être versé au donateur :

[...] 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 (à la page 6032).¹⁴¹

[Je souligne.]

[160] Recevoir un reçu d'impôt gonflé pour le don en nature à MCF en 2004 ne constitue pas un avantage en soi pour M. Morrison.¹⁴² Bien que le certificat ait représenté faussement la situation sur les plans juridique et économique, je conclus que M. Morrison n'a rien eu à voir avec la fausse déclaration et j'admets que M. Morrison croyait sincèrement qu'en plus d'un don monétaire, il faisait don de produits pharmaceutiques reçus de CHT à MCF. En d'autres termes, M. Morrison n'a pas participé de plein gré ou sciemment à l'utilisation de « simulacres de documents ».

¹⁴¹ Cette définition a été citée et avalisée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Maréchaux c. Canada*, 2010 CAF 287, qui à son tour a été cité par cette Cour dans l'arrêt *Kossow c. Canada*, 2013 CAF 283.

¹⁴² *Castro*, précité.

[161] Il semble, d'après les renseignements disponibles limités, que les organismes de bienfaisance participant au programme de CHT n'ont conservé qu'un très faible pourcentage des dons en espèces versés aux organismes de bienfaisance recueillant des dons en espèce. Le ministre a présumé que ce pourcentage se situait dans une fourchette allant de 3 % à 3,3 % et aucune preuve n'est venue contredire ces hypothèses. Cependant, j'admets que M. Morrison ne savait pas de quelle façon l'argent serait dépensé une fois versé à titre de don à l'organisme de bienfaisance. J'estime qu'il est raisonnable de supposer que, dans la plupart des cas, la personne qui donne de l'argent à un organisme de bienfaisance enregistré au Canada ne demandera probablement une reddition de compte précise quant à la manière dont cet organisme de bienfaisance verse les fonds. Il ressort certainement des documents de marketing que les dons en espèces sont destinés à favoriser l'entreprise caritative plus vaste de distribution de produits pharmaceutiques essentiels à des bénéficiaires à l'étranger. Je note à cet égard que dans la décision *Leary c. Federal Commissioner of Taxation*, Federal Court of Australia (1980), 80 ATC 4438, le juge en chef Bowen a fait observer :

[TRADUCTION] Si le contribuable effectue un don authentique à un organisme désigné par règlement, il ne doit pas être empêché de réclamer sa déduction admissible simplement parce que cet organisme, à son insu ou sans sa participation, choisit de prendre des dispositions inhabituelles pour gérer l'argent.¹⁴³

[162] Je rejette la thèse de l'intimée selon laquelle le don en espèces était un droit payable pour participer au programme de CHT.¹⁴⁴ Bien que les participants au programme de CHT puissent avoir été incités à effectuer des dons en espèces, il ne ressort pas des documents qu'il existait une obligation en ce sens; de même, il ressort de la preuve non controversée des appelants qu'aucun d'entre eux n'a été informé qu'ils étaient tenus d'effectuer des dons en espèces.¹⁴⁵ WHI a créé une structure qui pourrait avoir amené M. Morrison à croire qu'il était davantage susceptible d'être désigné en tant que bénéficiaire de catégorie A s'il effectuait un don en espèces; il n'existe toutefois aucune preuve dont il ressort qu'il était tenu d'effectuer un don en espèces, que le don en espèces était une condition préalable à sa désignation à titre de bénéficiaire de catégorie A ni que le don en espèces constituait un droit dont l'acquittement lui permettait d'être désigné en tant que

¹⁴³ Page 4444.

¹⁴⁴ M. Morrison a nié que le paiement de 15 350 \$ constituait un droit et a déclaré qu'il s'agissait d'un don (lignes 26 à 28 de la page 116 de la transcription et lignes 1 à 2 de la page 117 de la transcription).

¹⁴⁵ M. Miller a témoigné que des agents avaient reçu l'instruction de ne pas garantir aux participants qu'ils seraient désignés bénéficiaires de catégorie A de CHT.

bénéficiaire de catégorie A. M. Miller a déclaré que des personnes avaient été désignées bénéficiaires de catégorie A même si leurs chèques étaient sans provisions.¹⁴⁶ L'avocat de l'intimée a laissé entendre que c'était dû à la commodité administrative, mais M. Miller a déclaré qu'il ne se souvenait pas que tel avait été le cas.¹⁴⁷

[163] M. Morrison a demandé un crédit d'impôt pour don de bienfaisance pour un don en espèces à Beauvallon Adventist Community Services Society (« BACSS ») en 2004.¹⁴⁸ Le chèque pour le don en espèces de M. Morrison en 2004 a été fait à l'ordre de D&H LLP en fiducie pour le compte d'ADRA.¹⁴⁹ M. Morrison ignorait si l'on avait substitué le nom d'ADRA pour celui de BACSS et il n'a pas été en mesure d'expliquer pourquoi après avoir fait un chèque en fiducie pour le compte d'ADRA, on lui a fait parvenir un reçu de BACSS.¹⁵⁰ Toutefois, il est indiqué à l'alinéa 14(tt) de la réponse Morrison de 2004 que le ministre a présumé en tant que fait qu'ADRA était enregistré à des fins caritatives sous le nom de BACSS et que l'intimée n'a pas entrepris de mesure face à cette divergence.

¹⁴⁶ Lignes 11 à 17 de la page 390 de la transcription.

¹⁴⁷ Lignes 18 à 23 de la page 390 de la transcription.

¹⁴⁸ Le reçu est joint à la déclaration de revenus de 2004 de M. Morrison (Pièce R-10). La pièce R-18 constitue la copie distincte du reçu.

¹⁴⁹ Pièce R-14.

¹⁵⁰ Lignes 22 à 28 de la page 119 de la transcription, lignes 1 à 16 de la page 120 de la transcription et pièces R-18 et R-14.

[164] Compte tenu de ce qui précède, je conclus que M. Morrison a fait un don en espèces de 15 350 \$ à BACSS/ADRA en 2004 et qu'il a droit au crédit d'impôt pour don de bienfaisance offert en vertu du paragraphe 118.1 de la LIR à l'égard de ce don.

Signé à Ottawa, Canada, ce 7^e jour de novembre 2018.

« J.R. Owen »

Juge Owen

Traduction certifiée conforme
Ce 22^e jour d'octobre 2019

François Brunet, réviseur

ANNEXE A

Les hypothèses de fait énoncées dans la réponse Morrison de 2004 sont les suivantes :

14. Lors de la détermination de l'obligation fiscale de l'appelant pour l'année d'imposition 2004, le ministre a formulé les hypothèses de fait suivantes :

A. Les parties

- (a) l'abri fiscal Canadian Humanitarian Trust (#TS069310) est un abri fiscal pour arrangement de don (l'« arrangement relatif à CHT »);
- (b) en 2004, l'arrangement relatif à CHT comprenait six Canadian Humanitarian Trusts (les « fiduciaires de CHT »);
- (c) en février 2004, 2040126 Ontario Inc. a déposé une demande de numéro d'identification d'abri fiscal pour la création de l'arrangement relatif à CHT;
- (d) 2040126 Ontario Inc., exploitée sous la raison sociale de World Health Initiatives (le « fondateur »), a été constituée en société le 30 janvier 2004 et est le fondateur de l'arrangement relatif à CHT;
- (e) Cambridge Charity Consultants Inc. est l'unique actionnaire du fondateur;
- (f) M. Stephen Rosen est le directeur de Cambridge Charity Consultants Inc.;
- (g) Lafter Corp. et Bless the Name sont les actionnaires de Cambridge Charity Consultants Inc.;
- (h) Lafter Corp. appartient à M. Stephen Rosen;
- (i) Bless the Name appartient conjointement à M. Zale Newman et à son épouse, M^{me} Rachel Newman

- (j) Canadian Donations Limited était chargé de la commercialisation pour le compte du fondateur, à savoir notamment la prestation de séminaires visant le recrutement des participants à l'arrangement relatif à CHT;
- (k) Back Office Systems Limited était prestataire de services aux fins de l'arrangement relatif à CHT chargé des tâches administratives générales, notamment l'émission de reçus d'impôt au nom des organismes de bienfaisance visés par l'arrangement relatif à CHT;
- (l) Matthew Rosen, le fils de Stephen Rosen, est l'unique actionnaire et président de Back Office Systems Limited;
- (m) CET Fiduciary Services Ltd. (le « fiduciaire ») est le fiduciaire des fiducies de CHT et est une société résidant en Ontario;
- (n) les fiducies CHT ont été établies en Ontario par Crunin Investments Limited BVI (le « principal »), une société résidant dans les îles Vierges britanniques;

B. L'arrangement relatif à CHT

- (o) l'objectif déclaré de l'arrangement relatif à CHT était d'assurer un soutien aux organismes de bienfaisance canadiens reconnus et de contribuer à l'allègement de la pauvreté à l'échelle internationale en offrant une aide humanitaire sous forme de produits pharmaceutiques à des fins de distribution dans les pays en développement;
- (p) le fondateur a annoncé un rendement des liquidités de 41 % à 72 % aux participants éventuels dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT;
- (q) le rendement des liquidités annoncé par le fondateur est constitué entièrement d'économies d'impôt;
- (r) les participants à l'arrangement relatif à CHT ont versé des paiements en espèces à un organisme de bienfaisance canadien désigné;
- (s) les participants ne pouvaient effectuer de dons monétaires ou de versements qu'à trois organismes de bienfaisance canadiens

enregistrés :

Alberta Distribution Relief Agency Adventist Society International,
Phoenix Community Works Foundation et
Living Waters Ministry Trust;

- (t) le versement en espèces effectué par chaque participant faisait office de droit payable afin de pouvoir participer à l'arrangement relatif à CHT;
- (u) Simultanément aux paiements en espèces, les participants ont rempli une demande pour devenir bénéficiaire de catégorie A de l'arrangement relatif à CHT;
- (v) les participants ont compris que devenir bénéficiaire de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT leur donnait droit à la propriété d'unités pharmaceutiques (les « produits pharmaceutiques »);
- (w) dans la demande visant à devenir bénéficiaire de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT, les participants ont indiqué la valeur des produits pharmaceutiques qu'ils souhaitaient recevoir :
- (x) une fois que les participants ont été acceptés comme bénéficiaires de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT, ils ont rempli et signé un acte de donation;
- (y) les participants ne pouvaient désigner, en tant que bénéficiaires des produits pharmaceutiques, que Choson Kallah Fund de Toronto ou Meoroth, deux organismes de bienfaisance canadiens enregistrés choisis par le fondateur;
- (z) les participants ont reçu deux reçus officiels de dons; l'un d'eux d'un organisme de bienfaisance désigné mentionné à l'alinéa s) ci-dessus pour le paiement en espèces à l'arrangement relatif à CHT, et l'autre d'un organisme de bienfaisance désigné mentionné à l'alinéa y) ci-dessus pour les produits pharmaceutiques;

C. Utilisation de l'argent en espèces reçu dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT

- (aa) en 2004, environ 6 200 contribuables ont participé à l'arrangement relatif à CHT;
- (bb) le total des paiements en espèces effectués par les 6 200 participants était de 47 421 298 \$;
- (cc) en 2004, les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés participant à l'arrangement relatif à CHT n'ont conservé que 3,3 % du total des paiements en espèces des participants;
- (dd) les 47 421 298 \$ ont été répartis comme suit :
 - i) 2 321 377 \$ ont été versés en tant que droits par les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés au fondateur de l'arrangement relatif à CHT;
 - ii) 16 444 898 \$ ont été versés à Canadian Donations Limited;
 - iii) 26 592 182 \$ ont été transférés dans un compte bancaire à Chypre;
 - iv) 500 000 \$ ont été mis de côté à titre de fonds de défense en cas d'établissement d'une nouvelle cotisation par le ministre;
 - v) les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés ont conservé 1 562 841 \$.
- (ee) les montants en espèces n'ont pas été versés directement à l'un des trois organismes de bienfaisance canadiens enregistrés mentionnés à l'alinéa s), mais ont été versés au compte en fiducie d'un avocat;
- (f) toutes les transactions afférentes à l'arrangement relatif à CHT ont été organisées à l'avance et n'ont exigé ni contribution ni participation des participants, à l'exception du versement en espèces et de la signature de certains documents;
- (gg) les transactions effectuées dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT, notamment l'émission de reçus et la préparation d'autres documents nécessaires,

ont été effectuées par le fondateur ou d'autres tiers prédéterminés;

D. Les prétendus produits pharmaceutiques

- (hh) aucune preuve n'attestait l'existence des produits pharmaceutiques;
- (ii) les participants n'ont jamais pris possession des produits pharmaceutiques ou n'en ont jamais acquis le titre;
- (jj) les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés n'ont jamais pris possession de produits pharmaceutiques au Canada;
- (kk) aucun produit pharmaceutique lié à l'arrangement relatif à CHT n'est entré au Canada;
- (ll) les fiducies de CHT n'ont jamais acquis de titre de propriété des produits pharmaceutiques;
- (mm) si les produits pharmaceutiques ont existé :
 - i) le constituant a acquis les produits pharmaceutiques en vrac d'une société chypriote, KP Innovispharm Limited, et les a transférés dans les fiducies de CHT;
 - ii) le principal a garanti l'achat des produits pharmaceutiques au moyen d'un billet à ordre et d'un privilège accordé par le constituant (le « privilège »);
 - iii) le privilège était enregistré au moment où les participants ont acquis leurs produits pharmaceutiques et était toujours enregistré au moment du transfert des produits pharmaceutiques;
 - iv) le constituant n'a pas payé plus pour les produits pharmaceutiques que le montant du privilège;
 - v) la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques au moment où les participants les ont transférés à l'organisme de bienfaisance canadien enregistré n'était pas supérieure à ce que le constituant a versé à KP Innovispharm Limited, soit un montant correspondant au privilège;

- vi) les produits pharmaceutiques ont été fabriqués et acquis dans un marché à l'extérieur du Canada et distribués par les fabricants étrangers à des pays en voie de développement à des fins d'aide humanitaire;
- vii) les produits pharmaceutiques n'ont jamais été destinés à l'importation au Canada;
- viii) les produits pharmaceutiques n'ont jamais été destinés à l'utilisation par les consommateurs canadiens.
- (nn) des évaluations de produits pharmaceutiques ont été fournies aux fins de l'arrangement relatif aux CHT et ont été commandées par le fiduciaire et les organismes de bienfaisance canadiens désignés;
- (oo) ces évaluations ne reflètent pas fidèlement la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques;

E. Participation de l'appelant à l'arrangement relatif à CHT

- (pp) en 2004, l'appelant a participé à l'arrangement relatif à CHT;
- (qq) Par demande datée du 28 septembre 2004, l'appelant a demandé au fiduciaire d'être bénéficiaire de catégorie A de l'arrangement relatif à CHT et qu'on lui distribue des unités pharmaceutiques d'une valeur de 50 000 \$CAN. La demande a été accordée;
- (rr) à l'appui de sa demande, l'appelant a effectué un paiement en espèces de 15 350 \$ à Daigle et Hancock LLP en fiducie pour le compte d'Alberta Distribution Relief Agency Adventist Society International;
- (ss) le paiement en espèces dont il est question à l'alinéa rr) ci-dessus était un droit payé par l'appelant pour participer à l'arrangement relatif à CHT;
- (tt) l'appelant a reçu d'Alberta Distribution Relief Agency, enregistrée à des fins caritatives sous le nom de Beauvallon Adventist Community Services Society, un reçu officiel de dons de bienfaisance de 15 350 \$ daté du 24 novembre 2004;
- (uu) pas plus de 3,3 % du paiement en espèces de 15 350 \$ de l'appelant a été distribué à

Alberta Distribution Relief Agency Adventist Society International;

- (vv) l'appelant n'a jamais pris possession de produits pharmaceutiques ni n'en a acquis le titre;
- (ww) l'appelant a signé un acte de donation daté du 15 octobre 2004, selon lequel il a transféré à Meoroth des produits pharmaceutiques acquis dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT, d'une valeur de 50 000 \$CAN;
- (xx) l'appelant a reçu de Meoroth un reçu officiel de dons de bienfaisance de 41 108,82 \$ daté du 24 novembre 2004;
- (yy) la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques n'était pas supérieure au privilège sur ces produits;
- (zz) l'appelant a conclu l'arrangement relatif à CHT afin de s'assurer un avantage fiscal supérieur à son paiement en espèces et de ne pas effectuer de don de bienfaisance à un organisme de bienfaisance canadien enregistré.

Les hypothèses de fait énoncées dans la réponse Morrison de 2005 sont les suivantes :

13. Pour déterminer l'obligation fiscale de l'appelant pour l'année d'imposition 2005, le ministre a formulé les hypothèses de fait suivantes :

A. Les parties

- (a) l'abri fiscal Canadian Humanitarian Trust (#TS069310) constitue un abri fiscal pour arrangement de don (l'« arrangement relatif à CHT »);
- (b) en 2005, l'arrangement relatif à CHT comprenait dix fiducies à des fins humanitaires canadiennes (les « fiducies de CHT »);
- (c) en février 2004, 2040126 Ontario Inc. a déposé une demande de numéro d'identification d'abri fiscal pour la création de l'arrangement relatif à CHT;
- (d) 2040126 Ontario Inc., exploitée sous la raison sociale de World Health Initiatives (le « fondateur »), a été constituée en société le

30 janvier 2004 et est le fondateur de l'arrangement relatif à CHT;

- (e) Cambridge Charity Consultants Inc. est l'unique actionnaire du fondateur;
- (f) M. Stephen Rosen est le directeur de Cambridge Charity Consultants Inc. et le président du fondateur;
- (g) Lafter Corp. et Bless the Name sont les actionnaires de Cambridge Charity Consultant Inc.;
- (h) Lafter Corp. appartient à M. Stephen Rosen;
- (i) Bless the Name appartient conjointement à M. Zale Newman et à son épouse, M^{me} Rachel Newman;
- (j) Canadian Donations Limited était chargée de la commercialisation pour le compte du fondateur, à savoir notamment la prestation de séminaires visant à recruter des participants à l'arrangement relatif à CHT;
- (k) Back Office Systems Limited était prestataire de services aux fins de l'arrangement relatif à CHT chargée des tâches administratives générales, notamment l'émission de reçus d'impôt au nom des organismes de bienfaisance visés par l'arrangement relatif à CHT;
- (l) Matthew Rosen, le fils de Stephen Rosen, est l'unique actionnaire et président de Back Office Systems Limited;
- (m) CET Fiduciary Services Ltd. (le « fiduciaire ») est le fiduciaire des fiducies de CHT et est une société résidant en Ontario;
- (n) les fiducies CHT ont été établies en Ontario par Crunin Investments Limited BVI (le « principal »), une société résidant dans les îles Vierges britanniques;

B. L'arrangement relatif à CHT

- (o) l'objectif déclaré de l'arrangement relatif à CHT était d'assurer un soutien aux organismes de bienfaisance canadiens reconnus et de contribuer à

l'allègement de la pauvreté à l'échelle internationale en offrant de l'aide humanitaire sous forme de produits pharmaceutiques à des fins de distribution dans les pays en développement;

- (p) le fondateur a annoncé un rendement des liquidités de 41 % à 72 % aux participants éventuels dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT;
- (q) le rendement des liquidités annoncé par le fondateur est constitué entièrement d'économies d'impôt;
- (r) les participants à l'arrangement relatif à CHT ont versé des paiements en espèces à un organisme de bienfaisance canadien désigné;
- (s) les participants ne pouvaient effectuer de dons monétaires ou de versements qu'à trois organismes de bienfaisance canadiens enregistrés :
Alberta Distribution Relief Agency Adventist Society International,
Phoenix Community Works Foundation et
Living Waters Ministry Trust;
- (t) le versement en espèces effectué par chaque participant faisait office de droit payable afin de pouvoir participer à l'arrangement relatif à CHT;
- (u) simultanément aux paiements en espèces, les participants ont rempli une demande pour devenir bénéficiaire de catégorie A de l'arrangement relatif à CHT;
- (v) les participants ont compris que le fait de devenir bénéficiaire de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT leur donnait droit à la propriété d'unités pharmaceutiques (les « produits pharmaceutiques »);
- (w) dans la demande visant à devenir bénéficiaire de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT, les participants ont indiqué la valeur des produits pharmaceutiques qu'ils souhaitaient recevoir :

- (x) une fois que les participants ont été acceptés comme bénéficiaires de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT, ils ont rempli et signé un acte de donation;
- (y) les participants ne pouvaient désigner, en tant que bénéficiaires des produits pharmaceutiques, que Choson Kallah Fund de Toronto ou Meoroth, deux organismes de bienfaisance canadiens enregistrés choisis par le fondateur;
- (z) les participants ont reçu deux reçus officiels de dons; l'un d'eux d'un organisme de bienfaisance désigné mentionné à l'alinéa s) ci-dessus pour le paiement en espèces à l'arrangement relatif à CHT, et l'autre d'un organisme de bienfaisance désigné mentionné à l'alinéa y) ci-dessus pour les produits pharmaceutiques;

C. Utilisation de l'argent reçu dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT

- (aa) en 2005, environ 9 710 contribuables ont participé à l'arrangement relatif à CHT;
- (bb) le total des paiements en espèces effectués par les 9 710 participants était de 79 473 811 \$;
- (cc) en 2005, les trois organismes de bienfaisance canadiens enregistrés mentionnés à l'alinéa s) ci-dessus n'ont pas conservé plus de 3 % du total des paiements en espèces des participants;
- (dd) en vertu des ententes conclues avec le fondateur, chacun des trois organismes de bienfaisance canadiens enregistrés a reçu au plus 1 % du total des paiements en espèces qui lui ont été versés;
- (ee) les 79 473 811 \$ étaient ainsi répartis :
 - (i) 6 147 795 \$ ont été versés en droits au fondateur de l'arrangement relatif à CHT par les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés;
 - (ii) 26 251 748 \$ ont été versés à Canadian Donations Limited;
 - (iii) 40 712 695 \$ ont été transférés dans un compte bancaire à Chypre;

- (iv) les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés ont conservé 3 234 907 \$.
- (ff) 500 000 \$ ont été mis de côté en 2004 comme fonds de défense en cas d'établissement d'une nouvelle cotisation par le ministre;
- (gg) les montants en espèces n'ont pas été versés directement à l'un des trois organismes de bienfaisance canadiens enregistrés mentionnés à l'alinéa s), mais ont été versés au compte en fiducie d'un avocat;
- (hh) toutes les transactions afférentes à l'arrangement relatif à CHT ont été organisées à l'avance et n'ont exigé ni contribution ni participation des participants, à l'exception du versement en espèces et de la signature de certains documents;
- (ii) les transactions effectuées dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT, notamment l'émission de reçus et la préparation d'autres documents nécessaires, ont été effectuées par le fondateur ou d'autres tiers prédéterminés;

D. Les prétendus produits pharmaceutiques

- (jj) les participants n'ont jamais pris possession des produits pharmaceutiques et n'en ont jamais fait l'acquisition;
- (kk) les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés visés à l'alinéa y) n'ont jamais pris possession de produits pharmaceutiques au Canada;
- (ll) aucun produit pharmaceutique lié à l'entente relative à CHT n'est entré au Canada;
- (mm) les fiducies de CHT n'ont jamais acquis le titre des produits pharmaceutiques;
- (nn) le constituant a acquis les produits pharmaceutiques en vrac d'une entreprise chypriote, KP Innovispharm Limited;
- (oo) le constituant a garanti l'achat des produits pharmaceutiques au moyen d'un billet à ordre et d'un privilège accordé par le constituant (le « privilège »);
- (pp) le privilège était enregistré au moment où les participants ont acquis leurs produits pharmaceutiques et était toujours enregistré au moment du transfert des

produits pharmaceutiques;

- (qq) le constituant n'a pas payé plus que le montant du privilège pour l'acquisition des produits pharmaceutiques;
- (rr) la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques au moment où les participants les ont transférés à l'organisme de bienfaisance canadien enregistré n'était pas supérieure à ce que le constituant a versé à KP Innovispharm Limited;
- (ss) les produits pharmaceutiques ont été fabriqués et achetés dans un marché à l'extérieur du Canada et distribués par les fabricants étrangers à des pays en voie de développement à des fins d'aide humanitaire;
- (tt) les produits pharmaceutiques n'ont jamais été destinés à l'importation au Canada;
- (uu) les produits pharmaceutiques n'ont jamais été destinés à l'utilisation par les consommateurs canadiens;
- (vv) les évaluations des produits pharmaceutiques ont été fournies aux fins de l'entente relative à CHT et commandées par le fiduciaire et les organismes de bienfaisance canadiens désignés;
- (ww) ces évaluations ne reflètent pas fidèlement la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques;

E. Participation de l'appelant à l'arrangement relatif à CHT

- (xx) en 2005, l'appelant a participé à l'arrangement relatif à CHT;
- (yy) l'appelant a demandé au fiduciaire d'être bénéficiaire de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT et qu'on lui distribue des unités pharmaceutiques. La demande a été acceptée;
- (zz) à l'appui de sa demande, l'appelant a effectué un paiement en espèces de 15 075 \$ à Jonathan J. Sommer LLP en fiducie pour le compte de Phoenix Community Works Foundation;
- (aaa) le paiement en espèces dont il est question à l'alinéa (zz) ci-dessus était un droit

versé par l'appelant pour sa participation à l'arrangement relatif à CHT;

- (bbb) l'appelant a reçu de Phoenix Community Works Foundation un reçu officiel de dons de bienfaisance de 15 075 \$ daté du 15 novembre 2005;
- (ccc) au plus 1 % du paiement en espèces de 15 075 \$ de l'appelant a été remis à Phoenix Community Works Foundation;
- (ddd) l'appelant n'a jamais pris possession des produits pharmaceutiques et n'en a jamais acquis le titre;
- (eee) l'appelant a signé un acte de donation par lequel il a transféré des produits pharmaceutiques acquis dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT à Choson Kallah Fund de Toronto;
- (fff) l'appelant a reçu de Choson Kallah Fund de Toronto un reçu officiel de don de bienfaisance de 37 815,15 \$ daté du 7 décembre 2005;
- (ggg) la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques n'était pas supérieure au privilège sur ces produits;
- (hhh) l'appelant a conclu l'arrangement relatif à CHT pour s'assurer un avantage fiscal supérieur à son paiement en espèces et non pour faire un don de bienfaisance à un organisme de bienfaisance canadien enregistré.

Les hypothèses de fait énoncées dans la réponse Eisbrenner sont les suivantes :

18. Pour déterminer l'obligation fiscale de l'appelant pour les années d'imposition 2005 et 2006, le ministre a formulé les hypothèses de fait suivantes :

Les parties

- (a) l'abri fiscal Canadian Humanitarian Trust (#TS069310) constitue un abri fiscal pour arrangement de don (l'« arrangement relatif à CHT »);
- (b) en 2005, l'arrangement relatif à CHT comprenait dix fiducies à des fins humanitaires canadiennes (les « fiducies de CHT »);
- (c) en 2006, l'arrangement relatif à CHT comprenait dix fiducies de CHT;
- (d) en février 2004, 2040126 Ontario Inc. a déposé une demande de numéro d'identification d'abri fiscal pour la création de l'arrangement relatif à CHT;
- (e) 2040126 Ontario Inc., exploitée sous la raison sociale de World Health Initiatives (le « fondateur »), a été constituée en société le 30 janvier 2004 et elle est le fondateur de l'arrangement relatif à CHT;
- (f) Cambridge Charity Consultants Inc. est l'unique actionnaire du fondateur;
- (g) M. Stephen Rosen est le directeur de Cambridge Charity Consultants Inc.;
- (h) Lafter Corp. et Bless the Name sont les actionnaires de Cambridge Charity Consultants Inc.;
- (i) Lafter Corp. appartient à M. Stephen Rosen;
- (j) Bless the Name appartient conjointement à M. Zale Newman et à son épouse, M^{me} Rachel Newman;
- (k) Canadian Donations Limited était chargée de la commercialisation pour le compte du fondateur, à savoir notamment la prestation de séminaires visant à recruter des participants à l'arrangement relatif à CHT;

- (l) Back Office Systems Limited était un prestataire de services aux fins de l'arrangement relatif à CHT chargé des tâches administratives générales, notamment l'émission de reçus d'impôt au nom des organismes de bienfaisance visés par l'arrangement relatif à CHT;
- (m) Matthew Rosen, le fils de Stephen Rosen, est l'unique actionnaire et président de Back Office Systems Limited;
- (n) CET Fiduciary Services Ltd. (le « fiduciaire ») est le fiduciaire des fiducies de la CHT et est une société résidant en Ontario;
- (o) les fiducies de CHT ont été établies en Ontario par Crunin Investments Limited BVI (le « constituant »), une société résidant dans les îles Vierges britanniques;

L'arrangement relatif à CHT

- (p) l'objectif déclaré de l'arrangement relatif à CHT était de fournir un soutien aux organismes de bienfaisance canadiens reconnus et de contribuer à l'allègement de la pauvreté à l'échelle internationale en offrant de l'aide humanitaire sous forme de produits pharmaceutiques à des fins de distribution dans les pays en développement;
- (q) le fondateur a annoncé un rendement des liquidités de 41 % à 72 % aux participants éventuels dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT;
- (r) le rendement des fonds en espèces annoncé par le fondateur est composé entièrement d'économies d'impôt;
- (s) les participants à l'arrangement sur la CHT ont versé des paiements en espèces à un organisme de bienfaisance canadien désigné;
- (t) les participants ne pouvaient effectuer de dons en espèces ou de versements qu'à trois organismes de bienfaisance canadiens enregistrés :
Alberta Distribution Relief Agency Adventist Society International,
Phoenix Community Works Foundation et
Living Waters Ministry Trust;
- (u) le versement en espèces effectué par chaque participant faisait office de droit payable afin de pouvoir participer à

l'arrangement relatif à CHT;

- (v) en même temps que les paiements en espèces, les participants ont rempli une demande pour devenir bénéficiaire de catégorie A de l'arrangement relatif à CHT;
- (w) les participants ont compris que devenir bénéficiaire de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT leur donnait droit à la propriété d'unités pharmaceutiques (les « produits pharmaceutiques »);
- (x) dans la demande visant à devenir bénéficiaire de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT, les participants ont indiqué la valeur des produits pharmaceutiques qu'ils souhaitaient recevoir :
- (y) une fois que les participants ont été acceptés comme bénéficiaires de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT, ils ont rempli et signé un acte de donation;
- (z) les participants en 2005 et en 2006 ne pouvaient désigner, en tant que bénéficiaires des produits pharmaceutiques, que Choson Kallah Fund de Toronto ou Meoroth, deux organismes de bienfaisance canadiens enregistrés choisis par le fondateur;
- (aa) les participants ont reçu deux reçus officiels de dons; l'un d'eux d'un organisme de bienfaisance désigné mentionné à l'alinéa s) ci-dessus pour le paiement en espèces à l'arrangement relatif à CHT, et l'autre d'un organisme de bienfaisance désigné mentionné à l'alinéa y) ci-dessus pour les produits pharmaceutiques;

Utilisation de l'argent en espèces reçu dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT

- (bb) en 2005, environ 9 710 contribuables ont participé à l'arrangement relatif à CHT;
- (cc) en 2006, environ 10 782 contribuables ont participé à l'arrangement relatif à CHT;
- (dd) le total des paiements en espèces effectués par les participants pour chacune des années 2005 et 2006 était de 79 473 811 \$ et 88 574 577 \$ respectivement;

- (ee) en 2005 et en 2006, les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés participant à l'arrangement relatif à CHT n'ont pas conservé plus de 3 % du total des paiements en espèces des participants;
- (ff) la répartition du total des paiements en espèces effectués par les participants au cours des années 2005 et 2006 était la suivante :
 - i) environ 5 % des frais ont été payés au fondateur de l'arrangement relatif à CHT par les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés;
 - ii) environ 37 % ont été versés à Canadian Donations Limited;
 - iii) environ 55 % ont été transférés dans un compte bancaire à Chypre;
 - iv) environ 3 % ont été conservés par les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés.
- (gg) 500 000 \$ ont été mis de côté en 2004 comme fonds de défense en cas d'établissement d'une nouvelle cotisation par le ministre;
- (hh) les montants en espèces n'ont pas été versés directement à l'un des trois organismes de bienfaisance canadiens enregistrés mentionnés à l'alinéa t), mais ont été versés au compte en fiducie d'un avocat;
- (ii) toutes les transactions afférentes à l'arrangement relatif à CHT ont été organisées à l'avance et n'ont exigé ni contribution ni participation des participants, à l'exception du paiement en espèces et de la signature de certains documents;
- (jj) les transactions afférentes à l'arrangement relatif à CHT, notamment l'émission de reçus et la préparation d'autres documents nécessaires, ont été effectuées par le fondateur ou d'autres tiers prédéterminés;

Les produits pharmaceutiques

- (kk) les participants n'ont jamais pris la possession matérielle d'un produit pharmaceutique ni n'en ont jamais acquis le titre;
- (ll) les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés visés à l'alinéa z) n'ont jamais pris possession de produits pharmaceutiques au Canada;

- (mm) aucun produit pharmaceutique lié à l'arrangement relatif à CHT n'est jamais entré au Canada;
- (nn) les fiduciaires de CHT n'ont jamais acquis le titre des produits pharmaceutiques;
- (oo) le principal a acheté les produits pharmaceutiques en vrac d'une compagnie chypriote, KP Innovispharm Limited;
- (pp) le principal a garanti l'achat des produits pharmaceutiques au moyen d'un billet à ordre et d'un privilège accordé par le constituant (le « privilège »);
- (qq) le privilège était enregistré au moment où les participants ont acquis leurs produits pharmaceutiques et était toujours enregistré au moment du transfert des produits pharmaceutiques;
- (rr) le principal n'a pas payé plus pour les produits pharmaceutiques que le montant du privilège;
- (ss) la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques au moment où les participants les ont transférés à l'organisme de bienfaisance canadien enregistré n'était pas supérieure à ce que le principal a versé à KP Innovispharm Limited;
- (tt) les produits pharmaceutiques ont été fabriqués et achetés dans un marché à l'extérieur du Canada et distribués par les fabricants étrangers à des pays en voie de développement à des fins d'aide humanitaire;
- (uu) les produits pharmaceutiques n'ont jamais été destinés à l'importation au Canada;
- (vv) les produits pharmaceutiques n'ont jamais été destinés à l'utilisation par les consommateurs canadiens;
- (ww) les évaluations des produits pharmaceutiques ont été fournies aux fins de l'arrangement relatif à CHT et commandées par le fiduciaire et les organismes de bienfaisance canadiens désignés;
- (xx) ces évaluations ne reflètent pas fidèlement la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques;

Participation de l'appelant à l'arrangement relatif à CHT

- (yy) en 2005, l'appelant a participé à l'arrangement relatif à CHT;

- (zz) l'appelant a demandé au fiduciaire d'être bénéficiaire de « catégorie A » de l'arrangement relatif à CHT et qu'on lui distribue des unités pharmaceutiques. La demande a été acceptée;
- (aaa) à l'appui de sa demande, l'appelant a fait un paiement en espèces de 39 966 \$ à un cabinet d'avocats, en fiducie, pour le compte de Phoenix Community Works Foundation;
- (bbb) le paiement en espèces mentionné à l'alinéa (aaa) ci-dessus était un droit payé par l'appelant pour participer à l'arrangement relatif à CHT;
- (ccc) l'appelant a reçu de Phoenix Community Works Foundation deux reçus officiels de dons de bienfaisance, l'un de 19 968 \$ daté du 5 septembre 2005 et l'autre de 19 998 \$ daté du 23 janvier 2006;
- (ddd) pas plus de 3,3 % du paiement en espèces de 39 966 \$ de l'appelant a été remis à la Phoenix Community Works Foundation;
- (eee) l'appelant n'a jamais pris possession de produits pharmaceutiques et n'en a jamais acquis le titre;
- (fff) l'appelant a signé un acte de donation selon lequel il a transféré à Choson Kallah Fund de Toronto des produits pharmaceutiques acquis dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT;
- (ggg) l'appelant a reçu de Choson Kallah Fund de Toronto deux reçus officiels de dons de bienfaisance, l'un de 68 035,70 \$ daté du 20 septembre 2005 et l'autre de 56 423,55 \$ daté du 6 février 2006;
- (hhh) la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques ne dépasse pas 39 966 \$, soit le montant que l'appelant a payé pour acquérir les produits pharmaceutiques;
- (iii) l'appelant a conclu l'arrangement relatif à CHT afin de s'assurer un avantage fiscal supérieur à son paiement en espèces et de ne pas faire de don de bienfaisance à un organisme de bienfaisance canadien enregistré.

RÉFÉRENCE : 2018 TCC 220

N^{os} DE DOSSIERS DE LA COUR : 2008-2759(IT) G, 2008-2779(IT)G
2014-3231(IT)G et 2015-858(IT)G

INTITULÉS : V. ROSS MORRISON et SA MAJESTÉ
LA REINE
DIETER EISBRENNER et SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATES DE L'AUDIENCE : 17 au 20 avril 2018, 25 au 27 avril 2018,
30 avril au 4 mai 2018 et 14 et 16 mai 2018

MOTIFS DU JUGEMENT : Le juge John R. Owen

DATE DU JUGEMENT : Le 7 novembre 2018

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant
V. Ross Morrison : L'appelant lui-même

Avocats de l'appelant
Dieter Eisbrenner: M^e Shane Greaves, M^e Martin Gentile,
M^e Justin Kutyan et M^e Kelly Ng

Avocats de l'intimée : M^e Ronald MacPhee, M^e Ryan Gellings
et M^e Stephen Ji

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant Dieter
Eisbrenner :

Nom : M^e Justin Kutyan et M^e Martin Gentile

Cabinet : KPMG Law LLP
Toronto (Ontario)

Pour l'intimée : M^e Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada