

**Cour d'appel fédérale**



**Federal Court of Appeal**

**Date : 20140131**

**Dossier : A-555-12**

**Référence : 2014 CAF 25**

**CORAM : LA JUGE SHARLOW  
LE JUGE STRATAS  
LE JUGE NEAR**

**ENTRE :**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**appelante**

**et**

**ALLEN BERG**

**intimé**

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 16 septembre 2013.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 31 janvier 2014.

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LE JUGE NEAR**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**LA JUGE SHARLOW  
LE JUGE STRATAS**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20140131

Dossier : A-555-12

Référence : 2014 CAF 25

**CORAM : LA JUGE SHARLOW  
LE JUGE STRATAS  
LE JUGE NEAR**

**ENTRE :**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**appelante**

**et**

**ALLEN BERG**

**intimé**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LE JUGE NEAR**

[1] La Couronne porte en appel le jugement rendu le 19 novembre 2012 par le juge Bocoock de la Cour canadienne de l'impôt, répertorié sous la référence 2012 CCI 406 (motifs modifiés du jugement rendus le 14 décembre 2012). Le jugement a accueilli en partie l'appel interjeté par M. Berg à l'encontre des cotisations établies par le ministre du Revenu national pour les années d'imposition 2002, 2003 et 2004 en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) (la Loi).

[2] Pour les motifs qui suivent, j'accueillerais l'appel de la Couronne.

### **I. Les faits**

[3] En 2002 et en 2003, M. Berg a participé à un programme de dons de bienfaisance et a obtenu des reçus aux fins de l'impôt faisant état de montants gonflés. Ce programme comportait une série de transactions, notamment l'acquisition et le transfert subséquent des biens en multipropriété à temps partagé situés à Young Island, Saint-Vincent-et-les-Grenadines. Peu de temps après, les biens en multipropriété à temps partagé ont été transférés à un organisme de bienfaisance enregistré. Dans le cadre de la même série de transactions, les participants ont également obtenu des documents qui leur permettaient de bénéficier des crédits d'impôt en fonction d'une valeur des biens en multipropriété à temps partagé faussement gonflée. Dans les présents motifs, j'appellerai ces documents des « simulacres de reçus ».

[4] La participation au programme comportait une série de transactions conclues avec Young Island Timeshare Inc. (entreprise des Îles Vierges britanniques) et SVG Bancorp Inc. (présentée comme une entreprise de Saint-Vincent-et-les-Grenadines). Young Island Timeshare Inc. a vendu les biens en multipropriété à temps partagé aux participants, dont M. Berg, et SVG Bancorp Inc. a fourni aux participants, dont M. Berg, les simulacres de reçus qui devaient faire croire au ministre que les coûts d'acquisition engagés par M. Berg dépassaient largement la valeur réelle des montants versés pour les biens en multipropriété à temps partagé.

[5] Le 19 novembre 2002, M. Berg a acquis 68 biens en multipropriété à temps partagé dont la juste valeur marchande (JVM) s'élevait à 242 000 \$. Il a payé 242 000 \$. Les promoteurs ont remis à M. Berg les simulacres de reçus, dont le plus important consiste en un prétendu billet à ordre faisant état du fait que M. Berg devait encore 2 178 000 \$ pour l'acquisition des biens en multipropriété à temps partagé. M. Berg a également payé une commission de 508 200 \$ aux promoteurs du programme.

[6] Le 6 décembre 2002, M. Berg a transféré les biens en multipropriété à temps partagé à Cheder Chabad qui était, à toutes les époques pertinentes intéressant la présente affaire, un organisme de bienfaisance enregistré au sens de la Loi. Cheder Chabad lui a remis un reçu de don de bienfaisance pour 2 420 000 \$ (soit un montant dix fois supérieur à la JVM des biens en multipropriété à temps partagé et correspondant au montant payé par M. Berg pour les biens plus la valeur nominale du prétendu billet à ordre). Dans sa déclaration de revenus pour l'année 2002, M. Berg a demandé un crédit d'impôt en fonction du reçu de 2 420 000 \$. Lorsque sa déclaration a fait l'objet d'une première cotisation, le crédit d'impôt réclamé lui a été accordé.

[7] En 2003, M. Berg a participé de nouveau au programme de dons de bienfaisance, la seule différence par rapport à sa participation de 2002 se trouvant dans les montants de la transaction exprimés en dollars. La structure du programme est restée la même. Le 12 février 2003, M. Berg a acquis des biens en multipropriété à temps partagé dont la JVM s'élevait à 133 950 \$ et pour lesquelles il avait payé 133 950 \$. Là encore, les promoteurs lui ont remis des simulacres de reçus, dont le plus important consistait en un prétendu billet à ordre faisant état du fait que M. Berg devait

encore 1 652 050 \$ pour l'acquisition des biens en multipropriété à temps partagé. M. Berg a payé aux promoteurs une commission de 366 130 \$.

[8] Le 14 février 2003, M. Berg a transféré ses biens en multipropriété à temps partagé à Cheder Chabad. L'organisme de bienfaisance lui a remis un reçu de don de bienfaisance aux fins de l'impôt pour 1 786 000 \$, au moyen duquel il a demandé des crédits d'impôt dans ses déclarations de revenus pour les années 2003 et 2004 (1 067 620 \$ en 2003 et 718 380 \$ en 2004). Là encore, lorsque ses déclarations ont fait l'objet d'une première cotisation, les crédits d'impôt réclamés lui ont été accordés.

[9] M. Berg a admis dans un exposé conjoint des faits partiel déposé devant la Cour canadienne de l'impôt qu'il n'a jamais eu l'intention de payer pour les biens en multipropriété à temps partagé un montant supérieur à la JVM. Après les interrogatoires préalables, mais avant le procès, M. Berg a révélé l'existence de documents signés en même temps que les acquisitions des biens en multipropriété à temps partagé, en 2002 et 2003, qui le libéraient de toute obligation au titre des prétendus billets à ordre faisant état des montants de 2 178 000 \$ et de 1 652 050 \$.

[10] Comme il ressort du tableau suivant, M. Berg escomptait obtenir un remboursement net en argent comptant de 684 480 \$ au titre des transactions effectuées en 2002 et 2003, si ses demandes de crédits d'impôt fondées sur les reçus de don de bienfaisance faisant état de montants gonflés étaient acceptées intégralement.

	<b>2002</b>	<b>2003</b>
JVM des biens	<u>242 000 \$</u>	<u>133 950 \$</u>
Montant payé pour les biens	242 000 \$	133 950 \$
Valeur nominale du prétendu billet à ordre	<u>2 178 000 \$</u>	<u>1 652 050 \$</u>
Valeur gonflée des biens indiquée sur le reçu de don	<u>2 420 000 \$</u>	<u>1 786 000 \$</u>
Total des crédits d'impôt fédéral et provincial escomptés	1 113 200 \$	821 560 \$
Moins : commission payée aux promoteurs	(508 200 \$)	(366 130 \$)
Moins : montant payé pour les biens	<u>(242 000 \$)</u>	<u>(133 950 \$)</u>
Remboursement net en argent comptant escompté par M. Berg	<u>363 000 \$</u>	<u>321 480 \$</u>

## II. L'historique de la procédure

[11] Le 4 janvier 2007, le ministre a établi de nouvelles cotisations pour les années d'imposition 2003 et 2004 et, le 19 juin 2009, il a établi une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2002. Les nouvelles cotisations rejetaient les demandes des crédits d'impôt de M. Berg fondées sur les transferts des biens en multipropriété à temps partagé à Cheder Chabad.

[12] M. Berg a interjeté appel des nouvelles cotisations devant la Cour canadienne de l'impôt. L'affaire a été instruite par le juge Bocock, le 4 juin 2012. Le jugement a été prononcé le 19 novembre 2012 et des motifs modifiés ont été rendus le 14 décembre 2012 (pour corriger certains chiffres qui y étaient mentionnés).

[13] Au début de l'audience, M. Berg s'est désisté d'un point en litige soulevé dans son appel (il avait initialement tenté de déduire une perte en capital relativement à certaines commissions de garantie). En conséquence, il ne restait qu'une seule question à trancher, que le juge a formulée comme suit (au paragraphe 21) :

Ce [...] point est la question juridique précise à laquelle doit répondre la Cour, soit la question de savoir si le plan d'ensemble du programme de dons, du reçu de don gonflé et/ou des faux documents de transaction soumis en vain par l'appelant à l'ARC vicie l'intention de faire un don ou l'intention libérale relativement aux parts transférées à l'organisme de bienfaisance.

[14] Le juge a estimé qu'en échange du transfert des biens en multipropriété à temps partagé à Cheder Chabad, M. Berg n'a pas reçu un avantage autre que les reçus aux fins de l'impôt faisant état de montants gonflés. Selon son interprétation de la jurisprudence de la Cour canadienne de l'impôt et de notre Cour (au paragraphe 33) :

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

[15] Le juge a conclu que M. Berg avait le droit de demander un crédit d'impôt pour dons de bienfaisance, dans la mesure où celui-ci s'était effectivement appauvri en raison de l'acquisition et du transfert subséquent des biens en multipropriété à temps partagé qu'il avait effectués (aux paragraphes 47 et 48) :

Invariablement, l'existence d'un bénéfice quelconque, hormis un reçu aux fins de l'impôt, conféré à un contribuable dans le cadre d'un programme de dons vicie ou annihile entièrement l'intention de faire un don. La jurisprudence *Kossow* reprend cet enseignement. À cet égard, la jurisprudence *Kossow* est conforme à la jurisprudence issue de la jurisprudence *Friedberg*. Cependant, l'arrêt *Kossow*

n'enseigne pas que l'intention de faire un don peut être annihilée du fait de la simple ampleur ou du quantum exagéré d'un reçu gonflé de don de bienfaisance, en l'absence de fait d'un autre avantage réel ou potentiel conféré au donateur ou reçu par lui.

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

[16] L'affaire a été renvoyée au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation compte tenu du fait que M. Berg avait le droit de déduire des dons de bienfaisance s'élevant à 242 000 \$ et à 133 950 \$ pour les années d'imposition 2002 et 2003, respectivement.

[17] Malgré le succès de M. Berg devant la Cour canadienne de l'impôt, le juge a refusé de lui accorder ses dépens en raison de sa conduite lorsqu'il a rempli sa déclaration de revenus, de ses rapports avec l'Agence du revenu du Canada, de son insistance à débattre un point en litige qui avait été abandonné et de l'utilisation des simulacres de reçus.

[18] La Couronne a interjeté appel devant notre Cour au motif que M. Berg n'aurait pas dû avoir droit à aucun crédit d'impôt concernant le transfert des biens en multipropriété à temps partagé à Cheder Chabad.

### **III. La question en litige**

[19] À mon avis, la seule question en litige en l'espèce est de savoir si le juge a eu tort de conclure que M. Berg avait fait des dons qui lui donnaient droit à des crédits d'impôt au titre de l'article 118.1 de la Loi.

### **IV. La norme de contrôle**

[20] Les questions de droit doivent être revues selon la norme de la décision correcte, alors que les questions de fait appellent la norme de l'erreur manifeste et dominante (*Housen c. Nikolaisen*, 2003 CSC 33, aux paragraphes 8 et 10).

[21] Comme la Cour suprême l'a déclaré dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, « [l']interprétation textuelle, contextuelle et téléologique de dispositions particulières de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est essentiellement une question de droit, mais l'application de ces dispositions aux faits d'une affaire dépend nécessairement des faits » (au paragraphe 44).

### **V. Analyse**

[22] Aux termes de l'article 118.1 de la Loi, les contribuables ont droit à des crédits d'impôt pour dons faits à des organismes de bienfaisance enregistrés.

[23] La Loi ne définit pas le terme « don ». La signification de ce terme est établie en vertu du droit applicable, en l'occurrence de la common law. La définition qui fait autorité est énoncée comme suit dans l'arrêt *La Reine c. Friedberg*, 92 D.T.C. 6031(C.A.F.) (*Friedberg*):

[...] un don est le transfert volontaire du bien d'un donateur à un donataire, en échange duquel le donateur ne reçoit pas d'avantage ni de contrepartie (à la page 6032).

[24] Les faits à l'origine du litige ne sont pas contestés. Les diverses transactions interdépendantes et prédéterminées énoncées précédemment dans le présent jugement ont été établies et ne sont pas en cause. Il en est de même de l'intention de M. Berg. Le juge a accepté et il ressort d'ailleurs clairement du dossier que M. Berg a compris dès le départ que les diverses transactions interdépendantes et prédéterminées (ou le « marché » selon le terme utilisé par M. Berg lui-même pour désigner ces transactions, comme il en a été fait mention au paragraphe 27 des motifs du juge) visaient à induire en erreur les autorités fiscales quant à la JVM des biens transférés à Cheder Chabad. Ces transactions avaient pour seul but l'émission de reçus aux fins de l'impôt faisant état de montants gonflés et visant à réclamer des crédits d'impôt exagérés. Il ne fait aucun doute non plus que la participation de M. Berg au stratagème en question était conditionnelle à l'obtention des simulacres de reçus à l'appui de ses demandes de crédits exagérés.

[25] Devant notre Cour, les avocats des deux parties ont présenté plusieurs arguments à l'appui de leurs thèses respectives. Les avocats de M. Berg ont essentiellement fait valoir que, si répréhensible que soit le comportement que M. Berg avait adopté en participant au « marché », il n'en reste pas moins que le seul avantage dont il a bénéficié en définitive se rapportait aux reçus de don de bienfaisance aux fins de l'impôt qui lui donnaient droit à un crédit d'impôt pour dons de bienfaisance, du moins jusqu'à concurrence de la JVM des biens qu'il avait transférés à l'organisme de bienfaisance. Même si sa tentative d'obtenir un traitement fiscal auquel il n'avait pas droit était motivée par la cupidité, M. Berg s'était au bout du compte « appauvri » du montant correspondant à

la JVM des biens transférés à Cheder Chabad. Selon les avocats de M. Berg, la définition du terme « don » suivant l'arrêt *Friedberg* était donc établie. Le juge a accepté en grande partie cette thèse.

[26] La Couronne a fait valoir que M. Berg a tiré un avantage important au-delà des reçus de dons de bienfaisance aux fins de l'impôt, à savoir il a obtenu les simulacres de reçus qui lui auraient permis de réaliser un bénéfice substantiel à la suite d'un nouvel examen par l'Agence du revenu du Canada. Par conséquent, selon *Maréchaux c. La Reine*, 2010 CAF 287 (*Maréchaux*), et plus récemment *Kossow c. Canada*, 2013 CAF 283, ce stratagème a mené à l'interdépendance entre le transfert des biens en multipropriété à temps partagé à Cheder Chabad et l'avantage important tiré de l'utilisation des simulacres de reçus, compte tenu de leur caractère conditionnel. Le juge a rejeté cette thèse en grande partie en raison de sa conclusion (et de l'admission de la Couronne) que les simulacres de reçus étaient faux. Il a conclu que les simulacres de reçus étaient ainsi dépourvus de valeur et qu'ils ne pouvaient donc pas constituer un avantage important (voir le paragraphe 36 des motifs).

[27] Le juge a donc conclu que le seul avantage tiré par M. Berg se rapportait aux reçus aux fins de l'impôt faisant état de montants gonflés. Il a également conclu, selon son interprétation de la jurisprudence, que M. Berg avait droit à un crédit d'impôt se rapportant à la JVM des biens transférés à l'organisme de bienfaisance enregistré (voir le paragraphe 33 des motifs).

[28] J'estime, au vu du dossier, que le juge ne pouvait pas conclure que les simulacres de reçus étaient « dépourvus de valeur » au moment où M. Berg avait conclu le « marché ». Ces documents avaient manifestement de la valeur pour M. Berg – il avait payé à l'époque une commission

importante qui dépassait largement la valeur réelle des montants versés pour les biens en multipropriété à temps partagé – et, de toute évidence, les simulacres de reçus faisaient partie des bénéfices tirés en contrepartie. M. Berg avait l'intention de se servir des simulacres de reçus au même titre que si elles étaient authentiques et il a agi en conséquence. Il s'en est servi pour justifier sa demande initiale de crédits d'impôt exagérée. Il a continué de s'en servir lors de la vérification et du processus d'opposition et même à la fin des interrogatoires préalables. Que cette thèse soit devenue intenable à la suite de la communication des documents de décharge ne change pas le fait que les simulacres de reçus avaient de la valeur lorsqu'ils ont été remis à M. Berg. À mon avis, la présente affaire ne se distingue pas de l'affaire *Maréchaux* et, pour cette raison, il y a lieu de faire droit à l'appel de la Couronne.

[29] Il existe une autre raison justifiant le gain de cause de la Couronne. J'estime que le juge ne pouvait pas conclure, au vu du dossier, qu'au moment où il a transféré les biens en multipropriété à temps partagé à Cheder Chabad, M. Berg avait l'intention requise de faire un don au sens de l'article 118.1 de la Loi. Je suis d'avis que M. Berg n'avait pas l'intention de s'appauvrir en transférant les biens en multipropriété à temps partagé à Cheder Chabad. Bien au contraire, il avait l'intention de s'enrichir en invoquant la valeur faussement gonflée dont faisaient état les reçus de don de bienfaisance pour tirer avantage des demandes de crédits d'impôt exagérées. Il a conclu le « marché » dans ce seul but et il a agi du début à la fin de manière à atteindre ce but.

## **VI. Conclusion**

[30] Pour ces motifs, je suis d'avis d'accueillir l'appel, d'annuler le jugement de la Cour canadienne de l'impôt et, prononçant le jugement qui aurait dû être rendu, de rejeter l'appel de

M. Berg à l'encontre des nouvelles cotisations pour les années d'imposition 2002, 2003 et 2004. La Couronne a droit aux dépens qu'elle a engagés devant notre Cour et la Cour canadienne de l'impôt.

« David G. Near »

---

j.c.a.

« Je suis d'accord.

K. Sharlow, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

David Stratas, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme  
Mario Lagacé, jurilinguiste

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIER :** A-555-12

**APPEL DU JUGEMENT RENDU LE 19 NOVEMBRE 2012 PAR LE JUGE BOCOCK  
DANS LE DOSSIER N<sup>O</sup> 2010-1429(IT)G**

**INTITULÉ :** SA MAJESTÉ LA REINE c.  
ALLEN BERG

**LIEU DE L'AUDIENCE :** TORONTO (ONTARIO)

**DATE DE L'AUDIENCE :** LE 16 SEPTEMBRE 2013

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

LE JUGE NEAR

**Y ONT SOUSCRIT :**

LA JUGE SHARLOW  
LE JUGE STRATAS

**DATE DES MOTIFS :** LE 31 JANVIER 2014

**COMPARUTIONS :**

André Leblanc  
Andrew Miller

POUR L'APPELANTE

David Nathanson  
Adrienne Woodyard

POUR L'INTIMÉ

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

William F. Pentney  
Sous-procureur général du Canada

POUR L'APPELANTE

Davis S.E.N.C.R.L.  
Toronto (Ontario)

POUR L'INTIMÉ